

Здрок В. А.
студент 4-го курса направл. подг. «Менеджмент»,
Красюк Е. В.
ст. преп. каф. менеджмента
ГОУ ВПО ЛНР «Донбасский государственный
технический университет», г. Алчевск, ЛНР

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ИНСТРУМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье проанализировано влияние системы бюджетирования управление затратами предприятия на эффективность его деятельности. Отмечено влияние бюджетирования на формирование основы производственно-хозяйственной деятельности производственного предприятия. Обосновано значение бюджетирования как инструмента планирования, анализа и контроля деятельности предприятия. Показаны преимущества менеджмента субъекта хозяйствования в связи с применением бюджетов. Представлена блок-схема взаимосвязи бюджета прибыли промышленного предприятия с бюджетами затрат. Рассмотрена математическая зависимость затрат от объема производства. Раскрыты виды бюджетов в зависимости от способа реализации. Отмечено соответствие определенных отношений постоянных затрат, переменных затрат, цены и прибыли. Показана зависимость относительного уровня прибыли исходя из себестоимости и отношений постоянных затрат к переменным. Представлен анализ отклонения затрат. Доказана целесообразность применения бюджетирования, как инструмента управления затратами производственного предприятия.

Ключевые слова: управление затратами, затраты предприятия, бюджетирование, сокращение затрат, предприятие.

Постановка проблемы. Высокая степень нестабильности факторов внешней среды, низкий уровень прогнозируемости их динамики, обострение экономических и политических противоречий мирового и национального характера оказывают влияние на хозяйствования отечественных производственных предприятий. Указанное значительно усложняет и диверсифицирует задачи, стоящие перед руководством предприятия, обуславливает необходимость поиска новых принципов, методов, инструментов управления, отвечающих требованиям современности.

Несмотря на большое количество задач, стоящих перед руководством предприятия по управлению затратами, все они могут быть сведены к общей основной задаче, ориентирующей управление на достижение основной цели предприятия — получение прибыли. Это может достигаться посредством бюджетирования, как одного из ключевых инструментов экономического управления затратами предприятия.

Анализ последних исследований и публикаций. Весомый вклад в разработку теоретических и прикладных основ бюджетирования на предприятии сделали такие отечественные и зарубежные ученые, как: Череп А. В. [1], Гик В. В. [2], Костырко Г. О. [3], Щеголькова С. В. [3], Батенко Л. П. [4], Зинькевич Т. О. [4], Кизенко О. О. [4], Орлова К. Е. [5], Печка А. М. [6], Пилипенко А. А. [7], Ключко И. П. [7], Писарчук О. В. [7], Хиггинс Р. С. [8], Гудз С. [9]. Однако, несмотря на разработки ученых и исследователей, которые рассматривали общие аспекты бюджетирования, возникает необходимость определения бюджетирования, как инструмента обеспечения управления затратами производственных предприятий.

Целью статьи является теоретическое обоснование и определение перспектив бюджетирования, как инструмента обеспечения управления затратами производственных предприятий.

Изложение основного материала. Учитывая роль системы бюджетирования в деятельности предприятия, особое значение приобретает рациональная ее организация, что, в первую очередь, предполагает определение принципов ее формирования и функционирования [5].

Деятельность по управлению затратами, можно характеризовать так, что, во-первых, она происходит в пределах функций, направленных на достижение определенных целей и

