Бюджетирование как часть управленческого учета

# Содержание

Введение

1. Бюджетирование в системе управленческого учета

1.1 Формирование бюджетов и их роль в системе управления предприятием

1.2 Методология разработки гибкого бюджета

2 Организационно-экономическая характеристика предприятия

ОАО " Ростелеком "

2.1 Методология формирования бюджетов в ОАО «Ростелеком»

2.2 Возможности разработки гибких бюджетов в ОАО «Ростелеком»

Заключение

Список использованной литературы

# Введение

В условиях становления и развития в России рыночных отношений, ориентируемых на соблюдение экономических интересов хозяйствующих субъектов, возрастает значение качества и информативной емкости учетной информации. Разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий, функционирование управленческой бухгалтерии позволяют предприятию в современных условиях использовать наиболее эффективные формы и методы производственного учета, контроля и управления затратами на всех уровнях производственного процесса.

Информация, получаемая в системе управленческого учета, представляет все особенности организации коммерческого предприятия, она полностью раскрывает экономические, технические и технологические особенности производственных процессов и возможности производства, сложившиеся внутрипроизводственные отношения, используемые ресурсы, финансовые возможности. Подобная учетная информация должна обеспечивать создание действенной системы контроля и управления деятельностью предприятия. Переориентация всего учетного процесса на удовлетворение интересов управления связано с решением задач обеспечения эффективного управления производством, выявлением и минимизацией издержек как на этапе производства, так и на этапе заготовления ресурсов и реализации выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

В современных условиях развития производственных отношений система внутрипроизводственного учета и контроля интегрирует в единую систему управленческого учета. Формирование такой системы для каждого российского предприятия является важным элементом повышения конкурентоспособности и эффективности производственной деятельности.

Актуальность исследуемой темы обусловлена тем, что управленческий учет является сравнительно новым видом учета для отечественных предприятий. Создание и освоение на практике новых нетрадиционных систем получения информации о затратах и результатах деятельности, применение новых подходов и методов оценки и контроля обеспечивают возможность решения многих задач эффективного управления современным предприятием.

Основным объектом управленческого учета являются, осуществляемые предприятием затраты, при этом одной из форм планирования, широко применяемой в системе управленческого учета, является формирование «гибких бюджетов», обеспечивающих возможность расчета размера статей затрат для разных уровней выручки в диапазоне возможных значений (под диапазоном возможных значений подразумевается совокупность уровней выручки, с которыми организация предполагает работать в данном временном периоде) и определения отклонений бюджетных данных от фактических, вызванных изменением объема выручки по сравнению с первоначально прогнозируемым.

Целью работы является анализ возможностей использования гибких бюджетов в качестве инструмента планирования и управления в рамках системы управленческого учета.

Для достижения поставленной цели в работе определены следующие задачи:

1) Раскрыть роль бюджета как информационной базы в системе управленческого учета.

2) Проанализировать технологию разработки гибких бюджетов;

3) На примере открытого акционерного общества «Ростелеком» проанализировать принципы формирования и виды разрабатываемых бюджетов.

4) Предложить механизм использования гибких бюджетов в рамках системы управленческого учета.

В качестве базы исследования было избрано открытое акционерное общество «Ростелеком».

Источниковой базой послужила финансовая информация о деятельности организации, сводные бюджеты и другие документы, отражающие особенности функционирования систем бухгалтерского и управленческого учета.

Теоретической основойработы стали труды таких известных специалистов в области управленческого учета, как В.Ф. Палий, Т.П. Карпова, С.А. Николаева и др.

1. Бюджетирование в системе управленческого учета

## 1.1 Формирование бюджетов и их роль в системе управления предприятием

Сложность и многообразие производственных систем порождают многогранность проблемы управления производством и его информационного обеспечения. Сложность управления производством потребовала большого разнообразия элементов внутрихозяйственного механизма, которые характеризуют экономическую, социальную и технологическую направленность в деятельности предприятия. Как известно, основными из них являются: нормирование, планирование, прогнозирование, стимулирование, непосредственно управление производством, финансирование и кредитование, ценообразование, организация труда и производства, техника и технология, информационное обеспечение.

Одной из наиболее важных функций управленческого учета является планирование, которое представляет собой постановку целей деятельности в виде количественных и качественных показателей, которые необходимо достигнуть предприятию за тот или иной период. Реализация этой функции осуществляется путем формирования бюджетов.

Бюджет — это план, содержащий стоимостные показатели. Стоимостные показатели можно «встроить» практически в любой план. Если, например, «План производства» отражает планируемую к производству продукцию в натуральном выражении — это план. Но если добавить в «План производства» еще одну колонку — «Стоимость произведенной продукции по учетной цене реализации», — план превратится в бюджет. Получается, что деление планов на собственно планы и бюджеты достаточно условно и практически любой план одновременно можно квалифицировать как бюджет.

Работа по составлению бюджета проводится в несколько этапов:

* первый этап — оценка исполнения бюджета за предшествующий период;
* второй этап — рассмотрение проектируемых производственных показателей, на основе которых будет составляться финансовый план;
* третий этап — разработка проекта финансового плана [3, с. 34].

