

### 9.3. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ В СТРАТЕГИЧЕСКОМ УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

Маняева В.А., к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и экономического анализа Самарского государственного экономического университета

Современные управление выдвигает требование определения места и роли процесса бюджетирования. Одним из механизмов выполнения общих функций стратегического управления – планирования, организации, учета, контроля, анализа и регулирования – является процессно-ориентированное бюджетирование. Финансовым инструментом для осуществления стратегических инициатив центра финансовой ответственности (владельца бизнес-процесса) выступает стратегический бюджет. Основой построения стратегических бюджетов выступает методологический подход к бюджетированию – на основе выделения бизнес-процессов (видов деятельности) – **ABB**-метод (activity based budgeting).

В настоящее время не существует однозначного определения места бюджетирования в системе управления предприятием и четкого представления о том, что такое бюджетирование – элемент, метод или инструментарий в системе менеджмента или управленческого учета. На данный момент отсутствует система бюджетирования, в которой стратегические цели детализируются до структурных подразделений, определяется влияние каждого из них на объем и структуру расходов, доходов и результаты, осуществляется адекватное распределение ответственности. Все это определяет необходимость проведения исследования, направленного на повышение эффективности системы бюджетирования в современных организационных структурах управления.

Бюджетирование в деятельности российских хозяйствующих субъектов возникло в 1990-х гг. в связи с переходом от плановой экономики к рыночным отношениям. За прошедшее время до конца не выработана самостоятельная методология системы бюджетирования.

Во многих работах отечественных экономистов бюджетирование рассмотрено в самых разных аспектах:

- первая группа экономистов (Б.А. Аманжолова, Н.М. Блаженкова, М.А. Вахрушина, О.Н. Волкова, О.Д. Каверина) бюджетирование представляет как процесс (систему, составную часть) финансового планирования и элемент метода управленческого учета и контроля;
- вторая группа (К.А. Арчакова, А.В. Глуценко) – инструментарий управленческого учета;
- третья группа (Н.В. Бекетов, Н.Б. Ермакова, Е.В. Зубарева, Е.Л. Попченко, Д.Л. Савенков) – процесс (технология) разработки бюджетов в результате планирования и контроля за деятельностью предприятия;
- четвертая группа (А.М. Гершун, Ю.С. Нефедьева) – инструмент реализации финансовой стратегии и финансового контроля;
- пятая группа (Н.В. Владимцев, А.С. Денисова, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, Е.Н. Пузов, С.Н. Яшин) – метод (коллективный процесс) управления или информационную систему внутрифирменного, корпоративного управления;
- шестая группа (В.В. Гамаюмов, А.П. Дугельный, В.Ф. Комаров, Т.В. Сизова, В.Е. Хруцкий) – интегрированный процесс финансового планирования, технологии хозяйственного (финансового) планирования и разработки бюджетов, технологии управления деятельностью предприятия.

Такое разнообразие мнений и взглядов экономистов можно объяснить использованием бюджетирования как

в процессе планирования деятельности предприятия, так и в процессе осуществления учета, анализа и контроля за его деятельностью. Автор данной статьи разделяет доказательство, высказанное М.А. Вахрушиной в своей работе о принадлежности бюджетирования одновременно к обеим системам – управленческому учету и менеджменту. «С одной стороны, бюджетирование конкретизирует тактические и стратегические задачи, выдвинутые менеджерами организации, с другой стороны, управляющие используют бюджетные данные в целях последующих управленческого анализа и контроля» [2, с. 37]. Следовательно, можно говорить о принадлежности стратегического бюджетирования как об инструментарии в планировании хозяйственной деятельности, так и в управленческом учете.

Под бюджетированием в системе планирования следует понимать технологию обобщения данных для разработки стратегического плана по достижению стратегических целей с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами. Под бюджетированием в системе управленческого учета следует понимать технологию обобщения данных для анализа и контроля, на основании которых принимаются регулирующие управленческие решения в процессе достижения поставленных целей с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами.

