**Поведенческие аспекты бюджетного контроля**

Ранее я рассмотрел [принципы бюджетирования](http://baguzin.ru/wp/?p=3268) и концепцию [бюджетного контроля](http://baguzin.ru/wp/?p=3282). В этих заметках акцент был сделан на экономические аспекты. Однако существует еще один очень важный аспект систем бюджетного контроля, который заключается в их влиянии на людей, работающих в компании и оцениваемых в рамках этих систем.[[1]](#footnote-1)

Как писал Джо Оуэн в книге [Как управлять людьми. Способы воздействия на окружающих](http://baguzin.ru/wp/?p=435): «Формирование, защита и соблюдение бюджета в значительной степени являются и политическим вопросом. Менеджеры относятся к цифрам так же, как адвокаты – к фактам: они пользуются цифрами и фактами выборочно, чтобы подкрепить свои аргументы, а не найти истину».

Сравнительно недавно результаты многолетних исследований межличностных отношений на рабочем месте стали использоваться в сфере управленческого учета. Теперь общепризнанным является тот факт, что игнорирование влияния систем контроля на работающих людей может привести к снижению морального духа и мотивации. Более того, «неумные» правила могут спровоцировать людей на действия, идущие вразрез с интересами компании.

К таким поведенческим проблемам бюджетирования относят:

* мотивацию и сотрудничество;
* несовпадение целей компании и менеджеров;
* стремление в точности использовать все выделенные средства;
* попытки заложить в бюджет «люфт», предвосхищающий последующие урезания…

Рассмотрим эти аспекту подробнее.

**Мотивация и сотрудничество.** Для достижения максимальной эффективности система финансового контроля должна позаботиться о мотивации. В случае невыполнения этого требования, руководители и менеджеры будут подходить к выполнению своих обязанностей с большой осторожностью и консерватизмом. Часто, неблагоприятные отклонения становятся предметом расследования и порицания (наказания), однако не предусмотрено поощрений за достижение благоприятных отклонений. Неспособность в рамках бюджетного контроля отличить контролируемые затраты от неконтролируемых может привести руководителей к «отстраненности» от процесса бюджетирования.

В теории, личные цели и амбиции, тесно связаны с организационными целями. Личные цели могут включать в себя желание получить более высокие доход и/или социальный статус. Чтобы одновременно удовлетворялись, как цели организации, так и цели работника, необходимо «соответствие целей». То есть, ситуация, при которой руководитель понимает, что достигает своих собственных целей, если своими действиями способствует достижению целей компании. Проблема состоит в том, что применение систем бюджетного контроля не всегда ведет к совпадению целей.

Успех системы бюджетного контроля зависит от людей её осуществляющих и тех, на которых она влияет. Они должны работать в системе в духе взаимопонимания и сотрудничества. Это возможно только для людей, полностью задействованных во всех этапах бюджетного процесса. Однако часто оказывается, что:

* Бюджет используется всего лишь как средство давления; если бюджет рассматривать как «кнут», то он будет саботироваться всеми возможными скрытыми способами.
* Процесс бюджетирования и последующий бюджетный контроль могут обострить конкуренцию между отделами и руководителями; не обойтись без создания команд.

**Несовпадение целей.** Необходимым элементом бюджетного контроля является оценка эффективности деятельности. Фактические результаты сравниваются с плановыми (нормативными, отраслевыми стандартами), чтобы определить какие результаты получены: положительные или отрицательные. Оценивается не только деятельность компании и подразделений, но и соответствующих руководителей. Цель бюджетного контроля – стимулировать руководителей действовать так, как наиболее выгодно компании. Необходимость соответствия бюджету подкрепляется санкциями и поощрениями.

