

## ТИПЫ И ТЕХНОЛОГИИ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В ЭКОНОМИЧЕСКОМ СУБЪЕКТЕ

### TYPES AND TECHNOLOGIES OF BUDGETING IN AN ECONOMIC ENTITY

*K. Polukhina*

*Summary.* The article is devoted to the study of topical issues related to the types and technologies of budgeting in an economic entity. Special attention is paid to the content and specificity of traditional methods of cost accounting and costing. The direct costing method is also examined in detail, its advantages and disadvantages are highlighted. Particular emphasis is placed on technology for budgeting costs based on the establishment of the concept of drivers. The results obtained allowed a comparative characterization of budgeting technologies.

*Keywords:* budgeting, technology, expenses, accounting, control.

*Полухина Ксения Николаевна*

*Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации  
pkn-1995@rambler.ru*

*Аннотация.* Статья посвящена изучению актуальных вопросов, связанных с типами и технологиями бюджетирования в экономическом субъекте. Отдельное внимание уделено содержанию и специфике традиционных методов учета затрат и калькулирования себестоимости. Также детально рассмотрен метод директ-костинга, выделены его достоинства и недостатки. Особый акцент сделан на технологии бюджетирования расходов на базе установления концепции драйверов. Полученные результаты позволили провести сравнительную характеристику технологий бюджетирования.

*Ключевые слова:* бюджетирование, технологии, расходы, учет, контроль.

**Б**юджет также связан с организационной структурой компании и ее системой связи. Отношение между организационной структурой и бюджетом означает, что организационная структура отражает распределение функций и обязанностей. В бюджете выделяются ресурсы, связанные с этими обязанностями.

В научной литературе выделяются следующие типы бюджетирования: фиксированный, гибкий, бюджетирование с нуля (zero-based budgeting, ZBB), непрерывный, АBB и т.д. Исследования показывают, что большинство компаний разочарованы составлением традиционного бюджетирования и ожидают изменения в этой области. По словам С. Плейера примерно 80–90% компаний не довольны их бюджетами. Следует также отметить, что традиционное бюджетирование, в качестве ежегодных смет, является наиболее распространенной практикой среди компаний [5, 7].

Современные условия бизнеса гораздо более динамичны, чем те условия, в которых были разработаны традиционные методы бухгалтерского учета, что также относится к методу определения себестоимости отдельных продуктов и услуг.

Традиционные методы учета затрат и калькулирования себестоимости предполагают отнесение косвенных затрат на отдельные продукты или услуги на основе базы отнесения накладных расходов, относящейся к каким-либо параметрам, опосредованно отражающим объем деятельности, например, к часам «прямого тру-

да» или машино-часов. Этот подход может применяться в системах калькулирования с различной степенью сложности, но маловероятно, что с его использованием можно получить совершенно однозначный результат в современных обстоятельствах.

В условиях «нового производства» значительная доля затрат относится к категории косвенных и единственный разумный способ отнесения таких затрат на конкретные виды продукции или услуги — путем изучения видов деятельности (процессов), в ходе которых эти затраты возникают. Необходим подход к определению себестоимости продукции, отражающий то, каким образом эти затраты осуществляются, и показывающий, обеспечивает ли традиционный метод полное поглощение затрат.

В начале двадцатого века конкуренция между компаниями основывалась в значительной степени на цене. В наше время, хотя цена и остается одним из важных средств конкурентной борьбы во многих отраслях, существуют также и другие факторы, которые определяют успех деятельности фирмы. Сегодня компании конкурируют в области сроков, качества, инноваций и так далее. Это привело к тому, что многие производители предлагают большой ассортимент разнообразной продукции и имеют очень сложные графики производственных процессов. В последнее десятилетия эта сложность, а также разнообразие производства и продукции привели к некоторому увеличению производственных накладных расходов.



Рис. 1. Суть метода Activity Based Costing (ABC)

Традиционные методы расчета затрат на производство продукции не дают информации, необходимой для принятия решений, поскольку они не обеспечивают удовлетворительного объяснения поведения затрат.

