

**СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ И ОБЩЕСТВЕННЫЕ НАУКИ**

УДК 657.1

**ОРГАНИЗАЦИЯ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В МОДУЛЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

**Е.А. ШАРОВАТОВА**

(Ростовский государственный экономический университет)

*Предложен алгоритм взаимосвязи результативных показателей хозяйственной деятельности на уровне управленческого учета и бюджетирования. Рассмотрена технология бюджетирования на основе единой структуры бюджетно-учетных объектов управления. Разработан механизм формирования трансфертной цены для центров затрат и центров ответственности, позволяющий планировать внутренние цены для указанных объектов управления.*

**Ключевые слова:** управленческий учет, технология бюджетирования, доходы, расходы, финансовый результат, центры затрат, центры ответственности, носители затрат, трансфертная цена.

**Введение.** Основной целью взаимосвязанных процессов управленческой деятельности является извлечение прибыли на вложенный в производство капитал. Первично традиционным подходом к достижению этой цели всегда выступало планирование всех результативных показателей в зависимости от многих факторов: массы денежных средств, возможностей рынка принять предложенную продукцию, готовности рынка представить необходимую массу сырья и даже возможности кадрового потенциала поддерживать управленческую инфраструктуру и многое другое. Стратегические цели предприятия подтверждаются (или опровергаются) фактическими отчетными документами, к которым относятся бухгалтерский баланс; отчет о движении денежных средств; отчет о прибылях и убытках.

Однако, несмотря на значимость указанных отчетных форм, именно эти формы зачастую на предприятиях отсутствуют, что приводит к снижению возможностей управления, а именно, возможности осуществлять прогноз платежеспособности и финансовой устойчивости организации до начала планируемого периода. Причиной такой ситуации является отсутствие последовательной технологии бюджетирования, позволяющей через операционные бюджеты создать вышеуказанные формы. Несмотря на то, что на этапе планирования эти формы являются инструментом прогноза будущих финансовых потоков, структуры средств и источников, доходов и результатов, такой прогноз могут обеспечить «нижестоящие» бюджеты в отношении всей структуры объектов управленческого учета. Только совокупность бюджетов по всем учетно-управленческим объектам позволит сформировать будущий потенциал предприятия в виде прогнозного баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств. В связи с этим автором предложен вариант формирования прикладной технологии бюджетирования, которая использует преимущества системной технологии управленческого учета для определения в системном режиме отклонений от заданного бюджета.

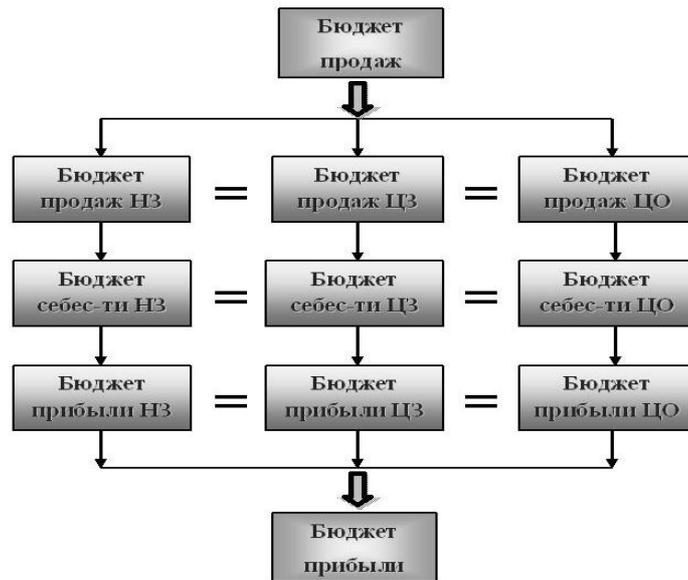
**Технология бюджетирования.** Полноценная взаимосвязь управленческого учета и бюджетирования возможна при условии трансляции совокупности структуры учетных объектов в модель бюджетирования. Процесс планирования должен включать в себя все показатели бизнес-процессов: доходы, расходы и финансовые показатели и даже их остатки, а главное, не только в разрезе носителей затрат, но и в отношении центров затрат и центров ответственности. Наличие планов по всем направлениям деятельности на основе объективных смет и нормативов позволит сформировать бюджет предприятия, который, в свою очередь, раскроет структуру будущих финансовых результатов. В противном случае управление воспроизводственной деятельностью не будет являться полноценным, поскольку информационной платформой для такого управления являются план-фактные отклонения.