Для конструирования бюджетов применяются разные методы (приемы). Шире всего распространены метод прогноза объемов реализации, метод бюджета наличности, метод бюджета дополнительных вложений капитала и др.

«Метод бюджета наличности» и «Метод бюджета дополнительных вложений капитала» – используются предприятиями при разработке модели «бюджетирование». Бюджет наличности имеет своей целью обеспечить скоординированность доходов и расходов; в нем детализируются потоки наличности (входящие — доходы и исходящие — расходы) за определенный будущий период. Он составляется на год или полгода вперед с разбивкой по месяцам, возможно составление бюджетов наличности на неделю вперед. Основой для составления прогноза служат ежедневные отчеты о движении наличности. При составлении планового бюджета наличности:

1. закупки материалов определяются в соответствии с прогнозом продаж;
2. оплата материалов, которые потребуются в следующем квартале, осуществляется в предшествующем квартале;
3. затраты на труд обычно принимаются равными 30% годовых продаж;
4. прочие затраты (амортизация, электроэнергия, административные расходы) - около 20% годовых продаж;
5. раздел «труд + остальные затраты» в бюджете наличности не изменяется в течение года (запланировав определенную численность работников в начале года, предприятие не изменяет ее до конца года);
6. выплаты процентов и налогов производятся в конце квартала.

В «Бюджете дополнительных вложений капитала» уточняются запланированные денежные расходы с учетом изменений: строительство или приобретение дополнительных заводов, машин и оборудования, замена изношенных капитальных активов.

Бюджет продаж, как правило, составляют в коммерческих организациях. При этом прогнозирование определенного объема продаж осуществляется с учетом анализа уровня конкурентоспособности товаров (продукции), изменений во внешней среде, динамики потребительского спроса и т.п.

Среди основных бюджетов выделяют также: операционные планы (бюджеты текущей деятельности) и финансовые планы.

К операционным планам относят:

* + бюджет реализации;
  + план производства;
  + бюджет прямых материальных затрат;
  + бюджет затрат на оплату труда;
  + план потребности в мощностях;
  + план общепроизводственных затрат;
  + бюджет производственной себестоимости;
  + план общехозяйственных затрат;
  + план коммерческих затрат.

К финансовым планам относят:

* + бюджет доходов и расходов.
  + бюджет инвестиций;
  + бюджет движения денежных средств;
  + прогнозный баланс.

Выделяют также непрерывные (скользящие) планы. Особенность их состоит в том, что по окончании очередного планового периода (месяца, квартала) к плану прибавляется новый. Таким образом, обеспечивается неизменность планового горизонта (в любой момент существует план, например, на год вперед) [1, с. 59].

бюджет план контроль учет

Очевидно, что в системе управленческого учета, призванной обеспечить наиболее полный контроль за выполнением «заданных» показателей, снижение производственных и трансакционных издержек, а следовательно обеспечить растущую прибыльность и эффективность хозяйственной деятельности, бюджет и его элементы служат:

а) инструментом дальнейшего планирования;

б) источником информации для оценки результатов деятельности;

в) информацией для принятия управленческих решений.

## 1.2 Методология разработки гибкого бюджета

Цели компании должны быть выражены в конкретных показателях для всех уровней организации, ответственность за выполнение этих задач должна быть возложена на конкретных менеджеров. Этот процесс известен как программно-целевое управление. Неотъемлемым элементом программноцелевого управления являются гибкие бюджеты. Гибкие бюджеты используются как инструмент помощи и контроля затрат, связанных с ведением деятельности и осуществлением задач организации [7, с. 15].

Гибкие бюджеты составляются исходя из предположения о наличии связи между выручкой (объемом продаж) и конкретными статьями затрат. Таким образом, целью составления гибких бюджетов является соблюдение соответствия между доходами и расходами организации, исходя из реальных обстоятельств, т.е. недопущение увеличения расходов при невыполнении плана по выручке (объему продаж). При этом необходимо отметить, что базой для формирования гибких бюджетов является наличие прогнозных (статичных) бюджетов. Кроме того, для функционирования системы гибких бюджетов необходимо соблюдение двух условий:

1. Наличие формализованной организационной структуры, т.е. субъекта управления.

2. Наличие инструментов (механизмов) управления – регламентов процедур контроля и методических подходов к формированию гибких бюджетов.

Для бизнеса со сложной организационной структурой необходимо учитывать и тот факт, что в связи с тем, что документы, подтверждающие расходы, рождаются в границах юридических лиц, регламенты процедур контроля должны формироваться для каждого конкретного юридического лица.

Процедуру формированию гибких бюджетов можно представить в виде следующих этапов:

1-й этап. Определение ключевых показателей, по которым будут осуществляться процедуры контроля. Это объясняется тем, что на сегодняшний день на предприятиях практически невозможно осуществлять контроль по всем показателям, что, в свою очередь, вызвано отсутствием качественной информационной технологии, а именно, неподготовленностью программных продуктов и отсутствием культуры контроля среди менеджеров и т.д. При этом необходимо определить, в соответствии с каким критерием будет осуществляться выбор ключевых показателей. В качестве таких критериев можно выделить:

1. Удельный вес статьи расходов в общей сумме расходов. Используя данный критерий необходимо определить уровень существенности (можно предложить осуществлять выбор по наиболее весомым расходам, составляющим в сумме 80% всех расходов организации).

