

УДК 658.15 (575.2)(04)

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ – ОСНОВА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ОРГАНИЗАЦИИ

О. Курманбеков

Предложены методы учета затрат организации и их управление путем бюджетирования и анализа отклонений.

Ключевые слова: места возникновения затрат; центры ответственности; бюджетирование; переменные и постоянные затраты; затраты на продукты и периоды; направление учета затрат.

Управленческий учет предоставляет информацию менеджерам организации финансового и нефинансового характера для принятия ими решений, обеспечивающих достижение поставленных целей.

В основе как управленческого, так и финансового учета лежит производственный учет, который осуществляет сбор, измерение и группировку финансовой и нефинансовой информации. Он является составной частью указанных выше видов учета в части сбора и анализа информации и затрат организации.

В управленческом учете затраты субъекта обобщаются по различным параметрам: по их видам, местам возникновения и видам выпускаемой продукции. В этой части управленческий учет выполняет функцию производственного учета как учета затрат. Отличительной особенностью управленческого учета является то, что он направлен на решение стратегических и тактических задач организации. Направленность управленческого учета на будущее обеспечивается системой бюджетирования как инструмента планирования и контроля. Перспективное планирование предупреждает возможные проблемы организации до их возникновения. Следовательно, применяемые в дорыночной практике производственное и финансовое планирование, нормирование расходов организации, а также бюджетирование и анализ выполнения соответствующих планов, составляли основу управленческого (внутреннего) учета. Возникновение самостоятельного направления учета предопределено необходимостью управления затратами субъекта как фактором роста прибыли. Можно утверждать, что основу управленческого учета

составляет бюджетирование затрат организации на основе планов производства и продажи продукции. Для широкого внедрения бюджетирования необходимо понимание и поддержка со стороны менеджеров всех иерархических уровней управления в виде активного участия в составлении бюджетов и управления подразделений.

Таким образом, управленческий учет состоит из двух взаимосвязанных частей: формирования затрат организации и управления ими на основе бюджетирования. Первая часть должна подготовить необходимую информацию для осуществления управления затратами организации. В зависимости от целей управления выбираются направления учета затрат. В свою очередь, формирование затрат организации зависит от направления, по которому ведется учет. Затраты учитываются для осуществления:

- оценки производственных запасов;
- принятия управленческих решений;
- контроля и регулирования.

В зависимости от указанных целей используются различные группировки и расчеты затрат. Но общим для различных направлений учета затрат является их подразделение на производственные и непроизводственные [1, с. 32]. В свою очередь они подразделяются на переменные так и постоянные, производственные и непроизводственные затраты. В свою очередь переменные и постоянные производственные затраты ассоциируются с такими понятиями, как прямые и косвенные расходы. Непроизводственные затраты независимо от того, являются ли они постоянными или переменными, относятся к направлению учета затрат на уменьшение валовой прибыли отчетного периода. Такая

группировка затрат составляет основу оценки не только производственных запасов, но и принятия управленческих решений и планирования. Эта группировка затрат организации является методологической основой взаимосвязи между управленческим и финансовым учетом, обеспечивающим применение ими одной и той же информации. Единая методологическая основа группировки затрат позволяет использовать финансовые отчеты как внешним пользователям, так и внутри самой организации.

В международных стандартах финансовой отчетности производственные и непроизводственные затраты трансформируются на затраты на продукт и периоды (периодические затраты) [2, с. 119].

В организациях производственной сферы все затраты, возникающие в процессе производства, относят к затратам на продукт. В них включают стоимость основного сырья и материалов, труд основных производственных рабочих и производственные накладные расходы. Первые две статьи являются прямыми, а последняя – косвенной. Направление учета затрат обеспечивает их накопление по отдельным объектам и последующее распределение. На стадии распределения устанавливается, что определенная часть производственных накладных расходов относится к переменным, а остальная часть – к постоянным затратам. В зависимости от того, какая часть производственных накладных расходов включена в себестоимость выпущенной или проданной продукции, определяется полная или переменная ее себестоимость. При учете проданной продукции по полной себестоимости исчисляется сумма валовой прибыли, а переменной себестоимости – маржинальной прибыли. В основу определения валовой прибыли положено деление затрат на производственные и непроизводственные, а маржинальной прибыли – на переменные и постоянные. Затраты на продукт превращаются в себестоимость проданной продукции в момент признания выручки от их реализации. Метод полного распределения затрат считается более подходящим для составления финансовой отчетности, а для управления затратами организации – переменное калькулирование, обеспечивающее необходимой информацией анализа безубыточности производства и потребности бюджетирования.

