

А.А. Бахирева

Контрольно-аналитические возможности традиционного и процессно-ориентированного бюджетирования

A.A. Bakhireva

Control and Analytical Opportunities of Traditional and Process-Oriented Budgeting

Даны практические рекомендации по совершенствованию системы управленческого учета организации с целью формирования адекватной информационной базы оценки и принятия управленческих решений.

Ключевые слова: управленческий учет, бюджетирование, расходы на обеспечение качества, управленческие решения.

Повышение эффективности корпоративного управления в условиях неопределенности современной рыночной экономики требует, с одной стороны, формирования адекватной ситуации информационно-аналитического обеспечения менеджмента для оценки нестандартных деловых решений, с другой стороны, расширения границ применимости учетных и отчетных данных для последующей разработки аналитических процедур, формирования на их основе экономических выводов, предопределяющих необходимость дальнейшего развития экономического анализа оперативных, тактических и стратегических аспектов деятельности организации. Одним из направлений такого развития может стать разработка инструмента исследования исполнения бюджетов предприятия, подобно экономическому и финансовому анализу, которые выступают достаточно надежным средством изучения финансовых показателей деятельности предприятия и обоснования его финансовой стратегии. Большинство исследователей отмечают, что понятие «бюджетирование» включает в себя не только формализованные планы, но и направления их реализации, показатели, измеряющие результаты выполнения бюджетов, индикаторы анализа отклонений и выявления причин, приведших к этим отклонениям, выработку соответствующих решений, что в конечном итоге раздвигает горизонт целей организации далеко за рамки, очерченные набором финансовых показателей [1]. Следовательно, вполне логично, что отдельные процедуры экономического и финансового анализа должны быть трансформированы в более широкое и многоаспектное понятие – анализ исполнения сводного бюджета предприятия. При этом необ-

In this article the practical recommendations to improve the administrative account system of organization to form adequate information base for estimation and acceptance of administrative decisions are made.

Key words: administrative account, budgeting, costs of quality, administrative decisions.

ходимо обратить особое внимание на то, что анализ исполнения бюджетов не может иметь типовой методики, как, например, хорошо известный в нашей стране комплексный анализ хозяйственной деятельности, поскольку он «накладывается» на систему бюджетирования, которая исключительно индивидуальна для каждой конкретной организации. В процессе анализа исполнения сводного бюджета предприятия и аналитической обработки данных целесообразно применять ряд методов, которые в соответствии с научным подходом включают: *во-первых, общеэкономические методы анализа* (объединяют такие известные методы, как сравнение, графический анализ, балансовой увязки, цепных подстановок, арифметических разниц, логарифмический, интегральный и т.д.); *во-вторых, статистические методы* (можно разделить на две группы: традиционные – средних и относительных величин, индексный, обработки рядов динамики и т.п., и математико-статистические – корреляционный, регрессионный, дисперсионный, ковариационный, кластерный виды анализа); *в-третьих, математические методы*, которые в обобщенном виде представлены следующими основными группами: экономические (матричные методы, теория производственных функций, теория межотраслевого баланса); методы экономической кибернетики и оптимального программирования (линейное, динамическое, нелинейное); методы исследования операций и принятия решений (теория графов, теория игр, теория массового обслуживания). Выбор того или иного метода из перечисленных определяется целью проводимого анализа, требованиями к степени детализации (глубины) анализа, к точности результатов, характером взаимосвязи между из-

учаемыми показателями, характером аналитических задач, стадией развития организации, так как необходимо учитывать факт нелинейности развития предприятий. Отметим, что анализ исполнения сводного бюджета компании должен проводиться одновременно по всем направлениям финансово-хозяйственной деятельности, охватывать все ее стадии и процессы. Однако для достижения поставленной цели, которая состоит в своевременном обеспечении руководства релевантной информацией, анализ должен вестись систематически. В результате процесс накопления информации об отклонениях от норм, причинах (факторах) их возникновения станет постоянным, что обеспечит формирование качественной базы выработки обоснованных рекомендаций для руководства субъекта хозяйствования. Применительно к рассматриваемой области возможно использование не только понятия «информация», как данных, значений экономических показателей, предназначенных для хранения, сбора, обработки и передачи, но более широкого термина «управленческая аналитико-информационная система», подразумевающая создание интегрированной отчетной системы, специально предназначенной для помощи менеджерам при планировании, осуществлении контроля, в том числе и посредством использования бюджетов. Но, несмотря на популярность бюджетирования среди российских предприятий, специалисты-практики по внедрению управленческих информационных технологий отмечают фрагментарность их реализации многими компаниями, слабую проработку регламента анализа исполнения бюджетов, неиспользование результатов мониторинга и контроля выполнения бюджетных показателей для оценки деловых решений. Сравнение различных направлений анализа исполнения бюджетов предприятий, систематизация используемых источников информации, применяемых методов и методик позволили сформулировать основные направления анализа исполнения сводного бюджета компании:

