

## Формирование системы бюджетирования в коммерческой организации

**С. Б. Барышев,**  
к. э. н., доцент,  
sergey\_baryshev@mail.ru,  
**В. Г. Иванова,**  
к. э. н., доцент,  
Ivanova\_valentin@list.ru,  
Московский региональный  
социально-экономический институт

**У**четная информация о финансово-хозяйственной деятельности коммерческой организации представляется в финансовой, управленческой, налоговой, статистической и других видах отчетности, которая формируется на основе единой комплексной информационной базы, создаваемой в учетно-аналитической системе.

Под комплексностью подразумевается параллельная работа над разработкой учетной политики для финансового, управленческого и налогового учета с четким разграничением элементов учетной политики каждой подсистемы и обоснованием выбора вариации учета объектов, последующей оценкой альтернатив.

Целевой характер подразумевает, что при разработке элементов учетной политики приоритетом должен стать не процесс учета, а конечный результат — состав и формат отчетности, с оговоркой, где, в какой подсистеме будет сформирован каждый показатель отчетности, на основании какой информации будет осуществляться процедура раскрытия каждого показателя.

Необходимо обратить внимание на то, что содержание управленческой отчетности находится в зависимости от специфики деятельности каждого предприятия. Унифицированно ее можно представить в виде следующих блоков: результаты финансово-хозяйственной деятельности; доходность и прибыль; соотношение заемных и собственных денежных средств; движение финансовых потоков; ожидаемые поступления денежных средств; платежеспособность в краткосрочной и долгосрочной перспективе; анализ источников финансирования; потребности в новых источниках финансирования; инвестиционные и кредитные проекты; управленческие решения и воздействия; интерпретация представляемой информации и пояснения для высшего руководства и учредителей.

Для каждого из направлений деятельности коммерческой организации целесообразно формировать отдельные формы управленческой отчетности в форме различных бюджетов. Другими словами, система управленческих отчетов должна быть реструктурирована.

В зависимости от того, что становится информационной базой бюджетов каждого последующего периода и какова методология их разработки, различаются бюджеты приростные (преемственные) и бюджеты "с нуля".

*Приростные бюджеты* формируются на основе текущих бюджетов или результатов прошлых периодов с учетом предполагаемых параметров бюджетного периода и событий, которые, как ожидается, произойдут до его окончания. Такими параметрами, например, будут ожидаемый темп инфляции, уровень экономической активности. Данный подход фокусирует внимание участников бюджетного процесса на изменениях, которые, как предполагается, произойдут в течение бюджетного периода по сравнению с предшествующим.

Если использовать этот подход формально, то окажется, что прошлое "доминирует" над будущим, поскольку недостатки прошлых периодов обернутся такой же неэффективностью и в дальнейшем. Использование приростных бюджетов может сформировать у менеджеров уверенность в том, что затраты предыдущего периода вполне оправданы и оснований для их пересмотра нет. А это не всегда справедливо: опыт может влиять на процесс планирования, но никак не должен заменять прогнозирование будущих результатов. Перенос прошлой неэффективности в будущее посредством бюджетов также может способствовать возникновению или росту "бюджетного зазора", который проявляется как не нулевая разница между минимально необходимым (и реально достижимым) уровнем затрат и их бюджетной, а позднее — и фактической величиной.

Одним из способов решения проблемы "бюджетного зазора" является *бюджетирование "с нуля"*. В отличие от приростного бюджетирования, основным его постулатом выступает независимость плановых уровней расходов от их предыдущих значений. При этом предполагается, что все расходы в базовый период неизвестны, их требуется заново и абсолютно независимо определить. В основе бюджетирования, так же как и всего управленческого учета, лежит процесс установления целей организации для определенных временных горизонтов. Цели, установленные в операционной перспективе, становятся главными ориентирами процесса бюджетирования.