В последние годы в бизнес-консалтинге стали использовать термин «бюджетное управление». В этой связи возникает необходимость рассмотрения содержания и функций бюджетирования в процессно-ориентированной структуре управления и на этой основе осуществить выбор объекта бюджетирования, определить уровни составления и консолидации бюджетов, соответствующие уровням управленческой иерархии и стратегическим целям.

Бюджетное управление, по нашему мнению, следует рассматривать как синоним системы бюджетирования – это комплекс определенных видов деятельности (работ) в информационной системе сбалансированных бюджетов, используемых в управлении предприятием. Бюджетное управление – это процесс обеспечения связей между стратегическими целями, с одной стороны, и стратегическим планированием и учетом, контролем и анализом – с другой.

Процесс стратегического бюджетирования зависит от организационной структуры предприятия. Современная концепция развития структур управления предполагает переосмысление и трансформацию бизнеса организации для более тесной координации деятельности ее функциональных частей и повышение их гибкости. В этой связи на первый план встает проблема внедрения прогрессивных структур управления, которые способны адекватно реагировать на рыночные запросы потребителей, находить новые пути расширения и развития предприятия, тесно взаимодействовать с партнерами на международном, региональном, отраслевом и общероссийском уровне. Названные проблемы призваны решить процессно-ориентированные структуры управления.

Процессно-ориентированное бюджетирование – это бюджетирование на основе операций (activity based budgeting, **ABB**), которое концентрирует внимание на операциях, осуществляемых в рамках бизнес-процесса. Процессно-ориентированное бюджетирование стано-

вится основным инструментом выполнения общих функций стратегического управления – планирования, организации, учета, контроля, анализа и регулирования. Процессно-ориентированное бюджетирование позволяет определить влияние бизнес-процесса на величину и структуру потребляемых ресурсов, рационально распределить ответственность за показатели, провести увязку целей бизнес-процессов со стратегическими целями компании.

В процессе достижения стратегических целей необходимо обеспечить группировку информации об объекте управления для планирования, анализа, учета и контроля, оценки деятельности менеджера, ответственного за бизнес-процесс. Взаимосвязь бюджетирования с учетом, анализом и контролем по центрам ответственности – это система, которая измеряет и оценивает достигнутые результаты в сравнении с запланированными показателями по каждому центру ответственности. В экономической литературе выделяют различные подходы к определению центра ответственности и их классификации. Анализ точек зрения отечественных и зарубежных экономистов по вопросу сущности понятия «центр ответственности» и их классификации позволяет сделать вывод об определенной общности в отношении данного понятия. На практике деление процессно-ориентированной организационной структуры на центры ответственности во многом зависит от отраслевой принадлежности, особенностей технологии и организации производства, состава производимой продукции (выполнения работ, оказания услуг), уровня технической оснащенности производства и наличия квалифицированных кадров.

По нашему мнению, в финансово-целевой структуре процессно-ориентированного управления понятие «центр ответственности» следует рассматривать как «центр финансовой ответственности». Центр ответственности является самостоятельным объектом бюджетирования, который отвечает за исполнение ключевых показателей результативности и бюджетов в соответствующем периоде.

В процессно-ориентированном управлении под центром финансовой ответственности следует понимать бизнес-процесс, во главе которого находится ответственное лицо (владелец процесса), осуществляющее планирование, учет, контроль и анализ либо только расходов, либо только доходов, либо одновременно расходов и доходов (прибыли), либо инвестиций.

Центры финансовой ответственности (ЦФО) – это владельцы бизнес-процессов, чья специализация обусловлена стратегическими целями предприятия, для их выполнения они наделяются материальными, трудовыми и денежными ресурсами и им установлены направления финансовых потоков.

Бизнес-процесс – совокупность (система) различных видов деятельности (видов работ), целью которого является создание продукта (специфической услуги) во времени и в пространстве с указанием начала и конца для внутреннего или внешнего потребителя.

