

УДК 336.662.003.13

Ковальчук К.Ф., Шпанковська Н.Г., Костанецький В.В., Мезерняк Д.А.

ПРИНЦИПИ БЮДЖЕТУВАННЯ ПРИ РЕФОРМУВАННІ СИСТЕМИ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ В МЕТАЛУРГІЇ

Розглянуто доцільність сполучення процесу бюджетування з поточною управлінською діяльністю. Сформульовано принципи створення системи комплексного бюджетного управління без порушення організаційної структури

The expediency of combining the budgeting process and the current management practice has been considered. The principles of forming the system of complex budgetary management without any change in the organizational structure have been formulated.

Проблема корпоративного управління полягає у забезпеченні діяльності менеджерів. Основне його завдання – прийняття управлінських рішень, які максимізують прибуток та вартість підприємства в інтересах акціонерів. Адаптація управлінського процесу на ринкові потреби викликає у першу чергу необхідність удосконалення планування діяльності підприємств шляхом розробки системи бюджетів та підвищення відповідальності за використання усіх видів ресурсів. Бюджетування є адаптованим до ринкових умов плануванням діяльності підприємств, яке містить розробку системи взаємопов'язаних бюджетів, а також визначення та порівняння фінансових витрат, джерел їх покриття та очікуваних результатів. Передумовою ефективності будь-якої системи є обов'язкове додержання науково обґрунтованих загальних вимог, тобто принципів її створення та функціонування. Тому актуальною проблемою теорії та практики корпоративного управління є розробка та удосконалення принципів бюджетування.

Аналіз останніх досягнень і публікацій, які присвячені проблемам корпоративного управління, свідчить, що науковому обґрунтуванню процесу бюджетування присвячено багато робіт. В них висвітлюються в основному: закордонний досвід [1-3] корпоративного бюджетування. Його використання можливе при його адаптації до вітчизняних умов функціонування підприємств. Важливі теоретичні положення, такі, як сутність, модифіковані принципи та етапи формування зведеного бюджету [4], носять загальний характер і не враховують галузевих особливостей, окремих аспектів системи управління витратами [5,6] оцінки ефективності [7], підходу до економічної оцінки діяльності [8] та ін.

Новизна проблеми та складність її практичного втілення обумовили, у першу чергу, необхідність вирішити такі завдання даного дослідження:

- виявлення галузевих особливостей, які впливають на перелік та зміст операційних бюджетів металургійних підприємств, для їх подальшого врахування при складанні та впровадженні бюджетування;
- удосконалення принципів його обґрунтування.

Основний матеріал дослідження і отримані науково – методичні результати наведені нижче.

Впровадження системи бюджетів у сполученні з АСУ особливо важливе для потужних промислових підприємств. Вони мають розгалужену організаційну структуру управління, велику кількість підрозділів основного виробництва, які потребують безперервного

енергетичного та транспортного обслуговування і виконання різноманітних планових ремонтних робіт. Складне устаткування, масштабність виробництва, широка номенклатура основної та побічної продукції (робіт, послуг), складність та безперервність взаємозв'язків між виробничими підрозділами, велика кількість постачальників, посередників, споживачів та інших учасників ринку обумовлюють перспективність впровадження бюджетування і комплексних інформаційних систем в управлінні металургійними підприємствами. Наведені галузеві особливості викликають необхідність координації діяльності структурних підрозділів (як об'єкту так і суб'єкту управління) та підвищення їх комунікаційної взаємодії.

Для постійного моніторингу, проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства і визначення його внутрішніх резервів необхідні створення та удосконалення аналітичної бази. Її якість забезпечується: прозорістю, повнотою та оперативністю формування обліку; наявністю науково обґрунтованих норм і нормативів; оптимізацією операційних бюджетів. А внаслідок дії зворотних зв'язків підвищення якості діагностичних оцінок стану підприємства та ефективності використання усіх видів ресурсів – поліпшується якість операційних та зведеного (або головного) бюджетів.

Зведений корпоративний бюджет формується на підставі окремих операційних бюджетів, кожен з яких передбачає аналітичне охоплення визначених видів витрат або доходів підприємства. Операційними складовими головного бюджету металургійного підприємства є: бюджет продажів; бюджет виробництва; бюджет витрат на сировину, основні та допоміжні технологічні матеріали; бюджет витрат на паливо-енергетичні ресурси; бюджет витрат на оплату праці; бюджет витрат на ремонт та утримання основних засобів; бюджет адміністративних витрат; бюджет комерційних витрат; бюджет витрат на забезпечення природоохоронних заходів.

