

МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНТРОЛЯ И АНАЛИЗА ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ

А.А. Бахирева, старший преподаватель

**Рубцовский институт (филиал) Алтайского государственного университета
(Россия, г. Рубцовск)**

***Аннотация.** Изучение значительного количества литературных источников по вопросам контроля и анализа исполнения бюджетов компании позволило сделать вывод о недостаточной проработке вопросов учетно-аналитического обеспечения контрольного этапа бюджетирования и, особенно на предприятиях с процессным типом производства. Статья описывает методический подход к организации учетно-аналитического обеспечения контроля и анализа процессно-ориентированного бюджета, предполагающий совершенствование форм первичной документации, отчетов по отклонениям, способа их отражения в учете.*

***Ключевые слова:** бюджетирование, бюджет, контроль, анализ, исполнение бюджета, отчетность по отклонениям, процесс.*

Рассмотрение вопросов учетно-аналитического обеспечения бюджетного контроля является чрезвычайно актуальным и весьма необходимым, так как принципы, методы, способы, отдельные процедуры контрольных, информационных и экспертно-аналитических мероприятий, исполнители, сроки, отчетность по результатам должны быть регламентированы в учетной политике по управленческому учету компании. Несомненно, что качество учетно-аналитического обеспечения не только определяет результаты контроля и анализа исполнения бюджетов, но и уровень эффективности реализации таких специфических направлений управленческой деятельности, как планирование, учет, анализ, отличающихся по видам, объемам управленческого труда, срокам их выполнения.

Основными слагаемыми эффективно действующей учетно-аналитической системы является, во-первых, ориентация на информационные потребности управления, что предполагает отражение, накопление и представление постоянного потока информации, входящей и исходящей из соответствующих центров ответственности, обеспечивающей функцию обратной связи. Во-вторых, обеспечение руководства сравнительной информацией о деятельности центров ответственности, именно поэтому учетная составляющая должна

использовать различные группировки затрат и доходов, в том числе по уровням управления, по отношению к изменению объема деловой активности, по степени регулирования и другие. Третьим слагаемым выступает первичная документация и итоговая отчетность по отклонениям, выступающие материальным носителем информации для реализации контрольной функции. Методический подход, направленный на совершенствование учетно-аналитического обеспечения контроля и анализа исполнения бюджетов, предполагает:

– разработку системы учета на основе взаимосвязи фактических и бюджетных показателей, позволяющей выявлять отклонения, как по горизонтальным, так и по вертикальным направлениям. Вертикаль учета позволяет локализовать отклонения по уровням управления – низовой уровень (действия, операции), средний уровень (бизнес-процессы), высший уровень (предприятие в целом). Горизонтальное направление позволит установить отклонения по диверсифицированным направлениям деятельности компании – экономической, экологической, социальной.

– разработку первичных документов по учету доходов и расходов, предусматривающих возможность накапливания информации об отклонениях.

– разработку форм отчетности по результатам контроля и анализа.

Как показывает практика, наиболее сложным в процессе бюджетирования является технология отражения фактических данных и отклонений от бюджетных показателей в системе учета, позволяющая свести к минимуму величину неучтенных отклонений [3]. Анализ публикаций по теме позволил установить, что для реализации вышеуказанной цели используется не только система финансового и управленческого учета, но и так называемая бюджетная бухгалтерия. В экономической литературе, посвященной управленческому учету и бюджетированию, описываются различные подходы к решению проблемы фиксации бюджетных, фактических показателей и их отклонений для целей учетно-аналитического обеспечения контроля и анализа исполнения бюджетов. Исследование методов учета отклонений от бюджетных показателей в зависимости от используемого инструментария позволило выявить два основных варианта [6]. Первый основан на отражении в системном бухгалтерском учете на синтетических и аналитических счетах, предполагает анализ данных об отклонениях, аккумулирующихся на счетах с достаточной степенью детализации, и последующее списание отклонений на счета учета результатов. При этом отклонения учитываются по различным категориям затрат и результатов, использованным ресурсам, центрам ответственности, сегментам деятельности. По мнению профессора Л.И. Хоружий «в российском бухгалтерском учете подобное получение информации об отклонениях не практиковалось».