2. Экспертное мнение ведущих менеджеров о наиболее существенных статьях расходов. Однако необходимо учитывать, что некоторые расходы, в понимании ведущих менеджеров, могут быть существенными, наряду с этим их величина может быть незначительной. На практике имеет смысл сочетание обоих критериев [7, с. 16].

2-й этап. Следующим шагом в формировании гибких бюджетов является разделение ключевых расходов на две группы (по признаку – отношения к объему реализации): переменные и постоянные. При проведения классификации расходов предварительно необходимо осуществить выбор базы для определения поведения расходов. При выборе базы необходимо исходить из организационной структуры бизнеса и схемы товародвижения для каждого юридического лица.

Необходимо отметить, что при наличии в структуре бизнеса организаций, не вступающих в контакт с внешней средой (в части товарных операций), может возникнуть проблема, которая не позволит провести точную классификацию расходов данных юридических лиц, т.к. их выручка (объемы реализации) не отражает реального товародвижения. Решением данной проблемы может быть использование в качестве базы распределения выручки от реализации (объемов реализации) тех юридических лиц, которые находятся на границах с внешней средой (с учетом схем движения товаров).

При классификации расходов на две группы можно использовать два подхода:

1) исходя из экономической сущности показателей;

2) используя методы математической статистики (трендовый анализ).

И у первого, и у второго подхода есть свои плюсы и минусы. Основными недостатками первого подхода можно назвать:

— алгоритмы расчета плановых значений могут существенным образом искажать поведение затрат;

— фактор «сезона» может оказывать существенное влияние на поведение затрат.

Существенным недостатком второго подхода является наличие определенной доли условности расчетов. С целью снижения рисков, связанных с некорректностью в определении поведения расходов, необходимо сочетание обоих подходов при условии сохранения приоритета экономической сущности расходов над формой. При этом необходимо помнить о том, что существует третья группа расходов — смешанные. В рамках второго этапа построения гибких бюджетов необходимо выделение в смешанных расходах переменной и постоянной составляющих. Это возможно с использованием методов математического анализа (минимаксный метод, метод регрессии).

3-й этап. Установление и согласование нормативных значений переменных расходов на единицу натуральной реализованной продукции. В рамках гибких бюджетов считается, что постоянные расходы являются затратами периода и поэтому не корректируются при изменении объемов, а переменные расходы, являясь элементом калькулирования, подвергаются корректировке при изменении объемов. По результатам второго этапа построения гибких бюджетов можно сформировать систему нормативных значений переменных расходов, по которым в последующем будет осуществляться корректировка.

4-й этап. Формирование системы гибких бюджетов. С использованием программного продукта Excel или другого, специально созданного программного продукта формируется система гибких бюджетов и осуществляется динамическое планирование.

Аналитический подход, положенный в основу рассматриваемой методики, в определенном смысле универсален и может быть использован для объекта управления, определенного в любых заданных границах: для отдельного бизнес-процесса, конкретного предприятия или группы связанных организаций. Однако в зависимости от того, для какого уровня управления создается модель, экономическое содержание элементов модели и, соответственно, интерпретация показателей, рассчитываемых с ее использованием, существенно различаются.

Общую формулу гибкого бюджета, определяющую общие бюджетные затраты для любого уровня производственной деятельности, можно представить в следующем виде [9, с. 68]:

Зпер \* Опрод + Зпост, (1.1)

где:

Зпер — переменные затраты на единицу продукции;

Опрод — объем продаж;

Зпост — бюджетные постоянные затраты.

Переменными затратами предприятия являются затраты, сумма которых находится в линейной зависимости от размера выручки в пределах диапазона возможных значений. Постоянными затратами являются затраты, которые не зависят от объема выручки в пределах диапазона возможных значений. Ответственные службы предприятия определяют какие из затрат относятся к постоянным или переменным. В российском бухгалтерском учете нет подобной классификации затрат. Поэтому имеет смысл воспользоваться для начала делением затрат на прямые и косвенные, поскольку прямые затраты в абсолютном большинстве случаев являются по своей сути переменными, а косвенные — постоянными.

Величина статьи переменных затрат в гибком бюджете вычисляется как:

СТгб = СТсб + Кзв х (ВРф - ВРп), (1.2)

где:

СТгб — величина статьи переменных затрат в гибком бюджете;

СТсб — величина статьи переменных затрат в статичном бюджете;

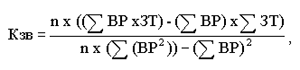
Кзв — коэффициент зависимости затрат от выручки;

ВРф — фактический объем выручки;

ВРп — плановый объем выручки.

Коэффициент зависимости затрат от выручки может определяться методом статистического анализа (практически это самый простой метод), за основу которого целесообразно принять метод наименьших квадратов. Расчет Кзв осуществляется по следующей формуле [9, с. 69]:

(1.3)



где

n — количество месяцев, за которые рассматриваются статистические данные. Целесообразнее, когда их количество превышает 6;

ВР — величина выручки за рассматриваемые периоды;

ЗТ — величина рассчитываемых переменных затрат за рассматриваемые периоды.

Такова общая методика составления гибкого бюджета, используемая на ряде предприятий.

