

# ОСОБЕННОСТИ СОВРЕМЕННОЙ ТЕХНОЛОГИИ ФОРМИРОВАНИЯ БЮДЖЕТНО-ОТЧЕТНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ В ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

*Р.Н. МАГОМЕДОВА, аспирант кафедры бухгалтерского учета, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)  
e-mail: radmi-d@mail.ru*

## Аннотация

Развитие современных технологий управления бизнесом обусловлены постоянными реформами на экономических рынках, что в условиях конкуренции ставит предпринимателей перед необходимостью поиска новых технологий управления и контроля бизнеса. В этой связи в статье обоснована целесообразность и эффективность использования технологий управления на основе точечной взаимосвязи бюджетирования и управлеченческого учета в отношении показателей, существенно влияющих на прибыль компании. Для организации указанной взаимосвязи в статье доказана необходимость использовать ключевой подход в администрировании бизнеса, основанный на разделении компании на сегменты ответственности. Каждый сегмент в виде центра ответственности рекомендовано использовать для оценки «бюджетной стоимости» сегмента, а через управлеченческие отчеты — для оценки существенности полученных бюджетно-отчетных отклонений. Такой подход в условиях спроса на компетентных руководителей способен выявить функционально пригодных для менеджмента руководителей бизнес-сегментов.

**Ключевые слова:** бюджетирование, учет, план-фактные отклонения, центр ответственности, менеджмент.

**DOI:** 10.31429/2224042X\_2021\_62\_92

Современная рыночная экономика отличается отсутствием для предпринимательской деятельности каких-либо профессиональных рекомендаций по формированию системы планирования, а на ее основе — технологии бюджетирования в отношении целевых показателей производственной активности коммерческих субъектов. В силу отсутствия

указанного вмешательства со стороны законодательства или профессиональных сообществ каждый субъект самостоятельно управляет своими бизнес-процессами, устанавливая технологию бюджетных процессов, структуру и наполняемость конкретных бюджетов. При этом, создавая концепцию выбора и принятия корректных управленческих решений, менеджмент субъекта опирается не только на фактические показатели, сколько на фактически достигнутые результаты в разрезе установленных целей. На этом фоне одним из главных факторов повышения эффективности и регулирования бизнес-процессов в предпринимательстве является выбор технологии формирования информации о план-фактных отклонениях, технологии их оценки и контроля существенных отклонений [1, 3—5].

В условиях отсутствия типичных методик и техники формирования бюджетных ориентиров, недостаточной практики системной взаимосвязи бюджетных и отчетных форм между собой современные топ-менеджеры вынуждены при формировании технологии бюджетирования опираться на собственные компетенции, учитывая отраслевую направленность различных регламентов, или на сложившуюся практику планирования в данной организации. При этом сегодня отсутствует рекомендованный предпринимателям подход выбора существенных и несущественных отклонений от плановых показателей бизнес-процессов. Ограниченнность управленческого ресурса, особенно в среде малого и среднего бизнеса, заключается в самом подходе к орга-

низации учета отклонений от бюджетных целей. Источником таких отклонений в основном становится расчет план-фактных разниц между фактически полученными данными в системе бухгалтерского учета и установленными бюджетными показателями на период в разрезе сегментов деятельности. Однако такой подход не раскрывает причины и виновника полученных отклонений, что затрудняет проведение факторного анализа внешних и внутренних причин выявленных отклонений. Это объясняется тем, что для последующего проведения управленческого анализа полученных отклонений важна не столько сумма разниц, сколько тот фактор, который привел к получению этой разницы. Обосновать это можно тем, что бюджет финансовых результатов от различных видов деятельности не дает представление о месте их возникновения, о руководителе, способствующем получению добавленной стоимости, об участии в зарабатывании прибыли привлеченных кредитных ресурсов. Последнее важно в силу необходимости объективного списания процентов по привлеченному кредиту на конкретный сегмент бизнеса. В этой связи в коммерческом менеджменте требуется детализация учетно-аналитических надстроек в технологии управления, каждая из которых объединяет взаимосвязанные показатели, разделенные между топ-менеджерами по уровням ответственности, что позволило бы раскрыть «бюджетную стоимость» зоны именной ответственности каждого руководителя.