Бизнес-процесс аккумулирует производственные и управленческие работы в единый процесс, результатом которого является создание новой потребительной стоимости и доведение ее до конечного потребителя (внутреннего или внешнего). Бизнес-процесс включает в себя комплекс видов деятельности (работ), который состоит из конкретного набора функций и операций.

Основываясь на проведенном исследовании работ зарубежных и отечественных специалистов, требования стандарта системы менеджмента качества, можно классифицировать бизнес-процессы на две группы:

- первая, которая добавляет потребительную стоимость продукту (товару, услуге), – к ней относятся основные бизнес-процессы;
- вторая, которая не добавляет потребительную ценность, – к ней относятся вспомогательные бизнес-процессы.

В составе основных бизнес-процессов можно выделить: инновационные, инвестиционные, операционные и послепродажного обслуживания.

Вторая группа – вспомогательные бизнес-процессы – состоит из:

- управления финансами и учетом;
- управления информационными технологиями;
- развития персонала и управления персоналом;
- выполнения программ по защите окружающей среды;
- управления внешними связями.

Вид деятельности – это работа по превращению входящих ресурсов (материальных, трудовых, финансовых) в выходные результаты.

Функция – это действие работника (структурного элемента системы управления) по выполнению конкретной операции при осуществлении определенного вида деятельности (работы) в конкретном бизнес-процессе. Иными словами, это выполнение конкретных функций в системе общих функций управления: планирования, учета, контроля, анализа, организации и регулирования.

Операция – это воздействие на объект бизнес-процесса.

Наглядно это можно представить в следующем виде:

**Бизнес-процесс** → **Вид деятельности**  
(**Вид работы**) → **Функция** → **Операция**.

Так как при осуществлении каждого бизнес-процесса возникают расходы, то ЦФО за расходы является как организация в целом, так и отдельные бизнес-процессы. ЦФО является самостоятельным объектом бюджетирования, так как владелец процесса отвечает за уровень бюджетных расходов и за выполнение определенных ключевых показателей результативности.

Классифицировать расходы ЦФО можно по ряду признаков:

- по составу расходов:
  - расходы, связанные с достижением оперативных целей, т.е. расходы по оперативному управлению бизнес-процессом;
  - расходы, связанные с достижением стратегических целей, т.е. расходы по выполнению стратегических инициатив;
- по видам бизнес-процессов:
  - расходы ЦФО основных бизнес-процессов;
  - расходы ЦФО вспомогательных бизнес-процессов;
- по уровню контроля:
  - контроль за нормируемыми расходами – результат контроля может быть установлен путем сравнения нормативных расходов с теми расходами, которые центр понес фактически;
  - контроль за дискреционными расходами – результат контроля не может быть установлен в финансовом выражении, так как где нет четкой зависимости между исходными расходами и полученными результатами.

Бюджетирование расходов по ЦФО позволяет децентрализовать планирование, учет, анализ и контроль за их формированием для достижения стратегических целей.

Создание ЦФО за расходы организации в процессно-ориентированном управлении требует выполнения основных условий:

- увязка ЦФО с процессно-ориентированной организационной структурой предприятия;
- каждый ЦФО должен возглавить ответственный менеджер – владелец процесса;
- разработка стратегических бюджетов и определение ключевых показателей результативности для каждого ЦФО;
- определение показателей материального и морального поощрения или порицания для каждого центра;
- определение четких границ бизнес-процесса и ответственности его владельца (предусмотрено в положении о бизнес-процессах и должностных инструкциях руководителей);
- участие владельца бизнес-процесса в разработке стратегии, стратегических целей и стратегических направлений, а также в бюджетном планировании;
- разработка методологии стратегического управленческого учета, контроля и анализа в определении информационного обеспечения для каждого ЦФО.