Традиционное составление бюджета было подвергнуто критике со стороны многих ученых, они подчеркивают, что составление бюджета не принимает во внимание бизнес-стратегию организации. Исследование Р. Фрейзера показало, что около 60% организаций не в состоянии согласовать свои бюджеты с бизнес-стратегией компании.

Критика бюджетного процесса также обусловлена его трудоемким и дорогостоящим характером. Результаты исследования А. Нелли показывают, что составление бюджета занимает приблизительно 20–30% рабочего времени сотрудника [6]. Одни считают, что составление бюджета занимает приблизительно половину года, другие утверждают, что это не занимает больше, чем два месяца. Конечно, это может быть также достигнуто за счет быстроразвивающихся компьютерных технологий, так как они могут эффективно сократить процесс составления бюджета. Для того чтобы ускорить процесс составления бюджета, крупные организации ежегодно тратят приблизительно один миллион долларов США на его обработку [3].

В дополнении к вышеперечисленным недостаткам составления бюджета ученые также указывают на следующие слабые места:

- ◆ как правило, бюджеты используют для сокращения затрат, а не для создания стоимости;
- ◆ бюджеты не придают большого значения организации;
- ◆ бюджеты основаны на неподдерживаемых предположениях;
- ◆ бюджеты сильны только в отношении вертикального управления и контроля;
- ◆ бюджеты создают барьеры между бизнес-единицами.

Большинство ученых считают, что проблемы бюджетирования должны быть устранены с помощью двух ме-



Рис. 2. Суть метода Activity based budgeting (ABB)

тодов — вне бюджетирования (ВВ) или попроцессного бюджетирования (ABB).

Данный метод заключается в определении основных видов деятельности или бизнес-процессов на предприятии для дальнейшего расчета стоимости каждого из них. Бизнес-процессы требуются для производства и продажи продукции. Стоимость каждого из них распределяется на конечные объекты затрат (продукция или покупатель) пропорционально степени использования бизнес-процессов.

Суть метода ABC базируется на причинно-следственных связях по потреблению стоимости (рисунок 1).

Внешние ресурсы используются предприятием для выполнения конкретных бизнес-процессов. Конечные объекты затрат используют факт работы бизнес-процессов. Значение ресурсов в модели ABC заключается в том, что приобретение предприятием ресурсов еще не является экономически обоснованными затратами.

Ресурсы представляют произведенные предприятием затраты, которые выражаются в оплате труда сотрудников, аренде офиса, обеспечении рабочих мест, оснащении оборудованием и др. Виды деятельности находят свое отражение в отдельных бизнес-процессах или их группах, которые участвуют в основной или вспомогательной деятельности предприятия.

Конечные объекты затрат выражаются в продукции или клиентах предприятия, а также в активах (разработки, программные продукты, инвестиционные объекты).

Как ABC метод, так и ABB метод принимает во внимание специфику использования ресурсов предприятием. Часть ресурсов закупается предприятием не всегда по мере необходимости, а приобретается впрок. В этом случае данные ресурсы хранятся на складе предприятия до того периода пока не будут использованы, за исключением человеческих ресурсов, оборудования, зданий и др. (тогда в этом случае предприятие понесет затраты).