Управленческий учет достигает своей цели тогда, когда он предоставляет соответствующую информацию менеджерам для принятия управленческих решений. Управленческие решения

принимаются на различных иерархических уровнях. В зависимости от иерархических уровней управления выделяют различные центры ответственности: центры затрат; центры выручки; центры прибыли; центры инвестирования.

Центры ответственности – это отдел, участок, сфера деятельности, возглавляемой менеджером, имеющим возможность принимать управленческие решения и влиять на установленный результативный показатель. Центры ответственности возникают в зависимости от функций, выполняемых каждым подразделением и организационной структурой управления субъекта. Поэтому в основу формирования центров ответственности принимается не только возможность определения затрат по прямому назначению, но и объем деятельности подразделения. В сфере материального производства центры ответственности создаются преимущественно в соответствии с выполняемой функцией. В этих производствах могут быть сосредоточены центры ответственности по снабжению и сбыту. Эти центры соответственно контролируют затраты на приобретение товарно-материальных запасов и по их отпуску, а также по продаже продукции (работ, услуг). Ими установлены показатели по объему деятельности и соответствующие затраты. Место возникновения затрат указывает на подразделение, где осуществляются расходы. Оно не всегда связано с персональной ответственностью за величину затрат.

Производственные центры ответственности представляют совокупность мест возникновения затрат. Следовательно, в состав затрат центра ответственности включаются затраты нескольких мест их возникновения. В затратах центра ответственности обобщаются расходы технологических линий на эксплуатацию крупных агрегатов, групп оборудования подразделения. Для каждого центра ответственности и мест возникновения затрат определяется максимально допустимая их величина. По центрам ответственности учитывают все расходы данного подразделения, непосредственно зависящие от предоставленных менеджеру полномочий, а по местам возникновения затрат – только прямые. На разных иерархических уровнях ответственности затраты отражаются в той части, за которую отвечает конкретный менеджер. На начальном уровне управления учитываются прямые материальные затраты. На следующем этапе к ним добавляются прямые затраты на оплату труда. На уровне центра ответственности к прямым затратам включаются косвенные производственные расходы [3].

Необходимо, чтобы все расходы и доходы учитывались и контролировались по конкретному центру ответственности. Учет по центрам ответственности преследует следующие цели. Во-первых, он способствует совершенствованию планирования, контроля и принятия решений путем повышения ответственности менеджера центра. Во-вторых, непосредственное участие менеджера в процессе планирования, контроля и принятия решений уменьшает вероятность допущения неверных действий, противоречащих интересам организации.

Управленческий учет представляет менеджерам необходимую информацию в виде отклонений от соответствующих видов бюджетов. Нельзя считать бюджетирование как новое, присущее лишь управленческому учету. В дорыночной практике хозяйствующие субъекты составляли производственно-финансовые планы, где упор делался на обеспечение сбалансированности объемов производства с соответствующими ресурсами производства. Они состояли из ряда самостоятельных балансов, которые обобщались на уровне организации. Заключительную часть производственно-финансового плана представлял финансовый план, предусматривавший его обеспеченность денежными ресурсами. В основу определения потребности в производственных ресурсах принимались обоснованные нормы их расхода на единицу продукции, работ и услуг. О значении и важности совершенствования нормативного хозяйства в дорыночной практике свидетельствует появление и широкое развитие нового направления нормирования – научной организации труда. Поэтому можно говорить о том, что в экономической деятельности организаций существенное место занимали вопросы бюджетирования. При этом следует подчеркнуть, что существенным недостатком дорыночного бюджетирования было второстепенное внимание к управлению затратами. Такое положение объяснялось тем, что во главе угла в деятельности субъектов ставились показатели выполнения плана производства и поставки продукции. В условиях углубления рыночных отношений главным фактором роста экономической эффективности деятельности выступают проблемы управления затратами организации. Поэтому цель бюджетирования – это количественное выражение плана действий субъекта и его подразделений на перспективу, определение отклонений от него и установление их причин.