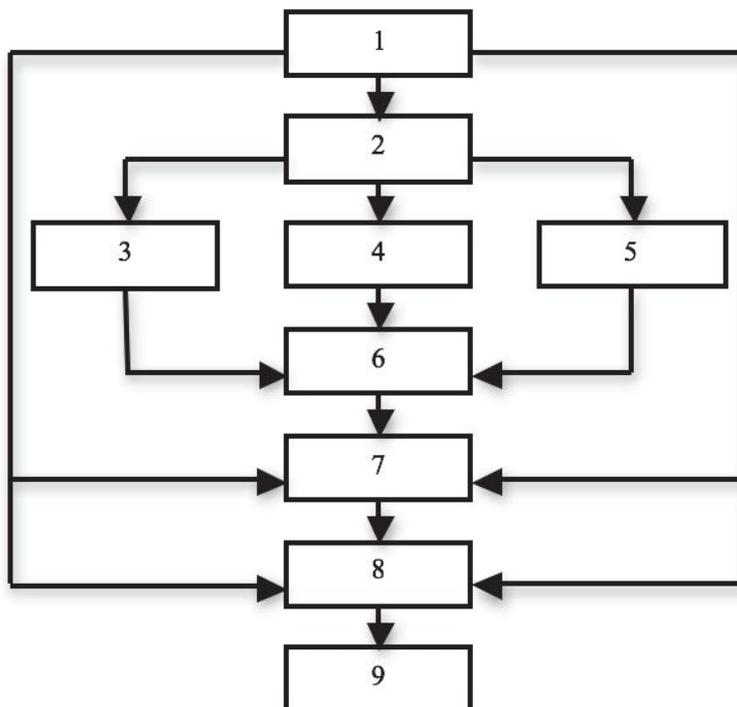
решение конкретных задач, во-вторых, в центре их находится функция регулирования. Регулирование предусматривает набор инструментов методического и организационного характера, обеспечивающих эффективность затрат.

За основу такого регулирования берется формирование затрат как главного компонента, влияющего на достижение основной цели предприятия — получение прибыли [4]. Для формирования прибыли и контроля за ней применяется метод бюджетирования затрат. Поскольку целью управления затратами является получение необходимой прибыли, то все бюджеты по затратам должны ориентироваться на бюджет прибыли от реализации продукции предприятия.

Бюджетирование деятельности предприятия по своей сути представляет собой стандартизированный процесс определения затрат предприятия и связанных с ними ресурсов, что в совокупности формируют основу производственно-хозяйственной деятельности предприятия [7]. Бюджетирование выступает мощным инструментом планирования, анализа и контроля деятельности предприятия, в то же время, отвечает требованиям гибкости и системности, что дает преимущества менеджмента субъекта хозяйствования в процессе принятия и реализации решений [1].

Практика предприятий показывает, что при примерно стабильном составе (номенклатуре) бюджетов и подходы к их разработке существуют разные. По технологии составления бюджетов их виды представлены на рисунке 1.

Гибкий способ разработки бюджета наилучшим образом подходит для центров полностью управляемых затрат, где важно видеть изменения переменных и смешанных затрат в зависимости от объема производства [2]. Для разработки бюджета указывается ставка переменных затрат на единицу продукции и прироста смешанных затрат на единицу прироста объема продукции.



1 — бюджет реализации; 2 — бюджет производства; 3 — бюджет прямых материальных затрат; 4 — бюджет прямых затрат труда; 5 — бюджет общепроизводственных расходов; 6 — бюджет производственных затрат; 7 — бюджет коммерческих затрат; 8 — бюджет общехозяйственных затрат; 9 — бюджет доходов и затрат

Рисунок 1 — Блок-схема взаимосвязи бюджета прибыли промышленного предприятия с бюджетами затрат [разработка автора]

В этом случае решение практического задания по зависимости затрат от объема производства выражается формулой

$$3Q = F(C_{пер}; Q; C_{пр}; Q) \quad (1)$$

и экономико-математической формулой

$$3Q = C_{пер} \cdot (Q + Q) \pm C_{пр} \cdot Q, \quad (2)$$

где $3Q$ — затраты при объеме выпуска продукции, равный $(Q + Q)$;

Q — базовый объем выпуска;

Q — прирост (уменьшение) объема выпуска по сравнению с базовым объемом выпуска;

$C_{пер}$ — ставка переменных затрат на единицу продукции;

$C_{пр}$ — ставка прироста переменных затрат на единицу прироста объема продукции.

Фиксированные бюджеты больше применяются для центров частично управляемых затрат [3]. Эти затраты, по сути, не меняются в зависимости от объема выпуска продукции. Как показано на рисунке 2, используются фиксированные бюджеты нескольких видов.