Следующий этап — анализ отклонений между статьями статичного и гибкого бюджетов. Если фактическая величина переменных затрат по статье отклонилась от статичного бюджета, но не превышает планового показателя по гибкому бюджету, данное отклонение можно считать нормальным.

Превышение затрат от плановых показателей по гибкому бюджету на заранее определенную сумму (по статье затрат либо по ЦФО в целом) рассматривается детально с целью определения факторов возникновения данного отклонения. Вообще, благоприятным считается отклонение, оказывающее положительное воздействие на операционную прибыль, то есть увеличивающее ее, и наоборот.

Стоит отметить, что инструмент гибкого бюджетирования целесообразно применять также и в рамках вариационного анализа, до окончательного утверждения бюджета.

В заключение составим последовательность действий процесса формирования гибкого бюджета:

1. Формирование статичного бюджета (бюджета доходов и расходов предприятия).
2. Определение формата гибкого бюджета, включающего статичный бюджет.
3. Распределение и утверждение затрат предприятия на постоянные и переменные.
4. Расчет коэффициента зависимости статей переменных затрат от выручки.
5. Заполнение гибкого бюджета и анализ отклонений.

В целом проведенный анализ показал, что одной из наиболее значительных функций эффективно реализуемой системы бюджетирования на предприятии является прежде всего функция анализа отклонений фактических показателей от плановых, в процессе которого выявляются величины отклонений и причины их возникновения. Выявленные отклонения между бюджетными показателями и фактическими служат в первую очередь базой для оценки деятельности каждого центра ответственности по итогам бюджетного периода и принятия регулирующих решений.

Поскольку бюджетные данные включают затраты, рассчитанные для прогнозируемого объема реализации, а фактически произведенные затраты относятся к фактическому объему, то их сравнение некорректно. Особенно актуально это для крупных производственных компаний, большая часть затрат которых является именно переменными (условно-переменными).

Для корректного сравнения плановые и фактические показатели должны относиться к одному объему реализации, поэтому, прежде чем принимать решения о распределении ответственности между выделенными центрами ответственности за отклонения, следует скорректировать бюджетные данные, пересчитав их для фактического объема реализации (выручки от реализации).

Этой цели служит так называемый гибкий бюджет**,** который обеспечивает возможность расчета размера статей затрат для разных уровней выручки в диапазоне возможных значений (под диапазоном возможных значений подразумевается совокупность уровней выручки, с которыми организация предполагает работать в данном временном периоде) и определения отклонений бюджетных данных от фактических, вызванных изменением объема выручки по сравнению с первоначально прогнозируемым.

Основой для гибкого бюджета является основной бюджет предприятия (бюджет доходов и расходов), который является статичным бюджетом. Гибкое бюджетирование делает различие между постоянными и переменными затратами, позволяя тем самым пересчитывать ожидаемые переменные (условно-переменные) затраты в соответствии с фактическим уровнем выручки. Статичный бюджет не предполагает такой корректировки.

2. Организационно-экономическая характеристика предприятия

# ОАО " Ростелеком "

Открытое акционерное общество «Ростелеком» ведет свою историю, начиная с 1947 г., когда, в связи с развитием междугородной кабельной и радиорелейиой сети приказом Министерства связи СССР от 05.04.47 г было образовано Управление Московский междугородней кабельной сети с правами юридического лица.

В своей нынешней организационно-правовой форме ОАО «Ростелеком» существует с 1993 г., когда Распоряжением Госкомимущества РФ и приказом Министерства связи оно было преобразовано в акционерное общество.

Сегодня ОАО «Ростелеком» — крупнейший национальный оператор дальней связи Российской Федерации. Компания владеет современной цифровой сетью, позволяющей предоставлять услуги связи в каждом из субъектов Российской Федерации.

В то же время «Ростелеком» имеет прямые выходы на сети более 100 операторов в 72 странах мира, участвует в 30 международных кабельных системах и взаимодействует с 400 международными операторами и компаниями.

Доходы от услуг международной связи составляют более 40 % в общем объеме доходов. Крупнейшим акционером ОАО «Ростелеком» является контролируемый государством холдинг ОАО «Связьинвест». Ему принадлежит 51 % акций компании. Остальные акции выпущены в свободное обращение.

Территориальные масштабы деятельности предприятия предполагают сложную организационно-управленческую структуру. Так, в структуру Краснодарского филиала (территориального управления), возглавляемого директором управления, входят бухгалтерия, планово-экономический отдел, коммерческая служба, автотранспортный цех, служба по работе с персоналом, служба по защите информации, а также линейно-технические цеха и радиорелейные станции (РРЦ).

В рамках управления действуют 10 локационных станций. Их деятельность координируется службами информационных технологий, метрологического обеспечения и др.

# 2.1 Методология формирования бюджетов в ОАО «Ростелеком»

Бюджетирование — обязательная процедура в системе управления предприятием. Основным видом составляемых бюджетов являются годовые и квартальные. При подготовке квартального бюджета выполняются следующие процедуры:

— формирование планово-экономическим отделом филиала совместно с аналитическим центром проекта бюджета на следующий квартал в разбивке по месяцам, предложений по уточнению бюджета до конца года и предоставление их в отдел бюджетного планирования ОАО «Ростелеком»,

— согласование в рамках аналитического центра всех бюджетов,

— формирование проекта бюджета на следующий квартал в разбивке по месяцам, предложений по уточнению бюджета,

— уточнение плана финансовой деятельности,

— формирование окончательного проекта консолидированного квартального бюджета с Пояснительной запиской,

— доведение утвержденного квартального бюджета до филиалов компании.