В рамках этого нами предложена модель взаимосвязи бюджетирования и управленческого учета, исходя из типового подхода к организации бюджетирования, когда бюджетные приоритеты задаются от набранного портфеля заказов и воплощаются в операционных бюджетах затрат и результатов. Именно на основе такой взаимосвязи можно охарактеризовать бюджет как финансовый план в денежном выражении, отражающий планируемую величину доходов, расходов и финансовых результатов при условии реализации конкретного объема продукции (работ, услуг), потреблении конкретного объема затрат в местах их первичного возникновения, конкретных объемов издержек в рамках каждой функции управления (зоны ответственности). Такое понимание бюджета обязывает использовать при планировании определенную структурность объектов бюджетирования, которые в дальнейшем становятся объектами системной технологии управленческого учета.

Исходя из единства бюджетно-учетных объектов можно охарактеризовать бюджетирование как процесс разработки, исполнения и анализа планов в отношении всех бизнес-процессов организации, позволяющие сопоставить все понесенные затраты и полученные результаты на всех уровнях управления: носителями затрат, центрами затрат и центрами ответственности. Бюджеты и бюджетирование в совокупности можно представить как бюджетный процесс организации.

В результате выходит, что процесс составления операционных бюджетов можно трактовать как процесс бухгалтерского планирования. Такое представление бухгалтерской деятельности весьма непривычно, так как прилагательное «бухгалтерский» однозначно ассоциируется с термином «учет», а не с термином «планирование». Но ведь это не соответствует сущности управления, так как здесь присутствует разрыв управленческого цикла: есть учет, но нет плана. Бюджетный подход снимает названное противоречие. Операционные бюджеты (в совокупности с финансовыми и инвестиционными) как раз и являются планами (или прогнозами) будущих бухгалтерских отчетов. В этом главное достоинство бюджетного подхода. При этом калькуляционная концепция управленческого учета становится определяющей в систематическом планировании на микроуровне. Такой подход к бюджетированию обусловлен его сущностными связями с формированием учетной системы по принципу «затраты – выпуск» (input-output accounting), обеспечивающими взаимосвязь издержек с соответствующими доходами. В учетной системе такая взаимосвязь обеспечена счетами и двойной записью и может быть продолжена калькуляционными расчетами в отношении того или иного объекта учета. Это относится не только к носителям затрат, но и к центрам затрат. Калькуляционная составляющая на этапе бюджетирования в отношении центров затрат и ответственности может ограничиться исчислением плановой себестоимости объектов в целом. Многоструктурное предприятие, состоящее из многочисленных подразделений, потребляющих полуфабрикаты друг друга, логично «разложить» для планирования на несколько уровней, придерживаясь принципа «затраты – выпуск».

Взаимосвязь «затраты – выпуск» в условиях рыночной экономики приобрела еще большую актуальность. Перекрестный метод ранжирования затрат и доходов по различным группам калькулируемых объектов управления на этапе учета и планирования позволит выстроить структуру финансовых результатов в разрезе мест ее «зарабатывания». На рисунке представлена структура бюджетов по уровням управления по принципу «затраты – выпуск». В бюджетную модель включены все группы объектов управленческого учета, однако, их последовательность построена исходя из принципа, названного нами как «принцип ограничений». Многие отраслевые предприятия, производящие достаточно сложную и дорогостоящую продукцию, ограничены ценовыми барьерами и исторически сложившимся уровнем рентабельности продаж. Схема монопольных отношений между корпоративными предприятиями и управляющей компанией в условиях свободных манипуляций с ценами идет по пути установления фиксированных цен и ограничений уровня рентабельности. В таких условиях ценообразования следует признать необходимость построения модели бюджетирования, в которой бюджетные приоритеты задаются имеющимися ограничениями на уровень рентабельности.



Структура объектов бюджетирования по принципу «затраты – выпуск»

Константа в отношении ценовых параметров делает целесообразным изменить привычную (доходы, расходы, результаты) последовательность планирования: первично планировать доходы, исходя из совокупности имеющегося портфеля заказов, планируемых к заключению договоров и среднестатистического случайного объема продаж; вторично – прибыль, исходя из регламентных ограничений; и только после этого прямые и косвенные издержки предприятия. Модель бюджетирования должна быть представлена параметрами следующей структурности: бюджеты носителей затрат, бюджеты центров затрат, бюджеты центров ответственности. В табл. 1 представлена бюджетная модель на основе указанной структуры. При этом последовательность формирования бюджетов исходит из принципа ограничений. Бюджет продаж начинается с бюджета продаж носителей затрат, который в дальнейшем целесообразно разложить на его составляющие: бюджеты продаж центров затрат и бюджеты продаж центров ответственности.

