

РЕГЛАМЕНТАЦИЯ И СТРУКТУРИРОВАНИЕ ПРОЦЕССА БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ КАК ФАКТОР ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДЕЙСТВЕННОСТИ ПОДСИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

С. В. Асриев, Т. О. Назарова

Филиал Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова
в г. Пятигорске Ставропольского края, Пятигорск, Россия

И. А. Павленко

Филиал Ростовского государственного экономического
университета (РИНХ) в г. Кисловодске, Кисловодск, Россия

Существенными составляющими эффективной организации подсистемы бюджетирования в коммерческих организациях являются четкое определение норм и правил ее построения, определение ее места и роли в информационной системе обеспечения менеджмента и установление четких, понятных регламентов выполнения конкретных действий для каждого ответственного сотрудника. Авторами обнаружены некоторые аспекты данного вопроса, требующие обоснованного уточнения. На основании рассмотрения в статье регламентации и структурирования процесса бюджетирования сделан вывод, что бюджетирование не только целесообразно к внедрению, но и необходимо для бизнеса в целях содействия его безопасному и устойчивому развитию. Для этого приводится критериальное представление о том, когда бюджетирование будет целесообразно для бизнеса. Вносятся уточнение по срокам (периодам) бюджетирования в разрезе отдельных показателей (объектов бюджетирования). Раскрываются плюсы и минусы важной составляющей регламентации бюджетирования – встраиванию механизма мотивации сотрудников в саму подсистему бюджетирования. Основываясь на собственном опыте практической работы в сфере экономики предприятия, а также в результате обобщения экспертных мнений авторами сформулированы некоторые проблемы, которые необходимо принимать во внимание при формировании бюджетного регламента компании.

Ключевые слова: бюджетирование, управленческий учет, регламентация бюджетирования, подсистема бюджетирования.

REGULATION AND STRUCTURING OF BUDGETING PROCESS IN COMMERTCIAL ORGANIZATION AS FACTOR OF PROVIDING EFFECTIVENESS OF BUDGETING SUBSYSTEM

Samvel V. Asriev, Tatyana O. Nazarova

Branch of the Plekhanov Russian University of Economics
in Pyatigorsk, Stavropol Territory, Pyatigorsk, Russia

Inna A. Pavlenko

Kislovodsk branch of the Rostov State University of Economics (RINH),
Kislovodsk, Russia

Important components of effective organization of budgeting subsystem in commercial structures are clear definition of norms and rules of its building, identification of its place and role in the information system of management support and fixing clear-cut, comprehensive regulation of carrying-out concrete steps for each responsible employee. The authors found certain aspects of the present problem, which require well-grounded

specification. After studying regulation and structuring of budgeting, a conclusion was drawn that budgeting is not only expedient but necessary for budget in order to guarantee its safe and sustainable development. Criteria idea of the fact when budgeting can be expedient for business is presented in the article. Specifications concerning periods of budgeting in view of certain indicators (budgeting items) are also provided. The authors show advantages and drawbacks of the important element of budgeting regulation, i.e. building mechanism of employees' motivation in budgeting subsystem itself. On the basis of their own experience in the field of enterprise economics and in result of summarizing expert opinions they formulate problems, which should be taken into account in developing budget regulation in the company.

Keywords: budgeting, managerial accounting, budgeting regulation, budgeting subsystem.

Известным, доказанным практикой тезисом является утверждение, что в небольших компаниях построение полноценной системы бюджетирования не представляется актуальной практической задачей. Данный тезис встречается во многих публикациях, при этом он находит логическое продолжение в заключе-

нии о том, что бюджетирование жизненно необходимо именно в среднем и крупном бизнесе [1; 3; 4; 5]. Нам же представляется целесообразным уточнение количественных критериев, при которых бюджетирование требует внедрения в управленческую систему (табл. 1).