Участники бюджетного процесса, ответственные за основные процедуры, сроки окончания и результаты этих процедур представлены в таблице 1.

## Целью формирования бюджетов является достижение показателей годового бюджета с учетом изменений, произошедших с момента утверждения последнего. Процедуры уточнения бюджета производятся только в случае необходимости.

Формирование проекта бюджета на следующий квартал, предложений по уточнению бюджета ЦО «Филиал» производится по следующей схеме.

Таблица 1 — Процедуры и участники бюджетного процесса в ОАО «Ростелеком»

| № | Процедуры | Ответственные за процедуры | Сроки | Результаты |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1. | Формирование проекта бюджета на следующий квартал в разбивке по месяцам, предложений по уточнению бюджета до конца года и предоставление их в отдел бюджетного планирования ОАО «Ростелеком» (ОБП) | Планово-экономические отделы филиалов (ПЭФ) совместно с аналитическим центром (АЦ) филиала совместно с АЦ | До 18 числа последнего месяца текущего квартала | Получение ОБП проектов бюджетов на следующий квартал в разбивке по месяцам, предложений по уточнению бюджетов ЦО «Филиалы» до конца года |
| 2. | Согласование квартальных бюджетов и предложений по уточнению бюджетов по контролируемым статьям в каждом филиале | АЦ компании | До 20 числа последнего месяца текущего квартала | Согласованные бюджеты ЦО «Филиалы» по контролируемым статьям |
| 3. | Формирование проекта бюджета на следующий квартал в разбивке по месяцам, предложений по уточнению бюджета по закрепленным за ними статьям центром ответственности «Генеральная дирекция» и предоставление их в ОБП | АЦ компании | До 20 числа последнего месяца текущего квартала | Проект бюджета на следующий квартал в разбивке по месяцам, предложения по уточнению бюджета по закрепленным статьям ЦО «Генеральная дирекция» |
| 4. | Уточнение плана финансовой деятельности | Отдел казначейства Финансовой дирекции | До 25 числа последнего месяца текущего квартала | Уточненный план финансовой деятельности |
| 5. | Формирование окончательного проекта консолидированного квартального бюджета с Пояснительной запиской | ОБП | До 25 числа последнего месяца текущего квартала | Консолидированный квартальный бюджет с Пояснительной запиской |
| 6. | Доведение квартального бюджета и уточнений до конца года до филиалов | ОБП | До начала планового квартала | Получение филиалами квартальных бюджетов и уточненных бюджета до конца года |

В срок до 18 числа последнего месяца текущего квартала ПЭО филиала совместно с АЦФ готовит проект бюджета на следующий квартал в разбивке по месяцам, предложения по уточнению бюджета ЦО «Филиал» до конца года и представляет их в ОБП, а их копии в Аналитические центры с Пояснительной запиской.

Предложения по уточнению бюджета ЦО «Филиал» составляются для плана доходов, плана затрат, закупок и плана движения денежных средств. АЦ ГД должны согласовать полученные планы и предоставить их в ОБП в срок до 20 числа последнего месяца текущего квартала. В случае, если при согласовании у АЦ ГД возникают вопросы по содержанию плана, он обращается за разъяснениями в АЦФ, контролирующий соответствующую статью бюджета филиала.

В срок до 20 числа последнего месяца текущего квартала АЦ ГД проект бюджета на следующий квартал в разбивке по месяцам, предложения по уточнению бюджета по закрепленным за ними статьям ЦО «Генеральная дирекция» и предоставляют их в ОБП с Пояснительной запиской.

На основании уточненного макроплана и данных об избыточности/недостаточности денежных средств, полученных от ОБП, Отдел казначейства в случае необходимости готовит уточненный план финансовой деятельности на квартал в разбивке по месяцам и до конца года в разбивке по кварталам и предоставляет его в ОБП в срок до 25 числа последнего месяца текущего квартала.

В срок до 25 числа последнего месяца текущего квартала ОБП осуществляет консолидацию квартального и годового бюджета с учетом уточненного плана финансовой деятельности, готовит к нему Пояснительную записку.

Таким образом главный принцип бюджетирования — сбор информации «снизу – вверх», ее аналитическая обработка, последующее формирование бюджета, утверждение его как финансового плана, доведение уточненного бюджета до всех филиалов.

Соответственно в рамках территориального подразделения бюджет формируется, в первую очередь планово-экономическим отделом, который опирается на информацию, поступающую от линейно-технических и радиорелейных станций, коммерческой службы, технологического отдела и других структурных подразделений.

При этом в каждом из подразделений ведется детальная проработка планов работ и затрат на их осуществление, а в планово-экономическом отделе все эти планы аккумулируются, соответствующим образом распределяются финансовые ресурсы и составленные планы и сметы отправляются в Южный филиал компании, где, в свою очередь аккумулируются и направляются в центр.