В основу стратегического бюджетирования положены причинно-следственные связи по достижению стратегических целей, которые позволяют определить роль каждого бизнес-процесса в их достижении и, как следствие, миссии организации. Стратегическое бюджетирование представляет собой систему бюджетирования по ЦФО с помощью бюджетов. Данная система имеет следующий вид:

**Бизнес-процесс** → **Вид деятельности** →  
→ **Функция** → **Операция** → **Статья бюджета** →  
→ **Бюджет** → **ЦФО** → **Бизнес-процесс.**

Достижение стратегических целей побуждает организацию разрабатывать специальные программы мероприятий, направленные на выполнение миссии, именуемые стратегическими инициативами. В большинстве случаев стратегические инициативы могут потребовать выделения дополнительных ресурсов, что означает возникновение дополнительных расходов. Это обстоятельство вызывает необходимость составления соответствующих бюджетов инициатив, а также оценки эффективности расходов на их реализацию. «По существу компания сталкивается с необходимостью стратегического распределения ресурсов, которое формализуется стратегическим бюджетом» [4, с. 29-30].

В работах отечественных и зарубежных исследователей рассмотрено понятие «бюджет», назначение бюджетов и их виды. Обобщение, имевших место в экономической литературе определений понятия «бюджет» и их классификаций, позволило сделать вывод, все экономисты едины во мнении при определении понятия «бюджет», как финансового плана и инструмента по его реализации. В то же время имеются различные подходы к признакам классификации бюджетов. В общем виде бюджет можно представить как финансовый план, охватывающий все стороны деятельности организации по достижению оперативных и стратегических целей за определенный период времени.

Р. Каплан стратегическое бюджетирование рассматривает как «утверждение расходов, которые направлены на развитие новых продуктов и услуг, новых возможностей, укрепление и расширение взаимоотношений с клиентами, а также расширение базы будущего роста. Сбалансированная система показателей помогает компании определить объемы и виды издержек, заложенных в стратегический бюджет» [5, с. 297]. По мнению Р. Каплана, «стратегический бюджет утверждает инициативы, необходимые для ликвидации разрыва между стремлением достичь выдающихся стратегических целей, с одной стороны, и краткосрочными результатами – с другой. Стратегический бюджет определяет, какие необходимо внедрить новые операции, создать новые возможности, закупить новые

продукты и услуги, каких новых клиентов следует привлечь, новые рынки и регионы завоевать, новые союзы и совместные предприятия организовать» [5, с. 300].

Автор другой работы высказывает мнение, что «стратегический мастер-бюджет предприятия, включающий бюджет движения денежных средств, бюджет доходов и расходов и прогнозный баланс (иначе бюджет по балансовому листу), являет собой укрупненные позиции, задающие финансовую перспективу предприятия: ее стабильность, прибыльность, платежеспособность. ...Стратегический мастер-бюджет преобразуется в оперативный мастер-бюджет, включающий также бюджеты движения денежных средств, доходов и расходов, с минимальным горизонтом планирования в один год и с необходимой детализацией отчетов по позициям. Результат достигается через согласование потоков информации, поступающей сверху вниз, как стратегический план, и снизу-вверх как мастер-бюджет, сформированный на основе бизнес-процессов» [6, с. 18].

В.Б. Ивашкевич, рассматривая классификацию бюджетов, стратегический бюджет выделил в составе специальных бюджетов, и определил, что «стратегический бюджет (strategic budget) интегрирует элементы стратегического планирования и бюджетного контроля и разрабатывается, как правило, на достаточно длительный период, от трех до десяти лет. Его целесообразно составлять в периоды неопределенности и нестабильности в деятельности предприятия» [3, с. 455]. Таким образом, в основу понятия стратегического бюджета автором положен временной фактор, а также возникновение периодов неопределенности и нестабильности в деятельности предприятия.

По мнению Джей К. Шим и Джойс Г. Сигел, «стратегический бюджет интегрирует элементы стратегического планирования и бюджетного контроля. Он полезен в периоды существования неопределенности и нестабильности» [7, с. 7].