На уровне организации составляется Генеральный бюджет, состоящий из операцион-

ного и финансового. В основу разработки операционного бюджета берется бюджет продаж, имеющий тесные связи с бюджетом производства, бюджетом запасов готовой продукции, а также с бюджетами научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, маркетинговым бюджетом, бюджетом затрат на продажу продукции, бюджетом затрат на послепродажное обслуживание и бюджетом управленческих расходов.

В свою очередь, бюджет производства предполагает составление бюджета затрат на основные материалы, бюджета трудовых затрат и бюджета производственных накладных расходов, которые объединяются бюджетом себестоимости проданной продукции. Следовательно, основу операционного бюджета составляют бюджеты продаж и производства, и определенные на их основе бюджеты затрат организации. Завершающим звеном операционного бюджета является бюджет прибыли и убытков.

Финансовый бюджет включает бюджет капитала, определяющий величину бюджета инвестиций, бюджетный баланс и бюджет движения денежных средств. Бюджет капитала как план долгосрочного вложения зависит от стратегии развития организации. Бюджет инвестиций отражает изменение величины внеоборотных активов за бюджетлируемый период.

Бюджет движения денежных средств включает их прогнозные данные по поступлению и расходу. В нем прогнозируется влияние уровня деятельности на величину денежных средств.

Бюджетный баланс является завершающей частью бюджетирования. Он обобщает данные не только операционных (функциональных) бюджетов, но и бюджета движения денежных средств и бюджета прибыли и убытков.

Для анализа и контроля возникших отклонений от запланированных показателей используются статичные и гибкие бюджеты. Статичные бюджеты разрабатываются на основе показателей, устанавливаемых в начале планового периода и ожидаемого объема выпуска и продажи продукции (работ, услуг). Между плановыми показателями проводится прямая связь. В частности, на основе планируемого объема продаж определяется сумма выручки, из которой вычитаются переменные затраты. Поэтому статичный бюджет называется жестким бюджетом. По этой причине при расчете отклонений не производится корректировка бюджета на фактический объем выпуска за отчетный период. На основе статичного бюджета определяются общие от-

клонения как разность между плановыми и фактическими показателями (начальный уровень отклонений), которые затем с помощью гибких бюджетов детализируются и устанавливаются их причины.

Гибкие бюджеты разрабатываются на основе планируемого объема дохода или планируемых затрат, пересчитанных на фактический объем выпуска продукции или продаж. Методика пересчета широко применялась в экономическом анализе для расчета влияния фактора, получившего фактическое значение – при неизменности или сохранении планового значения одних показателей, изменение общего результата обуславливается тем показателем, плановое значение которого заменено фактическим уровнем. Следовательно, главное отличие гибкого бюджета от статического заключается в том, что при разработке гибкого бюджета применяется фактический объем выпущенной и проданной продукции, а в статическом бюджете – ее плановый объем. Поэтому гибкие бюджеты позволяют установить влияние факторов на выявленные отклонения статического бюджета.

В зависимости от поставленной цели и уровня детализации общего отклонения применяется пошаговое формирование гибкого бюджета. В частности, для детализации отклонения операционной прибыли статического бюджета может применяться четырехшаговая методика формирования гибкого бюджета.

На начальном этапе определяются плановые значения реализационной цены, переменных затрат на единицу продукции и сумма планируемых и постоянных затрат. На втором шаге устанавливается фактическое количество выпущенной и проданной продукции. В следующем шаге исчисляется доход на основе плановых цен и фактического объема выпущенной и проданной продукции. На завершающем шаге определяются затраты на основе планируемых переменных затрат на единицу продукции, фактического количества выпущенной и проданной продукции и планируемых постоянных затрат. Иначе говоря по видам переменных затрат, а именно по основным материалам, заработной плате основных производственных рабочих и производственным накладным расходам определяются их величина на фактический выпуск продукции. К общей сумме переменных затрат добавляются постоянные затраты по гибкому бюджету, что позволяет определить все затраты по нему. Сформированный гибкий бюджет позволяет определить отклонения от него фак-

