

УДК 33

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Дымова И.А., к.э.н., доцент,
Китаев А.Е., магистрант гр. УУмоз-181, II курс
Кузбасский государственный технический университет
имени Т. Ф. Горбачева
г. Кемерово

Для достижения максимального финансового результата, современным экономическим субъектам необходимо увеличить эффективность своей деятельности. За счет своевременного выявления рисков, негативных последствий и их минимизации, бюджетирование в системе управленческого учета способствует увеличению управляемости бизнес-процессов и росту стоимости экономического субъекта. Бюджет организации, в свою очередь, выступает главным рычагом воздействия на эффективность ее деятельности, а также правильное использование бюджета оказывает прямо пропорциональное влияние на развитие бизнеса в целом.

Первое упоминание о бюджете, как документе, содержащим планируемые размеры дохода и расхода, появилось в 1870 году. Этот документ был утвержден английским парламентом [1].

Исследованием теоретических и практических аспектов бюджетирования занимались как зарубежные специалисты (Г. Андерсон, Ч. Гаррисон, Д. Ирвич, Б. Нидиз, Дж. Г. Сигел и другие), так и отечественные ученые (И.Т. Балабанов, М.А. Вахрушина, В.В. Ковалев и другие).

Королевский институт управленческого учета Великобритании, определяя бюджет, характеризует его как план, разрабатываемый в денежном выражении. Бюджет (план) должен быть рассчитан на определенный период времени и включать определенный размер доходов и расходов. Особым условием является указание источника финансирования планируемого проекта [2].

Осуществляя деятельность, ориентированную на достижение поставленных целей, экономический субъект сталкивается с разнообразными трудностями, преодолеть которые помогает бюджетирование.

Существуют различные подходы к пониманию термина «бюджетирование». Одни исследователи под бюджетированием понимают инструмент распределения ресурсов путем составления бюджета. Другие видят бюджетирование, как одну из систем управления финансово – хозяйственной деятельностью экономического субъекта. Но, значительная часть исследователей рассматривает понятие бюджетирования как единую систему финансового инструментария и управления бизнес - процессами. На

наш взгляд, такой комплексный подход является наиболее объективным и оправданным.

Бюджетирование – процесс планирования, анализа, оценки и контроля выполнения бюджетных показателей. [3]

В системе управленческого учета объектом бюджетирования выступают не только денежные потоки экономического субъекта, которые связаны с производством и продажей продукции, но и все сегменты финансовой структуры. Каждое подразделение экономического субъекта формирует бюджет в рамках выполняемых ими функций, а затем служба управленческого учета разрабатывает единый бюджет для принятия своевременных и эффективных управленческих решений.

К основным функциям бюджетирования можно отнести постановку экономических и финансовых целей, корректировка планов, а также своевременный контроль достижения запланированных целей с помощью сопоставления фактических и запланированных результатов, вызвавших отклонения.

Основные задачи бюджетирования в системе управленческого учета заключаются в создании такой информационной базы, которая давала бы возможность оперативно выявлять угрозы снижения финансовой устойчивости экономического субъекта и своевременно принимать соответствующие меры по их устраниению.

Сущность процесса бюджетирования в системе управленческого учета заключается в том, чтобы, исходя и краткосрочных и долгосрочных стратегий развития бизнеса, разрабатывать различные виды бюджетов: бюджет продаж; бюджет покупок; бюджет движения денежных средств; бюджет доходов и расходов и т.п. Обязательным условием является проведение анализа сопоставления плановых и фактических показателей, оценка отклонений и разработка рекомендаций как по повышению эффективности финансово – хозяйственной деятельности, так и по совершенствованию процесса бюджетирования [3].

Значимость роли бюджетирования в системе управленческого учета подчеркивается возможностью отражения денежных средств, финансовых ресурсов, счетов и активов экономического субъекта в максимально комфортной и доступной форме. Бюджетирование позволяет администрации и собственникам экономического субъекта на постоянной основе отслеживать влияние различного рода факторов на основные показатели финансово – хозяйственной деятельности, путем сопоставления плановых и фактических данных.