Теоретичний аналіз впливу різних підходів до фінансового планування як у планово-адміністративній економіці та у перехідний до ринкових умов період [9], так і досвід, накопичений країнами з розвинутою ринковою економікою [1,3], дозволяє сформулювати досить загальні вимоги, яких необхідно дотримуватись у процесі корпоративного бюджетування. Наш погляд, основними з них є наступні:

1. Принцип системного підходу. Необхідність комплексного, системного підходу визначається, з одного боку, різноманітністю: видів господарської діяльності, пов'язаних між собою; ресурсів, які надходять, зберігаються, використовуються; методів складання бюджетів та ін.; з іншого боку – місцем процесу бюджетування у менеджменті.

Це обумовлює створення системи принципів бюджетування, яка містить загальну систему принципів корпоративного управління; комплекс часткових принципів планування; специфічні принципи бюджетування. До загальних правил корпоративного управління належать його принципи, які сформулювала міжнародна Організація економічного співробітництва та розвитку [10]. До них належать такі вимоги: захист прав акціонерів; однакове ставлення до всіх акціонерів (в тому числі іноземних); вчасне надання інформації та її прозорість; визнання та врахування ролі зацікавлених осіб в управлінні акціонерним товариством; ефективний контроль за корпоративним управлінням; підзвітність акціонерам та забезпечення стратегічного керівництва підприємством.

Друга група принципів бюджетування містить: науковість його обґрунтування, економічність, безпосередність, оптимальність.

При складанні та впровадженні системи бюджетів обидві ці групи правил необхідно поєднувати із специфічними принципами бюджетування: зіставлення, оперативність, повнота охоплення, гнучкість, інформативність, автоматизація (або комп'ютеризація), адаптивне управління. Сутність їх викладено нижче.

2. Принцип зіставлення міститься у тому, що структура бюджету визначається на основах побудови оперативного бухгалтерського обліку. Ця структура повинна мати можливість досить легко трансформуватися у форми, порівняльні з документами обліку. У протилежному випадку може виникнути ситуація, при якій аналітична інформація, отримана в процесі розробки бюджету, не буде піддаватися аналізу і контролю.

3. Принцип оперативності міститься у тому, що формування бюджету повинно задовольняти вимоги оперативного планування. Інакше існує ймовірність відриву процесу бюджетування від поточної діяльності підприємства, які зводять нанівець об'єктивність управлінських рішень, що базуються на бюджетній інформації. Слід зазначити, що цей принцип нерозривно пов'язаний з необхідністю застосування в управлінні і, зокрема, у бюджетуванні, обчислювальних засобів і АСУ, без яких процес формування бюджету вкрай утруднений, а в окремих випадках практично нездійсненний.

4. Принцип повного охоплення передбачає, що процес бюджетування повинен торкатися усіх видів та аспектів діяльності підприємства, відповідно виявляючи і констатуєчи весь спектр існуючих витрат, що несе підприємство в процесі своєї діяльності.

5. Принцип гнучкості визначає вимоги до можливості коректування бюджетної системи. У випадку зміни виробничої й організаційної структур управління підприємством, розширення сортаменту продукції, що випускається, зміни умов реалізації товарів і постачання сировини і т.п., структура бюджету і відповідно засоби АСУ повинні мати можливості для швидкої адаптації до зміни умов функціонування підприємства.

6. Принцип інформативності вимагає, щоб дані, отримані в процесі бюджетування, задовольняли вимоги до якості і кількості управлінської інформації, якою повинен володіти вищий менеджмент підприємства. Крім того, інформація повинна бути "відкритою", тобто легко диференціюватися на її складові, первинні дані. Своєчасне забезпечення управлінського персоналу необхідною, достатньою, вірогідною інформацією сприяє оперативному прийняттю ефективних фінансових рішень.

7. Принцип комп'ютеризації корпоративного бюджетування міститься у використанні автоматизованих систем управління підприємством, особливістю яких є створення комп'ютерної мережі, програмного та проблемно орієнтованого інформаційного забезпечення.

