

Хот Фатима Теучежевна

кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита
и автоматической обработки данных
Кубанского государственного университета
khot-ft@yandex.ru

**ФОРМИРОВАНИЕ И ОБРАБОТКА
ИНФОРМАЦИИ ОБ ОТКЛОНЕНИЯХ
В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ
И В СИСТЕМЕ
БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЯ**

Аннотация:

В статье определены функции бюджета и предложена структура общего бюджета, который показывает руководству, как его планы скажутся на финансовом положении организации. Вместе с тем процесс бюджетирования неразрывно связан с процессом контроля. Без контроля планирование становится бессмысленным. Успешному выполнению таких задач, как планирование, контроль в полной мере будет содействовать полноценное функционирование управленческой подсистемы бухгалтерского учета, что, в конечном итоге, повысит эффективность управления на предприятии.

Ключевые слова:

бюджетирование, бюджет, смета, генеральный бюджет, общий бюджет, частный бюджет, бюджетный контроль, предварительный контроль, текущий контроль, отклонения.

Khot Fatima Teuchezhevna

Candidate of Economics,
assistant professor of accounting, auditing
and automatic data processing,
Kuban State University
khot-ft@yandex.ru

**FORMATION AND PROCESSING OF
INFORMATION ABOUT DEVIATIONS
IN MANAGERIAL ACCOUNTING
AND SYSTEM OF
BUDGETARY CONTROL**

The summary:

The article defines the functions of budget and proposes the structure of the general budget, which shows the managers how his plans would affect the financial position of the organization. However, the budgeting process is inextricably linked to the process control. Without control planning becomes meaningless. Successful implementation of such tasks as planning, monitoring for fully will contribute to proper functioning of management accounting subsystem, which ultimately increase the efficiency of sieve-manage the company.

Keywords:

budgeting, budget, estimate, general budget, total budget, private budget, maybe, budget control, advanced control, monitoring, deviations.

Руководители отечественных предприятий часто испытывают сложности, связанные с повышением уровня затрат, плохой дисциплиной исполнения заданий, потерей прозрачности и ясности в системе управления организацией, снижением эффективности деятельности и ухудшением финансовых показателей. Зачастую некоторые задачи, решаемые на различных уровнях организации, становятся лишними, многие теряют свою эффективность, по-прежнему потребляя ресурсы организации. В то же время существуют простые и эффективные способы решения всех этих проблем, к которым можно отнести систему фиксации отклонений.

Посредством фиксации отклонений реализуются основные функции управленческого учета (то есть учет отклонений обеспечивает функциональность управленческого учета). Порядок реализации функций управленческого учета посредством фиксации отклонений способствует наиболее эффективному контролю за сохранностью материальных и денежных ценностей (через сравнение нормативных и фактических значений показателей потребления ресурсов) и оценке эффективности (через контроль исполнения плановых заданий, сравнение альтернатив по принимаемым решениям) и позволяет достигнуть синергетического эффекта реализации информационного обеспечения двух выше выделенных видов управленческих решений.

Эффективность реализации функций управленческого учета посредством фиксации отклонений значительно варьируется в зависимости от инструмента, посредством которого осуществляется учет отклонений. Рассмотрим более детально проблему выбора такого инструментария.

Ряд зарубежных авторов определяют бюджетирование как один из основных элементов управленческого учета и наличие последнего — как критерий отличия управленческого учета от производственного.

Под бюджетированием в управленческом учете понимается процесс планирования. Термин «бюджетирование» широко используется в рыночной экономике западных стран. В общем виде бюджетирование можно представить как информационную систему внутрифирменного, корпоративного управления с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами.

По определению Института дипломированных управляющих бухгалтеров по управленческому учету (США), «бюджет» – количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая может быть достигнута, и/или затраты, которые должны быть понижены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели» [1, с. 86].