Т а б л и ц а 1

Критерии, при которых необходимо внедрение бюджетирования в компаниях

Критерий, характеризующий предприятие	Минимальное выражение значений	Комментарий
1. Количество сотрудников	101–250 чел.	Средний бизнес
	101–1000 чел. для предприятий легкой промышленности	Средний бизнес
	251 чел. и более	Крупный бизнес
2. Годовая выручка	800 млн – 2 000 млн руб.	Средний бизнес
	Более 2 000 млн руб.	Крупный бизнес
3. Наличие филиалов	1 и более	
4. Делегирование финансовых полномочий филиалам и иным структурным подразделениям	На постоянной основе с установленным регламентом	
5. Наличие собственной штатной бухгалтерии или ее аналога по аутсорсингу	При соблюдении критериев п. 1	
6. Наличие собственного штатного экономического отдела или его аналога по аутсорсингу	При соблюдении критериев п. 1	
7. Наличие структурных подразделений, даже не удаленных территориально	3 и более при соблюдении критериев п. 1	
8. Наличие признаков холдинга	2 и более юридически обособленных хозяйствующих субъектов, образующих единый бизнес	
9. Наличие системы нормирования затрат		В производственных целях

Представленная в табл. 1 модель позволяет сориентироваться на практике в необходимости внедрения бюджетирования безотносительно к какой-либо отрасли экономики. Такой критериальный подход указывает на относительно четкие ориентиры целесообразности подсистемы бюджетирования в рамках управленческого учета.

После принятия решения о внедрении подсистемы бюджетирования руководство

компании должно разработать регламенты правил и нормативов, которые и будут регулировать порядок бюджетирования в рамках системы управленческого учета коммерческой организации.

Документально составляется Бюджетный регламент, или Положение о бюджетном планировании, или Регламент бюджетного планирования, который утверждают отдельным приказом руководителя

или включают в приказ об учетной политике [5. – С. 72].

Одним из главных элементов регламентации в бюджетировании является установление его общих целей. Выделение главных показателей в регламенте должно стать его преамбулой. Это необходимо, чтобы лица, ответственные за разработку бюджетов и их исполнение, понимали главные целевые ориентиры предстоящей отчетной работы по бюджетам. Также следует определить порядок формирования внутренней финансовой отчетности и возможности корректировки бюджетов.

Следующим элементом регламента бюджетирования должно стать описание центров ответственности компании. Здесь должны быть четко структурированы центры финансовой ответственности, центры финансового учета и места возникновения затрат. Для каждого из этих центров

предусматриваются свои формы бюджетов и управленческой отчетности. Вместе с тем разрабатываются и закрепляются правила взаимосвязи между всеми бюджетами и их показателями [2. – С. 33].

Важным элементом регламентации является определение периода бюджетирования для каждого центра ответственности и подразделения. Здесь следует отметить, что все операционные бюджеты компании следует формировать так, чтобы была возможность работать с месячными плановыми показателями, а также по возможности с разбивкой по неделям. Это повысит информативность управленческого учета и оперативность реагирования на возникающие отклонения. Но в каждом конкретном случае необходимо соблюдение принципа рациональности, примером которого может служить схема, предложенная в табл. 2.

Т а б л и ц а 2

Сроки (периоды) бюджетирования в разрезе отдельных показателей

Показатель	Период планирования			
	Декада	Месяц	Квартал	Год
1. Объем производства	+	+	+	+
2. Объем продаж	+	+	+	+
3. Себестоимость	–	+	+	+
4. Совокупные расходы	–	+	+	+
5. Совокупные доходы	–	–	+	+
6. Прибыль от продаж	–	–	+	+
7. Совокупная прибыль	–	–	+	+
8. Рентабельность	–	–	–	+
9. Собственный капитал	–	–	–	+
10. Заемный капитал	–	–	–	+
11. Кредиторская задолженность	–	+	–	–
12. Дебиторская задолженность	–	+	–	–
13. Размер запасов	+	+	–	–
14. Средний запас денежных средств	+	+	–	–
15. Финансовые вложения	–	–	+	+
16. Капитальные вложения	–	+	+	+

Определение периодов бюджетирования обуславливает и выстраивание бюджетного цикла. Его рассматривают как срок исполнения утвержденных бюджетов (период планирования), период для оценки достигнутых результатов на основе план-фактного анализа, применение корректировочных процедур для утвержденных бюджетов и разработка (утверждение) бюджетов на новые периоды.

Так, например, если компания утвердила годовой план продаж с разбивкой по месяцам, то промежуточная оценка результатов исполнения бюджетов будет проводиться поквартально, с тем чтобы в среднесрочном периоде минимизировать рассмотрение влияния случайных факторов. В результате проведения по итогам квартала план-фактного анализа, сравнительного анализа динамики и факторного

анализа можно выявить причины отклонений и предложить корректировку планов, если это потребуется. К примеру, если в рассматриваемой условной компании выросли продажи за прошедший квартал и маркетологами установлено, что это стало проявлением общей благоприятной рыночной среды, сложившейся вне зависимости от усилий продавцов и менеджеров, то в следующем квартале при составлении прогноза сохранения положительной тенденции логично пересмотреть план продаж, равно как и требования к центрам продаж [3. – С. 8].