В системе управленческого учета с целью контроля за исполнением бюджета применяются различные методы анализа.

Наибольший интерес представляет факторный анализ прибыли, выполняемый на четырех уровнях. При этом каждый последующий уровень анализа детализирует результаты, полученные на предыдущих уровнях.

Первый уровень – сравнение фактически достигнутых результатов с данными статичного бюджета, рассчитанными на конкретный уровень деловой активности экономического субъекта, то есть все фактические показатели сравниваются с прогнозируемыми вне зависимости от достигнутого уровня объема продаж. С данного уровня обычно начинаются отчеты о деятельности западных компаний.

Второй уровень – выполнение расчетов с использованием данных гибкого бюджета, который составляется не на запланированный объем производства, а на фактический.

Третий уровень – расчет отклонений по цене ресурсов.

Отклонение по цене ($\Delta Ц$) – это разница между фактической и нормативной ценой приобретения ресурсов умноженная на фактический объем продаж.

Четвертый уровень – расчет отклонений фактического расхода того или иного вида ресурсов от расхода, предусмотренного нормативной базой экономического субъекта.

Рассмотрим факторный анализ прибыли, выполняемый на четырех уровнях на примере работы экономического субъекта, осуществляющие услуги типографии.

Разработка бюджета доходов и расходов на один месяц:

Объем продаж 708 000 = 120 шт. по цене 5 900 руб.

Расход основных материалов 91 000 руб. в том числе:

- бумага А4 36 000 = 200 упаковок по цене 180 руб. за 1 упаковку;
- типографская краска 55 000 = 110 кг по цене 500 руб. за 1 кг

Расходы на заработную плату основных производственных рабочих 288 200 руб., в том числе:

220 000 = 4 000 часов х 55 руб. за 1 час

Страховые платежи во внебюджетные государственные фонды

68 200 = 220 000 х 31% (30% + 1% от НС) = 68 200 руб.

Расходы на заработную плату основных производственных рабочих в расчете на 1 час 72,05 = 288 200 руб. : 4 000 часов

Накладные расходы 210 800 руб.

Всего затраты: 590 000 руб.

Прибыль 118 000 = 708 000 – 590 000

За отчетный месяц тираж составил 100 экземпляров.

Фактическое выполнение доходов и расходов за один месяц:

Объем продаж 700 000 = 100 шт. по цене 7 000 руб.

Расход основных материалов 91 900 руб. в том числе:

- бумага А4 38 000 = 190 упаковок по цене 200 руб. за 1 упаковку;
- типографская краска 53 900 = 110 кг по цене 490 руб. за 1 кг

Расходы на заработную плату основных производственных рабочих 323 570 руб., в том числе:

247 000 = 3 800 часов х 65 руб. за 1 час

Страховые платежи во внебюджетные государственные фонды

$76\ 570 = 247\ 000 \times 31\% (30\% + 1\% \text{ от НС}) = 76\ 570 \text{ руб.}$

Расходы на заработную плату основных производственных рабочих в расчете на 1 час $85,15 = 323\ 570 \text{ руб.} : 3\ 800 \text{ часов}$

Накладные расходы $204\ 010 \text{ руб.}$

Всего затраты: $619\ 480 \text{ руб.}$

Прибыль $80\ 520 = 700\ 000 - 619\ 480$

Первый уровень

Сравнение фактически достигнутых результатов с данными статичного бюджета

№	Показатель	Факт	Статичный бюджет	Отклонение	Характеристика отклонения
1.	Объем продаж, экз.	100	120	-20	(Н) неблагоприятный
2.	Выручка, руб.	700 000	708 000	- 8 000	(Н) неблагоприятный
3.	Переменные расходы, руб.	415 470	379 200	36 270	(Н) неблагоприятный
4.	Маржинальный доход, руб.	284 530	328 800	- 44 270	(Н) неблагоприятный
5.	Постоянные расходы, руб.	204 010	210 800	- 6 790	(Б) благоприятный
6.	Финансовый результат, руб.	80 520	118 000	- 37 480	(Н) неблагоприятный

Вывод. Из-за снижения объема реализации и увеличения переменных расходов по показателю прибыли допущено неблагоприятное отклонение в сумме 37 480 рублей.