Таблица 1

Бюджетная модель на основе структуры объектов управленческого учета

№ п/п	Статьи бюджета	Бюджетный период				
		1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	год
	<b>Бюджет доходов</b>					
<b>1</b>	<b>Доходы всего, в т. ч.:</b>					
1.1	Доходы носителей затрат					
1.2	Доходы центров затрат					
1.3	Доходы центров ответственности					
	<b>Бюджет прибыли</b>					
<b>2</b>	<b>Прибыль всего, в т. ч.:</b>					
2.1	Прибыль носителей затрат					
2.2	Прибыль центров затрат					
2.3	Прибыль центров ответственности					
	<b>Бюджет расходов</b>					
<b>3</b>	<b>Расходы всего, в т. ч.:</b>					
3.1	Расходы носителей затрат					
3.2	Расходы центров затрат					
3.3	Расходы центров ответственности					
<b>4</b>	<b>Дефицит собственных источников, всего, в т. ч.:</b>					
4.1	Для носителей затрат					
4.2	Для центров затрат					
4.3	Для центров ответственности					

Согласно смысловой нагрузке все три бюджета продаж (п.1.1, п.1.2, п.1.3) должны быть равны между собой. Далее бюджетная модель наполняется бюджетами прибылей с ограниченным уровнем рентабельности, с той же структурностью и с тем же равенством для трех групп объектов бюджетирования (п.2.1, п.2.2, п.2.3). Разница между доходами и прибылью станет целевыми издержками предприятия, на которые должны выйти все участники производственного процесса (п.3.1, п.3.2, п.3.3).

Однако формирование бюджетов продаж для центров затрат и центров ответственности возможно в условиях использования приема трансфертного ценообразования по аналогии с его применением на этапе управленческого учета. В табл.2 на условном примере приведены плановые значения доходов, расходов и результатов, планируемых в отношении трех видов продукции предприятия, а в табл.3 – пример расчета плановой трансфертной цены для подразделений.

Таблица 2

Плановые показатели по носителям затрат

№ п/п	Плановые показатели	Носители затрат			
		Изд.1	Изд.2	Изд.3	Итого
1	Доходы всего	40 000	60 000	30 000	130 000
2	Расходы носителей затрат	30 000	50 000	21 000	101 000
3	Маржинальный доход	20 000	10 000	9 000	29 000
4	Управленческие расходы	X	X	X	22 000
5	Прибыль	X	X	X	7 000
6	Итого издержки: (п.2 + п.4)	X	X	X	123 000
7	Рентабельность носителей затрат, % (п.5 : п.6)	X	X	X	5,69

Таблица 3

Расчет плановой трансфертной цены для центров затрат, тыс. руб.

№ п/п	Плановые показатели	Центры затрат					Итого
		Основные ЦЗ			Вспомогательные ЦЗ		
		Цех 1	Цех 2	Цех 3	Отдел 1	Отдел 2	
1	Доходы всего (см. п.1 табл.3.6)	X	X	X	X	X	130 000
2	Расход основных ЦЗ	35 000	45 000	21 000	X	X	101 000
3	Расходы вспомогательных ЦЗ	X	X	X	14 000	8 000	22 000
4	Итого расходы ЦЗ	35 000	45 000	21 000	14 000	8 000	123 000
5	Совокупная прибыль ЦЗ (равна прибыли носителей затрат)	X	X	X	X	X	7 000
6	Рентабельность ЦЗ, %	X	X	X	X	X	5,69
7	Доля участия центров затрат в прибыли, тыс. руб. (п.4 x п.6)	1 992	2 560	1 195	797	456	7 000
8	Доля участия центров затрат в прибыли, %	28,45	36,57	17,07	11,39	6,52	100 %
9	Трансфертная планируемая выручка центров затрат (п.4 + п.7)	36 992	47 560	22 195	14 797	8 456	130 000

Как видно из данных расчета, за основу трансфертной цены для подразделений взят планируемый объем продаж изделий (130 000 тыс. руб.), который не может быть иным в абсолютных показателях для центров затрат. Кроме того, рентабельность продаж (5,69%) также становится тождественной рентабельности центров затрат в относительных показателях, поскольку в расчете участвуют одни и те же абсолютные величины. По аналогичному варианту автор предлагает рассчитывать трансфертные планируемые объемы продаж и для центров ответственности.

В целях обеспечения эффективного управления процессом бюджетирования нами предложена определенная последовательность действий в рамках технологии бюджетирования, под которой мы понимаем не столько технологию планирования, сколько технологию управления деятельностью предприятия на основе конкретных бюджетов и которую можно разделить на пять этапов.