Неотъемлемой частью разработки регламента бюджетирования является формирование бюджетного графика, который предполагает регламентацию трех ключевых процессов:

1) разработки и утверждения бюджетов, когда утверждаются все сроки по формированию бюджетов, предоставлению их на проверку и согласование, время для консультаций и сроки утверждения на заседании бюджетного комитета компании. В этом же регламентном документе предусматривается закрепление ответственных лиц в центрах ответственности, в подразделении, ответственном за бюджетирование, и в высшем менеджменте организации за разработку и утверждение бюджетов;

2) периодов действия для каждого вида разрабатываемых бюджетов и сроков отчетности по ним;

3) формирования и предоставления на утверждение и согласование отчетности по результатам бюджетного периода для каждого бюджета.

Регламент бюджетирования должен обязательно содержать утвержденные в организации методики и сроки проведения анализа исполнения бюджетов каждого вида. Также в данном разделе регламента предусматриваются порядок проведения корректировки бюджетов и основания для проведения такой корректировки. При этом предусматриваются конкретные сотрудники, ответственные за внесение

обоснованных предложений по корректировке, формы таких обоснований и сроки для проведения процедур анализа и корректировки.

Встраивание механизма мотивации сотрудников в подсистему бюджетирования выражается в специальном разделе регламента, который посвящен увязке результатов план-фактного анализа бюджетов и элементов материального поощрения сотрудников, непосредственно занимавшихся организацией и выполнением бюджетных показателей. У этой части регламента и самого элемента бюджетирования есть сторонники и оппоненты, равно как и объективные плюсы и минусы.

Так, с точки зрения менеджмента компании к плюсам можно отнести выстраивание четкой и прозрачной системы мотивации и санкций; появление возможности для сценарного планирования затрат на оплату труда и социальное обеспечение; к минусам – отсутствие возможности экономии на оплате труда, если предусмотрена прямая связь между планом и результатами и информация о планах и результатах является доступной ответственным исполнителям; возникновение заинтересованности в искусственном повышении плановых показателей с целью экономии на расходах по оплате труда.

С точки зрения персонала компании к плюсам можно отнести понимание конкретного результата, достижение которого приведет к конкретному результату оплаты труда; появление у руководителей среднего и низшего звена понятного инструмента мотивации коллектива к достижению поставленных целевых ориентиров для конкретного подразделения; к минусам – необходимость самостоятельно контролировать и рассчитывать соотношение результатов работы и оплаты труда; возможное несправедливое распределение премиального фонда между сотрудниками подразделения и, соответственно, необходимость самостоятельного дополнительного контроля и проведения расчетов; стимулирование к достижению заведомо недо-

стижимых показателей в случае злоупотребления высшим менеджментом стремлением к экономии фонда оплаты труда.

На основе обобщения экспертных мнений и с учетом собственного опыта практической работы в сфере бухгалтерского учета можно отметить некоторые моменты, которые необходимо принимать во внимание при формировании бюджетного регламента компании.

Во-первых, бюджетирование требует четкой проработки документального его обеспечения. В качестве одного из главных отличий финансового учета от управленческого абсолютно все учебные издания указывают на отсутствие строгой регламентной отчетности и несоблюдение требований финансового учета в части документации. Однако это не совсем так. Ведь выстраивание четкой системы бюджетов со строгими формами и сроками есть не что иное, как формализованный набор учетно-аналитических и контрольных процедур. В этом смысле процедурно бюджетирование делает очень схожими финансовый и управленческий учет. Ввиду этого компании зачастую относительно легко справляются с соблюдением регламентов в части операционных бюджетов, а вот с составлением полноценных финансовых бюджетов дело обстоит сложнее. Сложность заключается в том, что необходимость обеспечения взаимоувязки показателей между двумя этими видами бюджетов является достаточно сложной задачей.