Второй вариант предполагает отражение отклонений в первичных документах, учетных регистрах без использования специальных счетов и субсчетов, что характерно для применения нормативного метода, не предполагающего использование синтетических и аналитических счетов. Применение второго варианта имеет ряд ограничений. Несомненно, что применение норм и нормативов способствует повышению степени контроля над уровнем

издержек на внутрихозяйственном уровне путем выявления отклонений фактических затрат от их нормативных значений. Однако, по мнению ряда авторов, фактическая себестоимость в этом случае подменяется скорректированным нормативно-плановым значением, при этом достоверность нормативно-плановых значений невозможно проверить [5]. Проблема достоверности осложняется и тем, что неточность в вычислении норм расхода по одной позиции сказывается на результатах распределения фактических затрат между всеми позициями в группе, приводит к возникновению транзитных отклонений. Поскольку отклонения вычисляются расчетным путем по отдельным статьям затрат, то перерасход по одним изделиям может перекрываться экономией по другим. В свою очередь, завышенные нормы позволяют руководству цехов скрывать свои непроизводительные потери, в том числе хищения. Другой немаловажной проблемой является сохранение конфиденциальности внутренней информации, обеспечить которую можно только путем фиксации отклонений в отдельной подсистеме учета. Помимо вышесказанного, другой проблемой является традиционная организация учета в разрезе структурных подразделений, что многократно усложняет информационный обмен, приводит к ненужному дублированию данных и, как следствие, неоправданно увеличивает сроки принятия деловых решений.

Организация учетно-аналитического обеспечения контроля и анализа исполнения бюджетов предполагает формирование информационных кластеров в зависимости от специфики разрабатываемого делового решения, целей и задач бюджетирования, полезности данной информации для внешних и внутренних пользователей, которые обуславливают критерии и глубину детализации информации, определяет форму и объем предоставления данных. Поскольку в основу предлагаемого подхода положен учетный вариант отражения бюджетных и фактических данных, требуется выбор счетов синтетического и аналитического учета, разработка форм первичных доку-

ментов и управленческой отчетности, которые в совокупности могут быть использованы для контроля и анализа исполнения бюджетов, анализа причин, вызвавших отклонения, разработки последующих управленческих решений. Уровень применяемых информационных технологий, оценка ведения учета на предприятиях пивобезалкогольного производства, позволяют разработать интегрированный подход к отражению информации на счетах бухгалтерского и управленческого учета на основе действующего Плана счетов бухгалтерского учета, разработав многомерную, расширенную аналитику [1, 2]. Такой подход позволит эффективно интегрировать все составляющие системы управления- планирование, анализ, контроль, регулирование и учет.

В процессно-ориентированных производствах для реализации заявленных целей наиболее целесообразно применять разработанный американскими учеными Р. Купером и Р. Капланом ABC-метод (операционно-ориентированный метод калькулирования себестоимости продукции). Отметим, что представленная разработка стала скорее авторским обобщением практики деятельности ряда зарубежных компаний, а нобелевский лауреат по экономике Р. Коуз еще в 1937 г. предложил в качестве единицы экономической деятельности такое понятие как деловая операция. Б. Райан, развивая идеи Р. Коуза, указывает, что именно набор операций или действий является источником затрат, а себестоимость продукции формируется следующим образом: на первом этапе в себестоимость включаются прямые затраты на материалы, рабочую силу, другие переменные издержки, необходимые для осуществления операции; на втором этапе в себестоимость включаются косвенные затраты, распределяемые пропорционально количеству операций определенного вида для производства данного продукта [3].