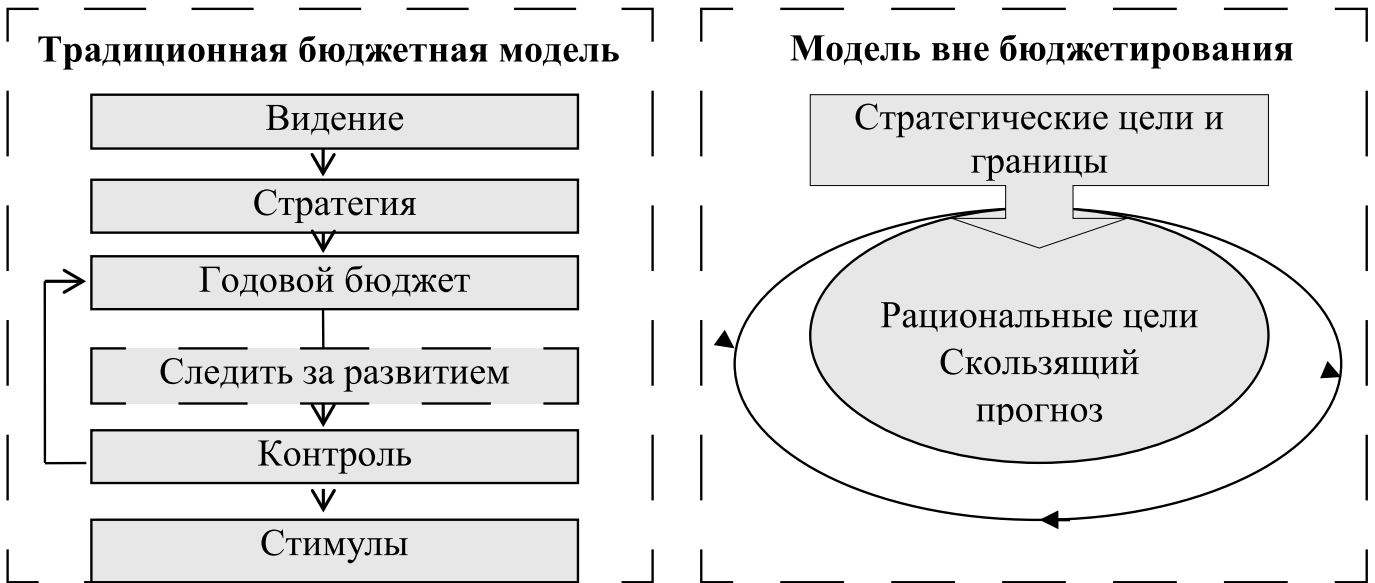


Рис. 3.Схемы традиционной и Beyond budgeting моделей

Метод АВВ предусматривает использование причинно-следственных связей метода АВС, только в обратном направлении, спрос на виды деятельности устанавливает использование бизнес-процессов, соответственно бизнес-процессы определяют спрос на ресурсы (рисунок 2).

Специфика АВВ состоит в том, что спрос на ресурсы или затраты предприятия рассчитывается на основе требований предприятия в операциях конкретных бизнес-процессов.

На первом этапе результат попроцессного бюджетирования (АВВ) заключается в прогнозе спроса на виды деятельности. Для этого требуется оценка объема продаж и производства на предстоящий период. Оценка сформирована не только на продукты, которые будут проданы, а также на покупателей, которые планируют их купить. В связи с этим данный бюджет будет более детализированным, чем традиционный. На основе этих данных рассчитывается спрос на виды деятельности, как например, заказы, получение и перевозка материалов, производственные партии, разработка и изготовление новых продуктов.

Правильное применение АВВ состоит в отношении человеческих ресурсов и многократно повторяющихся видов деятельности. Благодаря этому АВ-бюджетирование успешно применяется в крупных организациях обслуживания — банках, страховых компаниях, операторах связи, а также в финансовых и бухгалтерских подразделениях промышленных холдингов.

Еще один из методов устранения бюджетных проблем – это метод Beyond budgeting (ВВ) или вне бюджетирования.

Используя метод ВВ организации отказываются от бюджетов, утверждая, что бюджеты не приносят никакой ценности, а также, что они не подходят для целей работы компании и персонала (рисунок 3).

Приоритет отдается краткосрочным и долгосрочным целям, которые сосредоточены на внедрении корпоративной стратегии. В отличие от традиционной модели бюджетирования в данном случае цели основаны на высокоэффективной организации подразделений или компаний. Организации, которые вводят этот метод, должны начать с основательной децентрализации, так это решение будет способствовать решению стратегических целей.