Если сообщается о неблагоприятных отклонениях по результатам деятельности, это подразумевает плохую работу руководителя. В случае неспособности исправить или интерпретировать неблагоприятные отклонения к руководителям могут быть применены санкции. Чтобы мотивировать руководителей избегать негативных отклонений могут применяться поощрения. Соответственно, руководитель имеет достаточно оснований стремиться к тому, чтобы отдел или направление деятельности, за которое он отвечает, достигало бюджетных показателей. Однако существует масса способов сделать это, причем они могут быть не на пользу организации в целом.

Например, руководитель производственного цеха может сократить затраты и тем самым улучшить свои отчетные показатели за счет ослабления контроля качества. В будущем это может вызвать проблемы с выходом продукции из строя, потерю доверия покупателей и затраты на компенсацию, но все это не касается руководителя цеха. Это типичный пример несовпадения целей. Система контроля способна исказить процесс, которому она служит, т.е. «хвост может начать махать собакой». Чтобы этого избежать следует внедрять систему бюджетного контроля с большой осторожностью.

**Бюджет, как мешок с деньгами.** В некоторых сферах руководители рассматривают бюджет как сумму денег, которую необходимо потратить. Это особенно характерно для обслуживающих подразделений или государственных организаций, эффективность которых, главным образом оценивается благодаря сравнению фактических и плановых затрат. Например, руководитель принадлежащего местной администрации управления, занимающегося уборкой улиц, может иметь годовой бюджет размером 12 млн. руб. на уборку улиц. Руководителю известно, что если он истратит больше этой суммы, то последуют санкции. Ему также известно, что если он потратит меньше, то бюджет на следующий год урежут. Чтобы избежать перерасхода годового бюджета в текущем году, руководитель может расходовать средства в размере 0,9 млн. руб. в месяц первые 11 месяцев года. Это возможно за счет снижения частоты уборки улиц и использования материалов низкого качества. При таком подходе есть возможность аккумулировать некоторый объем средств на непредвиденные расходы на случай чрезвычайных обстоятельств.

Однако, в последнем месяце года руководителю, если он хочет полностью использовать свой бюджет, придется потратить 2,1 млн. руб. Он может сделать это путем привлечения дополнительной рабочей силы и использования высококачественных материалов. Разумно ли такое поведение? Конечно, нет. В данном случае модель ведения дел полностью искажена системой контроля. При таком подходе местные жители имеют плохое обслуживание 11 месяцев в году, а в 12-ом месяце средства тратятся впустую.

Однако, известно, что поставщики государственных управлений и местных администраций переживают бум заказов именно в конце финансового года. Этот бум вызван руководителями, которые в последний момент делают заказы, чтобы полностью израсходовать свой годовой бюджет.

**Переговоры о бюджете.** Обычно бюджеты верстаются путем согласования с соответствующими руководителями. Руководители отделов могут составить первоначальный вариант бюджета, который затем будет корректироваться в ходе переговоров с бюджетным контролером, бюджетным комитетом или вышестоящим руководителем. Безусловно, руководитель отдела заинтересован в согласовании бюджета, который несложно будет исполнить. Из-за этого возникает явление известное как «раздутый бюджет» или «бюджетный люфт». Руководитель преувеличивает затраты, необходимые для достижения целей. Это приводит к следующим плачевным результатам:

* Если руководителю удается раздуть бюджет, то вся процедура контроля нарушается. Сравнение факта с бюджетом не показывает истинной эффективности и при желании руководитель может допускать в своей работе неэффективные действия.
* По итогам года успешным руководителем выглядит тот, кто занимает твердую позицию во время переговоров. Проблема в том, что эти переговоры проводятся с коллегами, а не с клиентами. Победа в переговорах может стать пирровой: «раздутый» бюджет приведет к неконкурентным ценам.
* Значительные время и силы отвлекаются на административные процедуры, а не на реальное управление бизнесом.

