

РАЗДЕЛ II. ЭКОНОМИКА ПРЕДПРИЯТИЯ

УДК [338.45:621.3]:336.144

РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ ЭЛЕКТРОТЕХНИЧЕСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Е.Р. Мухина, асп. кафедры экономики и управления на предприятии

Электронный адрес: scancens@rambler.ru

Пермский национальный исследовательский политехнический университет, 614990, г. Пермь, Комсомольский проспект, 29а

Рассмотрены особенности бюджетов на предприятиях электротехнической отрасли. Определены центры ответственности в организации по производству изоляционных материалов. Сформирована финансовая структура предприятий ЭТП. Предложена система бюджетирования на предприятиях ЭТП.

Ключевые слова: бюджет; бюджетирование; принципы бюджетирования; центры ответственности; взаимодействие бюджетов; финансовая структура.

Определенное место в системе управленческого учета занимает процесс бюджетирования.

Понятие бюджетирования, бюджетов, изучение классификации бюджетов исследуют в своих работах такие авторы, как Алексеева М.М. [1], Бухалков М.И. [4], Вахрушина М.А. [5], Ивашкевич В.Б. [6], Карпова Т.П. [7], Керимов В.Э. [8], Шеремет А.Д. [11].

Бюджетирование представляет собой часть внутрифирменного планирования, систему краткосрочного планирования, корпоративного управления организацией по центрам ответственности с помощью бюджетов, которые позволяют анализировать экономические показатели. Под бюджетом Ивашкевич В.Б. понимает количественное и стоимостное выражение планов деятельности и развития организации, координирующее и конкретизирующее в цифрах проекты руководителей [3, с.449].

В ходе изучения проблем финансового планирования российскими исследователями было предложено несколько подходов к классификации бюджетов. При этом одни авторы делают акцент на составлении одних видов бюджетов, другие отдают приоритет иным видам бюджетов. Так, по мнению Алексеевой М.М. каждой организации следует разрабатывать несколько основных видов текущих финансовых бюджетов: материальный бюджет, бюджет закупок, трудовой бюджет, бюд-

жет административных расходов [1]. Бухалков М.И. акцентирует внимание на бюджете доходов и расходов как на основном финансовом документе организации [4]. Вахрушина М.А. подчеркивает необходимость выделения генерального и частных бюджетов, подразумевая под генеральным бюджетом бюджет, охватывающий общую деятельность организации, объединяющий сметы и планы различных подразделений предприятия, которые представляют собой частные бюджеты [5]. Карпова Т.П. утверждает, что наибольшее внимание при разработке бюджетов следует уделять прогнозированию выручки от реализации и прибыли. При этом Карпова Т.П. выделяет следующие статьи затрат: материалы, заработная плата основных производственных рабочих, накладные производственные расходы, цеховые затраты, коммерческие расходы, административные расходы [7]. Точка зрения Шеремета А.Д. на классификацию бюджетов заключается в следующем. Общий бюджет состоит из двух основных бюджетов: оперативного и финансового. Оперативный бюджет включает в себя отчет о прибылях и убытках, который составляется на основе бюджета продаж, бюджета производства, бюджета запасов, бюджета расходов [12]. Финансовый бюджет включает в себя бюджет капитальных затрат, бюджет денежных средств организации, прогноз

бухгалтерского баланса, прогноз отчета о прибылях и убытках [11].

По мнению автора, наибольшее внимание при составлении планов следует уделять бюджету движения денежных средств, отражающему приток и отток денежных ресурсов в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, поскольку отчасти на основе данного вида бюджета разрабатывается финансовая стратегия компании, определяются источники финансирования.

Согласно мнению Афанасьева А. [2], можно выделить следующие факторы, отличающие систему бюджетирования данного предприятия от других: вид деятельности, ограничения, влияющие на вид деятельности, стратегические цели, размер организации и система управления, информационные потребности руководящего звена.

При этом к ограничениям, влияющим на деятельность организаций, можно отнести следующие: объем спроса на продукцию отрасли, производственные мощности, доступность сырья, наличие квалифицированных кадров. Данные факторы в той или иной степени определяют аспекты построения бюджетов на предприятии. Исходя из этого подхода, можно выделить следующие отличительные особенности построения системы бюджетирования на предприятиях ЭТП.

- Предприятия ЭТП работают с широкой номенклатурой производимой продукции. Это диктует повышенные требования к составлению бюджета продаж и бюджета производства. Основными обстоятельствами, оказывающими влияние на бюджет продаж, будут выступать такие факторы, как объем спроса и производственные мощности. При прогнозировании объемов продаж следует учитывать фактор сезонности спроса.