Основними складовими елементами процесу автоматизованого управління, без охоплення і консолідації яких система бюджетування не дасть суттєвого результату у підвищенні ефективності управлінських рішень є:

- підсистема оперативного планування операційних, трудових процесів та фінансове планування;
- оперативне управління (аналіз поточної ринкової ситуації; технічна підготовка виробництва; управління матеріальними ресурсами, завантаженням устаткування, виробництвом, якістю продукції, фінансовими розрахунками та ін.);
- облік (контрактно-договірний; фінансово-розрахункових операцій; готової продукції, напівфабрикатів, незавершеного виробництва, робіт та послуг; матеріальних коштів; праці та заробітної плати; фактичних витрат; податковий облік; облік фінансових результатів; бухгалтерська і фінансова звітність та ін.)

8. Принцип адаптивного управління полягає у збереженні цілісності існуючих організаційної і бюджетної структур. На великих металургійних підприємствах склалася певна організаційна структура управління, що включає в себе підрозділи, завданнями яких є ведення окремого напрямку фінансово-господарської діяльності підприємства. Так, зокрема, робота відділу матеріально-технічного постачання цілком присвячена рішенням проблем забезпечення виробництва допоміжними й іншими матеріалами. Відділ маркетингу формує обсяг реалізації і графіки продажів. Служба головного механіка і головного енергетика здійснює ремонт і обслуговування основних засобів, займається забезпеченням підприємства енергоносіями. Відділ праці і заробітної плати займається удосконаленням мотивації праці, плануванням і аналізом трудових показників, оптимізацією фонду оплати праці для всіх категорій персоналу підприємства і т.д.

Тому на підприємствах металургійної галузі існує передумова для природного сполучення процесів бюджетування з поточною діяльністю підприємства. Виходячи з них, можна встановити центри відповідальності в структурі управління підприємством, що

відповідають за функціонування бюджетної системи. Служби (центри відповідальності), що беруть участь у розробці бюджету підприємства і відповідно використовують фінансові засоби, можуть бути визначені, як "служби-фондовласники", тобто служби, що володіють частиною сукупних фінансових ресурсів підприємства. У випадку впровадження пропонованої системи прерогативою служб стає визначення витрат і доходів у сфері конкретного напрямку (властивій даній службі) фінансово-господарської діяльності, їх аналіз і формування оптимального конкретного операційного бюджету. Сформований операційний бюджет є складовою частиною головного бюджету підприємства і стає документом, що регламентує фінансову діяльність служби – фондovласника.

Необхідно відзначити, що для повноцінної роботи системи бюджетного управління потрібно створити координаційний центр. Як правило, це може бути фінансово-економічна служба підприємства. Даний координаційний центр буде проводити остаточну обробку операційних бюджетів, сформованих структурними підрозділами; робити їх оцінку і здійснювати контроль відповідності задачам підприємства; генерувати зведений бюджет підприємства, аналізувати його виконання і при необхідності вносити корективи у фінансову діяльність заводу й у поточні операційні бюджети окремих служб заводу.

Найбільш складним є вірно закріплення операційних бюджетів за службами підприємства. Помилка на цьому етапі може викликати неприйняття менеджерами нововведень, що неминуче призведе до плутанини у структурних взаєминах персоналу і можливо до провалу самої ідеї бюджетного управління. Крім того, необхідна детальна розробка структури бюджету, де дуже важливим є точне визначення необхідних реєстрів бюджету, чи іншими словами - принципів формування конкретних бюджетних статей, на основі яких надалі будуть відбуватися його наповнення, зіставлення з фактичними даними й аналіз. Ці принципи можуть базуватися на основі побудови бухгалтерських рахунків, шифрів виробничих витрат, організаційної структури управління підприємством і т.п. У ряді випадків, можливо, буде потрібна їх визначена комбінація для одержання належної якості кінцевої бюджетної інформації. Дані реєстри необхідні також і для побудови АСУ, тому що саме вони надалі складатимуть основу принципів формування масивів даних і методів їх обробки.