Все вышесказанное является примером того, как система контроля искажает процессы, которым должна служить. ☹

**Влияние на учетную политику.** Известно, что руководители отделов пытаются повлиять на применяемую учетную политику. Например, распределение косвенных затрат между отделами часто осуществляется с долей субъективизма. Затраты на охрану следует распределять по площади помещения или количеству сотрудников? То, каким образом распределяются косвенные (накладные) расходы, может иметь значительное влияние на восприятие результатов деятельности каждого конкретного отдела. Это создает возможность и стимул для споров руководителей по поводу учетной политики. Если руководитель видит, что его отдел не выполняет бюджет, он может тщательно изучить затраты, отнесенные на отдел и потребовать, чтобы некоторые из них были пересмотрены и отнесены на другие отделы или хотя бы частично перераспределены. На это будут потрачены время и силы, отнятые от реального для управления компанией.

**Стили управления при бюджетных ограничениях.** Когда результаты деятельности руководителя оцениваются по его способности работать в рамках бюджета, то, скорее всего, он будет консервативно подходить ко всем появляющимся деловым возможностям. Понятно, что новые проекты будут сопровождаться повышением капитальных затрат и операционных расходов, а это неблагоприятно скажется на прибыли текущего периода. Выгода от подобных проектов будет ощутима только со временем. Таким образом, при возникновении новой возможности, оценивающий её менеджер, вероятно, увидит лишь то, что принятие возможности приведет к неисполнению бюджета в текущем периоде, и только по этой причине данная возможность будет отклонена. Еще одним важным аспектом управления с упором на бюджетный контроль подразумевает, что менеджер сидит в офисе и изучает финансовые отчеты. Такой подход может привести к неэффективной корпоративной культуре, основанной на иерархии и социальном разделении. Крупные организации, которые в значительной степени полагаются на бюджетный контроль, часто теряют гибкость.

Акцент на бюджетное планирование может стимулировать руководителей делать выбор в пользу проектов, удобных при планировании бюджета. Для проектов, с малой степенью неопределенности и небольшим количеством неизвестных бюджеты составляются легко, и потому руководители могут быть склонны принимать именно такие проекты. Альтернативные возможности со значительной степенью неопределенности могут быть привлекательны, если они предлагают сочетание высокой ожидаемой доходности и низких затрат, но менеджер, работающий в условиях бюджетного ограничения не станет их принимать просто потому, что их трудно оформить в виде бюджетов. Некоторые авторы считают, что бюджетный подход особенно не соответствует современной динамичной и бурной деловой среде.

Часть ранних теоретических трудов по бюджетированию касалась вопроса того, в какой степени «жесткость» или «свобода» бюджета мотивируют или демотивируют менеджеров. Это называлось «эластичностью бюджета». Выводы теоретических исследований были следующими:

* свободные бюджеты (т.е. легко выполнимые) не дают большой мотивации;
* по мере ужесточения бюджета, их мотивирующая роль усиливается до определенной точки;
* после прохождения этой точки, очень жесткий бюджет перестает мотивировать;
* участие менеджеров в подготовке бюджета усиливает мотивацию (но… помните о проблемах «раздутых бюджетов» и особенностях переговорного процесса, описанных выше).

Можно сделать вывод, что хороший бюджетный контроль дает определенные преимущества. Однако когда бюджетный контроль устанавливается жестким способом, он может принести больше вреда, чем пользы.

В следующей заметке я рассмотрю некоторые современные подходы к бюджетному контролю, призванные компенсировать указанные недостатки традиционного бюджетного процесса.

Возможно, вас также заинтересуют следующие материалы:

* [Принципы бюджетирования](http://baguzin.ru/wp/?p=3268)
* [Бюджетный контроль](http://baguzin.ru/wp/?p=3282)
* [Поведение затрат при изменении объемов деятельности](http://baguzin.ru/wp/?p=1428)
* [Центры финансовой ответственности](http://baguzin.ru/wp/?p=2363)
* [Транфертное ценообразование](http://baguzin.ru/wp/?p=2313)

1. Заметка подготовлена на основании материалов [CIMA](http://www.cimaglobal.com/) [↑](#footnote-ref-1)