Система учета ABC позволяет:

– провести распределение затрат наиболее корректным способом в разрезе видов деятельности, бизнес-процессов, операций и действий, следовательно, наиболее точно

оценить величину подконтрольных показателей для менеджеров различных уровней [5]. Ведь, по словам П. Друкера, «...оценка – это сегодня одна из самых слабых областей управления»;

– оценить эффективность распределения ресурсов;

– исследовать степень достижения показателей бюджетов, построить на этой основе прозрачную систему мотивации и премирования;

– оценить вклад различных подразделений в финансовый результат организации, выделить процессы, приносящие и не приносящие добавленную стоимость, на основании полученной информации осуществлять обоснованный реинжиниринг бизнес-процессов и видов деятельности;

– сформировать информационную базу для разработки бюджетов на последующие периоды.

Работу по формированию учетно-аналитического обеспечения рекомендуем вести параллельно в области разработки первичной документации и организации учета бюджетной информации.

В основе формирования аналитики по счетам учета нужно разработать ряд классификаторов, в числе которых:

– классификатор видов деятельности, бизнес-процессов, операций и действий;

– классификатор расходов и доходов по бизнес-процессам;

– перечень видов и причин отклонений, их виновников;

– перечень драйверов затрат операций.

Основу организации синтетического и аналитического учета фактических и бюджетных доходов и расходов, отклонений по ним составляет классификатор видов деятельности, бизнес-процессов, операций и действий. Представление информации в такой последовательности позволяет развернуть аналитику в следующих разрезах: экономические элементы, статьи калькуляции, места возникновения доходов и расходов, центры ответственности, объекты калькулирования. Отправной точкой, задающей темп и обеспечивающей материальную составляющую производства, является предпроизводственная стадия.

Операции данной стадии неоднородны, требуют применения дифференцированного подхода к организации учета, поскольку к расходам операций данной стадии применяются различные подходы в распределении и включении в стоимость объектов калькуляции. Так, учет затрат операции «Снабжение» предлагается организовать на счете 10 «Материалы». Согласно Плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению на счете 10.1 отражаются фактические расходы, связанные с приобретением материально-производственных запасов; по дебету и кредиту счета 10.2 учет операций ведется согласно

предварительно составленным бюджетам; на счет 10.3 списываются отклонения фактических затрат на приобретение запасов от их бюджетной величины. Дополнительно к счетам 10.1 и 10.2 следует открыть аналитические счета по видам действий («Планирование потребности в ресурсах», «Поиск поставщиков, договорная работа с поставщиками», «Разгрузочные работы» и другие), статьям расходов, группам материалов; к счету 10.3 открывается дополнительная аналитика по причинам отклонений и их виновникам.

В общем виде маска счета операции «Снабжение» имеет вид:

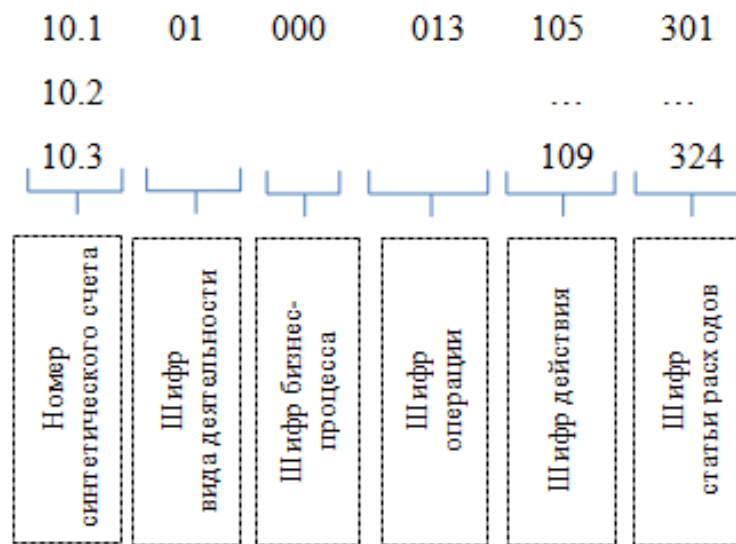


Рисунок 1. Маска счета операции «Снабжение»

