

УДК 657.22+336.14

СИСТЕМА БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В КОНТРОЛЛИНГЕ

Т.Н. Шевченко

Исследованы вопросы исполнения бюджета коммерческого предприятия через систему управленческого контроля.

Ключевые слова: управленческий контроль; бюджетирование; учет ответственности.

Современное понятие управленческого учета в области контроля вошло в теорию и практику как новая концепция информации и управления – управленческий контроль (management control – в США, controlling – в Германии, и controldejection – во Франции).

Впервые сущность этого понятия была определена американскими учеными как процесс, посредством которого руководители обеспечивают эффективное и результативное использование ресурсов для достижения цели предприятия. Следует заметить, что в английском языке термин “control” обозначает и контроль, и управление одновременно, т. е. используется более широкое понятие – контроль с последующими корректирующими действиями. Поэтому понятие “управленческий контроль” несколько шире понятия “управленческий учет”.

Как подчеркивает К. Друри, “... системы управленческого контроля имеют две основные отличительные особенности. Первая – формализованный процесс планирования, выступающий в форме составления смет (бюджетов) или долгосрочного планирования, позволяющих оценить фактические показатели функционирования. Вторая – учет ответственности, достигаемый при помощи создания центров ответственности, для которых предусматривается создание целевого показателя по функционированию, его измерения и сравнения с целевым, анализ отклонений и принятие корректирующих мер в случае значительности отклонений”¹.

До последнего времени, контрольно-информационные системы управленческого учета (контроля), основанные на изменении финансовых показателей, в практике зарубежного учета были доминирующими. Это объясняется разными факторами

и, прежде всего, определенным преимуществом стоимостных критериев. *Во-первых*, они позволяют рассчитывать рентабельность и ликвидность – основные оценочные критерии успешности деятельности предприятия. *Во-вторых*, универсальный денежный измеритель позволяет использовать единый подход к сравнению альтернативных вариантов для внутренних и внешних оценок деятельности. *В-третьих*, свойственная финансовым показателям пространственно-временная сопоставимость означает возможность глубокого и содержательного анализа, что позволяет инвесторам сделать собственные выводы об относительной и абсолютной привлекательности инвестиций в конкурентную компанию. Кроме того, “... измерение результатов в денежном исчислении позволяет менеджерам иметь большую степень автономности, самим выбирать действия, способные привести к желаемым результатам. Поэтому результаты, выраженные в стоимостном измерении, продолжают быть эффективным показателем в условиях неопределенности, когда не ясно, каким курсом следует двигаться дальше...”². В отечественной теории и практике понятие “управленческий контроль” отсутствовало, однако, в административно-плановой экономике существовали отдельные его инструменты, например, нормативный учет. В настоящее время многие отечественные предприятия осваивают такой механизм управленческого контроля, как бюджетирование. Однако, как показывает зарубежная практика, в традиционном виде оно становится малоэффективным для современных условий конкурентной среды из-за узкой ориентированности на финансовые показатели деятельности предприятия. Отдельные зарубежные специалисты считают, что традиционная система управленческого контроля

¹ Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. М.: Аудит, 1998.

² Там же.

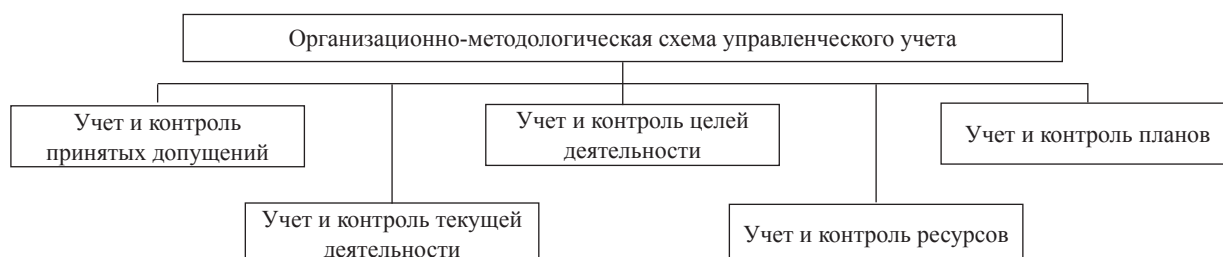


Рисунок 1 – Элементы управленческого учета, обеспечивающие систему внутреннего контроля и управления.

“... остановилось в своем развитии где-то в 1925 г.”¹, когда сформировались все основные ее инструменты, используемые и в настоящее время: бюджетирование, расчет себестоимости по методу “стандарт-кост”, трансфертное ценообразование, модель Дюпона и т. д. Роль управленческого контроля в то время сводилась к поддержанию эффективности функционирования предприятия, поэтому основное внимание менеджеров было обращено на затраты и поиск путей их сокращения, а значения таким показателям, как расширение ассортимента, рост объема продаж и др., не придавали.

В 80-х годах XX в. сформировался ряд новых концепций и инструментов управленческого контроля, в том числе:

- концепция всеобщего контроля качества (TQM);
- концепция гибкого производства;
- концепция реинжинеринга производственных процессов (BPR) и т. д.