- во-первых, *предварительный контроль* – осуществляется до начала фактической реализации бюджета в практической деятельности компании. Данный контроль направлен на проверку соответствия бюджетных показателей намеченным стратегии и тактике, анализ деловых и профессиональных качеств работников, необходимых для выполнения тех или иных должностных обязанностей в области сбора, предоставления первичной и итоговой информации об исполнении бюджетных показателей, владение компьютерными технологиями, а также знание подконтрольных бюджетных параметров и широты полномочий в сфере реализации корректирующих действий;
- во-вторых, *текущий контроль* (мониторинг) исполнения сводного бюджета компании, осуществляемый руководителями центров ответственно-

сти, плановых и экономических служб, имеющий целью установление реальности оперативных планов, уровня их фактического выполнения (измерение фактических результатов по ключевым направлениям деятельности), корректировки текущих планов или разработки управленческих решений, направленных на достижение запланированных параметров;

- в-третьих, *итоговый анализ* исполнения сводного бюджета предприятия, в ходе проведения которого аналитик выявляет уровень достижения стратегических целей, представляет основу для последующего планирования и разработки стратегических управленческих решений.

Важно отметить, что обозначенные направления анализа исполнения сводного бюджета предприятия в равной степени должны быть ориентированы как на изучение внутренней информации, генерируемой финансовой, управленческой и оперативной учетными системами, так и на использование и анализ внешней информации, сформированной микросредой (или ближним окружением организации) и макросредой (или дальним окружением). Определению сущности контроля на предприятии, в частности контроля исполнения планов, разработке его принципов, уровней, инструментария, информационной базы и других аспектов посвящены труды многих отечественных ученых. Так, В.Е. Хруцкий, В.В. Гамаюнов, рассматривая вопросы периодизации бюджетного контроля, выделяют, наряду со стадиями разработки и корректировки бюджетов, систему внутреннего оперативного (текущего) контроля и итоговой оценки исполнения бюджета. А.И. Алексеева, Ю.В. Васильев, А.В. Малеева, Л.И. Ушвицкий отмечают, что бюджетирование неэффективно без обратной связи, которая включается по результатам контроля выполнения бюджета. Система контроля выполнения бюджета рассматривается как своеобразный мониторинг финансового состояния организации. Авторы выделяют несколько подходов к реализации системы контроля бюджета организации: простой анализ отклонений, ориентированный на корректировку последующих планов; анализ отклонений, ориентированный на последующие управленческие решения; анализ отклонений в условиях неопределенности; стратегический подход к анализу отклонений.

Л.С. Шаховская, В.В. Хохлов, О.Г. Кулакова определяют процедуры контроля как основной элемент технологических процедур бюджетного управления. При его проведении сравниваются фактические и плановые данные и анализируются полученные отклонения фактических показателей от плановых по отчетному бюджетному периоду. К.В. Щиборщ говорит о системе внутреннего контроля (контроллинге) исполнения бюджета и определяет ее как логическую структуру формальных и/или неформальных проце-

дур, предназначенную для анализа и оценки эффективности управления ресурсами, затратами и обязательствами компании в течение бюджетного периода [2]. Автор разработал четкую последовательную схему текущего контроля и анализа исполнения сводного бюджета предприятия, предложил аналитический инструментарий, разработал формы промежуточной и итоговой отчетности об исполнении бюджетных показателей центров ответственности различных уровней. Но в большинстве изученных работ рассматривается традиционный подход к бюджетированию, основанный на линейно-функциональной структуре, который в последние годы активно вытесняется процессно-ориентированным (activity-based-budgeting).