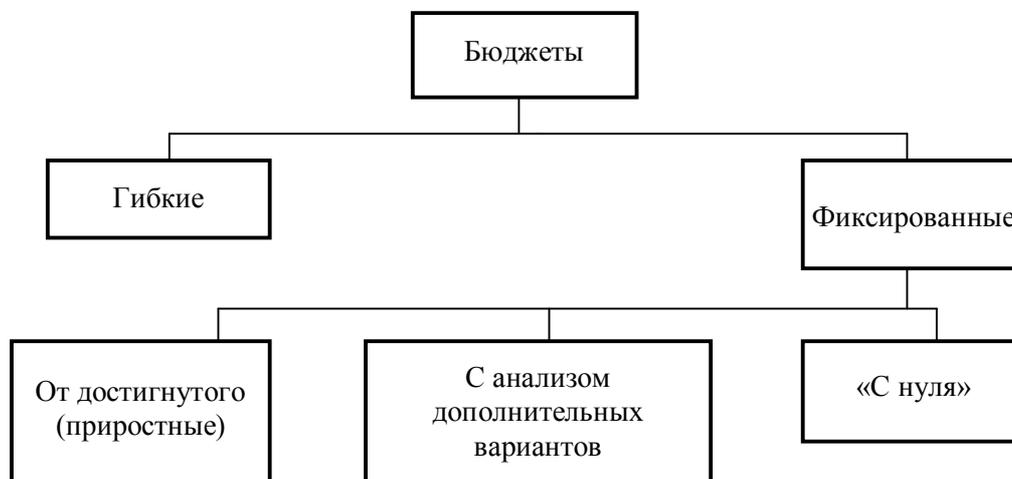


Рисунок 2 — Виды бюджетов зависимо от способов реализации [разработка автора]

Бюджеты «от достигнутого» составляются на основании статистических данных прошлых лет с учетом изменения условия деятельности предприятия. В этом случае зависимость затрат от изменения влияющих на них параметров можно выразить функцией

$$3^{OT}_{\Sigma пар} = f \left[(C_{пар1}^б + C_{пар1}^{OT}), (C_{пар2}^б + C_{пар2}^{OT}), \dots, (C_{парi}^б + C_{парi}^{OT}) \right], \quad (3)$$

где $3^{OT}_{\Sigma пар}$ — суммарная величина затрат в отчетном периоде с учетом изменений условий деятельности предприятия;

$C_{пар1}^б, C_{пар2}^б, \dots, C_{парi}^б$ — достигнутая в базовом периоде величина 1-го, 2-го, ..., i-го параметра;

$C_{пар1}^{OT}, C_{пар2}^{OT}, \dots, C_{парi}^{OT}$ — ожидаемый или фактический прирост 1-го, 2-го, i-го параметра в отчетном году.

Расчет затрат может производиться по условиям прироста в отчетном периоде цеховых затрат (накладных), общепроизводственных, коммерческих затрат и др.

Так, при изменении в отчетном периоде косвенных затрат i-й группы по j-му изделию затраты можно рассчитать, исходя из этих новых условий деятельности предприятия, по формуле (при постоянной основе распределения затрат):

$$Z_{звi} = \left[\frac{Z_i^{\bar{}} + \Delta Z_i^{зв}}{Z_p^{\bar{}}} \right] \cdot Z_{брj} \cdot Q_{звj}, \quad (4)$$

где $Z_{звi}$ — косвенные расходы i-й группы по j-му изделию в отчетном периоде;

$Z_i^{\bar{}}$ — косвенные затраты i-й группы по всем видам изделий в базовом периоде (например, по группе общепроизводственных затрат);

$\Delta Z_i^{зв}$ — прирост в отчетном году косвенных затрат i-й группы по всем видам изделий;

$Z_p^{\bar{}}$ — косвенные затраты в базовом периоде по всем видам изделий;

$Z_{брj}$ — база распределения затрат по j-му изделию;

$Q_{звj}$ — объем выпуска j-х изделий в отчетном году.

Что касается фиксированного бюджета с дополнительной обработкой, то он предполагает разнообразное решение с фиксированной величине прироста для каждого варианта [6].