Достижение стратегических целей побуждает организацию разрабатывать специальные программы мероприятий, направленные на выполнение миссии, именуемые стратегическими инициативами. В большинстве случаев стратегические инициативы могут потребовать выделения дополнительных ресурсов, что означает возникновение дополнительных расходов. Это обстоятельство вызывает необходимость составления соответствующих бюджетов инициатив, а также оценки эффективности расходов на их реализацию.

По нашему мнению, стратегический бюджет – это финансовый инструмент, интегрирующий элементы стратегического планирования, учета, контроля и анализа, созданный для осуществления стратегических инициатив конкретного ЦФО (владельца бизнес-процесса) в процессе достижения стратегических целей компании.

Таким образом, стратегические бюджеты:

- во-первых, помогают увидеть, какие необходимо осуществить стратегические направления (инициативы) для достижения стратегических целей;
- во-вторых, какие необходимо потребить ресурсы по их достижению;
- в-третьих, позволяют соотнести фактически полученный результат с показателями стратегического плана.

Необходимость в стратегических бюджетах возникает тогда, когда определена миссия, стратегия, стратегические цели и направления в развитии предприятия.

Стратегические бюджеты организации можно классифицировать по ряду признаков:

- по сферам деятельности:
  - бюджет бизнес-процесса;
  - бюджет вида деятельности (вида работы);
  - бюджет функции, бюджет операции;
- по объектам управления:
  - бюджет расходов;
  - бюджет доходов;

- бюджет прибыли;
- бюджет инвестиций;
- по степени обобщения данных:
  - главный (генеральный);
  - общий и частный;
- по периодичности представления:
  - краткосрочный;
  - среднесрочный;
  - долгосрочный;
- по способу планирования:
  - дискретный;
  - скользящий;
- по механизму использования:
  - статический;
  - гибкий.

Основой построения стратегических бюджетов для достижения стратегических целей может выступать методологический подход к бюджетированию – построение бюджетов на основе выделения бизнес-процессов (видов деятельности) – **ABB**-метод (activity based budgeting). Известный зарубежный специалист А. Апчерч писал, что «когда организация применяет **ABB**, руководство планирует будущие расходы в соответствии с представлениями о количестве и величинах носителей затрат (драйверов затрат) по каждому виду деятельности. На основании этих оценок определяются затраты, необходимые для обеспечения планируемого объема деятельности» [1, с. 600].

Процессно-ориентированное стратегическое бюджетирование расходов – это скоординированное планирование и учет расходов по местам их возникновения и ЦФО для контроля, анализа и регулирования в процессе достижения стратегических целей на основе использования стратегических бюджетов.

Местом возникновения расходов в процессно-ориентированном управлении может быть организация в целом, бизнес-процесс, вид деятельности, функция и операция, т.е. там, где происходит первичное образование расходов и осуществляется стратегическое планирование (бюджетирование), анализ, учет и контроль расходов для достижения стратегических целей.

Дадим характеристику каждому из перечисленных мест возникновения расходов в процессно-ориентированном управлении.

- Расходы операции – это расходы по выполнению конкретной операции при осуществлении воздействия на объект бизнес-процесса.
- Расходы функции – это расходы для осуществления действия работника (структурного элемента системы управления) по выполнению конкретной функции во время осуществления определенного вида деятельности (работы) в определенном бизнес-процессе.
- Расходы по виду деятельности – это расходы, связанные с превращением входа в выход.
- Расходы по бизнес-процессу – это расходы, связанные с выполнением различных видов деятельности (видов работ), с целью создание продукта (специфической услуги) во времени и в пространстве, с начала и до конца для внутреннего или внешнего потребителя.
- Расходы по организации – это совокупность расходов, связанных с выполнением основных и вспомогательных бизнес-процессов.