Таблица 1. Организация учета расходов операции «Снабжение»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Примечание
		Дебет	Кредит	
1.	Отражены бюджетные расходы операции «Снабжение»	10.2	10.1	Отражены бюджетные расходы, связанные с приобретением ресурсов и осуществлением действий операции «Снабжение» в учете и первичных документах
2.	Отражены фактические расходы по приобретению ресурсов и осуществлению операции «Снабжение»	10.1	60	Отражена покупная стоимость ресурсов согласно счету-фактуре поставщика (без НДС)
		10.1	60	Отражена стоимость консультационных, информационных, посреднических и прочих услуг, непосредственно связанных с приобретением ресурсов (без НДС)
		10.1	70,69	Начислена заработная плата работникам, занятым разгрузкой материалов
		10.1	02, 05	Начислена амортизация основных средств, используемых для внутреннего перемещения ресурсов
3.	Определены и отражены отклонения фактических расходов	10.3	10.1	Учтены отклонения фактических и бюджетных расходов в разрезе причин и виновников отклонений.

Порядок отражения операций по указанным счетам представлен в таблице 1.

Транспортно-заготовительные расходы по приобретению ресурсов, а также расходы, связанные с функционированием операции «Снабжение», отраженные на субсчетах, распределяются между стоимостью израсходованных за период ресурсов и остатком запасов на складе. Бюджетная стоимость переданных на различные цели сырья и материалов списывается с кредита счета 10.2 в дебет счетов-потребителей ресурсов.

Предлагаемая схема демонстрирует методический подход к организации учета доходов и расходов, предполагающая первоначальное формирование затрат по осуществляемым операциям и действиям, на базе которых затем формируется себестоимость продукции, что дает возможность практической оценки результативности и эффективности операций в русле достижения поставленных целей. В этой связи важным вопросом является организация учета отклонений фактических и бюджетных показателей. На наш взгляд, учет отклонений должен быть организован системно, отклонения должны найти отражение как в учете, так и в первичных документах. Для отражения отклонений выделен специальный субсчет к счетам 30, 31, 32, 26, фактические расходы получаем путем суммирования бюджетных расходов и сумм отклонений. Не нарушает целостности учета, обеспечивает менеджмент информацией о бюджетных затратах, доходах и отклонениях в разрезе операций и действий.

Информация об отклонениях детализируется в разрезе причин и виновников отклонений, а при необходимости аналитика углубляется по видам ресурсов, видам продукции с целью контроля за эффективностью использования ресурсов и КАИБ.

Кроме того, традиционный подход в части обратной связи чреват явлениями хаотичности, когда сигналы об отклонениях поступают во все звенья, осуществляющие разработку бюджета, поэтому зачастую принимаются несогласованные, противоречивые решения по устранению отклонений. В нашей модели выстроенная последовательная обратная связь позволяет упорядочить процесс принятия деловых решений, провести комплексный анализ причин отклонений и сформировать решения по их устранению.

Развитие учетно-аналитического обеспечения предполагает также разработку первичной документации. Регистров с учетом специфики процессно-ориентированных производств и для достижения целей настоящего исследования. Основными недостатками используемой системы первичной документации являются:

- отсутствие универсальности в отражении затрат (один документ- один элемент затрат);

- невозможность отслеживания в режиме реального времени постепенного накопления затрат при прохождении продукцией отдельных операций, выделенных в производственно-реализационном цикле, указания времени пребывания незавершенной продукции в каждой операции, ответственного за совершение расходов, получения доходов в соответствии;

- отсутствие возможности документально зафиксировать возникающие по различным причинам отклонения.

Предлагаемый перечень первичных документов, содержащих необходимую информацию о состоянии действия, операции, бизнес-процесса представлены в таблице.