- Материалоемкость выпускаемой продукции определяет важность надлежащего учета материальных затрат, что порождает необходимость планирования и контроля материалов, составления бюджетов материальных затрат как на общем уровне составления бюджета закупок и расчета прогнозной себестоимости списания, так и на частных уровнях определения закупок материалов по видам и определения направлений их дальнейшего использования. Следует также сделать акцент на неоднородности используемого сырья, что делает процесс составления бюджета закупок и бюджета прямых материальных затрат более трудоемким. При этом следует учитывать деление материалов на основные и вспомогательные. Сумма списания основных материалов в бюджете прямых материальных затрат будет напрямую зависеть от норм расхода сырья на единицу продук-

ции и планируемого объема производства. Количество требуемых вспомогательных материалов, как правило, в нормы не входит в связи с низким удельным весом в структуре материальных затрат. Сумма списания вспомогательных материалов является величиной относительно постоянной.

- Ввиду сложности производственного процесса, в ходе которого на многих предприятиях одновременно производятся и готовая продукция (изоляционные материалы), и полуфабрикаты, и материалы, возникает необходимость грамотного разграничения производственной номенклатуры по счетам бухгалтерского учета, а также формирования схемы взаимодействия бюджетов с учетом данного аспекта. Помимо этого появляется вопрос распределения затрат основного производства между счетами 21 «Полуфабрикаты собственного производства» и 43 «Готовая продукция». При формировании прогнозного бюджета себестоимости готовой продукции следует учитывать не только статью «материальные затраты», но и статью «полуфабрикаты».

- Одной из характерных особенностей производства изоляционных материалов является использование в деятельности услуг сторонних организаций (схема давальческой переработки). Данная черта определяет выделение отдельной статьи «услуги сторонних организаций» в бюджете прямых затрат.

- Ввиду многономенклатурного производства при составлении бюджета прямых затрат труда следует отдельно вести учет заработной платы основных производственных рабочих по подразделениям.

- Что касается бюджета накладных затрат, то следует отметить высокую долю амортизационных отчислений в структуре общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Большой удельный вес амортизации обусловлен высокой стоимостью основных средств. В связи с наличием дорогостоящего оборудования, существенную долю в структуре затрат будут занимать расходы на содержание и эксплуатацию оборудования. В связи с наличием большого количества комплексных статей затрат возникает необходимость детализации накладных затрат, что также определяется соответствующими статьями в бюджетах ОПР и ОХР.

Таким образом, приоритетными направлениями при разработке планов организации будут являться бюджет закупок, бюджет прямых затрат (бюджет прямых материальных затрат, бюджет прямых затрат на оплату труда), бюджет накладных затрат.

Автор предлагает следующие этапы построения системы бюджетирования на предприятиях ЭТП:

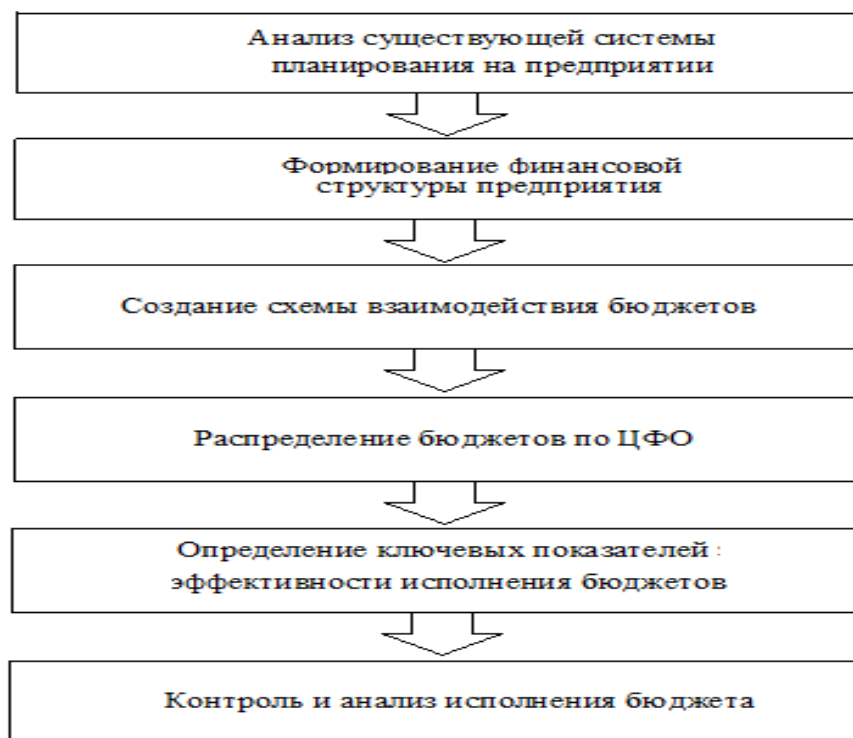


Рис.1. Этапы построения системы бюджетирования на предприятиях ЭТП

Анализ существующей системы планирования представляет собой один из наиболее важных этапов в построении системы бюджетирования на предприятии.