По словам ряда авторов, а именно Т. Либби и Р. Линдсая метод ВВ характеризуется гибкостью, так как основан на скользящих прогнозах. Обычно прогнозы рассчитаны на квартал. В отличие от бюджетов, скользящие прогнозы включают только небольшое количество ключевых показателей эффективности, которые создают процесс планирования короче и легче. Более того, прогнозы основаны на текущих обстоятельствах и, таким образом, фальсификация данных не имеет значения. Ввиду постоянной корректировки целей и постоянного прогнозирования, метод ВВ описан как непрерывный процесс, который основан на регулярном контроле внутренней и внешней среды [5].

Отмечают, что метод ВВ направлен на повышение ценностей организации и характеризуется гибкостью, но у него есть свои слабые стороны. Выделяют следующие недостатки метода ВВ: трудно использовать в целях

Таблица 1. Сравнительная характеристика технологий бюджетирования

Технологии бюджетирования		
Традиционное бюджетирование	Попроцессное бюджетирование (ABB)	Бюджетирование на основе драйверов (DBB)
<b>Достоинства</b>		
оказывает позитивное влияние на мотивацию и настроение коллектива; дает возможность согласовывать работу компании; предоставляет возможность по проводить корректировки в бюджете; дает возможность обучаться на опыте формирования бюджетов предыдущих периодов; улучшает этапы распределения ресурсов; содействует коммуникационным процессам; способствует пониманию у менеджеров первичного звена собственной значимости в компании; формирует механизм сопоставления приобретенных и необходимых результатов [1].	дает возможность сформировывать бюджет на базе полного рассмотрения причинно-следственных взаимосвязей формирования цены продукта изнутри компании; определяет целевую роль производительности любого процесса, что проявляется в себестоимости продуктивной единицы процесса — драйвера процесса; дает возможность увидеть компанию «изнутри» и осознать, из-за чего появляются расходы, где «ограниченные» зоны и какие процессы менее результативны; дает возможность обнаружить запасы, скрытые в «недозагруженности» ресурсов, а кроме того средства, которые очевидно «перегружены» действиями.	отсутствует строгая очередность этапов планирования; использует сокращенные смысловые цепочки отслеживания расходов вплоть до продукта либо покупателя; применяет только лишь те драйверы, которые в действительности рассчитываются или имеют все шансы быть рассчитаны в подразделении; подразумевает увеличение частоты формирования управленческих отчетов, понижение степени детализации и аналитики расходов, объем наибольшего количества пользователей информации, генерируемой DBB; низкие затраты на содержание концепции при значительной эффективности планирования [4].
<b>Недостатки</b>		
уделяется главный интерес расходам, а не итогам; не содействует оптимизации цены за результат оказываемых услуг, удовлетворении потребности потребителей, произведенного продукта; не исследуются характерные черты продукта и покупателей, присутствие которых порождает отклонения планируемых показателей от фактических; не контролируются расходы на разных этапах увеличения масштабов хозяйственной деятельности; не полностью идентифицирует утраты; подразумевает увеличенный цикл планирования; значительная трудоёмкость процесса принятия бюджета; имеются проблемы консолидации бюджета и контроля за его осуществлением; отсутствует допуск к эксплуатационным сведениям и вероятность анализа «план-факт» [2].	значительная трудозатратность работ, так как в основе находится ABC-форма; жесткая очередность этапов планирования: расходы подразделения — драйверы ресурсов — типы работы — драйверы типов работы — окончательные объекты бюджетирования расходов (продукты, покупатели); подробное деление, разбиение и разделение расходов; большие расходы на содержание концепции.	незначительная мера изученности; ограниченная практика фактического использования.

контроля, чаще всего он не подходит для компаний-производителей, а также появляется необходимость создавать бюджеты для внешних пользователей. Проблема использования метода ВВ в целях контроля заключается в том, что он основан на фактически полной свободе действия управления.

Данный метод не может быть использован всеми организациями вследствие того, что есть производственные компании, которые должны запланировать свои объемы ресурсов намного раньше, чем начинается производство. Используя данный метод, организация

может столкнуться с проблемой дефицита ресурсов или излишнего запаса. Оценка слабых мест метода ВВ предполагает его использование в небольших компаниях.