При выборе технологии получения план-фактных отклонений целесообразно ориентироваться на многоуровневую систему бюджетно-учетных объектов, в отношении которых будут формироваться бюджеты и выстраиваться система аналитического управленческого учета. В качестве таких объектов могут выступать центры финансовой ответственности (ЦФО), места первичного возникновения затрат (МВЗ), услуги, товары или производственные процессы. Пример взаимосвязи многоуровневой бюджетно-учетной технологии на примере бизнес-процесса «Управление финансами» приведена на рис. 1.



Рис. 1 Схема уровней ответственности за план-фактные показатели

Выделенные зоны ответственности трансформируются в объекты бюджетирования и одновременно в объекты управленческого учета. Формирование технологии получения план-фактных отклонений в системе управленческого учета и бюджетирования по единобразию уровней управления обеспечивается привлечением известного приема, а именно счетов и двойной записи не только на этапе учета, но и на этапе бюджетирования. Например, при планировании бюджета основных продаж на 100,0 млн р., которые будут непосредственно включены в бюджет продаж основного производства, сумма 100,0 млн р. должна быть включена в бюджет дебиторской задолженности по статье «Продажи». Привлеченная для этого иерархия ответственности за бюджетные показатели даст возможность получить через систему управленческую учета план-фактные отклонения как в разрезе бюджетов, так и по местам возникновения отклонений, а также позволит определить ответственных за отклонения в разрезе предварительно составленных кодификаторов причин.

Однако такой подход не получил массового распространения в предпринимательской деятельности, при том что он не предполагает революционных изменений в системе учета. Достаточно расширить соответствующие настройки в программных продуктах по учету для получения план-фактных отклонений по

уровням ответственности. Более объемная работа требуется для настройки программного продукта по бюджетированию, реализуемого на основе двойной записи при формировании взаимосвязанных бюджетов. В отечественной практике уже получили распространение аналогичные программные продукты. Основное препятствие для создания современной системы управления экономическим субъектом заключается в готовности управленческих кадров изменить надстройки ответственности за каждый экономический показатель, имеющий существенное влияние на прибыль компании.

Таким образом, современные реалии конкурентной экономики ставят предпринимателя перед сложным выбором: сформировать корпоративную бюджетно-учетную настройку для своего отраслевого бизнеса, учитывая особенности производственной технологии, структуры финансового управления, набора стратегических показателей, или использовать устаревший подход к формированию план-фактных отклонений, не учитывая зависимость между бюджетными показателями.

Независимо от выбранной технологии бюджетирования и ее взаимосвязи с управленческим учетом, алгоритм разработки бюджетных ориентиров начинается с бюджета продаж, от которого зависит наполнимость остальных бюджетов компании. Опираясь на информацию о бюджете продаж, прогнозируются бюджет производства и денежные потоки от потребителей, составляется бюджет коммерческих и прочих расходов. При этом, конечно, учитывается влияние таких факторов, как потребительский спрос, сезонные колебания, конкурентная среда и т. д.

Кроме того, требуется максимальная детализация затрат по каждому уровню ответственности, привлечение перспективных методик распределения затрат на прямые и косвенные, методик калькулирования себестоимости и пр. Чем более детализируются бюджетные показатели, тем более «у менеджеров появляется полезная обратная связь, помогающая ему своевременно выявлять участки, где возникают отклонения» [2].

Таким образом, выбор технологии бюджетирования и управленческого учета позволит через формат конкретных управленческих отчетов получить информацию о необходимости реагирования на существенные или чрезвычайные план-фактные отклонения. В таблице предложен формат такого отчета по исполнению бюджета о доходах и расходах в разрезе производственных заказов, на исполнение которых заключены договоры с заказчиками.

Ориентируясь на предложенную структуру бюджетной формы, в системе управленческого учета все показатели формируются по центрам ответственности в разрезе статей расходов, что позволяет сосредоточиться на оценке отклонений от бюджетных показателей при управленческом анализе. Аналогичный подход при построении бюджета доходов и расходов (БДР), бюджета движения денежных средств (БДДС), бюджета производства, инвестиционного бюджета и пр.