Данный этап включает в себя решение следующих задач:

✓ Определение целей и задач бюджетирования исходя из стратегических планов организации. Как правило, в качестве основной цели бюджетирования определяют оценку будущих неопределенностей и разработку соответствующих мер.

✓ Оценка существующей системы планирования с целью выявления ее недостатков.

На этом этапе важно определить, почему существующая система планирования не удовлетворяет информационные потребности пользователей.

Второй этап «Формирование финансовой структуры предприятия» предполагает выделение центров финансовой ответственности – структурных подразделений компании, менеджеры которых несут ответственность за их деятельность [9]. Выделение центров ответственности основывается на цели контроля затрат и результатов деятельности сегмента организации.

Хруцкий В.Е. [10] предлагает следующий алгоритм выделения центров ответственности:

- составление перечня видов хозяйственной деятельности, определение основных видов реализованной продукции;
- определение типа организационной структуры управления компанией: дивизиональная или линейно-функциональная;
- распределение видов хозяйственной деятельности по структурным подразделениям, выделение структурных подразделений, не приносящих доход;
- распределение доходов, расходов, затрат по структурным подразделениям, определение регулируемых и нерегулируемых затрат;
- выявление структурных подразделений, ответственных за движение денежных средств.

Принимая во внимание указанные моменты, опираясь на организационную структуру предприятий по производству изоляционных материалов, автор предлагает сформировать следующие центры ответственности (табл. 1).

Таблица 1

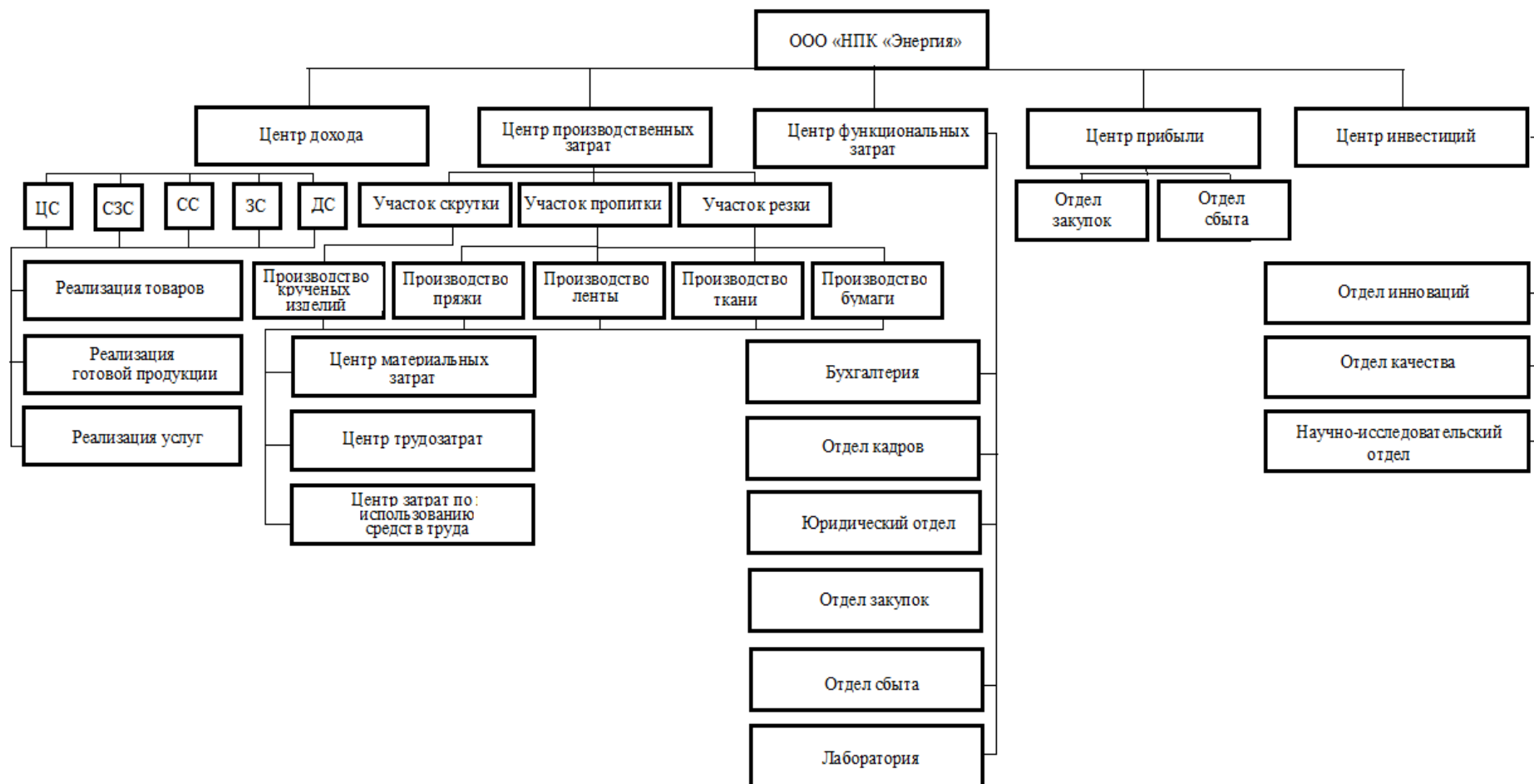
Формирование центров ответственности в ООО «НПК «Энергия»