Таблица 2. Рекомендуемые первичные документы для предприятий с процессной организацией производства

Область применения	Наименование документа	Примечание
Запуск партии в производство	Бланк заказа	Открывается на каждую партию напитка отдельно, включает рецептурную характеристику партии, позволяет отследить стадии производства в режиме реального времени. Является накопительным регистром. Разрабатывается предприятием самостоятельно.
Учет материальных затрат: – поступление материалов – учет поступившей воды – расходование материалов – результаты инвентаризации мест хранения материалов	Акт приемки материалов Журнал учета водопотребления Требование-накладная Инвентаризационная опись товаро-материальных ценностей)	С целью оптимизации документооборота для учета поступления ресурсов предлагается использовать один документ. Составляется работниками отдела снабжения и лаборатории. Используется типовая форма №М-7 Заполняется оператором скважины. В документе фиксируется количество забранной воды согласно бюджету и фактически. Составляется работниками склада при отпуске материалов на различные цели. Разрабатывается предприятием самостоятельно. Используется типовая форма № ИНВ-3.
Учет затрат на оплату труда	Табель учета отработанного времени Расчетная ведомость	Содержит информацию об отработанном времени, потерях рабочего времени, их причинах, динамике ставки оплаты труда. Разрабатывается предприятием самостоятельно. Обобщает данные о начисленном заработке по различным основаниям. Разрабатывается предприятием самостоятельно.
Учет отчислений на социальное страхование	Расчет отчислений на социальное страхование работников	Отражаются суммы взносов на социальное страхование в разрезе видов исходных начислений за отчетный период и нарастающим итогом с начала года. Разрабатывается предприятием самостоятельно.
Учет амортизационных отчислений	Расчет амортизационных отчислений	Содержит информацию о суммах амортизационных отчислений и отработанном количестве часов за отчетный период. Разрабатывается предприятием самостоятельно.
Услуги сторонних организаций	Договора, счета-фактуры	Используется типовая форма

Кроме представленных первичных документов, для обобщения сведений о состоянии бизнес-процессов, выявления и устранения отклонений, необходимы учетные регистры. Результаты операций предпроизводственной стадии характеризуют регистры «Заказы поставщикам», «Требования-накладные». Одним из узких мест, способствующих возникновению отклонений на всех этапах производства, является материальное снабжение. Форма регистра «Заказы поставщикам» должна обеспечивать своевременное выявление

задержек при отправке поставщиками ресурсов, фиксацию отказа контрагента в поставке по причине отсутствия у него материалов, наглядное представление данных объемах и сроках просрочки оплаты поставщикам. Отклонения по номенклатуре, сорту, качеству ресурсов информируют об угрозе срыва сроков изготовления продукции, роста ее себестоимости вследствие увеличения сроков выполнения заказа покупателя. Эти данные оказывают непосредственное влияние на исполнение графика погашения кредиторской задолжен-

ности, бюджета закупки ресурсов, затрат предпроизводственной стадии, потребует неотложных управленческих решений снабженцев.

Накопительный регистр «Требования-накладные» служит для обобщения информации об имеющихся и израсходованных ресурсах в натуральном выражении. В разрезе направлений использования регистр содержит информацию о бюджетном и фактическом количестве израсходованных материалов, остатке ресурсов. Даная информация необходима для оперативного анализа обеспеченности запасами, выявления неликвидов, исходя из размера и динамики коэффициента оборачиваемости запасов. Регистр характеризует исполнение бюджетов потребности в материалах и закупки ресурсов, расчетов списания материалов в производство.

Для характеристики операций производственной стадии рекомендуется использовать регистр «Заказы покупателей», «Состояние заказов». Регистр «Заказы покупателей» формируется ежедневно, обновление информации позволяет руководству своевременно отслеживать и урегулировать возникающие по ходу производства отклонения. Данный регистр отражает особенность процессного производства, которая состоит в последовательном прохождении заказа от одной операции к другой в производственно-реализационном цикле и постепенном накоплении затрат. Кроме того, он позволяет отследить исполнение покупателями своих обязательств по оплате в соответствии с условиями заключенных договоров, и в случае просрочки предъявить соответствующие претензии. При разработке регистра «Заказы покупателей» необходимо учитывать тот факт, что частично объем заказа может быть покрыт из складских запасов готовой продукции, поэтому в форму дополнительно введен показатель «запущено в производство», рассчитываемый как разница между объемом заказа из договора и объемом продукции, поставленной со склада. По этой причине информацию о продажах со склада необходимо своевременно вносить в систему учета. Помимо