В этой связи возникает потребность в автоматизации бюджетных процессов и модуля управленческого учета. Современные программные продукты по бюджетированию, используемые в крупном и среднем бизнесе, такие как *HyperPillar* (введение плановых расходов и предполагаемых доходов); *Corporate Planner* (ввод фактических и плановых показателей) и др., предоставляют немалые возможности для решения управленческих задач. Кроме того, современные технологии сбора и обработки информации можно адаптировать под каждую отрасль, под особенности корпоративного бизнеса компаний. Выбор указанных технологий станет первым шагом в развитии более эффективного администрирования коммерческой деятельности, позволяющий выявить уязвимые места во взаимосвязанной системе бизнес-сегментирования. Основная задача при переходе на такую технологию — это синхронизация всех бюджетов, а далее — корреляция объектов бюджетирования и показателей к ним в систему управленческого учета. На рис. 2 приведен пример такой синхронизации при выборе бюджетно-учетной модели.

Отчет о план-фактных отклонениях в рамках исполнения производственного бюджета по заказам за \_\_\_\_\_ (месяц)

Статьям затрат	Заказы (договоры)		Всего
	№.....	№.....	
<b>1. Выручка, тыс. р.</b>			
<b>Прямые затраты<sup>1</sup>, тыс. р.</b>			
<b>2. Переменные затраты, всего, в том числе:</b>			
2.1. Прямые трудозатраты			
2.2. Прямые материальные затраты			
2.3. Расходы на транспортное обслуживание			
2.4. Расходы на перемещение персонала			
2.5. Услуги производственного характера			
2.6. Прочие			
<b>Полупеременные (косвенные) затраты<sup>2</sup>, тыс. р.</b>			
<b>3. Полупеременные затраты, всего, тыс. р.</b>			
3.1. Прямые трудозатраты			
3.2. Прямые материальные затраты			
3.3. Прочие затраты			
<b>4. Итого переменные и полупеременные затраты, тыс. р.</b> (п. 2 + п. 3)			
<b>5. Маржинальный доход (п. 1 – п. 4)</b>			
<b>6. Рентабельность по маржинальному доходу, %</b> [(п. 5 : п. 4) × 100]			
<b>Постоянные расходы<sup>3</sup>, тыс. р.</b>			
<b>7. Постоянные расходы, всего</b>	×	×	×
7.1. Заработная плата управленческого персонала	×	×	×
7.2. Социальные начисления на оплату труда			
7.2. Затраты на энергоресурсы	×	×	×
7.4. Прочие расходы	×	×	×
<b>8. Финансовый результат деятельности предприятия, тыс. р.</b> [п. 1 – (п. 4 + п. 7)]	×	×	×
<b>9. Участие заказов в покрытии постоянных затрат, %</b> [п. 5 (по каждому заказу) : п. 7] × 100]			

Примечания:

<sup>1</sup>Учитываются по прямому признаку.

<sup>2</sup>Распределяются пропорционально нормо/час или на иной базе.

<sup>3</sup>Не распределяются.

Построение единой взаимосвязи информационного пространства может одновременно повлиять на изменения достигнутых показателей по всем бюджетам. Так, объем производства (бюджет производства) базируется на показателях объема продаж (на основе бюджетно-отчетных показателей), который определяется в стоимостном выражении в зависимости от потока денежных средств.

Таким образом, в статье представлены основные подходы к выбору технологии форми-

рования план-фактных отклонений, ориентированной на выбор технологии взаимосвязи бюджетирования и управленческого учета на основе построения многоуровневой ответственности за подконтрольные менеджерам показатели. Это позволит получать в системном режиме не только фактические показатели бизнеса, но и план-фактные отклонения по всем уровням производства и управления, по ответственным менеджерам, по времени исполнения бюджетов. При этом применение