№	Тип центра ответственности	Организационная форма центра ответственности	Показатели оценки деятельности центра ответственности	Мотивация центра ответственности
1	Центры затрат	Центры производственных затрат (подразделения предприятия: участок скрутки, участок пропитки, участок резки и т.д.)	Соблюдение установленных планами затрат, контроль за уровнем отклонений фактических от нормативных затрат. Исполнение бюджета	Экономия затрат. Выполнение работ по утвержденному плану
		Центры функциональных затрат (бухгалтерия, юридический отдел, отдел кадров, отдел охраны труда, отдел закупок, лаборатория)	Выполнение закрепленных функций. Исполнение бюджета	Вклад в конечные результаты деятельности предприятия
2	Центры доходов	Отдел сбыта	Выполнение плана продаж по направлениям деятельности организации. Контроль за уровнем отклонений фактических от нормативных затрат	Достижение планового объема выручки в рамках фиксированных расходов
3	Центры прибыли	Филиалы предприятия	Достижение запланированной рентабельности продаж. Контроль за уровнем отклонений фактических от нормативных затрат	Достижение нормативного объема валовой прибыли при запланированном уровне затрат
4	Центры инвестиций	Технический отдел	Выполнение инвестиционных проектов. Контроль за уровнем отклонений фактических от нормативных затрат	Внедрение инвестиционных направлений. Экономическая эффективность внедрения инвестиционных проектов

Финансовую структуру предприятия на примере ООО «НПК «Энергия» можно представить следующим образом (рис. 2).

Центр затрат представляет собой ряд подразделений внутри организации, которые объединены по принципу близости выполняемых работ. Автором предлагается классифицировать центры затрат на два типа: центры производственных и центры функциональных затрат. Центр ответственности «Производственные затраты» является самым емким по объемам материальных и трудовых затрат. В данный блок входят различные производственные подразделения предприятия.

Подразделения данного блока не участвуют в процессе ценообразования, а лишь потребляют ресурсы и накапливают соответствующие затраты. Руководители соответствующих подразделений (мастера, начальники участков) несут ответственность за достижение планового уровня затрат. Структура центра «Производственные затраты» представлена на рис. 3.



ЦС – Центральный сектор, СЗС – Северо-западный сектор, СС – Сибирский сектор, ЗС – Зарубежный сектор, ДС – Дальневосточный сектор

Рис. 2. Финансовая структура ООО «НПК «Энергия»

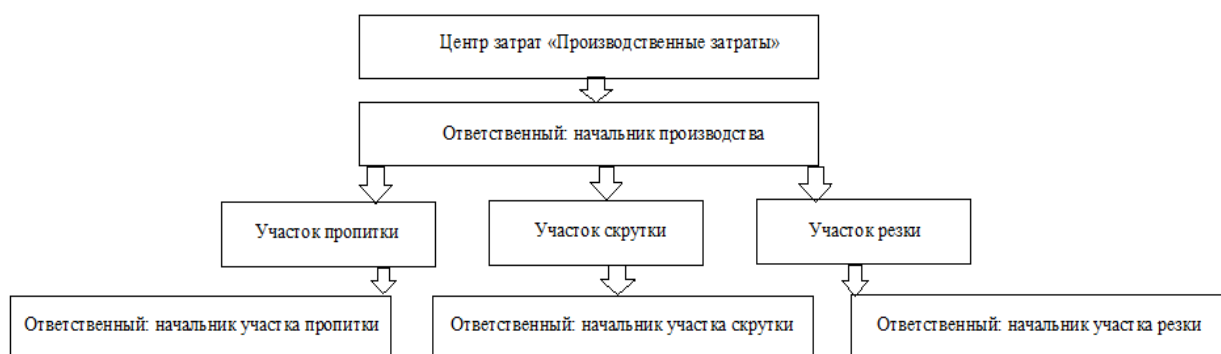


Рис.3. Структура центра затрат «Производственные затраты»

Центр ответственности «Функциональные затраты» несет ответственность за объем косвенных общехозяйственных затрат, а также за объем издержек, возникающих из совершае-

мых операций экономического, юридического, финансового характера.