Они зачастую вступали в противоречия с целями традиционного управленческого контроля². Другие западные специалисты уточняют, что кризисные явления в системе управленческого контроля обусловлены сменой эпох конкуренции (промышленной на информационную) и изменением вследствие этого критериев оценки деятельности предприятия³.

Сегодня концептуальная структура управленческого учета имеет 5 основных элементов, обеспечивающих систему внутреннего контроля и управления (рисунок 1).

Наиболее слабым звеном в этой системе является контроль допущений. Без априорных допущений невозможно установить цели на будущие

¹ Ольше Н.П. Оценка эффективности деятельности компании / Н.П. Ольше, М. Веттер. М.: Вильнюс, 2004.

² Там же.

³ Керимов В.Э. Бюджетирование и внутрихозяйственный контроль в торговле / В.Э. Керимов, Д.С. Оболенский, П.В. Селиванов. М.: Эксмо, 2006.

периоды как организации в целом, так по центрам ответственности. Допущения, на которых основываются цели и планы, должны быть четко сформулированы, записаны, за ними нужно постоянно следить в течение всего планового периода. Это необходимо для контроля их обоснованности, корректировки допущений и планов.

Например, при планировании объема продаж по ОАО “Ак-Тилек” на 2010 г. было принято допущение, что инфляция сохранится на уровне 10 % в течение всего года. Но уже к 1 июня темпы инфляции составили 15 %. Следовательно, ОАО “Ак-Тилек” необходимо принять новое допущение, выбрать новое значение инфляции, уточнить цели и планы на данный период.

Контроль целей, прежде всего, требует, чтобы устанавливались такие цели, которые максимально поддаются измерению. Цель должна быть количественно выражена и поддаваться учету. Следовательно, обратная связь должна быть приспособлена к этим целям (рисунок 2).

Информация обратной связи может быть использована и для представления руководителям более высокого уровня, но главный акцент делается на потребности менеджеров центра ответственности.

Контроль планов (бюджетов) состоит из двух самостоятельных этапов: составление бюджетов (смет) и контроль отклонений фактических данных от бюджетов.

Контроль ресурсов обеспечивается составлением смет расходования ресурсов и учета их фактического исполнения.

Контроль текущей деятельности обеспечивается информацией об обычной деятельности, которая не охвачена планированием, представляет интерес для управленцев, но содержит многочисленные избыточные показатели, отвлекающие внимание на несущественные детали.

Управленческий контроль строится на оценке того, насколько предприятие продвинулось за определенный период к поставленным целям.