Проявлением того, что регламенты бюджетирования недоработаны или не соблюдаются в части финансовых бюджетов, может быть ситуация, когда, например, бюджет доходов и расходов способен обеспечить менеджеров такими важными показателями, как валовая прибыль или чистая прибыль в разрезе заданных периодов. Казалось бы, при успешном выполнении планов финансовые бюджеты становятся неактуальными и ненужными по своей сути. Но при этом может возникать постоянная нехватка свободных денежных средств для покрытия текущих обяза-

тельств. Эта ситуация не парадоксальна, она весьма распространена в отечественных компаниях. Однако ее понимание наступает по факту, а вот при полноценном применении бюджета задолженностей (дебиторской и кредиторской), бюджета движения денежных средств и прогнозного баланса таких диспропорций в бизнесе можно избежать при соблюдении параллельно с показателями операционных бюджетов параметров бюджетов финансовых.

Во-вторых, мало составить правильные и понятные регламенты бюджетирования, не менее ответственная задача – внедрить их в практику работы каждого ответственного исполнителя. И здесь может понадобиться прямое обучение персонала регламенту и работе в рамках него. Не следует пренебрегать включением конкретных примеров правильного заполнения форм отчетности и самих бюджетов, а также примерами наиболее распространенных неправильных действий. Такой опыт получают, как правило, после апробации на протяжении одного года. Но важно подкреплять инструктивный материал презентациями и обучающими мероприятиями. Это необходимо, чтобы у персонала на местах не возникло отрицательного отношения к внедрению подсистемы бюджетирования и, собственно, к работникам, ответственным за бюджетирование, не приходилось выполнять их работу и погружаться в исправление ошибок. Многие эксперты рекомендуют внедрять бюджетирование с пробного бюджета в каждое подразделение, дав, таким образом, возможность апробировать его, адаптироваться к разработке бюджетов и к работе по их исполнению и самоконтролю. Зачастую пробное бюджетирование дает возможность увидеть потенциальные проблемы в исполнительской части и принять соответствующие меры: обучение персонала, корректировку регламента, корректировку бюджетов и пр.

В-третьих, бюджеты требуют правильного распределения ответственности в организации не только по исполнению бюд-

жетов, но и по их составлению. Зачастую, ссылаясь на горящие сроки и некомпетентность исполнителей на местах, бухгалтеры-аналитики самостоятельно формируют документы, относящиеся к бюджетированию, в авральном режиме. Это вызывает и привыкание в подразделениях к такому подходу, и непонимание сути плановых показателей, делегированных к исполнению подразделениям. Здесь создаются угрозы полноценному функционированию подсистемы бюджетирования и отказу от нее под давлением неквалифицированных кадров.

В-четвертых, бюджетирование не должно быть фрагментарным, эпизодическим. Ценность бюджетирования заключается в комплексности экономического планирования. Именно охват всей деятельности компании позволяет полностью обеспечить управление необходимой информацией. Фрагментарно бюджетирование может быть использовано на этапе внедрения, апробации.

В-пятых, следует весьма осторожно относиться к различным попыткам представить несколько бюджетов в одном. У каждого бюджета есть свое назначение и форма построения. Одним из примеров таких неверных попыток является объединение в едином документе бюджета движения денежных средств и бюджета доходов и расходов. В результате происходит подмена показателей доходов и расходов показателями денежных потоков, а компания теряет возможность правильного сопоставления показателей, их анализа и обоснованного принятия решений. Такие ошибочные предложения встречались ранее даже в программном обеспечении, поставляемом российским компаниям. После неудачного опыта и жалоб пользователей вносились изменения, и даже если заказчик требовал чего-то похожего для разработки и внедрения, компании-разработчики брали соответствующие расписки, давая предупреждение о возможных последствиях от искаженного представления информации в управленческом учете.

Список литературы

1. Жуков В. Н. К вопросу о предмете и методе внутреннего финансового контроля // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2014. – № 29 (215). – С. 28–32.
2. Лабынцев Н. Т., Шароватова Е. А. Развитие управленческого учета затрат на контроль качества в системе менеджмента качества // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 5. – С. 29–37.
3. Несветайлов В. Ф. Концептуальные основы стратегического управленческого учета // Транспортное дело России. – 2011. – № 6. – С. 3–10.
4. Хахонова Н. Н., Галустов В. У. Исторические аспекты возникновения и развития управленческого учета // Учет и статистика. – 2015. – № 1 (37). – С. 27–35.
5. Хмельницкая Н. В. Использование инструментов управленческого учета при планировании ассортимента продукции на промышленном предприятии // Вестник МГПУ. Серия: Экономика. – 2020. – № 2 (24). – С. 71–79.

