

УДК 338.2

***БЮДЖЕТИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО  
ПРЕДПРИЯТИЯ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЁТЕ***

***Осипов В. И.***

*д.э.н., доцент*

*Национальный исследовательский Мордовский государственный университет  
имени Н.П. Огарёва*

*Саранск, Россия*

***Германюк И. В.***

*студент,*

*Национальный исследовательский Мордовский государственный университет  
имени Н.П. Огарёва*

*Саранск, Россия*

***Еремкина Ю. В.***

*студент,*

*Национальный исследовательский Мордовский государственный университет  
имени Н.П. Огарёва*

*Саранск, Россия*

**Аннотация**

В статье рассматриваются сущность и назначение бюджетирования, его объекты и субъекты, структура основного бюджета производственного предприятия, анализируется процесс формирования операционного и финансового бюджета, исследуется состав информации, используемой при их составлении. Приводится методика анализа исполнения бюджета, дается характеристика причин его невыполнения, определяются пути устранения негативных явлений, вызывающих отрицательные отклонения.

**Ключевые слова:** бюджетирование, контроль выполнения бюджета, операционный бюджет, планирование, прибыль, управленческие решения, финансовый бюджет.

***BUDGETING OF ACTIVITIES OF PRODUCTION ENTERPRISE IN  
MANAGEMENT ACCOUNTING***

***Osipov V. I.***

*Doctor of Economic Sciences, Associate Professor*

*National Research Ogarev Mordovia State University*

*Saransk, Russia*

***Germanyuk I. V.***

*Student*

*National Research Ogarev Mordovia State University*

*Saransk, Russia*

***Eremkina Y. V.***

*Student*

*National Research Ogarev Mordovia State University*

*Saransk, Russia*

**Annotation**

The article deals with the essence and purpose of budgeting, objects and subjects of budgeting, the structure of the main budget of the production enterprise. The article analyzes the process of formation of the operational and financial budget; the composition of the information used in their compilation is examined. The article deals with the methodology for the analysis of budget execution. The characteristics of the reasons for its failure to perform are given, ways of eliminating negative phenomena, that cause negative deviations are determined.

**Keywords:** a budgeting, a budget execution control, an operational budget, a planning, a profit, management decisions, a financial budget.

Сложившиеся в настоящее время условия хозяйственной деятельности предприятий, предполагают формирование разносторонней, оперативной и достоверной экономической информации, позволяющей принимать обоснованные управленческие решения, способствующие оптимизации затрат и, соответственно, максимизации получаемой прибыли. В первую очередь это касается предприятий, имеющих сложную производственную структуру.

Принимаемые руководством предприятия управленческие решения, формируются, зачастую, на основе не проверенной и не подкрепленной конкретными расчетами информации. Поэтому они часто носят интуитивный характер. В связи с этим руководство экономического субъекта не способно четко сформулировать цель и задачи деятельности предприятия на предстоящий период. Ситуацию усугубляет отсутствие четкой технологии планирования, что приводит к снижению эффективности финансового, экономического и технического управления. [2, 37 с.]

Наиболее приемлемым выходом из данной ситуации принято считать внедрение системы бюджетирования. Конечным результатом функционирования данной системы является формирование основного (генерального) бюджета организации, который представляет собой количественное выражение плана ее деятельности, инструмент координации и контроля его выполнения [9]. Следовательно, посредством бюджетирования определяется деятельность предприятия в предстоящем периоде и осуществляется ее регулирование. Это означает, что бюджетирование представляет собой важнейший инструмент управления, посредством которого представляется возможным оптимизировать финансовые потоки и ресурсы предприятия и, тем самым, снизить в них потребность. Все это, в свою очередь, приведет к снижению себестоимости выпускаемой продукции, росту прибыли и повышению конкурентоспособности. Таким образом, проблема внедрения бюджетирования в производственном предприятии на сегодняшний день является очень актуальной.