Существование на предприятии системы планирования призвано обеспечить реализацию не только управленческой функции планирования (как определение целевых показателей деятельности предприятия и путей их достижения), но и функции контроля — наблюдения за процессами реализации планов и выявление возникших отклонений.

В основу контроля исполнения бюджетов в ОАО «Ростелеком» заложены несколько принципов:

1) сочетание текущего и итогового контроля;

2) обеспечение контроля исполнения планов по предприятию в целом и по отдельным центрам финансовой отчетности;

3) определение причин и виновников отклонений от исполнения плана;

4) сочетание персональной и коллективной ответственности за исполнение планов;

5) рациональное закрепление контрольных показателей за ответственными лицами;

6) рациональный формат отчетов об исполнении планов.

Контроль за исполнением бюджетов ведется на предприятии постоянно, при этом по каждому из центров затрат формируется внутренняя отчетность отвечающая следующим требованиям:

— оперативности, чтобы позволять оказывать влияние на динамику результатов деятельности;

— содержать информацию об отклонениях от плана и предоставлять возможность прямого доступа к этой информации для анализа отклонений;

— содержание отчетности должно соответствовать персональной ответственности менеджера за принятие решений в конкретной области.

Дело в том, что производственный процесс в рыночных условиях может отклоняться от заданного прогноза в силу изменения рыночной конъюнктуры и других факторов.

Таким образом, на основании проведенного исследования можно сделать следующий вывод:

1. В ОАО «Ростелеком» составление бюджетов является обязательной процедурой, которая позволяет прогнозировать основные финансовые потоки, а затем осуществлять контроль и корректировку.
2. Несмотря на то, что бюджеты формируются в рамках финансово-производственной бухгалтерии, в процессе их формирования задействованы все подразделения организации (центры затрат), таким образом, прогнозные цифры не «спускаются» сверху, а определяются в результате комплексной оценки возможностей как организации в целом, так и каждого из подразделений.
3. В целом процедуру формирования бюджетов и систему контроля за их исполнением можно оценить как соответствующую требованиям системы управленческого учета, но к числу существенных недостатков можно отнести невысокое качество планирования (большое расхождение между плановыми и реальными результатами), что резко осложняет оценку и корректировку, как итоговую, так и текущую.

Для устранения выявленного недостатка в системе подготовки бюджетов и использования их для принятия обоснованных управленческих решений предприятию рекомендовано внедрение в практику разработку гибких бюджетов.

# 2.2 Возможности разработки гибких бюджетов в ОАО «Ростелеком»

Рассмотрим технологию разработки гибких бюджетов в на примере краснодарского филиала ОАО «Ростелеком». Учитывая специфику деятельности предприятия гибкое бюджетирование может применяться только в отдельных случаях. Так, например, в целях обеспечения максимального удобства доступа клиентов к широкому спектру телекоммуникационных услуг, начиная с 2003 года Компания ведет работу по созданию универсального продукта, способного объединить в себе возможности междугородной и международной связи, доступа в Интернет, справочных услуг.

Результатом этой работы стало создание мультисервисной предоплаченной «Карты Связи» ОАО «Ростелеком», объединившей в себе все существовавшие ранее карточные продукты Компании на базе единой интеллектуальной платформы.

Динамика выручки от реализации карт связи и других аналогичных продуктов в компании не стабильна, поэтому в данном случае, при планировании этой группы доходов можно разрабатывать гибкий бюджет.

На первом этапе планирования анализируется выручка и рассчитывается плановая единица продукции, то есть в данном случае стоимость карточных продуктов по видам. Затем определяется фактическая выручка за определенный период и плановая выручка. Общее отклонение фактической выручки от плановой разбивается на два отклонения:

1) между плановым значением и значением по гибкому бюджету

2) между значением по гибкому бюджету и фактическим значением. С учетом «знаков» отклонения можно рассчитать величину общего отклонения, что позволит при сравнении с отчетами низших уровней центров затрат выявить причину отклонений.

Разработку гибкого бюджета целесообразно проводить по технологии, изложенной в теоретической части данной курсовой работы. Для этого необходимо разделять осуществляемые затраты на переменные и постоянные.

Анализ гибкого бюджета делается на основе предварительно составленного статического бюджета, то есть рассчитанного на конкретный уровень деловой активности, в котором доходы и расходы планируются исходя из одного уровня реализации. При сравнении статического бюджета с фактически достигнутыми результатами не учитывается реальный уровень деятельности организации, т.е. все фактические результаты сравниваются с прогнозируемыми вне зависимости от достигнутого объема реализации. Гибкий бюджет составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона, т.е. предусматривается несколько альтернативных вариантов объема реализации. Для каждого возможного уровня реализации определяется соответствующая сумма затрат. Гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от изменения уровня реализации, он представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на переменные и постоянные. Если в статическом бюджете затраты планируются, то в гибком бюджете они рассчитываются. В идеальном случае гибкий бюджет составляется после анализа влияния изменений объема реализации на каждый вид затрат.

Для переменных затрат определяют норму в расчете на единицу продукции, т.е. рассчитывают размер удельных переменных затрат. На основе этих норм в гибком бюджете определяют общую сумму переменных затрат в зависимости от уровня реализации. Постоянные затраты не зависят от объемов производства и реализации, их сумма остается неизменной как для статического, так и для гибкого бюджетов.