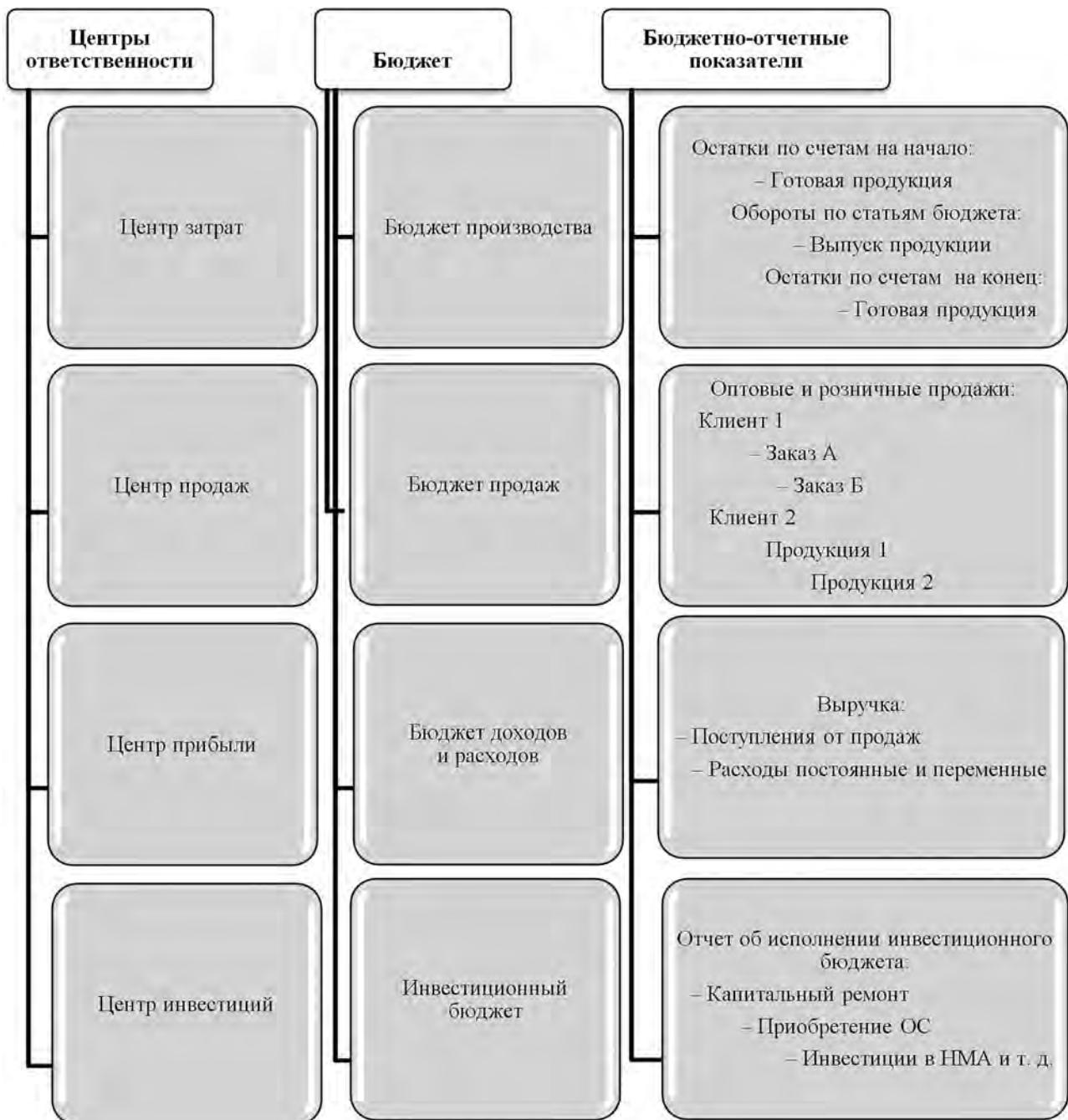


Рис. 2. Взаимосвязь целей при формировании бюджетно-отчетных показателей

корпоративной системы мотивации руководителей в зависимости от величины выявленных отклонений позволит минимизировать нежелательные от установленах корпоративных целей компаний.

### Библиографический список

1. Аникина Н.А. Внутрифирменные механизмы регулирования трансакционных издержек птицеводческих предприятий // Вестник Алтай-

ского государственного аграрного университета. 2010. № 7 (69). С. 83—86.

2. Бережной В.И., Крохичева Г.Е., Лесняк В.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. М., 2014.

3. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник / пер. с англ. М., 2003.

4. Кондрakov Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник. М., 2008.

5. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. Изд. 6-е. М., 2006.