Назначение и экономическая роль бюджетирования на предприятиях производственной сферы выступают среди ученых и специалистов объектом оживленной дискуссии. В первую очередь это касается бюджетирования в системе управленческого учета, так как в отечественной практике планирования его принято относить к сфере деятельности общеэкономических служб (планово-экономический отдел, финансовый отдел). В связи с этим во многих научных работах, посвященных данной проблеме, до сих пор отсутствует четкое и однозначное определение понятия «бюджетирование», что существенно снижает эффективность управления. Наибольший вклад в решение проблем бюджетирования внесли такие известные экономисты как Г. Андерсон, Р. Брейли, В.Н. Самочкин, И.А. Бланк, Е.С. Стоянова, В.В. Ковалев и другие. Однако, бюджетирование большинство этих авторов рассматривают вне управленческого учета.

В условиях рыночной экономики бюджетирование выступает в качестве действенного механизма влияния на результаты работы организации. Оно включает в себя такие процессы как планирование, регулирование, контроль, анализ. К нему относятся также корректировка финансово-хозяйственного состояния предприятия с распределением ответственности за выполненные работы, результаты которого оформляются системой бюджетов. [4, с. 59].

При формировании системы бюджетирования в управленческом учете следует установить прежде всего его объекты и субъекты; экономические подразделения, ответственные за расчет определенных показателей. К объектам бюджетирования относятся: корпорация в целом, дочерние предприятия, отдельные экономические субъекты, центры ответственности и центры затрат, хозяйственные операции и т.д. Субъектом бюджетирования являются руководители и менеджеры различных уровней, использующие его для осуществления функций управления по структурным подразделениям или предприятию в целом [1, с. 27].

При формировании на производственном предприятии системы бюджетирования, особое внимание следует уделить созданию алгоритма его

осуществления. Алгоритм бюджетирования представляет собой совокупность последовательных, непрерывных и повторяющихся действий, направленных на достижение запланированного финансового результата, выполнение которых обеспечивает реализацию целей создания предприятия. Он должен формироваться наиболее квалифицированными работниками организации, занимающимися вопросами управленческого учета, или высококвалифицированными специалистами, привлеченными со стороны. Основные направления алгоритмирования бюджетного процесса в управленческом процессе представлены в рисунке 1.

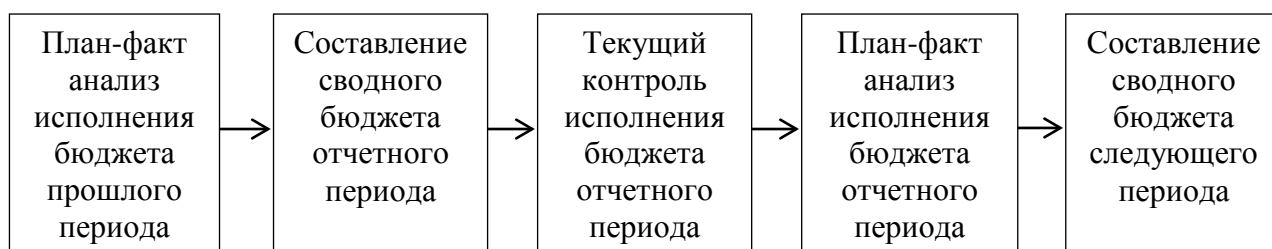


Рисунок 1 – Направления алгоритмирования бюджетного процесса. [9, с. 8].

Для обеспечения перманентного протекания бюджетного процесса необходимо, чтобы последующий анализ исполнения бюджета отчетного периода совпадал по времени с разработкой бюджета следующего периода. Важнейшим условием его непрерывности является применение современной и правильной методики проведения «сквозного» план-факт анализа. На его основе определяются бюджетные показатели следующего периода. Следовательно, план-факт анализ выступает в качестве начального и завершающего этапа бюджетного процесса. [5, 160 с.]

Внедрение системы бюджетирования на предприятии предполагает соблюдение ряда условий. Без их выполнения она не сможет функционировать. С этой целью устанавливается инфраструктура бюджетного процесса и определяется порядок ее построения.

В связи с этим предприятие должно в первую очередь определить методику составления основного бюджета, содержание процесса контроля и анализа его выполнения. Для успешного решения данной задачи необходимо привлечение высококвалифицированных специалистов, способных правильно применять эту методику на уровне структурных подразделений и предприятия в целом. Данная составляющая указанной выше инфраструктуры составляет аналитический блок бюджетного процесса.