По суті, запропонована схема сполучення організаційної і бюджетної структури дозволяє здійснювати формування локальних чи операційних бюджетів з кожного напрямку діяльності підприємства безпосередньо виконавчими службами. Даний принцип надає можливість залучити до процесу управління фінансовими потоками практично усі структурні підрозділи підприємства, пов'язані з ними. Участь служб підприємства в процесі бюджетування дозволяє домогтися значних конкурентних переваг, які містяться у посиленні контролю за використанням фінансових засобів, раціональному використанні матеріальних ресурсів підприємства, виявленні внутрішніх резервів підрозділів підприємства й особливо – підвищенні швидкості адаптації процесів планування, бюджетування і управління до зміни ринкової кон'юнктури. Крім того, запропонований підхід до формування бюджету підприємства дозволяє деталізувати витрати на ведення господарської діяльності, структурувати їх і, в остаточному підсумку, підвищити якість фінансового планування і підсилити фінансову дисципліну. А залучення в процес управління фінансовими ресурсами підприємства менеджерів практично всіх структурних підрозділів заводу дозволяє наблизитися до практичної реалізації системи тотального управління коштами, що одержав у даний час широке поширення в західному менеджменті.

Функціонування системи принципів забезпечується наступними критеріями:

- спрямованість на економічне зростання, що можливо при оптимальному співвідношенні у видатковій частині бюджету між витратами на технічний розвиток і на соціальні програми;
- достатність, яка означає, що досягається покриття витрат, а недотримання цього принципу викличе появу дефіциту бюджету;

- ефективність, тобто доходи від діяльності повинні перевищувати витрати на її здійснення, що забезпечує рентабельну діяльність;
- загальний і справедливий характер, що означає, що усі структурні підрозділи апарату управління, як і виробничі, є центрами відповідальності.

Впровадження даної системи на одному із трубопрокатних підприємств дозволило скоротити залишки обігових коштів і вивільнити більш ніж 5.8 млн. грн. або 38.6 % „заморожених” власних фінансових ресурсів. Динаміка залишків власних оборотних засобів відображена в табл. 1 і на рис. 1.

Таблиця 1

Зміна залишків власних оборотних засобів підприємства за рік в тис.грн.

№№	Назва обігових коштів	Наявність за фактом		Зниження залишків нормованих оборотних засобів, + - ,	
		до впровадження	після впровадження	в тис грн.	в %
1	Сировина і основні матеріали	3068,4	1853,7	-1214,7	-60%
	<i>у тому числі:</i>				
	<i>трубна заготовка</i>	2198,3	1428,9	-769,4	-65%
	<i>металовідходи</i>	200,4	117,5	-82,9	-59%
	<i>куплені напівфабрикати</i>	669,7	307,3	-362,4	-46%
2	Допоміжні матеріали	3310,7	2572,7	-738	-78%
3	Незавершене виробництво	3198,8	1905,1	-1293,7	-60%
4	Напівфабрикати власного виробництва	162,1	32,4	-129,7	-20%
5	Готова продукція на складі	5382,4	2920,2	-2462,2	-54%
	<i>Разом</i>	15122,4	9284,1	-5838,3	-61%