Анализ публикаций российских и зарубежных ученых по различным аспектам внедрения и применения процессно-ориентированного бюджетирования показал недостаточную теоретическую и методологическую проработку вопросов анализа исполнения бюджетов, сформированных с применением процессного подхода. В основе учета затрат, калькулирования и бюджетирования по видам деятельности лежит предположение о том, что предприятие несет затраты в связи с осуществлением различных бизнес-процессов в области снабжения, производства, маркетинга, логистики, управления, информационного обеспечения и т.д. Классическое определение бизнес-процесса принадлежит М. Хаммеру и Дж. Чампи, которые рассматривают его как совокупность различных видов деятельности, в рамках которой на «входе» используется один или более видов ресурсов, и в результате этой деятельности на «выходе» создается продукт, представляющий ценность для потребителя. Система учета, планирования и анализа в рамках процессного подхода позволяет сформировать информацию о результативности и эффективности осуществляемых процессов, сконцентрировать внимание менеджмента на низкоэффективных процессах с целью их последующего реинжиниринга, передачи в аутсорсинг и прочее, оценить эффективность руководства бизнес-процессом и создать «прозрачную» программу мотивации сотрудников, проанализировать эффективность используемых ресурсов в разрезе видов деятельности и бизнес-процессов, сформировать эффективную систему трансфертного ценообразования. Традиционная модель текущего контроля и итогового анализа исполнения бюджетов включает следующие блоки.

- Общее изучение отклонений затрат, выручки и финансовых результатов, движения товарно-материальных и финансовых ресурсов предприятия и источников их финансирования на основе плановых и фактических показателей выходных форм сводного бюджета: отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств, отчета об инвестициях, отчета об изменении финансового состояния, прогнозного баланса.

- Анализ исполнения трех основных агрегированных подбюджетов сводного бюджета: план-факт анализ исполнения операционного, инвестиционного и финансового бюджетов.

- Синтез – логика данного этапа такова, что все три вышеуказанные составляющие сводного бюджета являются взаимосвязанными в первую очередь через динамику поступлений и расходов, и после детального факторного анализа операционного, инвестиционного и финансового бюджетов появляется возможность сделать количественно обоснованные выводы о выполнении сводного бюджета предприятия в целом.

Немаловажным является и тот факт, что устарела законодательная база, регламентирующая процессы планирования и анализа выполнения плановых показателей. Так, предприятия используют «Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции...», принятые во второй половине прошлого столетия, при полном отсутствии внутренних регламентов в рассматриваемой области. Данные инструкции существенно ограничивают область контроля достижения плановых значений и предполагают анализ темпов роста показателей финансовых результатов, структуры и факторов изменения прибыли от реализации продукции, структуры факторов изменения валовой прибыли, влияния качества и прибыльности отдельных видов продукции на финансовый результат, расчет резервов увеличения прибыли за счет снижения себестоимости единицы продукции, повышения качества, уменьшения коммерческих и управленческих расходов в себестоимости единицы продукции. Направления анализа исполнения бюджета, сформированного с использованием процессно-ориентированной методики, представлены на рисунке.

Результаты анализа «традиционного» бюджета представлены в таблице 1.

Приведенные в отчете значения слишком обобщены и сгруппированы, вызывают у руководителя больше вопросов, чем дают пояснений о сложившейся ситуации. Кроме того, таблица содержит лишь фрагмент отчета, в реальности состав его показателей очень широк и избыточен. Требуют уточнения, например, снижение цены и объема продаж (на каких рынках сбыта, по какой категории покупателей, причины); рост материалоемкости продукции (конкретные товарные позиции, по которым отмечен рост материальных затрат, причины, соответствие параметров договоров с поставщиками заложенным в бюджете условиям и пр.). Таким образом, чтобы разработать мероприятия по снижению влияния негативных факторов, необходимы многочисленные уточняющие запросы. Контрольная же функция состоит, во-первых, в фиксировании отклонений, несоответствия фактических затрат, ресурсов, продукции, доходов установленным в бюджетах; во-вторых, в оценке эффективности деятельности руководства центров от-

ветственности; в-третьих, в оценке результативности и эффективности деятельности организации в целом. Формирование руководителем обоснованного мнения по данным направлениям на основе представленных данных затруднено.