тических показателей и отклонения по объему продаж. Отклонение фактических данных от гибкого бюджета представляет разницу между фактическими показателями и данными гибкого бюджета, определенными на основе фактического объема выпуска и продаж продукции. Данное отклонение обусловлено тем, что фактическая продажная цена, переменные затраты на единицу продукции и постоянные затраты отличаются от соответствующих бюджетных показателей. Отклонение от гибкого бюджета, относящееся к выручке от продажи, может считаться отклонением по цене продаж, если объем реализации остался без изменения. Отклонения по объему продаж исчисляются как разность между показателями гибкого бюджета и данными статического бюджета. Для определения показателей по гибкому и по статическому бюджету закладываются бюджетные продажные цены и бюджетные затраты. Различия между ними обусловлены тем, что для разработки гибкого бюджета использованы показатели фактического объема выпущенной и проданной продукции, а статического бюджета – плановые объемы. Следовательно, причиной отклонения является объемный показатель. С помощью гибкого бюджета устанавливаются отклонения от фактических данных и отклонения по объему продаж. Разложение общего отклонения фактических показателей от статического бюджета на указанные виды относится ко второму уровню их анализа. Данный уровень анализа является промежуточным, требующим установления влияния конкретных факторов на данное отклонение. В частности, по затратам такими факторами являются их покупная цена и количество затраченных ресурсов. Отклонение по цене является разницей между фактическими и бюджетными покупными ценами на ресурсы, а по количеству – разница между фактическими и бюджетными объемами затраченных ресурсов. Анализ факторов, влияющих на отклонение по статьям переменных затрат, относится к его третьему уровню. Результат анализа на данном уровне позволяет менеджерам организации планировать ее работу на будущее.

Бюджетные затраты субъекта по каждому виду прямых переменных затрат определяются как произведение нормативного объема затраченных ресурсов на единицу продукции и нормативных покупных цен за единицу ресурса. Отклонение по цене, как указано выше, исчисляется умножением разницы между фактической ценой и плановой ценой по бюджету на фактический объем затраченных ресурсов. Отклоне-

ние по количеству устанавливается умножением разницы между фактически использованным объемом ресурсов и запланированным в бюджете на плановую цену. На следующем этапе анализа определяется весь спектр причин, влияющих на отклонение по цене и по количеству. В частности, отклонения по цене могут возникнуть в зависимости от объема закупки и в связи с этим получением от продавца скидки; изменения конъюнктуры рынка; долговременности договорных отношений между покупателями и поставщиками; недостаточного изучения рынка материалов и другие.

Неблагоприятные отклонения по количеству (в эффективности) основных материалов и заработной платы основных производственных рабочих свидетельствуют о расходовании большего объема ресурсов, чем предусмотрено по бюджету. Сверхплановый расход сырья и материалов может быть допущен из-за низкой квалификации рабочих и допущением брака при изготовлении продукции; при замене одних видов материалов другими, вследствие отсутствия нужного вида или недостаточности; качеством используемого сырья и материалов; потерями при хранении этих запасов; плохой организацией

производственного процесса; несвоевременного проведения ремонтных работ производственного оборудования и другие.

Установление отклонений всех затрат на основе гибких бюджетов позволяет оценить результат деятельности организации. Причины появления отклонений взаимосвязаны между собой. Они могут возникнуть на различных стадиях технологического процесса. Отклонения в одном звене могут повлиять на действия, осуществляемые в других звеньях, а также между партнерскими организациями. Поэтому выявление отклонений на более ранних звеньях цепочки деятельности субъекта может существенно снизить их величину на последующих звеньях.

Литература

1. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет / пер. с англ.; под ред. Н.Д. Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 783 с.
2. Международные стандарты финансовой отчетности. Бишкек, 2001. 1040 с.
3. *Курманбеков О.* О взаимосвязи финансового и управленческого учета // Вестник КАЗНУ им. Аль-Фараби. 2005. № 3.