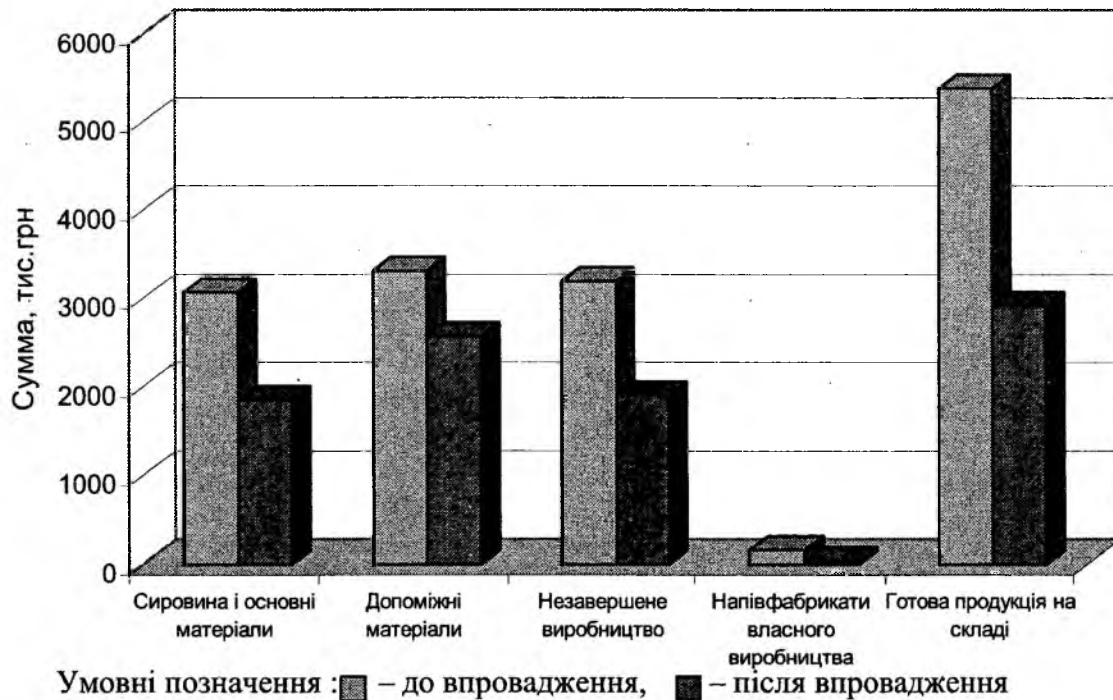


Рис. 1. Динаміка залишків власних оборотних засобів підприємства за їх видами.

Як видно з ілюстрації (рис. 1), знижуються залишки на складах усіх видів оборотних засобів, що особливо важливо для матеріалоемних виробництв.

Крім того, за оцінками менеджерів підприємства існує значний потенціал збільшення обіговості оборотних засобів і зниження залишків таких ресурсоемких оборотних засобів, як інструмент і змінне обладнання. Вже на етапі впровадження комплексна система бюджетного управління дозволяє значно зменшити рівень непродуктивних витрат, підвищити оперативність контрактно-договірної діяльності, створити умови прозорості обліку і управління витратами, а також підняти на новий рівень якість рішень, які приймають менеджери підприємства.

Розробка, удосконалення та впровадження системи бюджетування вимагають використання комплексу обов'язкових правил, до яких слід віднести: загальні принципи менеджменту, часткові принципи планування та специфічні принципи корпоративного бюджетування. Дотримання принципів системного підходу забезпечує такі практичні результати як збереження матеріальних статей бюджету підприємства. Бюджетування у сполученні з автоматизованою системою управління операційною діяльністю дозволило: максимізувати прибуток за рахунок усунення непродуктивних витрат; вивільнювати власні оборотні засоби; створити умови для підвищення якості управління витратами.

Перспективи подальшого дослідження у даному напрямку пов'язані з оптимізацією операційних бюджетів та удосконаленням оцінки ефективності корпоративного бюджетування.

Література

1. Джай К.Шим, Джойл Г.Сигел. Основы коммерческого бюджетирования. Пер. с англ.- Спб: Пергамент, 1998, - 496с.
2. Хруцкий В.Е., Изова Т.В., Гамаюнов В.В., Внутрифирменное бюджетирование.- М.:ФИС,2003.-400с.
3. Дерлоу Дес. Ключові управлінські рішення. Технологія прийняття рішень. Серія „Усе про менеджмент”. Пер. з англ.- К.: Наукова думка, 2001.-242 с.
4. Бень Т.Г., Довбня С.Б. Бюджетування як інструмент удосконалення системи фінансового менеджменту підприємств //Фінанси України.-2000.-№7.-С.48-55.
5. Мацкевичуз И.С., КальчинскасГ.Л. Управление затратами в АСУП.-М.:ФИС,1989.-221с.
6. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. -К.:ДК промислової політики України,2001.-142с.
7. Вакульчик О.М. Особливості оцінки та аналізу ефективності в умовах корпоративного управління / Збірник наукових праць. Серія „Економічні науки”- Черкаси: ЧДТУ,-2002.-№4.-с.27-31.
8. Ковальчук К.Ф., Шпанковська Н.Г. Костанецький В.В. Викладання циклу економічного аналізу в НМетАУ: досвід, проблеми, напрями удосконалення / Міжвідомчий науковий збірник „Проблеми формування ринкової економіки”.К.:КНЕУ,2002.-С.271-286.
9. Техничко-экономические расчеты по организации, планированию и управлению металлургическим предприятием. Под ред. проф. Иванова И.Н.-М: Металлургия,1993-443с.
10. Українська держава і корпоративне управління (досвід, проблеми та перспективи) .-К.:КІС,2002.-156с.

*Рекомендовано до публікації
д.е.н., проф. Довбнею С.Б. 08.07.04*

*Надійшла до редакції
29.06.04*