этого, регистр фиксирует данные об отказе покупателя от части партии продукции, что является одной из причин неисполнения бюджета продаж. При наличии таких фактов руководство должно принимать незамедлительные решения, минимизирующие их негативное влияние на репутацию компании. Информация регистра «Заказы покупателей» содержит данные для контроля и анализа исполнения бюджетов производства, себестоимости, графика погашения дебиторской задолженности. Аналогичную форму имеют регистры по производственной и постпроизводственной стадиям. Одним из детерминативных факторов, оказывающих существенное влияние на величину затрат, является фактор времени. Потери рабочего времени могут складываться вследствие ожидания на рабочих местах по причине отсутствия/недостатка материалов, производственных мощностей, осуществления излишней обработки, не представляющей и не добавляющей ценности для потребителя, перепроизводство и неслаженность операций, излишние перемещения сырья и готовой продукции. Если информацию о дате начала и окончания операции можно увидеть в бланке заказа, то данные по точкам контроля представлены в регистре «Состояние заказов». Регистр содержит информацию о количестве точек контроля, результатах контрольных процедур. Таким образом, реализуется на практике «триединая функция планирования», объединяющая контроль распределения и эффективности использования материально-производственных запасов, качества продукции и исполнения бюджетных показателей. Для квалификации операций постпроизводственной стадии используется регистр «Выпуск / Продажа». Данный регистр позволяет получать актуальную информацию о соответствии сроков и объемов выпуска и реализации продукции договорным условиям. Более того регистр позволяет отслеживать объемы возвратов продукции и их причины. Особенно важными для компаний с процессным типом производства являются вопросы налаживания эффективной обратной связи с по-

требителями. С этой целью регистр содержит информацию об оценке покупателями качества продукции, послепродажно-го сервиса, отношения к бренду.

Разработанные регистры и первичные документы повысят оперативность, досто-

верность и результативность КАИБ в организациях с процессным типом организации производства, их применение будет способствовать локализации и эффективному освоению потенциальных факторов реализации стратегии компании.

Библиографический список

1. *О бухгалтерском учете* [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 06.12.2011 г. №402-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант плюс».
2. *Учетная политика* организации [Электронный ресурс]: Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/2008): утв. приказом Минфина России от 06.10.2008г. №106н. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант плюс».
3. *Аньшин, В.М.* Бюджетирование в компании: Современные технологии постановки и развития: учебное пособие [Текст] / В.М. Аньшин, И.Н. Царьков, А.Ю. Яковлева. – М.: Дело, 2005. – 240 с.
4. *Батрин, Ю.Д.* Бюджетирование деятельности промышленных предприятий [Текст] / Ю.Д. Батрин. – М.: Высшая школа, 2001. – 253 с.
5. *Бримсон, Д.* Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании [Текст] / Д. Бримсон. – М.: Вершина, 2007. – 336 с.
6. *Ермакова, Н.А.* Контрольно-информационные системы управленческого учета [Текст] / Н.А. Ермакова. – М.: Экономика, 2005. – 296 с.

THE METHOD OF FORMATION ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT MONITORING AND ANALYSIS OF BUDGET EXECUTION

A.A. Bakhirev, *senior lecturer*

**Rubtsovsk institute (branch) of Altai state university
(Russia, Rubtsovsk)**

Abstract. *The author concluded that the lack of elaboration of the issues of accounting and analytical support to the pilot phase of the budgeting process-type enterprises with a production based on the study of a large number of publications. This article describes the methodological approach to the organization of accounting and analytical support for monitoring and analysis a process-oriented budget, involving improvement the forms of primary documentation on deviations reports, the method recording.*

Keywords: *budgeting, budget control, analysis, budget execution, reporting deviations, the process.*