На **первом** этапе формируется архитектура объектов бюджетирования во взаимосвязи с объектами управленческого учета. Единство бюджетно-учетной модели является обязательным условием технологии бюджетирования. В качестве первичного бюджета принимается бюджет выручки. Именно с него начинается бюджетный процесс. И в этом заключается огромное преимущество технологии бюджетирования. Хотя в практике работы многих отечественных предприятий до сих пор доминирует производственный принцип, когда главным считается план производства продукции. Проблема продажи продукции рассматривается как частная задача отдела сбыта.

Завершающими бюджетами являются бюджет движения денежных средств и бюджетный баланс. Между ними формируются две группы бюджетов: операционные и финансовые. К операционным бюджетам относятся: бюджет выручки, бюджет доходов и расходов, бюджет прибыли (по видам продукции / работ / услуг), бюджет по персоналу, бюджет по логистике. К финансовым бюджетам относятся бюджет инвестиций, бюджет внешнего финансирования, бюджет движения денежных средств. Бюджетный баланс не относится ни к первой, ни ко второй группе, но он является логическим завершением бюджетного процесса в целом.

Указанные бюджеты можно отнести к первому уровню бюджетного процесса. По аналогии с управленческим учетом – это данные синтетического учета. В них объединяются бюджетные показатели по функциональной взаимосвязи показателей между собой. Например, бюджет «Доходы и расходы» делает наглядной структуру доходов и взаимосвязанных с ними расходов, «Бюджет по персоналу» представляет информацию о количестве работников и структуру фонда оплаты труда в разрезе категорий в целом по предприятию, «Бюджет по логистике» дает представление о затратах на выполнение функции логистики.

Формирование бюджетов второго уровня является целью **второго** этапа технологии бюджетирования. Необходимость в бюджетах второго уровня обусловлено тем, что наполнение бюджетов первого уровня требует распределения ответственности за показатели одной формы одновременно между несколькими службами предприятия. В этой связи каждая служба должна отвечать за закрытый перечень бюджетных показателей. Ответственность за обобщение и группировку полученных данных должна быть возложена на службу, отвечающую за формирование бюджета первого уровня. Бюджеты второго уровня могут содержать информацию, необходимую для заполнения одновременно нескольких бюджетов первого уровня. Пример взаимосвязи бюджетов первого и второго уровней и их соподчиненность представлен в табл.4.

Кроме того, каждая форма бюджетов второго уровня детализируется в расшифровке входящих в нее показателей или группы показателей, которые функционально связаны с одним из бюджетно-учетных объектов: видом продукции, подразделением или бизнес-процессом. Формы предполагают гибкий набор показателей, который может меняться в зависимости от наполняемости бюджетных статей.

Таблица 4

Структура бюджетов первого и второго уровня

Номер формы	Бюджетная форма первого уровня	Бюджетная форма второго уровня
1	План по выручке	Бюджет выручки от реализации продукции
		Бюджет выручки от НИОКР
		Бюджет арендованной логистической инфраструктуры
2	Бюджет доходов и расходов	Бюджет выручки от реализации продукции
		Бюджет сокращенной себестоимости реализованной продукции
		Бюджет общехозяйственных расходов
		Бюджет коммерческих расходов
		Бюджет прочих доходов и расходов
		Бюджет прибыли
3	Бюджет прибыли	Бюджет прибыли
		Бюджет коммерческих расходов
		Бюджет чистой прибыли
4	Бюджет логистики	Бюджет по персоналу логистики
		Бюджет логистической инфраструктуры
		Бюджет арендованной логистической инфраструктуры
5	Бюджет по персоналу	Бюджет численности и оплаты труда производственного персонала
		Бюджет численности и оплаты труда внепроизводственного персонала

Таблица 5

Пример распределения ответственности при формировании бюджетов первого и второго уровней между службами

Номер п/п	Бюджетная форма 1-го уровня	Служба, ответственная за бюджеты 1-го уровня	Бюджетная форма 2-го уровня	Служба, ответственная за формирование бюджета 2-го уровня
1	Бюджет доходов и расходов	Плановая служба	Бюджет выручки от реализации продукции	Отдел продаж
			Бюджет сокращенной себестоимости реализованной продукции	Плановая служба
			Бюджет общехозяйственных расходов	Плановая служба
			Бюджет коммерческих расходов	Отдел продаж
			Бюджет прочих доходов и расходов	Финансовый отдел
			Бюджет прибыли	Финансовый отдел
2	План по прибыли	Плановая служба	Бюджет прибыли	Финансовый отдел
			Бюджет коммерческих расходов	Отдел продаж
			Бюджет чистой прибыли	Финансовый отдел

На **третьем** этапе целесообразно распределить функциональную ответственность по службам за формирование бюджетных показателей. Пример распределения функций в процессе формирования бюджетов между управленческими службами представлен в табл.5.