Согласно методическим рекомендациям по управленческому учету, разработанным Минэкономразвития РФ, бюджет – информация о планируемых или ожидаемых доходах, расходах, активах и обязательствах. Бюджет представляет собой директивный план будущих операций и используется для планирования, учета, контроля и оценки эффективности деятельности организации.

Бюджетирование как система имеет достаточно глубокие исторические корни. Его происхождение связывают с возникновением камеральной бухгалтерии, имеющей целью «схематическое, легко контролируемое определение хода производства и его результатов на основе предварительного составленной сметы и бюджета» [2, с. 206].

Отечественные ученые также внесли определенный вклад в развитие и становление идей бюджетирования. Среди них следует отметить Л.И. Гомберга, который выделял в качестве объектов исследования им же сформулированной новой науки экономологии смету (бюджет), бухгалтерский учет и контроль. Проф. А.П. Рудановский в работе «Принципы общественного счетоведения» [4, с. 80] предлагал ввести в классификацию счетов счета бюджета и пытался установить связь каждой операции с бюджетом, называя этот процесс бюджетированием.

Сущность бюджетирования состоит в том, что исходя из стратегических и тактических целей, планируется деятельность организации, которая воплощается в конкретных показателях бюджетов, нацеленных на выполнение определенных корпоративных задач и идентифицируемых средствами бухгалтерского учета. В процессе деятельности и после завершения отчетных периодов осуществляется контроль, при котором фактические данные сопоставляются с запланированными, выявляются отклонения, анализируются их причины и принимаются соответствующие управленческие решения.

Отдельные отечественные специалисты считают понятия «бюджет» и «план», «бюджетирование» и «планирование» тождественными. О.Е. Николаева и Т.В. Шишкова, В.Ф. Палий, А.Д. Шеремет не видят особого различия между сметой и бюджетом. Если во втором случае наблюдается определенная близость понятий, но исключается их идентичность, то в первом – на лицо недопустимое смешение понятий: бюджетирование, в нашем представлении, воспринимается несколько шире, чем планирование, так как оно объединяет в единую интегрированную систему процессы планирования, учета, контроля и анализа, т.е. планирование выступает составной частью бюджетирования.

Бюджетирование связывает все задачи с конкретными целями фирмы, четко определяет ответственных лиц по каждой сфере и задаче, позволяет эффективно управлять финансовыми ресурсами компании, стимулирует руководителей отделов к максимально эффективной работе, делает всю деятельность прозрачной и ясной для высшего руководства. Бюджеты разрабатываются как в целом для организации, так и для ее подразделений, что позволяет скоординировать их действие.

По сути, бюджетирование можно считать первым шагом к воплощению в жизнь стратегического плана компании. Однако, по данным исследований, более 50 % организаций совершенно не учитывают выработанную стратегию фирмы при составлении бюджета. В результате бюджет организации составляется на основе коллективной точки зрения его исполнителей. Для согласования бюджета компании с ее стратегией при составлении финансового плана организации необходимо учитывать основные положения ее стратегического плана. Стратегии часто формируются на основе различных инициатив, поэтому бюджет компании должен отображать эти инициативы, для чего необходимо осуществлять процесс бюджетирования с учетом различных вариантов развития.

Формируемая на предприятии бюджетная система имеет двойное сочетание: функциональное и административное.

Функциональная представленность системы позволяет сформировать бюджеты для всех направлений производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Соответственно формируются бюджеты продаж, производственный бюджет, бюджет закупок, бюджет инвестиций, на основании которых формируется операционный и финансовый бюджеты. Завершающим этапом планирования системы бюджетов выступает составление прогноза прибылей и убытков и прогнозного баланса.

Административная представленность бюджетной системы, сформированная на основе организационной структуры предприятия, взаимоувязывает деятельность всех структурных

подразделений между собой, усиливая организационное единство компании и обеспечивая эффективное распространение и исполнение бюджета.

Бюджеты используются не только как средство подготовки и координации планов, но, в первую очередь, как средство контроля исполнения заложенных в них показателей средствами учета.