На рис. 4 приведены основные отделы, принадлежащие центру функциональных затрат.

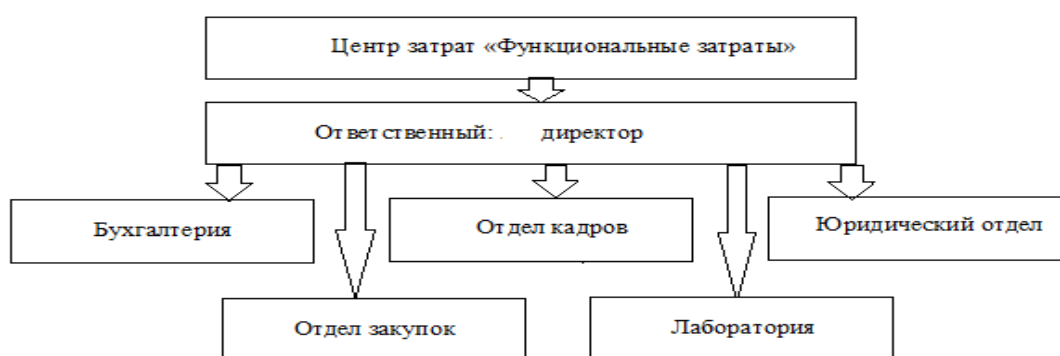


Рис.4. Структура центра затрат «Функциональные затраты»

В центр доходов включены отделы, связанные с ценообразованием. Структура центра доходов представлена на рис. 5.

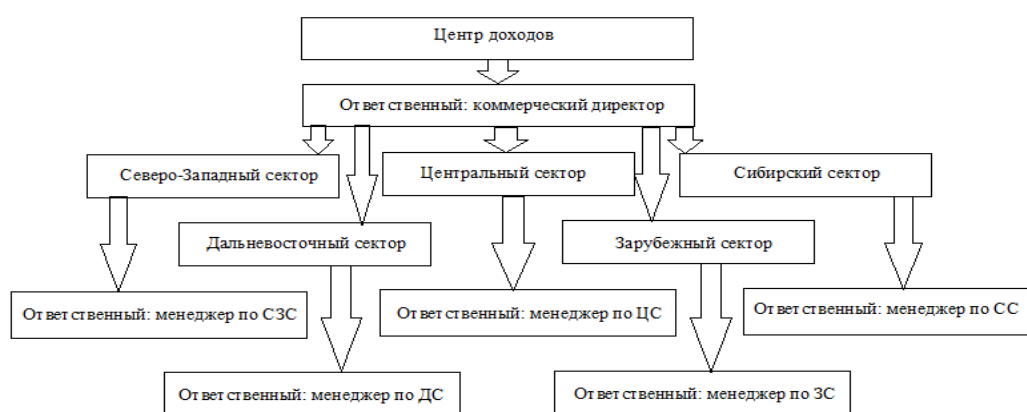


Рис.5. Структура центра доходов

Центр прибыли – это подразделение, главная цель которого – максимизация прибыли. При формировании центров прибыли необходимо учесть, что менеджер, ответственный за данный центр, отвечает за доход, полученный

от реализации продукции и за расходы, связанные с продажей данного изделия. Таким образом, менеджер данного подразделения контролирует объемы продаж, цены, затраты (рис. 6).



Рис.6. Структура центра прибыли

Центры инвестиций – это структурные подразделения, задачей которых является разработка и внедрение новых продуктов, усовершенствование технологического процесса изготовления продукции, капитальное строительство, поиск новых финансовых ресурсов и т.д.

Основная задача центра инвестиций – достижение максимальной рентабельности вложенного капитала. Структура центра инвестиций изображена на рис. 7.



Рис.7 Структура центра инвестиций

Таким образом, предложенный подход позволяет определять объем полномочий и установить ответственность руководителя каждого подразделения за показатели, которые им могут контролироваться.

В связи с тем, что предприятия ЭТП имеют дело с многономенклатурной продукцией, достаточно важным становится момент формирования бюджетов на разных уровнях иерархической структуры организации.

Распределение бюджетов по уровням иерархии отобразим в табл. 2.