На сегодняшний день имеются представления о том, что базой результативного бюджетирования обязана быть технология планирования расходов, внедрение которой не меняет логику деятельности конкретно самих подразделений. Подобным условиям отвечает технология бюджетирования расходов на базе установления концепции драйверов (driver-based budgeting либо DBB-способ). Эта теория бюджетирования на базе мно-

гофункционального подхода в 2007 году была изложена Р. Барретом в его труде под названием «Планирование и бюджетирование для компаний, способных адаптироваться к изменениям среды: DBB-инструментарий». Менеджеры многочисленных фирм поняли, что, невзирая на крупные инвестиции денег в концепции управления, они не обладают точной информацией о продуктах, потребителях и каналах реализации продукции.

В рамках бюджетирования на базе основ DBB под драйвером подразумевается составная часть экономических или нефинансовых данных, корректировка которых формирует непосредственное влияние на прибыль или затраты, а в окончательном результате — на основные характеристики прогнозного баланса, бюджет движения денежных средств, план прибылей и убытков. Иными словами, драйверами способно быть не только лишь количество товаров, численность действующих покупателей, звонков потребителей, период цикла, эффективность, но и прогнозируемая стоимость товара, проявляющая в виде воздействия на значение прибыли.

Бюджетирование на предприятиях может осуществляться с использованием нескольких принципиальных подходов. Сравнительный анализ технологий его реализации приведён в таблице 1.

Бюджетирование на базе концепции драйверов уменьшает период взаимодействия между центра-

ми ответственности и руководством компании, сокращает число сверхурочных часов, что приводит к уменьшению настоящих расходов. Менеджеры больше обращают внимание на вопросы управления подразделениями, а не на формирование бюджетов. Остаются все без изменения достоинства метода ABC: строгий контроль расходов, четкое установление себестоимости производимой продукции и рентабельности потребителей. Таким образом, DBB-метод считается упрощенным видом концепции бюджетирования расходов по видам деятельности (в таком случае простым ABB-методом) [4].

Осуществление технологий бюджетирования подразумевает, что со временем традиционные технологические процессы развития и выполнения бюджетов компании и базирующаяся на их сведениях концепция принятия управленческих решений станет расширяться и улучшаться новейшими компонентами.

Таким образом, предполагается, что недостатки бюджета могут быть нивелированы при использовании объединения стратегических, годовых, операционных, гибких и ABB бюджетов. Бюджет организации, который составлен в соответствии с логической схемой бюджетирования и корпоративной стратегией, организует более точную и эффективную систему планирования расходов. Такой бюджет будет адаптироваться к изменяющимся условиям.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Керимов В. Э. Бюджетирование и внутрихозяйственный контроль в торговле: Учебное пособие / В. Э. Керимов, Д. С. Аболенский, П. В. Селиванов / под ред. В. Э. Керимова. М.: Эксмо, 2006. 224 с.
2. Катаев М. Ю. Процессно-ориентированный подход к управлению предприятием / М. Ю. Катаев, Ю. Б. Ифутин, А. А. Емельяненко, В. А. Емельяненко, А. В. Бородин // Известия Томского политехнического университета. 2008. № 6. С. 20–23.
3. Костюкова Е.И., Полянская Т. А. История развития бюджетирования // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 42 С. 63–67.
4. Соколов А. Ю. Концептуальная модель продвинутого бюджетирования на основе принципов системы DBB [Текст] /А. Ю. Соколов//Вестник КГФЭИ. 2011. № 3. С. 56–60.
5. Libby, T., Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North — American budgeting practice // Management Accounting Research. Vol. 21.
6. Nelly, A., Bourne, M., Adams, CH. (2003). Better budgeting or beyond budgeting // Measuring Business Excellence. Vol. 7.
7. Player, S. (2003). Why Some Organizations Go „Beyond budgeting// The Journal of Corporate Accounting & Finance. Vol. 14.

© Полухина Ксения Николаевна ( pkn-1995@rambler.ru ).

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»