Бюджетный контроль – неотъемлемая часть системы бюджетирования. По нашему мнению, это процесс, позволяющий определить степень достижения организацией общих целей, используя финансовый механизм – бюджеты.

Процесс бюджетного контроля начинается с постановки задач и выбора альтернативных вариантов развития организации на стадии формирования системы бюджетов, включает количественное установление показателей с учетом существующих ограничений и внутренней непротиворечивости, измерение фактически достигнутых результатов и осуществление корректирующих воздействий при выявлении отклонений. В центре внимания руководства всегда должна находиться причина отклонения, а не само отклонение, что достигается в процессе экономического анализа бюджетных показателей.

Различают три вида бюджетного контроля: предварительный, текущий и заключительный.

Предварительный контроль проводится до начала выполнения действий по претворению намеченных целей организации. Основная задача предварительного контроля – установить контроль до того, как могут возникнуть какие-либо трудности, препятствующие выполнению этих планов. Данный вид контроля осуществляется в процессе формирования бюджетов: когда предполагаемые результаты далеки от требуемых, рассматриваются различные варианты действий до тех пор, пока составленный бюджет не будет соответствовать установленным критериям.

Предварительный контроль материальных ресурсов осуществляется путем выработки стандартов приобретаемого сырья по качеству и цене, выборе поставщиков, обеспечивающих эти условия. В предварительном контроле использования материальных ресурсов применяются два метода:

1) раздельное бюджетирование каждого особо значимого вида материалов на основе производственной программы;

2) бюджетирование материалов в целом или по классам на основе выделенных факторов производства. В качестве этих факторов могут быть: общее количество часов работы, определяемое бюджетом, количество часов производительного труда и т.д.

Предварительный контроль в области трудовых ресурсов достигается путем тщательного анализа деловых, профессиональных качеств и навыков работников, которые необходимы для выполнения тех или иных должностных обязанностей.

Текущий контроль осуществляется непосредственно в ходе исполнения бюджета. Его задача заключается в сопоставлении фактических и бюджетных показателей, выявлении отклонений и осуществлении, по возможности, корректирующих действий. Текущий контроль базируется на обратной связи через систему учета, которая по своему характеру может быть непрерывной и периодической. Весьма важно для текущего контроля в бюджетировании определить состав показателей, которые поддаются корректировке, методику и последовательность ее осуществления. Особую пользу на данном этапе может принести метод директ-костинга.

Заключительный бюджетный контроль осуществляется либо сразу по завершению контролируемой деятельности, используя оперативные методы подсчета, либо по истечении определенного заранее периода времени, сопоставляя фактические результаты и бюджетные показатели.

В качестве организационной формы результатов заключительного контроля, как и текущего, выступают отчеты по исполнению бюджета, которые сводят воедино информацию по планированию и фактическому выполнению бюджетных показателей. Следовательно, в отчетах должно отражаться три вида информации:

1) информация о фактических результатах;

2) информация о планируемых результатах;

3) отклонения между фактическими показателями и предполагаемыми бюджетными, сопровождающиеся пояснениями.

Некоторые зарубежные исследователи видели в бюджете один из основных элементов управленческого учета. Еще в 1972 г. С. Янг [5, с. 158] рассматривал бюджет критерием отличия управленческого учета от производственного.

Преимущества бюджета как инструмента оценки эффективности и обеспечения сохранности, материальных и денежных ценностей предприятия проявляются в возможности:

– концентрации внимания на проблемах;

– принятия более обоснованных решений относительно эффективности оцениваемых объектов управления;

– посредством бюджетирования согласовывать решения, принимаемые по различным объектам управления и выводить интегрирующий показатель.