Таблица 2

Распределение бюджетов по уровням иерархии подразделений предприятий ЭТП

Уровень	Объект	Виды бюджетов
1 уровень	Организация	Консолидированный операционный бюджет; консолидированный инвестиционный бюджет; консолидированный финансовый бюджет; консолидированный бюджет продаж; консолидированный бюджет дебиторской и кредиторской задолженностей; консолидированный бюджет движения денежных средств; консолидированный бюджет доходов и расходов; прогнозный баланс
2 уровень	Участки	Консолидированный бюджет производства; консолидированный бюджет закупок; консолидированный бюджет прямых затрат на оплату труда; консолидированный бюджет прямых затрат на материалы
3 уровень	Цеха	Бюджет производства; бюджет прямых затрат на оплату труда; бюджет прямых затрат на материалы

При разработке бюджетов следует учитывать принцип стандартизации форм бюджетов, предполагающий, что формы планов, применяемых на предприятии, должны предоставлять возможность консолидации бюджетов.

Конечный результат деятельности предприятия определяют 3 бюджета: бюджет движения денежных средств, бюджет доходов и расходов, прогнозный баланс. Бюджет доходов и расходов является своего рода ядром бюджетной структуры, определяющим отличительные черты предприятий ЭТП. Структуру бюджета дохода и расходов с учетом выделенных ранее центров ответ-

ственности автор предлагает изобразить следующим образом (рис. 8).

Немаловажным моментом является создание системы целевых показателей, с помощью которой можно оценить эффективность деятельности того или иного центра ответственности и предприятия в целом. Создание системы целевых показателей включает в себя следующие моменты:

1. Выбор модели целевых показателей;
2. Определение показателей и распределение ответственности;
3. Создание отчетности по основным показателям.

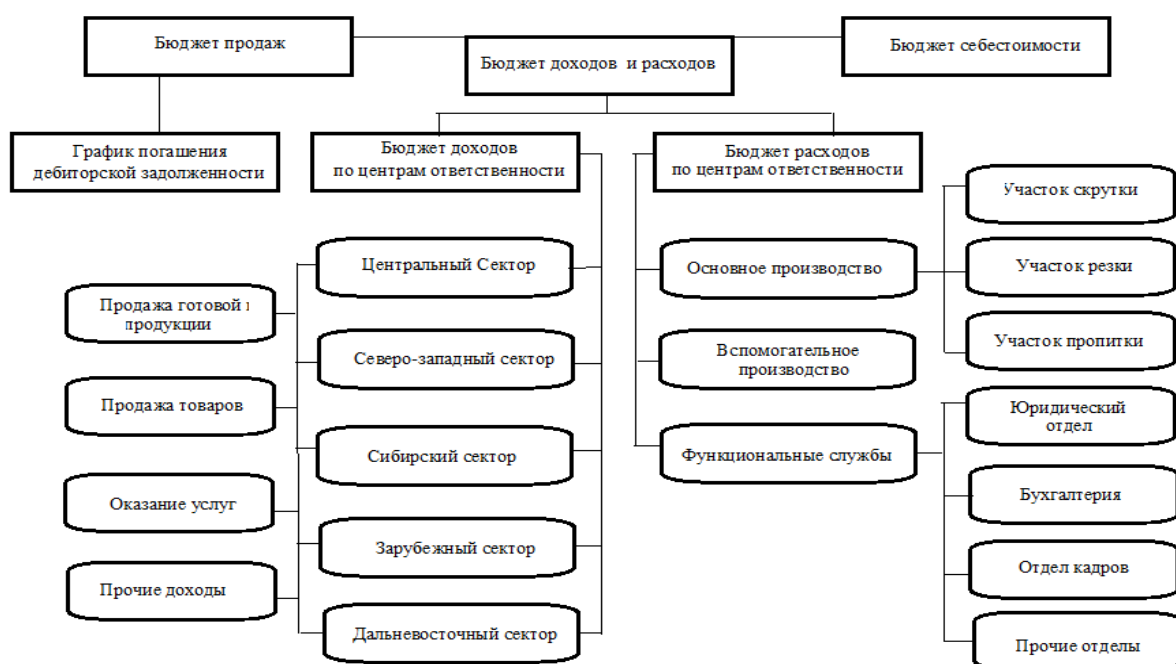


Рис.8. Структура бюджета доходов и расходов на примере ООО «НПК «Энергия»

Как правило, выделяют такие группы целевых показателей, как рентабельность, ликвидность, оборачиваемость, финансовая устойчивость. Однако для анализа важны еще и показатели, которым трудно дать стоимостную оценку. Речь идет о показателях удовлетворенности клиентов, об эффективности работы персонала, о качестве бизнес-процессов.