Рассмотрим аналогичный отчет, но сформированный по результатам анализа бюджета, разработанного по процессной методике (табл. 2). Благоприятные и неблагоприятные отклонения свидетельствуют об эффективности деятельности соответствующих центров ответственности: отклонения по выручке – цен-

тра доходов «Сбыт и маркетинг»; отклонения по прямым затратам – центра расходов «Снабжение» и т.д. Кроме того, визуализирован перерасход бюджетных средств центрами ответственности (768526 руб.). Таким образом, в укрупненном виде представлены основные факторы, обусловившие отклонение фактической прибыли от бюджетного значения; сама процедура анализа значительно упрощена, но, помимо фиксации отклонений, результаты анализа могут быть использованы в оценке эффективности деятельности центров ответственности.



Направления анализа бюджетов доходов и расходов в разрезе бизнес-процессов

Таблица 1

Сводные результаты анализа исполнения бюджета предприятия за 2010 г.

Бюджетный параметр	Совокупный эффект отклонения на конечные финансовые результаты, тыс. руб.	Подразделение
Благоприятные отклонения, всего, в том числе:	9 781,78	
- повышение цен на продукцию «Касмалинская 0,5 л»	1 117,78	Отдел сбыта
- повышение цен на продукцию «Касмалинская 5,0 л»	998,60	Отдел сбыта
- повышение объема продаж продукции «Грушевый 1,5 л»	1 543,8	Отдел сбыта
- повышение объема продаж продукции «Лимонный 1 л»	628,9	Отдел сбыта
- эффективное управление налогами на предприятии	2 019,4	Бухгалтерия, экономический отдел
- исполнение бюджета снабжения	2 118,2	Отдел снабжения
- снижение трудоемкости выпуска продукции	455,0	Общепроизводственные службы
- экономия общепроизводственных расходов	900,1	
Неблагоприятные отклонения, всего, в том числе:	8 778,6	
- снижение цен на продукцию «Буратино 1,5 л»	712,5	Отдел сбыта
- снижение цен на продукцию «Экстра-ситро 0,5 л»	433,4	Отдел сбыта
- снижение объемов продаж продукции «Буратино 1,5 л»	2 916,1	Отдел сбыта
- повышение тарифов на электроэнергию	1 870,7	Внешний фактор
- рост окладов и сдельных расценок	655,2	Администрация
- рост тарифов коммунальных платежей	1 183,4	Внешний фактор
- рост материалоемкости продукции	1 007,3	Производство

Таблица 2

Сводные результаты анализа исполнения бюджета предприятия за 2010 г. (фрагмент)

Виды отклонений	Причины отклонений	Сумма, руб.	Вид отклонения	Общая сумма, руб.	Вид
Отклонение по доходу от продаж:					
- «Касмалинская 0,5 л»	по цене по количеству	+812 017 +2 436 832	Благоприятное Благоприятное	+3 248 849	Благоприятное
- «Касмалинская 1,0 л»	по цене по количеству	+85 948 -390 373	Благоприятное Неблагоприятное	-304 425	Неблагоприятное
- «Касмалинская 1,5 л»	по цене по количеству	-2 690 000 +2 500 138	Неблагоприятное Благоприятное	-189 862	Неблагоприятное
- «Касмалинская 5,0 л»	по цене по количеству	+197 436 +1 303 441	Благоприятное Благоприятное	+1 500 877	Благоприятное
Отклонение по прямым затратам:					
- «Касмалинская 0,5 л»	по цене по количеству	+390 980 +1 563 921	Неблагоприятное Неблагоприятное	+1 954 901	Неблагоприятное
-«Касмалинская 1,0 л»	по цене по количеству	+469 241 -156 417	Неблагоприятное Благоприятное	+312 824	Неблагоприятное
- «Касмалинская 1,5 л»	по цене по количеству	+50 271 +201 084	Неблагоприятное Неблагоприятное	+251 355	Неблагоприятное
- «Касмалинская 5,0 л»	по цене по количеству	+186 313 +745 252	Неблагоприятное Неблагоприятное	+931 565	Неблагоприятное
Отклонение по нераспределяемым расходам		+12 039 448	Неблагоприятное	+1 039 448	Неблагоприятное
Отклонение по затратам центров ответственности	По уровню расходованию Отклонение по объему деятельности	+5 655 312 +900 155	Неблагоприятное Неблагоприятное	+ 768 526	Неблагоприятное
Итого отклонение				-1 003 180	Неблагоприятное

Библиографический список

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов. – 2-е изд., доп. и пер. – М., 2002.
2. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. – М., 2001.