Затем, для формирования системы контроля и анализа выполнения бюджета определяется состав информации, характеризующей деятельность предприятия за истекший период. При этом особое внимание уделяется получению сведений о финансовом состоянии экономического субъекта, движении товарно-материальных ценностей и денежных средств, эффективности потребления ресурсов и т.д. Все это может быть реализовано лишь при наличии на предприятии развитой системы управленческого учета, обеспечивающей максимально полную и своевременную регистрацию фактов его хозяйственной деятельности. Управленческий учет представляет собой учетную составляющую бюджетного процесса [9, с. 9].

Бюджетирование должно осуществляться на основе отлаженной организационной структуры, формируемой в соответствии с построением системы управления предприятием. Она призвана обеспечить перманентность бюджетного процесса, своевременность и полноту прямой и обратной связи между субъектом и объектом управления. То есть организационная структура системы бюджетирования должна способствовать, надлежащим образом, максимально полному информированию руководителей экономического субъекта о деятельности его подразделений, которые, в свою очередь, должны вовремя получать из аппарата управления бюджетные задания. Указанный элемент системы бюджетирования составляет ее организационный блок. [3, с. 197]

Уровень оперативности и качество бюджетирования существенно возрастают при использовании на предприятии технических средств и

программного обеспечения, которые, также, способствуют уменьшению количества ошибок в бюджетах различного уровня. Программно-технические средства, участвующие в бюджетном процессе, образуют программно-технический блок бюджетного процесса.

Планирование работы предприятия и контроль его деятельности невозможны без надлежащего составления основного бюджета, который представляет собой инструмент гибкого управления деятельностью организации. С помощью бюджетирования собственники и руководство предприятия, могут судить о его предстоящей деятельности. Бюджетирование деятельности экономического субъекта следует начинать с составления операционного бюджета, который позволяет определить, какой размер дохода необходимо получить, чтобы продолжить вести деятельность на прежнем уровне, а также гарантирует не только наличие средств, необходимых для непрерывного функционирования бизнеса, но и распределить их наиболее эффективно. [8, 197 с.]

Формирование операционного бюджета начинается с формулировки его названия, периода, для которого он составляется и указания его составителя.

Операционный бюджет включает в себя следующие виды бюджетов:

- бюджет продаж;
- бюджет производства;
- бюджет конечных остатков готовой продукции;
- бюджет закупки и использования материальных запасов;
- бюджет прямых затрат на оплату труда;
- бюджет общепроизводственных расходов;
- бюджет административно-управленческих расходов;
- бюджет коммерческих расходов [4, с. 61].

Все эти бюджеты концентрируются в проекте бюджета по прибыли.

Форма его построения показана в таблице 1.

Некоторые из указанных бюджетов на предприятиях не составляются, что обусловлено спецификой их деятельности. Однако для коммерческих организаций составление проекта бюджета по прибыли является обязательным.

Для разработки операционного бюджета предприятиям следует в первую очередь составить бюджеты продаж и производства, так как они определяют их предстоящие доходы и расходы. Формирование бюджета продаж, позволяет предприятию знать, сколько оно должно реализовать продукции и сколько ее нужно произвести.

Таблица 1. Проект бюджета по прибыли в АО «Саранский электроламповый завод»

Показатели	Светильник бытовой	Настольная лампа	Люстра	Всего
Объем реализации, шт.	850	2 130	1 400	4 380
Цена единицы, руб.	2 800	3 500	1 800	-
Выручка, руб.	2 380 000	7 455 000	2 520 000	12 355 000
Переменные расходы, руб.	2 082 500	6 496 500	1 960 000	10 539 000
Маржинальный доход, руб.	297 500	958 500	560 000	1 816 000
Постоянные расходы, руб.	-	-	-	1 187 785
Прибыль, руб.	-	-	-	628 215

Бюджет продаж составляется высшим руководством на основе исследований отдела маркетинга и формируется в натуральных единицах, на базе которых в дальнейшем рассчитываются стоимостные показатели, планируется загрузка оборудования, нормируются прямые затраты по видам продукции.

Начальники основных цехов ежедневно ведут журнал о количестве произведенной продукции в натуральном выражении. В конце месяца составляется отчет о выпуске изделий отдельных наименований, в котором указываются данные о выпущенной продукции за месяц.