Второй уровень

Гибкий бюджет в расчете на фактический выпуск 100 экземпляров

№ п\п	Показатели	Бюджет на 1 экземпляр	Бюджет на 100 экземпляров
1.	Выручка, руб.	5 900	590 000
2.	Переменные расходы, руб.: бумага краска заработка плата $4000:120 \times 72,05$	300 458 2 400	30 000 45 800 240 000
3.	Маржинальный доход, руб.	2 742	274 200
4.	Постоянные расходы, руб.	2 108	210 800
5.	Финансовый результат, руб.	634	63 400

Выполнение расчетов с использованием данных гибкого бюджета, который составляется не на запланированный объем производства, а на фактический.

№ п\п	Показатели	Факт (Ф)	Бюджет		Отклонение	
			статичный (СБ)	гибкий (ГБ)	бюджетов (ГБ-СБ)	(Ф-ГБ)
1.	Объем продаж, экз.	100	120	100	-20	0
2.	Выручка, руб.	700 000	708 000	590 000	- 118 000	110 000
3.	Переменные расходы	415 470	379 200	315 800	- 63 400	99 670

4.	Маржинальный доход	284 530	328 800	274 200	- 54 600	10 330
5.	Постоянные расходы	204 010	210 800	210 800	0	- 6 790
6.	Финансовый результат, руб.	80 520	118 000	63 400	17 120	- 54 600

Вывод. Отклонения между данными статичного и гибкого бюджета вызваны только различиями в объеме продаж, так как разработка одного и другого бюджета основана на одних и тех же нормах.

Отклонение прибыли по гибкому бюджету от прибыли, рассчитанному в статичном бюджете, является неблагоприятным. Типографией недополучено 54 600 рублей прибыли в связи с тем, что фактический объем продаж оказался ниже запланированного на 20 экземпляров.

Отклонение фактической прибыли от прибыли, полученной по гибкому бюджету, является благоприятным и составил 17 120 рублей. Снижение затрат типографии не соответствовало снижению объема продаж и по затратной части выявлены неблагоприятные отклонения (переменные расходы увеличились на 99 670 рублей), что, в свою очередь, перекрывается благоприятными отклонениями по цене продаж.

В результате благоприятное отклонение фактической прибыли от ее значения по гибкому бюджету на 17 120 рублей и неблагоприятное отклонение прибыли по гибкому бюджету от ее значения по статичному бюджету в размере 54 600 рублей в сумме дают отклонение фактически полученной прибыли от прибыли, предусмотренной статичным бюджетом $(17\ 120 + (-54\ 600)) = -37\ 480$.

Третий уровень

Расчет отклонений по цене ресурсов.

По материалам: $\Delta Mц = (Цф - Цб) \times Kб$, где:

Цф – фактическая цена за единицу материальных ресурсов;

Цб - цена за единицу материальных ресурсов по бюджету;

Кб – количество необходимых материалов по бюджету.

Бумага $\Delta Mц = (200 - 180) \times 200 = 4\ 000$ руб. (Н)

Краска $\Delta Mц = (490 - 500) \times 110 = -1100$ руб. (Б)

Итого: $4\ 000 + (-1\ 100) = 2\ 900$ руб. (Н)

По заработной плате: $\Delta ЗП = (Сф - Сб) \times Тф$, где:

Сф – ставка по фактическому фонду оплаты труда;

Сб - ставка по бюджетному фонду оплаты труда;

Тф – фактическое отработанное время.

$\Delta ЗП = (85,15 - 72,05) \times 3\ 800 = 49\ 780$ руб. (Н)

Всего влияние отклонений по материалам и заработной платы:

$2\ 900 + 49\ 780 = 52\ 680$ руб.

Четвертый уровень

Расчет отклонений фактического расхода того или иного вида ресурсов от расхода, предусмотренного бюджетом.

По материалам: $\Delta Mp = (Pф - Pб) \times Цф$, где:

$Цф$ – фактическая цена за единицу материальных ресурсов;

$Pф$ – фактический расход материалов;

$Pб$ – расход материалов по бюджету.