Составим статический бюджет для продаж мультисервисной «Карты Связи». Бюджет построим исходя из результатов деятельности за 4-й квартал 2006 г. года и ожидаемых условий продаж во втором квартале. Планируется выпустить и реализовать карт на общую стоимость 1650 тыс. руб.

Таблица 2 — Статический бюджет для ООО «Ростелеком» на 1-й квартал 2009 г. (реализация карточного продукта «Карта связи» )

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Статический бюджет, руб. |
| Продажи, шт. | 11000 |
| Выручка | 1650000,0 |
| Переменные издержки | 810000,0 |
| Доход | 840000,0 |
| Фиксированные издержки | 256000,0 |
| Доход от оперативной деятельности | 584000,0 |

Теперь сравним статический бюджет с фактическим, то есть проведем «вариационный анализ» на уровне 0 деятельности  ООО «Ростелеком» за

1-ый квартал 2009 г.

Таблица 3 — Сравнение плановых показателей с фактическими

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Тыс.руб. |
| Реальный доход от оперативной деятельности | 381500 |
| Доход от оперативной деятельности по бюджету | 584000 |
| Отклонения дохода от оперативной деятельности по сравнению с бюджетом | -202500 (34,7%) |

Для того, чтобы выявить причины отклонений сравним результаты фактического исполнения бюджета со статическим.

Таблица 4 — Результаты сравнения статического бюджета с фактическим по элементам доходов и расходов

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Действительные результаты, тыс.руб | % | Статический бюджет, тыс.руб. | % | Отклонения по отношению к статическому бюджету, тыс.руб. |
| Продажи, шт. | 8450 | - | 11000 | - | -255 |
| Выручка | 1267500,0 | 100,0 | 1650000,0 | 100,0 | -382500,0 |
| Переменные издержки | 630000,0 | 49,7 | 810000,0 | 49,1 | -180000,0 |
| Доход | 637500,0 | 50,3 | 840000,0 | 50,9 | -202500,0 |
| Фиксированные издержки | 240000,0 | 20,2 | 256000,0 | 15,5 | - |
| Доход от оперативной деятельности | 381500,0 | 30,1 | 584000,0 | 35,4 | -202500 |

Исходя из проведенного анализа можно сделать вывод, что основными причинами снижения дохода стал спад продаж. В результате повысились переменные издержки на единицу продукции.

Теперь составим гибкий бюджет, который действует в диапазоне изменения продаж от 7000 до 11000 шт. «Карт связи».

Таблица 5 — Гибкий бюджет на 1-ый квартал 2009 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель, руб. | % | Уровни продаж в единицах продаж | | |
| 7000 | 9000 | 11000 |
| Выручка | 100,0 | 1050000 | 1350000 | 1650000,0 |
| Переменные издержки: | 49,1 | 515550 | 662850 | 810000,0 |
| Cоответствующий доход | 50,9 | 534450 | 687150 | 840000,0 |
| Фиксированные издержки: | 15,5 | 162750 | 209250 | 256000,0 |
| полные издержки | 64,6 | 678300 | 872100 | 1066000 |
| оперативный доход | 35,4 | 371700 | 477900 | 584000,0 |

В данном случае, отклонение по гибкому бюджету от фактического составит всего 2,6 %.

Так как действительные продажи могут отличаться от продаж по бюджету, гибкий бюджет лучше, чем статичный, потому что он представляет больше вариантов объемов продаж и дает лучшие шансы действовать правильно. Гибкий бюджет обеспечивает данные для изучения последствий изменения объемов выручки или издержек. Он помогает менеджерам выбрать характер действий при планировании объема продаж, а также поможет при анализе фактических данных.

Внутрифирменное планирование, в том числе и финансовое, в рыночных условиях хозяйствования является свободной научной и практической деятельностью большой группы менеджеров различных уровней управления. Производители получили значительную свободу как в плановой, так и в хозяйственной деятельности. В этих условиях главная задача заключается в выборе оптимальных плановых показателей предстоящей производственно-финансовой деятельности при существующих ограничениях имеющихся ресурсов. Отсюда вытекает и основное направление совершенствования методологии планирования,заключающееся в повышении точности соизмерения затрат и результатов предстоящей производственной деятельности при наиболее полном учете взаимодействия системы рыночных факторов.

Для качественного планирования нужны такие измерители, которые помогают определять не только высокие конечные результаты, но и те предельные нижние и верхние показатели, которые в действующих условиях не следует переступать. В качестве таких измерителей, способствующих максимизации прибыли на отечественных предприятиях, могут быть взяты используемые в зарубежной экономической теории показатели предельного дохода, валовой выручки и др. Применяемая методика планирования должна непременно способствовать выбору оптимальных планируемых показателей из ряда альтернативных вариантов предлагаемых бизнес-проектов.

Заключение

Управленческий учет — это система учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых для управления объектов и оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия. В условиях административно-командной системы, учет обслуживал интересы централизовано управлявшейся экономики и представлял собой калькуляционный учет. При этом точность определялась полнотой включения всех издержек отчетного периода в калькуляцию. В рыночных условиях система управленческого учета становится более гибкой.