Планируемый объем продаж в стоимостном выражении определяется путем умножения объема продаж в натуральном выражении на цену,



установленную на единицу выпускаемой продукции. Плановые объемы продаж устанавливаются на основе контрактов, заключенных с покупателями.

Важным достоинством бюджета продаж является то, что данные представляются в нем как в стоимостном, так и в натуральном выражении, что позволяет получить наиболее полную информацию о реализации продукции покупателю и полученной выручке.

Бюджет закупки материалов формируется службой материально-технического снабжения и определяет потребность производства в сырье и материалах. Данный бюджет также составляется в натуральном и стоимостном выражении.

Начальники основных цехов представляют в бухгалтерию сведения о потребностях в материальных ресурсах, которые формируются на основе нормативов расхода сырья и материалов, утвержденных главным технологом на каждое изделие.

Бюджет закупок сырья и материалов разрабатывается в соответствии с утвержденной руководством предприятия производственной программой, определяющей нормативов запасов материальных ресурсов, нормы расходов сырья и материалов, остатков материальных ресурсов на начало и конец планируемого периода, связи с поставщиками и т.д.

Отдел материально-технического снабжения представляет финансовому директору отчеты по каждому поставщику и виду материалов. На их основе определяются наиболее выгодные для предприятия поставщики, т.е. те из них, у которых можно приобрести недорогой и качественный товар с возможной отсрочкой платежа и минимальными затратами на транспортные услуги. [6, с. 95]

В случае, если предприятие осуществляет планирование закупок только в натуральном выражении и не отражает их в стоимостных показателях, бюджетирование поставок материалов становится невозможным. Так как в данной ситуации не представляется возможным сформировать бюджет доходов и расходов, а также бюджет движения денежных средств.

Следует, отметить, что применения лишь указанных выше бюджетов для составления и анализа и контроля операционного бюджета, а также формирования финансового бюджета недостаточно.

Помимо бюджета продаж, производства и закупок, следует составлять бюджет себестоимости продукции. Расчет плановой себестоимости позволяет определить сумму затрат как в целом по предприятию, так и по отдельным видам продукции в предстоящем периоде. Большое значение бюджет себестоимости, кроме всего прочего, имеет для текущего и последующего контроля эффективности расхода ресурсов.

Пристальное внимание на предприятиях следует уделять также формированию финансового бюджета. Его целью является планирование баланса денежных доходов и расходов, а в более широком смысле, баланса оборотных средств, краткосрочных и долгосрочных обязательств, что необходимо для поддержания финансовой устойчивости предприятия в течение бюджетного периода. [7, с. 20]

Для того, чтобы сформировать на предприятии правильный финансовый бюджет, первоначально необходимо определить какие виды бюджетов к нему относятся. Одними из основных бюджетов являются: бюджет движения денежных средств (БДДС) и бюджет доходов и расходов (БДР).

Формированием БДР занимается обычно бухгалтерия, в лице главного бухгалтера, а БДДС – начальник финансового отдела. На предприятии БДР составляется раньше БДДС, поскольку данный бюджет носит более масштабный характер.

Посредством бюджета доходов и расходов отражаются операции, формирующие прибыль (убыток) предприятия в будущем. На его основе может быть рассчитана себестоимость и рентабельность изделий.

В качестве первичных документов, с помощью которых оформляются предстоящие финансово-хозяйственные операции, содержащиеся в БДР, выступают акты выполненных работ, оказанных услуг, акты приема-передачи материальных ценностей, а также оборотно-сальдовые ведомости [9, с. 37].

При составлении БДР используются бюджеты, содержащиеся в операционном бюджете, т.е. бюджет продаж, бюджет производства, бюджет закупок сырья и материалов, бюджет прямых затрат на оплату труда и т.д. Данный бюджет подразделяется на доходную и расходную часть.

При составлении БДР каждая доходная и расходная строка детализируется в соответствии с потребностями менеджеров и возможностями управленческого учета, имеющимися на предприятии. В БДР рассчитывается валовая прибыль, прибыль до налогообложения и чистая прибыль. По окончании отчетного периода, в бюджете доходов и расходов указываются отклонения фактических данных от плановых, определяется процент выполнения плана и причины его невыполнения.