Бумага $\Delta Mp = (190 - 200) \times 200 = -2000$ руб. (Б)

Краска $\Delta Mp = (110 - 110) \times 490 = 0$ руб. (Б)

Итого: $-2000 + 0 = -2000$ руб. (Б)

По заработной плате: $\Delta ЗП = (Tф - Tб) \times Сб$, где:

$Сб$ – ставка по бюджетному фонду оплаты труда;

$Tб$ – время работы по бюджету;

$Tф$ – фактическое отработанное время.

$\Delta ЗП = (3800 - 4000) \times 72,05 = -14410$ руб. (Б)

Всего влияние отклонений по материалам и заработной платы:

$-2000 + (-14410) = -16410$ руб.

Сумма отклонений, рассчитанных на третьем и четвертом уровнях составила $52\,680 + (-16\,410) = 36\,270$ руб. (Н), что соответствует сумме отклонений фактических переменных расходов от переменных расходов, установленных статичным бюджетом на первом уровне анализа. В результате произведенных расчетов можно сделать вывод о том, что неблагоприятное отклонение переменных расходов в размере 36 270 рублей сложилось из-за неблагоприятного отклонения ресурсов по цене в сумме 52 680 руб. и перекрывается экономией расхода ресурсов на 16 410 руб. При этом и материальные и трудовые затраты оказались выше установленных бюджетом. Так, отклонение материалов по цене было благоприятным и составило 1 100 руб., но отклонение фактического расхода материалов от расхода, предусмотренного бюджетом было неблагоприятным и составило в результате 2 000 руб. Итого неблагоприятное влияние изменения материальных ресурсов в сумме составило 900 руб. Отклонение расходов на оплату труда по ставке было неблагоприятным и составило 49 780 руб., но отклонение фактического расхода по оплате труда от расхода, предусмотренного бюджетом было благоприятным и составило в результате 14 410 руб. Итого неблагоприятное влияние изменения расходов по оплате труда в сумме составило 35 370 руб. В результате произведенных расчетов можно сделать вывод о том, что неблагоприятное отклонение переменных расходов в размере 36 270 рублей сложилось из-за неблагоприятного отклонения материалов в сумме 900 руб. и неблагоприятного расхода на заработную плату в сумме 35 370 руб.

Подводя итог, ещё раз отметим, что бюджетирование способствует повышению эффективности финансово - хозяйственной деятельности экономического субъекта, улучшает способность адаптироваться к постоянно изменяющимся условиям внешней среды. При этом, использование процесса бюджетирования в системе управленческого учета уменьшает вероятность принятия неверных управленческих решений, создает единое понимание целей бизнеса и задач, которые требуют скорейшего решения. Благодаря

внедрению процесса бюджетирования в финансово – хозяйственную деятельность экономического субъекта повышается мотивация его сотрудников, более ответственным и обдуманным становится подход к принятию управлеченческих решений. Все это позволяет бюджетированию занять одно из ключевых мест в процессе становления экономического субъекта, его будущего эффективного функционирования и развития.

Список литературы

1. Балабанов, И.Т. Основы финансового менеджмента: Учебное пособие. – СПб.: Питер, 2019. – 190 с.
2. Панов, М.М. Постановка системы бюджетного управления или три координаты бизнеса: БДР, БДС, ББЛ. – М.: Инфра-М, 2018. – 304 с.
3. Хасанова В.Ф., Корзоватых Ж.М. Понятие и сущность бюджетирования в современных условиях // Вестник университета. – 2016. – №2. – С. 134-140. – [Электронный ресурс] – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-i-suschnost-byudzhetirovaniya-v-sovremennyh-usloviyah> (дата обращения: 16.02.2020).
4. Kucherova E., Ponkratova T., Tyuleneva T., Cherepanova N. Evaluating the effectiveness of internal corporate controls in coal mines illustrated by the example of jsc «Suek-Kuzbass» // В сборнике: E3S WEB OF CONFERENCES 2017. С. 04020.