Процесс бюджетирования начинается с рассмотрения нескольких взаимоисключающих путей достижения целей. Для каждого из них определяются ресурсы, необходимые для реализации поставленных задач. Лучший из этих вариантов выбирается с точки зрения имеющихся ограничений — финансовых, материальных, человеческих, временных, технологических и т. д. Этот сценарий и формирует бюджет.

Достоинством метода бюджетирования "с нуля" кроме возможности преодоления "бюджетного зазора" является и то, что его можно рассматривать в качестве мотивации поиска альтернативных путей достижения поставленных целей. Он также позволяет наглядно продемонстрировать связь между способом распределения бюджетных ресурсов и достижением целей организации. Кроме того, бюджетирование "с нуля" используется для планирования расходов в принципиально новых сферах деятельности, а также в тех случаях, когда предприятию приходится действовать в резко меняющемся окружении.

Система бюджетирования "с нуля" достаточно трудоемка, поэтому использование ее в чистом виде при планировании деятельности крупных организаций на достаточно протяженных периодах времени почти никогда не встречается на практике. Сложности начинаются еще в самом начале, при попытке сформулировать взаимоувязанную систему целей всех структурных единиц, что провоцирует разногласия внутри организации.

Кроме того, не все виды расходов можно планировать буквально "с нуля". Когда организация намерена продолжать свою деятельность неопределенно долго, то некоторые расходы уже точно известны по величине (например, амортизационные отчисления), а некото-

рые — нет. Поэтому следует обращать особое внимание на те виды расходов, которые меняются от одного периода к другому (например, расходы на рекламу).

Проблема информационной базы бюджетирования пересекается с организационными вопросами. Для составления бюджета необходимо большое количество первичной информации, которая существует в разрозненном виде в различных подразделениях. Функции сбора экономической информации рассредоточены по разным службам: планово-экономической, бухгалтерии, финансовому отделу (или иным, выполняющим их функции, вне зависимости от названия). Отметим, что в состав их функций не входит разработка нормативов распределения накладных затрат, являющихся частью информационной базы.

Реализация таких принципов бюджетирования, как единство системы коммерческого бюджетирования, консолидация бюджетов и их интеграция, компьютеризация бюджетирования, требует единой для всех бюджетов исходной информационной базы. Методика ее формирования как совокупности шагов и приемов, применяемых в процессе создания базы данных, исходных для формирования бюджетов, практически нигде не рассматривается, что побуждает предприятия искать собственные подходы, нередко весьма трудоемкие и малопродуктивные.

Исходным моментом должно быть выявление номенклатуры бюджетов для предприятий. Представим перечень сводных бюджетов, используемых на предприятиях.

*Операционные бюджеты:*

- Бюджет продаж;
- Бюджет коммерческих расходов;
- Бюджет административных расходов;
- Бюджет общефирменных расходов;
- Бюджет закупок;
- Бюджет прямых расходов.

*Финансовые бюджеты:*

- Бюджет доходов и расходов;
- Бюджет расчетов по налогам;
- Бюджет движения денежных средств;
- Бюджет доходов и расходов по финансовой деятельности;
- Бюджет доходов и расходов по инвестиционной деятельности;
- Бюджет движения денежных средств по финансовой деятельности;

Бюджет движения денежных средств по инвестиционной деятельности;

Управленческий баланс.

Составление операционного бюджета начинается с разработки бюджета продаж. Определение общего объема реализации является компетенцией высшего руководства, которое формирует свое решение в процессе консультаций с управляющим и отделом сбыта. Составление бюджета предполагает планирование не только денежных потоков, но и потребностей в ресурсах, выраженных в натуральных единицах измерения (количество людей, оборудования и т. п.).

Укрупненно, без привязки каждого показателя к конкретному подразделению, распределение исходной информации по ее поставщикам для системы бюджетирования, которую имеет смысл производить только в рамках определенного хозяйствующего субъекта, можно представить в виде схемы.