Важную роль в принятии обоснованных управленческих решений играют бюджеты, разрабатываемые организацией (финансовые документы, раскрывающие прогнозные финансовые потоки, охватывающие весь комплекс деятельности). Качество подготовки бюджетов во многом предопределяет как темпы развития предприятия в целом, так и возможности по выработке оптимальных направлений хозяйственной деятельности, корректировки и оценки результатов хозяйствования.

Одной из форм бюджетов, разрабатываемых на предприятии является гибкий бюджет. Гибкий (или вариабельный) бюджет подстраивается с целью изменения всех издержек на единицу продукции. Он позволяет оценить соотношения затрат и прибыли с учетом разных объемов продаж.

Основными этапами формирования гибкого бюджета являются:

1. Формирование статичного бюджета (бюджета доходов и расходов предприятия).
2. Определение формата гибкого бюджета, включающего статичный бюджет.
3. Распределение и утверждение затрат предприятия на постоянные и переменные.
4. Расчет коэффициента зависимости статей переменных затрат от выручки.
5. Заполнение гибкого бюджета и анализ отклонений.

Анализ особенностей управленческого учета и перспектив внедрения гибкого бюджетирования проводился на примере ООО «Ростелеком».

На основании проведенного исследования были выработаны следующие предложения:

— в целом организационные аспекты составления бюджета, бизнес-планов и смет затрат по центрам ответственности можно оценить как соответствующие требованиям системы управленческого учета;

— качество подготовки бюджетов можно оценить как удовлетворительное, но следует вести работу по совершенствованию системы планирования и более объективной оценке перспектив развития предприятия;

— достичь этого можно путем использования гибких бюджетов, позволяющих пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства;

— поскольку гибкий бюджет предполагает планирование определенных «порогов» реализации, необходимо проводить детальный анализ внешней среды, при этом оптимизация гибких бюджетов может быть достигнута путем выявления наиболее вероятных «пороговых» значений.

# Список использованной литературы

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (утв. приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 33н.)
3. Афитов Э.А. Планирование на предприятии. - Мн.: Высш. шк., 2001.-285 с.
4. Балабанов И.Т. Анализ и планирование хозяйствующего субъекта. – М.: Финансы и статистика, 1998.-340 с.
5. Басовский Л.Е. Прогнозирование и планирование в условиях рынка. - М.: ИНФРА-М, 2002.-260 с.
6. Валебникова Н.В. Современные тенденции управленческого учета // бухгалтерский учет. – 2000. - № 18. – С. 27-29.
7. Владимирова Л.П. Прогнозирование и планирование в условиях рынка: Учебное пособие. – 3е изд., перераб. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2004.-400 с.
8. Врублевский Н.Д. Построение системы счетов управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 17. – С. 27-31
9. Гольдштейн Г.Я. Гибкое бюджетирование // Финансовый менеджмент. — 2006. — № 3. — С. 14-19.
10. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности – М.: Дело и сервис, 2003. – 336 с.
11. Каверина О.Д. Управленческий учет: Системы. Методы. Процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 350 с.
12. Карпова Т.П. Управленческий учет. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
13. Касьянова Г.Ю., Колесников С.Н. Управленческий учет по формуле «три в одном». - М.: Статус-Кво, 1999.
14. Касьянова Г.Ю. Технология составления гибкого бюджета // Финансовый менеджмент. 2005. — № 3. — С. 67-72.
15. Николаева С.А. Управленческий учет и российская практика // Бухгалтерский учет. – 2003. - № 7.- С. 15- 20
16. Палий В.В. Счета управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2001. - № 7. – С. 18-21.
17. Прогнозирование и планирование: Учебное пособие/ Е. А. Черныш, Н. П. Молчанова, А. А. Новикова, Т. А. Салтанова. – М.: Издательство ПРИОР, 1999. – 176 с.
18. Стуков С.А. Учет затрат на производство: современное состояние // Бухгалтерский учет.- 1996. - № 1. – С. 22- 25.
19. Сысоев Н.И Отражение затрат в управленческом учете // Бухгалтерский учет. – 2002. - № 6. – С. 24-27.
20. Управленческий учет / Под ред. А.Д. Шеремет. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 512 с.
21. Финансовый менеджмент: теория и практика: Учебник/ Под ред. Е. С. Стояновой. – 5е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Перспектива», 2001.-656 с.
22. Финансовый менеджмент: Учебник/ под ред. д.э.н., проф. Ковалевой А.М. – М.: ИНФРА-М, 2002.-284 с.
23. Финансы предприятий: Учебник для вузов/ Н.В. Колчина, Г.Б. Поляк, Л.П. Павлова и др.; Под ред. проф. Н. В. Колчиной. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ, 2002.-447 с.
24. Финансы: Учебник. Издание второе, переработанное и дополненное/ Под ред. проф. В.В. Ковалева. – М.: ООО «ТК Велби», 2003.-512 с.
25. Шишкова Т.В. Управленческий и финансовый учет: сравнительный аспект // Бухгалтерский учет. – 1996. - № 3. – С. 53-60.
26. Экономический анализ / Л.Т. Гиляровская, Г.В. Корнякова,Н.С. Плоскова и др.; Под ред. проф. Л.Т. Гиляровской. – М.: ЮНИТИ, 2001. – 527 с.