Как было указано выше, стратегический бюджет – это документ созданный для осуществления стратегических инициатив конкретного ЦФО (владельца бизнес-процесса) в процессе достижения стратегических целей компании. Поэтому для определения стратегического бюджета организации следует определить перечень бизнес-процессов, видов деятельности, операций, которые необходимо выполнить для осуществления стратегических инициатив при достижении стратегических целей. Так как бюджетирование нами рассматривается в роли инструмента стра-

тегического планирования и учета, то для расчета стратегического бюджета расходов всю совокупность данных целесообразно разделить на прогнозные данные об использовании ресурсов (материальных, трудовых и денежных) по местам их использования и фактические данные о потреблении ресурсов по местам их возникновения.

Организации, применяющие систему сбалансированных показателей для стратегического управления своей деятельностью, могут модернизировать систему стратегического бюджетирования, исходя из требования формирования информации для расчета, контроля и анализа сбалансированных показателей. Отдельные экономисты в такую модернизацию включают переход на процессно-ориентированное бюджетирование.

Представленная модель стратегического бюджетирования расходов коммерческой организации в полной мере отвечает требованиям **ABB**-метода и включает в себя следующие этапы:

- прогнозирование ожидаемого уровня расходов организации, исходя из набора операций, функций, видов деятельности и бизнес-процессов, которые будут задействованы в достижении каждой стратегической цели;
- определение потребностей в ресурсах (материально-технических, трудовых, денежных) для выполнения операций, функций, видов деятельности и бизнес-процессов, которые будут задействованы в достижении каждой стратегической цели;
- формирование учетной информации для контроля и анализа по исполнению стратегических бюджетов по расходам бизнес-процесса;
- формирование информации для расчета, контроля и анализа ключевых показателей результативности по каждому бизнес-процессу.

Для внедрения процессно-ориентированного бюджетирования расходов на предприятии необходимо осуществить ряд мероприятий, среди которых является создание системы информационного обеспечения, необходимой для измерения эффективности выполнения бизнес-процесса и видов деятельности, входящих в него, а также осуществления контроля, оценки и анализа результатов, полученных при достижении стратегических целей. Основным информационным источником в данной системе является стратегический управленческий учет, который призван обеспечить формирование релевантной информации для принятия управленческих решений.

Широко используемые в настоящее время системы стандарт-костинг, нормативного учета, хозяйственного расчета и бюджетирования отвечали требованиям хозяйствующей системы, когда успехом компании являлось получение максимальной прибыли, наращивание объема производства и продаж. Основными оценочными показателями в это время выступали финансовые результаты деятельности. Развитие и углубление конкуренции на первый план выдвинуло оценочные показатели качества, объема инвестиций в создание новых продуктов и услуг, удовлетворение целевых потребностей и запросов покупателей. Традиционные системы учета затрат не дают ответов на вопросы:

- какова себестоимость организационных мероприятий и производственных процессов?
- зачем предприятию нужны определенные мероприятия и процессы?
- каков объем каждого вида деятельности в процессе производство и продажи продукции, работ, услуг?

Эти обстоятельства определили новые требования к формированию управленческой информации о деятельности организации вообще и о расходах в частности. В этой связи в управлении хозяйствующего субъекта активно начали внедряться системы управленческого учета, созданные на базе **ABC**-метода, т.е. построенные на основе процессно-ориентированного управления, позволяющие луч-

ше контролировать расходы, осуществлять контроль за ними, а также оценивать деятельность руководителей бизнес-процессов в достижении поставленных целей.

Изначально **ABC**-метод использовался для повышения точности исчисления себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг. Однако качественно новый уровень управленческих задач, которые стоят перед менеджментом организации, расширил сферу применения данного метода: «он стал одним из важнейших методов изыскания возможностей снижения издержек изготовления и сбыта, трудоемкости и машиноемкости, повышения производительности труда и рентабельности производства, улучшения стоимостных показателей деятельности предприятия» [5, с. 478].