Наиболее сложным является фиксированное бюджетирование «с нуля». Это бюджет складывается для данного центра затрат впервые. Его разработка более приемлема для частично управляемых затрат и когда потенциальные потери могут быть достаточно велики [5]. Процедура формирования бюджета «с нуля» предполагает анализ альтернативных вариантов с оценкой затрат для каждого из вариантов и эффекта от каждого из них, определение факторов, ограничивающих возможности достижения минимальных затрат и их оптимизации.

Для надежного и эффективного осуществления процессов в управлении затратами на основе бюджетирования нужно следование общим закономерностям экономического функционирования его в системе предприятия, ибо, как видим, и с функциональной модели управления затратами входит в систему предприятия в качестве одной из ее подсистем [8]. Поскольку на управление затратами возлагается задача обеспечения получения запланированной суммы прибыли и ее максимизации путем приведения анализа отклонений от нормы затрат до удовлетворительных размеров, то самым важным является соблюдение требования соответствия определенных отношений постоянных затрат, переменных затрат, цены и прибыли. Аналитическое выражение этого требования, полученный в результате исследований, имеет следующий вид:

$$\frac{Z_{ном}}{q \cdot Z_{ном}} = \frac{Ц}{Z_{пер}} \cdot \frac{1}{(1 + П_о)} - 1, \quad (5)$$

где $Z_{ном}$ — постоянные затраты;

$Z_{пер}$ — переменные расходы;

q — количество единиц продукции;

$Ц$ — цена продукции;

$П_о$ — относительная прибыль:

$$П_о = П_p / C_q, \quad (6)$$

где $П_p$ — прибыль от реализации продукции;

C_q — себестоимость q единиц продукции.

Формула (6) позволяет обосновывать и принимать решения по издержкам, цене, которые обеспечивают заданную доходность. С применением той же методики решается и обратная задача: определяется уровень относительного прибыли исходя из себестоимости и отношений постоянных затрат к переменным $[Z_{ном} : (q \cdot Z_{пер})]$ и цены к переменным расходам,

приходящаяся на единицу продукции $[Ц : Z_{пер}]$. Уровень доходности здесь определяется по такой зависимости:

$$P_o = \frac{Ц}{Z_{пер}} \cdot \frac{1}{1 + \frac{Z_{ном}}{q + Z_{пер}}} - 1. \quad (7)$$

Показатель уровня относительной прибыли может быть выражен так же в процентах.

В условиях ограниченности ресурсов, под которой подразумевается не только альтернативный выбор продукта для выпуска, но и возможные сбои в обеспечении ими производства за несвоевременность поставок материальных запасов, а также других причин, вызвавших отклонения от нормального течения производственного процесса, в связи с чем приходится по ходу этого процесса решать задачи корректировки затрат, и в какой-то степени за счет их уменьшения, стремясь ограничить потери по прибыли.

Для этого, например, с помощью экспресс-анализа следует определить области отклонение по прибыли и затем величину выявленных отклонений.

Для более точного выявления влияния отклонений по затратам на выручку предприятия и, следовательно, на его доход следует учитывать и другие причины, которые вызывают изменение этих показателей. Возможно отставание фактического объема выручки от запланированного в связи со снижением эффективности, производительности труда, сбоев в реализации, из-за изменения цен реализации и проч. Так, например, отклонение выручки от реализации (V_p) можно оценить по формуле:

$$V_{откл.p.} = V_{p.ф.} - V_{p.п.}, \quad (8)$$

где $V_{p.ф.}$, $V_{p.п.}$ — фактические и плановые объемы реализации.

Отклонение выручки от реализации $V_{откл.p.}$ состоит из двух составляющих: отклонений по объему реализации $V_{откл.p.об.}$ и отклонений по ценам реализации $V_{откл.p.ц.}$, то есть

$$V_{откл.p.} = V_{откл.p.об.} + V_{откл.p.ц.}, \quad (9)$$

$$V_{откл.p.об.} = ЦП \cdot (Q_f - Q_n), \quad (10)$$

$$V_{откл.p.ц.} = Q_f \cdot (Ц_f - Ц_n), \quad (10)$$

где Q_f , Q_n — объемы выпуска фактический и плановый;

$Ц_f$, $Ц_n$ — фактическая и плановая цена единицы продукции.