Таким образом, наиболее важные показатели оценки деятельности организации можно свести в несколько групп:

- экономические показатели (рентабельность, ликвидность, оборачиваемость, деловая активность, финансовая устойчивость и т.д.);
- показатели удовлетворенности клиентов (количество претензий, доля рынка);
- показатели эффективности работы персонала (производительность труда, уровень текучести кадров, уровень образования сотрудников);
- показатели эффективности функционирования бизнес-процессов (длительность опера-

ционного цикла, количество сбоев в поставках и т.д.).

Далее следует распределить данные группы показателей за выделенными центрами ответственности. К примеру, показатели удовлетворенности клиентов следует закрепить за центрами доходов, ряд экономических показателей – за функциональными центрами затрат, показатели эффективности функционирования бизнес-процессов – за производственными и функциональными центрами затрат. При этом ответственность за каждую из групп следует распределить по всем уровням иерархической структуры.

С целью проведения план-факт анализа, контроля над исполнением бюджета автор предлагает следующую процедуру: при фиксировании бухгалтером хозяйственной операции, которая касается движения денежных средств или формирования доходов или расходов, присваивать каждой операции определенный код. Коды бюджета доходов можно начинать с единицы, бюджета расходов – с двойки, поступления денежных средств начинать с тройки, выплаты – с четверки. Для обоснованной детализации направлений выплат и поступлений денежных средств необходимо рассмотреть сегментацию деятельности электротехнического предприятия (рис. 9). Сегментация деятельности в ООО НПК «Энергия» может быть установлена по разным критериям: в структурных подразделениях в качестве основы предложены участки производства, производимой центрами ответственности, продукцией являются изоляционные материалы (основная продукция); зоной реализации готовой

продукции являются как предприятия преимущественно строительной отрасли России, так и организации Ближнего Зарубежья.

Итак, формирование сегментов деятельности предприятия по производству изоляционных материалов определяется как уровнем организации производства продукции, так и направлениями ее сбыта.

Применительно к ООО «НПК «Энергия» предложено сформировать следующие коды (табл. 3–5). Следует обратить внимание на увязку кодов бюджета доходов с предложенными автором ранее субсчетами к счету 90 с формированием аналитики по центру доходов.

При необходимости расходы предприятия можно дополнительно классифицировать. Так, к примеру, в составе прочих расходов можно выделить такие статьи, как услуги банка, расходы, связанные с продажей и т.д.

Таблица 3

Формирование бюджета доходов		
Код	Вид бюджета	№ счета
1000	Бюджет продаж	90.1, 91.1
1100	Бюджет доходов от продажи продукции внутри государства	90.1.1, 91.1
1110	Бюджет доходов от текущей деятельности	90.1.1
1111	Выручка от реализации продукции	
1112	Выручка от реализации товаров	
1113	Выручка от реализации услуг	
1120	Бюджет доходов от прочих видов деятельности	91.1
1200	Бюджет доходов от продажи продукции за пределы государства	90.1.2, 91.1
1210	Бюджет доходов от текущей деятельности	90.1.2
1211	Выручка от реализации продукции	
1212	Выручка от реализации товаров	
1213	Выручка от реализации услуг	
1220	Бюджет доходов от прочих видов деятельности	91.1

Таблица 4

Формирование бюджета расходов		
Код	Вид бюджета	№ счета
2000	Бюджет расходов	90.2, 91.2
2100	Бюджет расходов от обычной деятельности	90.2
2200	Бюджет прочих расходов	91.2



Рис.9. Сегментация деятельности предприятия по производству изоляционных материалов

Для удобства формирования учетно-аналитической информации предлагается ввести

следующие коды в системе управленческого учета (табл. 5).

Таблица 5

Формирование бюджета поступления денежных средств

Код	Вид бюджета	№ счета
3000	Поступление денежных средств	50,51,52
3100	Поступление денежных средств от текущей деятельности	50,51,52
3110	Поступление денежных средств по контрактам, заключенным в пределах государства	50,51
3111	Поступление денежных средств в погашение дебиторской задолженности	
3112	Авансы от покупателей	
3113	Поступления от подотчетных лиц	
3114	Прочие поступления	
3120	Поступление денежных средств по контрактам, заключенным за пределами государства	51,52
3121	Поступление денежных средств в погашение дебиторской задолженности	
3122	Авансы от покупателей	
3123	Прочие поступления	
3200	Поступление денежных средств от инвестиционной деятельности	50,51,52
3210	Поступление денежных средств по контрактам, заключенным в пределах государства	50,51
3211	Поступление денежных средств от продажи основных средств	
3212	Поступление денежных средств от продажи нематериальных активов	
3213	Прочие поступления	
3220	Поступление денежных средств по контрактам, заключенным за пределами государства	51,52
3221	Поступление денежных средств от продажи основных средств	
3222	Поступление денежных средств от продажи нематериальных активов	
3223	Прочие поступления	
3300	Поступление денежных средств от финансовой деятельности	51,52
3310	Поступление денежных средств по контрактам, заключенным в пределах государства	
3311	Поступление денежных средств от эмиссии ценных бумаг	
3312	Поступление денежных средств в виде полученных займов и кредитов	
3313	Прочие поступления	
3320	Поступление денежных средств по контрактам, заключенным за пределами государства	
3321	Поступление денежных средств от эмиссии ценных бумаг	
3322	Поступление денежных средств в виде полученных займов и кредитов	
3323	Прочие поступления	