После формирования БДР составляется бюджет движения денежных средств (БДДС), при этом применяются данные, содержащиеся в БДР.

БДДС представляет собой способ выражения планируемого движения денежных потоков. В этом документе отражаются только те события, которые имеют денежное выражение. Бюджет движения денежных средств составляется не только для обеспечения постоянного наличия денежных средств, которые направлены на исполнение обязательств предприятия, но и его дальнейшее развитие.

Основными первичными документами, применяемыми при составлении БДДС, являются расчетно-кассовые ордера и выписки по операциям с банковскими счетами [1, с. 52].

БДДС составляется, как правило, по «кассовому» методу. В отличие от БДР, он не может быть получен расчетным путем, поскольку требует применения более точной и документально подтвержденной информации.

Пристальное внимание при составлении финансового бюджета следует уделить бюджетному балансу, характеризующему финансовое положение структурных подразделений и предприятия в целом. В силу высокой трудоемкости и сложности формирования прогнозный бюджет на большинстве предприятий не составляется.

Система бюджетирования в современных условиях хозяйствования используется предприятиями в качестве одного из важнейших инструментов планирования, призванного обеспечить наиболее рациональное потребление ресурсов, контроль затрат и анализ выполнения плана.

Система бюджетирования в настоящее время требует дальнейшего совершенствования, поскольку многие предприятия продолжают применять устаревшие инструменты, приемы и методы бюджетирования, зная, что такой подход к его построению существенно тормозит развитие производства и повышение конкурентоспособности экономического субъекта.

Бюджетирование как один из основных инструментов управления должно способствовать:

- 1) повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности за счет роста экономических показателей и технического развития;
- 2) росту эффективности управления посредством улучшения его информационного обеспечения.

Принятие недостаточно хорошо просчитанного прогнозного бюджета является основной проблемой системы бюджетирования, вызывающей риск потерь и недополучения. [4, с. 63]

Невыполнение бюджетов происходит под воздействием как внешних (экономические санкции, усиление военной напряженности между странами, повышение конкуренции и т.д.) так и внутренних факторов (изношенность оборудования, устаревшая технология, низкий уровень квалификации персонала и т.д.). Существующая система бюджетирования на сегодняшний день является недостаточно гибкой, поэтому она не способна быстро реагировать на изменения, что, в конечном итоге, приводит к разочарованию собственников, руководителей и прочего персонала предприятия. Все это требует дальнейшего развития бюджетирования на основе опыта экономически развитых стран мира.

Таким образом, бюджетирование является одним из важнейших инструментов управления, посредством которого планируется деятельность

экономического субъекта и анализируется эффективность расходования его ресурсов. Эта проблема становится особенно актуальной в условиях глобализации мировой экономики. Все это говорит о том, что совершенствование методики и организации бюджетирования является для отечественных предприятий одной из первоочередных задач.

### **БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1 Дугельный А. П., Комаров В. Ф. Бюджетное управление предприятием. – М. : Дело, 2012. – 432 с.

2 Ермакова Н.А. Бюджетирование в системе управленческого учета. – М. : Экономистъ, 2010. – 187 с.

3 Мельник М.В. Бухгалтерский учет в коммерческих организациях: учебное пособие / М.В. Мельник, С.Е. Егорова, Н.Г. Кулакова и др. – М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 480 с.

4 Науменко В.А., Осипов В.И. Бюджетирование как инструмент управления деятельностью предприятия // Вестник Самарского государственного экономического университета, 2013. № 3. С. 59-64.

5 Науменко В.А., Осипов В.И. Содержание и алгоритм процесса бюджетирования // Вестник Самарского государственного университета, 2013, № 4, С. 159-164.

6 Осипов В.И. Бюджетирование операционной деятельности промышленного предприятия в управленческом учете // Вестник НИИ гуманитарных наук при правительстве Республики Мордовия, 2014, № 3, С. 93-100.

7 Осипов В.И. Анализ выполнения бюджета промышленного предприятия в управленческом учете // Экономический анализ: теория и практика, 2012. №11. С. 17-21.

8 Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 416 с.

9 Щиборщ К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Дело и Сервис», 2004. – 592 с.