Таким образом, исключая из общего бюджета плановые отклонения по выручке, отклонение по объему реализации отклонения по ценам, получают отклонения максимально приближенные к отклонений по затратам. Это означает, что принятые решения по бюджетированию расходов с учетом возможных отклонений будут более обоснованными и объективными.

Выводы. Управление затратами является подсистемой управления предприятием, таким образом, в своих целях исходит из стратегических целей предприятия. На основе этих целей далее идет разработка стратегии в виде конкретных целей с определением объектов стратегических действий, их направлений, приоритетов, средств контроля за результатом. Можно отметить, что в современных условиях хозяйствования бюджетирования выступает важным и эффективным инструментом экономического управления затратами производственного предприятия, поскольку отвечает требованиям гибкости, результативности, оптимальности, системности и предоставляет широкие возможности в сфере управления затратами руководителям разных уровней.

Список литературы

1. Бюджетирование как инструмент обеспечения жизнедеятельности предприятия: монография / под ред. А. В. Череп. — Запорожье : Запорожский национальный университет, 2011. — 220 с.
2. Ик, В. В. Бюджетирование как инструмент контроля затрат на инновации в строительстве / В. В. Ик // Инновационная экономика : научно-производственный журнал. — 2013. — № 7 (45). — С. 320–324.
3. Костырко, Р. О. Организация внутреннего контроля в управлении расходами машиностроительного предприятия : монография / Р. О. Костырко, С. В. Щеголькова. — Луганск : ВНУ им. В. Даля, 2009. — 296 с.
4. Основы бюджетирования : учеб.-метод. пособ. для самост. изуч. дисц. / Л. П. Батенко, Т. О. Зинькевич, О. О. Кизенко и др. ; под общ. ред. Л. П. Батенко. — К. : КНЭУ, 2010. — 202 с.
5. Орлова, К. Е. Бюджетирование как эффективный инструмент экономического управления деятельностью предприятия [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/01/149-1.pdf>.
6. Печка, А. М. Бюджетирование как составляющая процесса управления предприятием / А. М. Печка // Водный транспорт. — 2013. — № 1. — С. 93–97.
7. Формирование учетно-аналитического обеспечения управления затратами предприятий и их объединений : монография / А. А. Пилипенко, И. П. Дзедко, А. В. Писарчук ; под общ. ред. д.э.н., доц. Пилипенко А. А. — Х. : Изд. ХНЭУ, 2011. — 344 с.
8. Хиггинс, Г. С. Финансовый анализ : инструменты для принятия бизнес-решений : пер.с англ. / Р. С. Хиггинс. — 8-е изд. — М. : Вильямс, 2007. — 461 с.
9. Гудз, С. Типичные ошибки в постановке бюджетирования / С. Гудз // Круглый стол. — 2006. — № 10.

© Здрок В. А.

© Красюк Е. В.

**4th year student of the direction of training “Management” Zdrok V. A, Senior lecturer of management Department Krasuk E. V. (SEI HPE LPR “Donbass State Technical University”, Alchevsk, LPR)
BUDGETING AS AN INSTRUMENT FOR COSTS MANAGEMENT AT PRODUCTION ENTERPRISES**

The article analyzes the influence of the system of budgeting the management of enterprises costs on the effectiveness of its work. The influence of budgeting on the formation of the basis of production and economic activity of the production enterprise is noted. The value of budgeting as an instrument of planning, analysis and control of the enterprise activity is substantiated. The advantages of management of a business entity in connection with the use of budgets are shown. The block diagram of the relationship between the profit budget of the production enterprise and the cost budgets is presented. The mathematical dependence of costs on the volume of production is considered. The types of budgets are disclosed depending on the implementation method. Certain relationships of constant costs, variable costs, prices and profits are noted. The dependence of the level of relative profit on the basis of cost and relations of constant costs to variables is shown. Analysis of cost deviation is presented. The expediency of using budgeting as an instrument for managing the costs of the production enterprise has been proved.

Key words: cost management, enterprise costs, budgeting, cost reduction, enterprise.