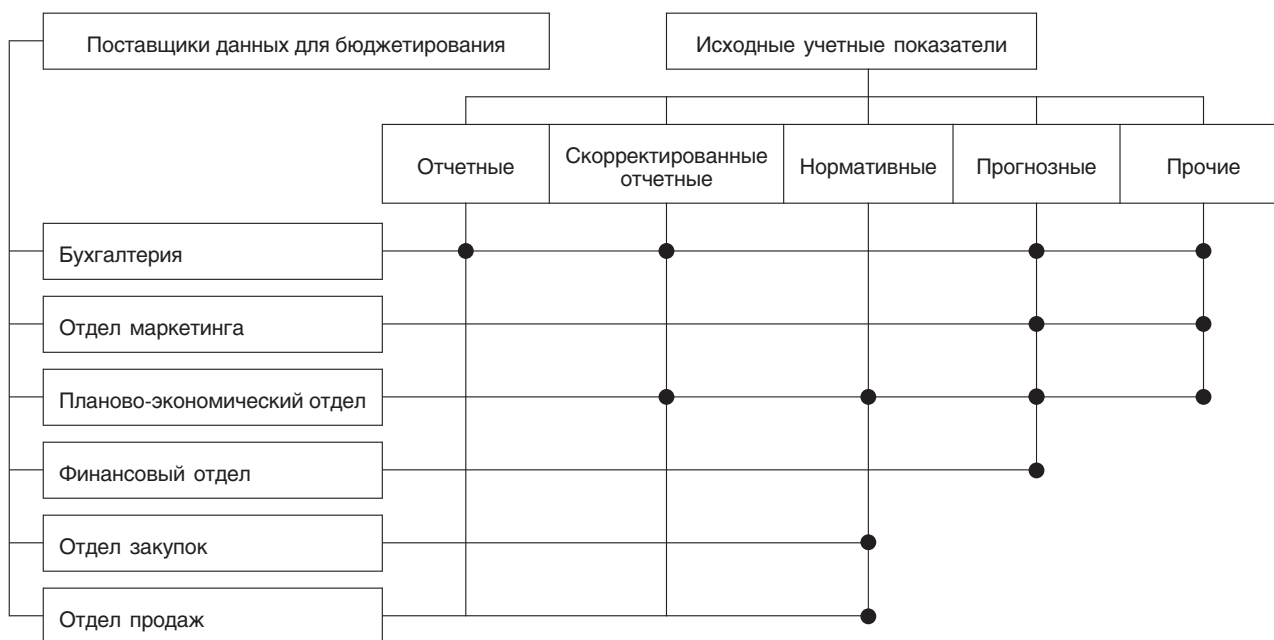
При необходимости для формирования бюджета продаж можно предварительно прогнозировать количество продаж, т. е. составлять прогноз продаж на период

бюджетирования. При этом указываются следующие показатели, количество которых и детализация зависят от целесообразности и экономической эффективности сбора и обработки учетно-аналитической информации: предполагаемые покупатели (клиенты); поставляемые товары; предполагаемая цена поставляемых товаров; сроки поставки и количество товаров в поставке и т. д.

Заключительным этапом рассмотрения исходной информационной базы должно быть выявление поставщиков исходных данных и закрепление каждого исходного показателя за конкретным подразделением, участвующим в формировании бюджета или формирующим бюджет.

Анализ практического опыта бюджетирования на предприятиях показывает, что отделами, отвечающими за подготовку бюджетов, как правило, являются: бухгалтерия; отдел маркетинга; планово-экономический отдел; финансовый отдел; отдел закупок; отдел продаж.

Такую схему целесообразно разрабатывать для каждого бюджета, как на уровне предприятия, так и для подразделений функциональной структуры.



Литература

1. Врублевский Н. Д. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. М.: Бухгалтерский учет, 2005. – 400 с.
2. Друри К. К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебное пособие/ К. К. Друри. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2002. – 260 с.
3. Попова Л. В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы // Финансовый менеджмент. 2003. № 8. С. 12–18.