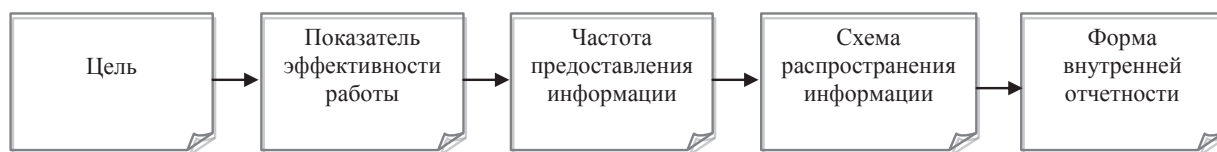


Рисунок 2 – Процедура приспособления обратной связи к целям предприятия

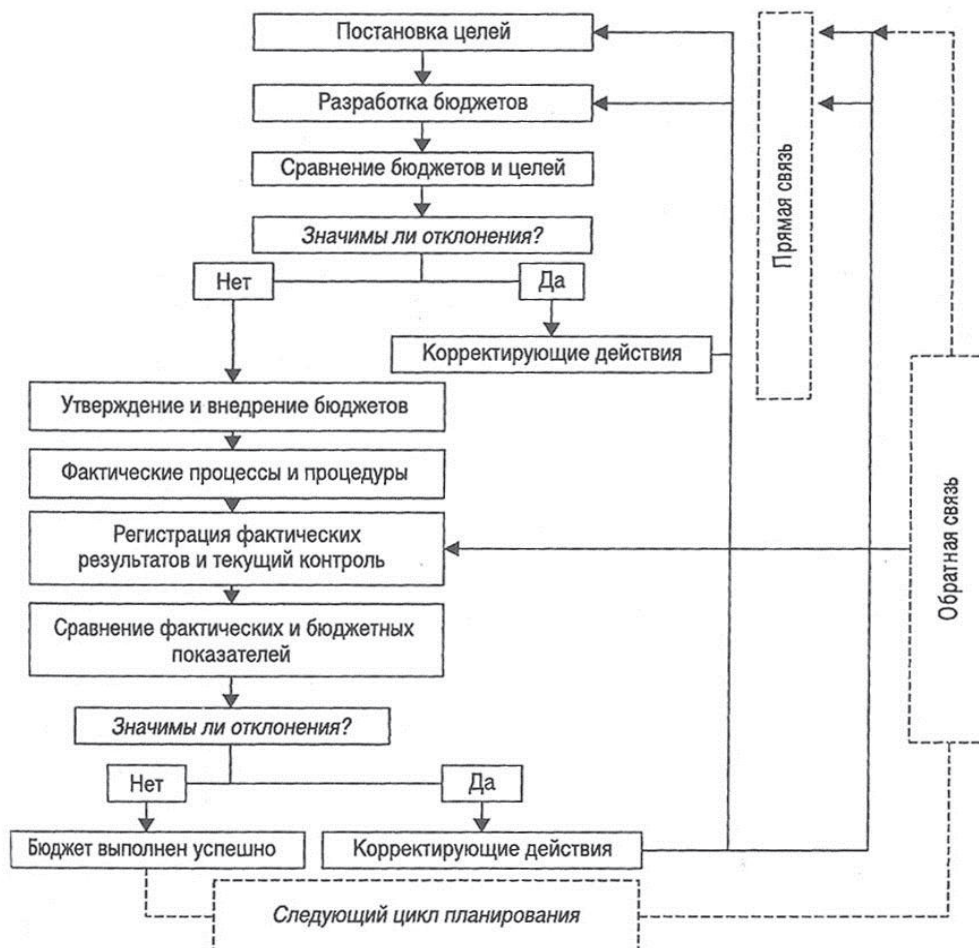


Рисунок 3 – Контроль с прямой и обратной связью в системе бюджетирования предприятия

Такая оценка называется управлением по отклонениям и осуществляется выявлением расхождений между бюджетными и фактическими показателями, или между бюджетными показателями и установленными предприятием целями. Действия менеджеров, направленные на преодоление выявленных в результате анализа значимых отклонений, составляют суть управления по отклонениям.

Для понимания того, какие методы управления отклонениям, рассмотрим два вида организационного контроля, различающиеся в зависимости от

того, какая база выбрана для сравнения показателей, – контроль с прямой или контроль с обратной связью. Управление по отклонениям основано на сравнении результатов, и здесь можно выделить два аспекта сравнения: контроль с обратной связью подразумевает сравнение бюджетных и фактических результатов, тогда как контроль с прямой связью – сравнение желаемых результатов (целей) – с бюджетными.

Последовательность этапов бюджетного планирования и контроля показаны на рисунке 3. «Ключом к эффективному контролю являются про-

цедуры, которые позволяют менеджерам не только удостовериться в соответствии реальной деятельности планам, но и убедиться в том, что сами цели разумно соотносятся с возможностью организации по их реализации...”¹.

Проиллюстрируем применение процедур контроля с прямой и обратной связью на примере ОАО “Ак-Тилек”, которое в качестве одной из своих краткосрочных целей рассматривало снижение накладных коммерческих расходов на 20 % в 2011 г.

Разработка мер по снижению коммерческих расходов – управленческая проблема. В процессе разработки бюджетов оказалось, что поставленную задачу можно решить двумя путями: снизить комиссионное вознаграждение реализаторам, либо отказаться от доставки заказов клиентам. Первый вариант приведет к потерям наиболее активных реализаторов, а второй – к потере большинства клиентов. Таким образом, контроль с прямой связью на первом этапе выявил несоответствие разработанных бюджетов целям ОАО “Ак-Тилек”. Краткосрочные цели были пересмотрены, разработан новый бюджет коммерческих расходов, предусматривающий их сокращение на 5 %, по сравнению с 2010 г. Планировалось достичь этого путем жесткого контроля за расходованием средств на эти цели и оптимизации грузоперевозок. Однако

по окончании 2011 г. в ходе контроля отклонений выяснилось, что расходы за период в абсолютном выражении не сократились, а даже незначительно увеличились. Причиной оказалась инфляция в размере 8 %, повлиявшая на расходы и на стоимость всей продукции ОАО “Ак-Тилек” и увеличившая комиссионные реализаторам. В результате контроля с обратной связью было решено: во-первых – в ходе текущего контроля учитывать влияние изменения цен на входящие ресурсы и на собственную продукцию, своевременно готовить гибкие бюджеты; во-вторых – в ходе бюджетирования учитывать возможную инфляцию в нормативах и бюджетах; в-третьих, в связи с ростом рыночной активности ОАО “Ак-Тилек” на следующие периоды в качестве целей первого порядка рассматривать рост объема продаж и выручки, а не снижение затрат.

Таким образом, контроль с обратной связью носит ретроспективный характер, так как нужны фактические данные за прошедший период, а контроль с прямой связью – ориентирован на будущее. Используя процедуры контроля с прямой и обратной связью, следует помнить, что ни один из них не позволяет выявить причины возникновения отклонений, а также не дает рецептов действий в той или иной ситуации. Выяснение причин отклонений и последующая корректировка бюджетов зависят от того, насколько хорошо аналитики и руководители предприятия понимают процессы и процедуры, которые пытаются контролировать.

¹ Джонс Э. Деловые финансы / Э. Джонс; пер. с англ.; под ред. Н.Н. Барышниковой. М.: Олимп-бизнес, 1998.