При **ABC**-методе происходит более детализированная группировка информации о расходах, которая позволяет произвести более точный расчет себестоимости продукции, повысить уровень формирования прямых расходов и при одновременном снижении уровня косвенных расходов. Это обстоятельство выдвигает дополнительные требования к оформлению первичных документов, отражающих расходы организации.

Как было отмечено выше, финансово-хозяйственная деятельность организации представляет собой определенный набор бизнес-процессов, включающий виды деятельности. Каждый процесс связан с осуществлением расходов, которые в конечном итоге выстраивают стоимостную цепочку формирования затрат по выпуску и продаже продукта или услуги. Расходы организации представляют собой объект управления и учета, т.е. расходы требуют точной оценки, что позволяет определить критерии наилучшего соотношения «выгоды – расходы». В этом отношении модель учета **ABC**-метод в наилучшей степени соответствует этим требованиям, так как он позволяет:

- вести учет расходов по каждому бизнес-процессу (ЦФО) и месту их возникновения (функции, операции, виду деятельности);
- принимать управленческие решения в области качества процессов (видов деятельности и операций), их эффективности, осуществлять сравнения с определенными эталонами и принимать меры к свертыванию или реинжинирингу отдельных бизнес-процессов или видов деятельности;
- косвенные затраты, собранные по бизнес-процессам, видам деятельности, функциям и операциям превратить в прямые для исчисления себестоимости конкретного вида продукции или услуги;
- обеспечить формирование информации о расходах по каждому поставщику, покупателю, сегменту рынка, на основе производства, повышение качества продукции, о реальной стоимости каждого вида деятельности и бизнес-процесса и др.

В заключение можно сделать вывод, что создаваемые в настоящее время современные функциональные системы управленческого учета затрат на базе **ABC**-метода добавляет еще одно направление группировки затрат по бизнес-процессам, видам деятельности, функциям и операциям, расширяет состав объектов калькулирования. **ABC**-метод в полной мере отвечает требованиям процессно-ориентированным структурам управления.

## Литература

1. Апчеч А. Управленческий учет: принципы и практика [Текст] : пер с англ. / А. Апчеч ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Вахрушина М.А. Теория и практика бухгалтерского управленческого учета [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук / М.А. Вахрушина. – М., 2005. – 41 с.
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М. : Экономика, 2006. – 618 с.
4. Кандалинцев В.Г. Сбалансированное управление предприятием [Текст] / В.Г. Кандалинцев. – М. : КНОРУС, 2006. – 221 с.
5. Каплан Р. Организация, ориентированная на стратегию [Текст] : пер. с англ. / Р. Каплан. – М. : Олимп-бизнес, 2005. – 416 с.
6. Манюшко Е.В. Процессно-ориентированное бюджетирование в промышленной компании [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Е.В. Манюшко. – Ростов н/Д, 2009. – 27 с.
7. Шим Дж. К. Основы коммерческого бюджетирования [Текст] / Джей К. Шим, Джойс Г. Сигел ; пер. с англ. – СПб. : Азбука, 2001. – 496 с.

## Ключевые слова

Бюджетирование; процессно-ориентированное управление; процессно-ориентированное бюджетирование; стратегические бюджеты; расходы организации; финансовая структура; центр финансовой ответственности; место возникновения расходов; **ABB**-метод; **ABC**-метод.

*Маняева Вера Александровна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Одним из вопросов системы управления любого звена экономики является выяснение сущности и места бюджетирования в системе менеджмента и управленческого учета – это элемент, метод или инструментарий. Данная проблема определяет необходимость проведения исследования, направленного на повышение эффективности системы бюджетирования в современных организационных структурах управления.