Аналогично вводятся коды к бюджету выплат денежных средств.

К достоинствам данного подхода, по мнению автора, можно отнести следующее:

✓ отсутствие дублирования информации и, как следствие, высвобождение труда. Бухгалтер, отвечающий за определенный участок работы, будет фиксировать как факт совершения хозяйственной операции, присваивая ей дату, сумму и проводку, так и код опера-

ции в управленческом учете, необходимый для построения бюджетов. Так, например, бухгалтер при обработке выписки банка будет дополнительно проставлять код движения денежных средств (например, оплата поставщику в виде погашения кредиторской задолженности: в бухгалтерском учете: 60.1, в управленческом учете – 4111);

✓ возможность оперативного формирования бюджетов, что, в свою очередь, позволит проводить план-факт анализ бюджета и при необходимости, опираясь на принцип гибкости, скорректировать плановые величины;

✓ возможность оценки ключевых показателей деятельности предприятия на основе фактически исполненных бюджетов.

Предложенный автором подход позволит сформировать 2 из 3 основных бюджетов: бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств. На основе фактически полученных данных можно провести план-факт анализ исполнения бюджета, дать оценку рентабельности и платежеспособности организации, сравнить искомые величины с плановыми, и при необходимости принять соответствующие меры.

Анализ роли бюджетирования в условиях быстро меняющейся деловой среды показал, что бюджеты предприятий по производству изоляционных материалов должны отвечать определенным требованиям. Среди них есть требование гибкости бюджетов, прозрачности информации, комплексности бюджетов и т.д. Предложенная автором методика бюджетирования позволяет:

✓ обеспечить комплексность системы (бюджеты разрабатываются на всех уровнях иерархии);

✓ обеспечить принцип полноты бюджетов (отражение всей информации);

✓ обеспечить требование прозрачности информации за счет детализации статей расходов и доходов;

✓ обеспечить принцип гибкости за счет оперативного формирования бюджетов и при необходимости корректировки данных величин;

✓ проводить план-факт анализ отклонений с целью выявления оценки дисциплины бюджета;

✓ определять объем полномочий и устанавливать ответственность руководителя каждого подразделения за контролируемые показатели.

Таким образом, можно говорить об эффективности предложенной методики.

Список литературы

1. *Алексеева М.М.* Планирование деятельности фирмы. М.: Финансы и статистика, 1997. 248 с.

2. *Афанасьев А.* Особенности бюджетной модели компании // Опыт внедрения бюджетирования. URL:http://www.intalev.ru/aggregator/finance/id_2559/?date=2007-02-19 (дата обращения 15.04.2013).

3. *Бурцев В.В.* Информационная функция управленческого учета // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2003, октябрь. №41. С. 6-7.

4. *Бухалков М.И.* Внутрифирменное планирование: учебник М.: ИНФРА-М, 2000. 392 с.

5. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет: учебник М.: Омега-Л, 2007. 570 с.

6. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. М.: Юристъ, 2006. 618 с.

7. *Карпова Т.П.* Управленческий учет: учебник М.: Юнити-Дана, 2004. 351 с.

8. *Керимов В.Э.* Управленческий учет: учебник М.: Дашков и Ко, 2005. 458 с.

9. *Лейкин Д.* Управление финансами // Управление компанией. 2005. №7. URL: <http://www.management.com.ua/finance/fin089.html> (дата обращения: 21.02.2012).

10. *Хруцкий В.Е.* Внутрифирменное бюджетирование. М.: Финансы и статистика. 2005. 520 с.

11. *Шеремет А.Д.* Управленческий учет: учеб. пособие/под ред. А.Д. Шеремета.. 2-е изд., испр. М.: ФБК-ПРЕСС, 2001. 512 с.

12. *Шешукова Т.Г., Красильникова Д.Г.* История и перспективы развития управленческого учета на предприятии // Вестник Перм. ун-та. Сер. Экономика. 2010. Вып. 4. С. 20-26.