Как видно из данных табл.5, ответственность за окончательный вариант функциональной формы первого уровня распространяется только на одну службу организации, которая оценивает ее дееспособность, наличие источников финансирования, сопоставимость с другими взаимосвязанными показателями. Но за входящие формы второго уровня при формировании бюджетов должны отвечать подразделения в соответствии с их направлением деятельности. В этих целях формирование форм второго уровня целесообразно закрепить за конкретной функциональной службой.

**Четвертый** этап включает описание технологии формирования бюджетных форм в определенной последовательности регламентных действий, которые могут быть положены в основу стандарта по бюджетированию любого коммерческого предприятия. Четвертый этап предполагает следующие действия:

- описание экономического содержания показателей бюджетных форм;
- характеристика источников информации для ее заполнения;
- описание аналитических признаков показателей, содержащихся в форме;
- схема формирования бюджетных показателей форм первого уровня;
- раскрытие взаимосвязи показателей форм первого и второго уровня.

Завершающим, **пятым** этапом технологии бюджетирования является систематизация порядка заполнения бюджетных форм отчетными данными на основании информации, содержащей-

ся в учетных регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Формат отчетных форм должен полностью соответствовать формату бюджетов первого уровня. В противном случае нарушается баланс бюджетно-учетной модели и затрудняется оценка и анализ план-фактных отклонений. При этом ответственность распространяется на однородные по экономическому содержанию показатели, соответствующие функциональным обязанностям конкретной службы.

С целью исключения различного толкования учетных операций и взаимосвязанных с ними бюджетных статей обязательным в регламенте должна быть система бухгалтерских проводок, закрепленная за каждой статьей бюджетной формы.

**Заключение.** Предложенный вариант технологии бюджетирования сделает бюджетный процесс объективным по отношению к определению план-фактных отклонений. Предоставленная возможность сделает анализ своего рода подсистемой раннего предупреждения нежелательных отклонений.

#### **Библиографический список**

1. Бригхем Ю. Финансовый менеджмент: в 2 т. / Ю. Бригхем, Л. Гапенски; пер. с англ. – СПб.: Экономическая школа, 1997.
2. Шим Д. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Д. Шим, Г. Сигел. – М.: Финансы, 1996. – 343 с.
3. Данилочкина Н.Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Н.Г. Данилочкина. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
4. Николаева О.Е. Управленческий учет / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М.: УРСС, 1997. – 365 с.
5. Мельникова Л.В. Применение принципа «затраты – выпуск» на микроуровне / Л.В. Мельникова // ЭКО. – 2011. – №7.

Материал поступил в редакцию 21.09.2011.

#### **References**

1. Brigxem Yu. Finansovy`j menedzhment: v 2 t. / Yu. Brigxem, L. Gapenski; per. s angl. – SPb.: E`konomicheskaya shkola, 1997. – In Russian.
2. Shim D. Metody` upravleniya stoimost`yu i analiza zatrat / D. Shim, G. Sigel. – M.: Filin``, 1996. – 343 s. – In Russian.
3. Danilochkina N.G. Kontrolling kak instrument upravleniya predpriyatiem / N.G. Danilochkina. – M.: Audit, YUNITI, 1998. – 279 s. – In Russian.
4. Nikolaeva O.E. Upravlencheskij uchyot / O.E. Nikolaeva, T.V. Shishkova. – M.: URSS, 1997. – 365 s. – In Russian.
5. Mel`nikova L.V. Primenenie principa «zatraty` – vy`pusk» na mikrourovne / L.V. Mel`nikova // E`KO. – 2011. – #7. – In Russian.

## **BUDGETING ORGANIZATION IN MANAGEMENT ACCOUNTING MODULE**

### **E.A. SHAROVATOVA**

(Rostov State Economics University)

*The algorithm for the interconnection of the economic activity effective indicators at the level of the management accounting and budgeting is offered. The budgeting technique based on the single structure of the budget-accountable control objects is considered. The transfer pricing mechanism for cost centres and responsibility centres which permits to plan inside prices for such control objects is developed.*

**Keywords:** management accounting, budgeting technique, revenues, expenses, financial result, cost centres, responsibility centres, cost objects, transfer price.