Автор статьи высказывает точку зрения о месте бюджетирования в бизнес-ориентированных структурах управления. В статье дано понятие «бюджетное управление» и сделан вывод, что процессно-ориентированное бюджетирование является основным инструментом выполнения общих функций стратегического управления – планирования, организации, учета, контроля, анализа и регулирования. Бюджетирование позволяет определять влияние бизнес-процесса на величину и структуру потребляемых ресурсов, рационального распределения ответственности за показатели, осуществлять увязку целей бизнес-процессов со стратегическими целями компании.

По мнению Маняевой В.А., центр ответственности является самостоятельным объектом бюджетирования, который отвечает за исполнение ключевых показателей результативности и бюджетов в соответствующем периоде. В процессно-ориентированной структуре управления понятие «центр ответственности» следует рассматривать как «центр финансовой ответственности». Под центром финансовой ответственности понимается бизнес-процесс, во главе которого находится ответственное лицо (владелец процесса), осуществляющее планирование, учет, контроль и анализ либо только расходов, либо только доходов, либо одновременно расходов и доходов (прибыли), либо инвестиций.

Основной построения стратегических бюджетов для достижения стратегических целей автор статьи выделяет методологический подход к бюджетированию – построение бюджетов на основе выделения бизнес-процессов (видов деятельности) – **ABB**-метод (activity based budgeting). В статье определены места возникновения расходов иходы к формированию стратегических бюджетов.

Для внедрения процессно-ориентированного бюджетирования расходов на предприятии необходимо осуществить ряд мероприятий, среди которых автор определяет создание системы информационного обеспечения, которая призвана измерить эффективность выполнения бизнес-процесса, а также осуществить контроль, оценку и анализ результатов, полученных при достижении стратегических целей. По мнению Маняевой В.А., основным информационным источником в данной системе является стратегический управленческий учет на базе **ABC**-метода.

Статья выполнена на хорошем теоретическом уровне, может вызвать интерес как у научных работников, так и у экономистов и практикующих бухгалтеров в области управленческого учета.

Статья «Бюджетирование расходов организации в стратегическом управленческом учете» Маняевой В.А. рекомендуется к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Овчинникова Н.В., д.э.н., профессор, зав. кафедрой экономики и управления Самарского института – Высшей школы приватизации и предпринимательства*

### 9.3. BUDGETING OF THE COMPANY'S COSTS IN STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

V.A. Manyaeva, Ph.D. in Economics, of the Accounting  
and Economic Analysis Department

*Samara State Economic University*

Modern management requires the allocation and defining the role of the budgeting. One of the mechanisms of the strategic management performance i.e. planning, organizing, accounting, controlling, analyzing and adjusting is a process-oriented budgeting. Strategic budget is a financial tool for realizing the strategic enterprises of the financial responsibility center. The basis of the strategic budgets is the methodological approach to budgeting – based on separating the business processes (business activities) – ABB-method (Activity Based Budgeting).

#### Literature

1. Vahrushina M.A. Management accounting theory and practice: synopsis of a thesis of Doctor of Economics. M., 2005.-41p.
2. V.G. Kandalincev. Balanced company management. – M.:KnoRus, 2006. - 221 p.
3. S. Kaplan Robert. The strategy-focused organization: translation from eng. - M.: Olymp-Business, 2005.-416 p.
4. E.V. Manyushko. The process-oriented budgeting in an industrial company: synopsis of a thesis of Ph.D. in Economics. – Rostov-Na-Donu, 2009. – 27 p.
5. V.B. Ivashkevich. Management accounting: workbook for universities. – M.: Economist, 2006. – 618 p.
6. Shim J.K., Sygel Joice G. The basis of financial budgeting / Transl. from eng. SPb: Azbuka, 2001. -4 96 p.
7. A. Upchurch. IManagement accounting: principles and practice: translation from eng./ Y.V. Sokolov, I.A. Smirnov.M.: Finansy and Statistika, 2002.-952 p.

#### Keywords

Budgeting; process-oriented management; process-oriented budgeting; strategic budgets; company's costs; financial structure; financial responsibility center; company's costs; cost centers; ABB-method; ABC-method.