В первом случае С. Янг [6, с. 158] утверждает, что «... посредством внедрения бюджетирования процессы просмотра информации и выявления проблем отделимы от функции решения проблем, что позволяет обеспечить предварительную фильтрацию информации и, следовательно, выделить для специалистов по решению проблем только области, содержащие проблемы». Во втором, акцент ставится на преимуществе принятия решений по эффективности затратного подразделения на основе сравнения составляющих затрат с их нормативным значением, чем принятие аналогичных решений на основе динамики отдельных видов затрат. И в третьем случае аргументы С. Янга гласят: «... поскольку решения вырабатываются для всей организации, затраты могут перекладываться с одних подразделений на другие, что приводит к неправильному отражению в бюджете деятельности подразделения как неэффективной».

Отдавая должное бюджету «...как средству измерения эффективности работы отдельных звеньев организации... в соответствии с планируемыми внутренними изменениями», С. Янг не считал бюджетирование единственным средством оперативного управления, а признавал бюджет «...только одним из многих средств наблюдения за эффективностью решения, которое можно применить».

Бюджет может иметь различные виды и формы. Его структура зависит от того, что выступает в качестве предмета составления бюджета, от размера организации, квалификации и опыта лиц, разрабатывающих бюджет. Он не имеет стандартизированных форм, которые следует строго соблюдать, но при этом бюджет должен представлять информацию в ясной и доступной форме. Бюджеты разрабатываются как в целом для организации, так и для ее подразделений, что позволяет скоординировать их действия. Они составляются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности, процесс разработки идет снизу.

Процесс составления организацией бюджета называется бюджетным циклом, который состоит из следующих этапов:

– планирование деятельности структурных подразделений организации и организации в целом;

– определение показателей, которые будут использоваться при оценке деятельности;

– обсуждение возможных изменений в планах, связанных с новой ситуацией;

– корректировка планов с учетом предложенных поправок.

По степени обобщения информации выделяют главный (генеральный), общий и частный бюджеты. Главный (генеральный) бюджет охватывает основную деятельность предприятия. Цель главного бюджета – объединить и суммировать бюджеты структурных подразделений предприятия, для которых составляются частные бюджеты. К частным относятся: бюджет продаж, бюджет закупок, производственный бюджет и т.д. Кроме бюджетов структурных подразделений составляются специальные бюджеты для отдельных видов деятельности или программ, например бюджет социального развития, бюджет научно-исследовательских работ и т.д. Бюджет, скоординированный по всем программам, структурным подразделениям и представляющий план работы организации в целом, называется общим бюджетом.

В своей работе С. Янг указывает, что «бюджет является только одним из многих средств наблюдения за эффективностью решения, которое можно применить».

Экономический анализ бюджетов представляет собой естественное, целенаправленное завершение и обобщение различной информации о деятельности центров ответственности для выработки корректирующих воздействий в сфере бюджетного контроля. При помощи экономического анализа результаты проверок получают экономическое обоснование и оценку.

Изучив в целом все функции системы бюджетирования, можно сделать вывод, что контролю в системе бюджетирования принадлежит определяющая роль, подчиняющая на внутрифирменном уровне планирование, учет и анализ достижению поставленных управленческих целей.

Ссылки:

1. GAAP: толкования и применения. Джон Уайли и сыновья, Inc. 1998.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М., 1996.
3. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М., 1991.
4. Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения. М., 1925.
5. Янг С. Системное управление организацией. М., 1972.
6. Ткач В.И., Ткач М.В. Указ. соч.
7. Янг С. Указ. соч.

References (transliterated):

1. GAAP: tolkovaniya i primeneniya. Dzhon Uayli i synov'ya, Inc. 1998.
2. Sokolov YA.V. Buhgalterskiy uchet: ot istokov do nashih dney. M., 1996.
3. Tkach V.I., Tkach M.V. Mezhdunarodnaya sistema ucheta i otchetnosti. M., 1991.
4. Rudanovskiy A.P. Printsipy obshchestvennogo schetovedeniya. M., 1925.
5. Yang S. Sistemnoe upravlenie organizatsiy. M., 1972.
6. Tkach V.I., Tkach M.V. Op. cit.
7. Yang S. Op. cit.