References

1. Zhukov V. N. K voprosu o predmete i metode vnutrennego finansovogo kontrolya [Concerning Subject and Method of In-Company Finance Control]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya* [Financial Analysis: Problems and Solutions], 2014, No. 29 (215), pp. 28–32. (In Russ.).
2. Labyntsev N. T., Sharovatova E. A. Razvitie upravlencheskogo ucheta zhatrat na kontrol kachestva v sisteme menedzhmenta kachestva [Developing Managerial Accounting of Costs of

Quality Control in the System of Quality Management]. *Auditorskie vedomosti* [Auditor Bulletin], 2016, No. 5, pp. 29–37. (In Russ.).

3. Nesvetaylov V. F. Kontseptualnye osnovy strategicheskogo upravlencheskogo ucheta [Conceptual Foundations of Strategic Managerial Accounting]. *Transportnoe delo Rossii* [Transportation in Russia], 2011, No. 6, pp. 3–10. (In Russ.).

4. Khakhonova N. N., Galustov V. U. Istoricheskie aspekty vozniknoveniya i razvitiya upravlencheskogo ucheta [Historical Aspects of Arising and Developing Managerial Accounting]. *Uchet i statistika* [Accounting and Statistics], 2015, No. 1 (37), pp. 27–35. (In Russ.).

5. Khmel'nitskaya N. V. Ispolzovanie instrumentov upravlencheskogo ucheta pri planirovanii assortimenta produktsii na promyshlennom predpriyatii [Using Tools of Managerial Accounting for Planning Product Range at Industrial Enterprise]. *Vestnik MGPU. Seriya: Ekonomika* [Bulletin of MGPU. Series: Economics], 2020, No. 2 (24), pp. 71–79. (In Russ.).

Сведения об авторах

Самвел Владимирович Асриев

кандидат экономических наук,
доцент, заведующий кафедрой экономики,
финансов и права филиала
РЭУ им. Г. В. Плеханова в г. Пятигорске
Ставропольского края.
Адрес: филиал ФГБОУ ВО «Российский
экономический университет
имени Г. В. Плеханова» в г. Пятигорске
Ставропольского края, 357500,
Ставропольский край, г. Пятигорск,
ул. Кучуры, д. 8.
E-mail: asrievsv@yandex.ru

Татьяна Олеговна Назарова

кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры экономики,
финансов и права филиала
РЭУ им. Г. В. Плеханова в г. Пятигорске
Ставропольского края.
Адрес: филиал ФГБОУ ВО «Российский
экономический университет
имени Г. В. Плеханова» в г. Пятигорске
Ставропольского края, 357500,
Ставропольский край, г. Пятигорск,
ул. Кучуры, д. 8.
E-mail: tatunazarova@mail.ru

Инна Анатольевна Павленко

кандидат экономических наук,
доцент, заведующая кафедрой экономических
и гуманитарных дисциплин филиала
РГЭУ (РИНХ) в г. Кисловодске.
Адрес: филиал ФГБОУ ВО «Ростовский
государственный экономический
университета (РИНХ)» в г. Кисловодске, 357700,
Ставропольский край, г. Кисловодск,
ул. Тельмана, д. 29.
E-mail: docent_pavlenko@mail.ru

Information about the authors

Samvel V. Asriev

PhD, Assistant Professor,
Head of the Department for Economics,
Finance and Law of the Branch
of the PRUE in Pyatigorsk,
Stavropol Territory.
Address: Branch of the Plekhanov Russian
University of Economics in Pyatigorsk,
Stavropol Territory,
8 Kuchury Str., Pyatigorsk,
Stavropol Territory, 357500,
Russian Federation.
E-mail: asrievsv@yandex.ru

Tatyana O. Nazarova

PhD, Assistant Professor,
Assistant Professor of the Department
for Economics, Finance and Law
of the Branch of the PRUE in Pyatigorsk,
Stavropol Territory.
Address: Branch of the Plekhanov Russian
University of Economics in Pyatigorsk,
Stavropol Territory,
8 Kuchury Str., Pyatigorsk,
Stavropol Territory, 357500,
Russian Federation.
E-mail: tatunazarova@mail.ru

Inna A. Pavlenko

PhD, Assistant Professor,
Head of the Department for Economic
and Humanitarian Disciplines of the Branch
RSEU (RINH) in Kislovodsk.
Address: Kislovodsk Branch of the Rostov
State University of Economics (RINH),
29 Telman Str., Kislovodsk,
Stavropol Territory, 357700,
Russian Federation.
E-mail: docent_pavlenko@mail.ru