Еремин В.В.,
аспирант,
Московская академия экономики и права

Основные проблемы фактического учета затрат и внедрения системы бюджетирования на промышленном предприятии

В данной статье рассмотрены основные проблемы фактического учета затрат на предприятии (в частности проблема эффективного распределения накладных расходов по видам продукции), а также проблемы, с которыми сталкивается любая организация на этапе внедрения системы бюджетирования в свою систему управления. Предложены пути решения выявленных проблем.

С приходом в экономическую жизнь нашей страны рыночных отношений основной целью предприятий стало не выполнение плана, а получение прибыли. Т.к. прибыль – это, грубо говоря, разница между доходами и расходами предприятия, то ее величина не в последнюю очередь зависит от уровня затрат и их обоснованности. Снижение уровня расходов при (как минимум) неизменности объемов производства и качества произведенной продукции ведет к снижению себестоимости этой продукции, ее цены, а значит – повышению ее конкурентоспособности. В результате этого увеличиваются объемы продаж данной продукции, что ведет к увеличению прибыли предприятия.

Значит – для повышения эффективности управления производством необходимо точно и своевременно учитывать все затраты предприятия, а лучше - заблаговременно планировать их, как и доходы и прибыль. Планируя расходы можно создавать бюджеты будущих затрат предприятия, лимитировать фактические затраты в соответствии с бюджетными, требовать четкого объяснения внеплановых расходов еще до их оплаты.

Любой прогноз (плановый бюджет) есть ни что иное, как результат обработки фактических данных за несколько предыдущих периодов, скорректированный на уровень изменения структуры и объема производства, коэффициент инфляции и тому подобные показатели [1]. Т.е. мы не можем планировать, не располагая какой-либо реальной, фактической основой, от которой мы и будем отталкиваться. Поэтому, довольно большую часть статьи посвящу учету фактических затрат предприятия и главной, на мой взгляд проблеме, связанной с этим.

Промышленные предприятия, с которыми мне довелось сталкиваться на практике, подходили к вопросу учета себестоимости продукции с двух сторон. Прежде всего информация о фактических затратах текущего месяца, подтвержденная первичными документами, поступает в бухгалтерию предприятия, где она обрабатывается. При этом часть затрат уходит в незавершенное производство, а часть – наоборот, добавляется из незавершенного производства предыдущего месяца. После обработки информации бухгалтерия предприятия имеет

одну цифру – себестоимость продукции, произведенной данным предприятием в текущем месяце. Эта цифра не представляет ценности для менеджмента предприятия, т.к. она совершенно неинформативна. Из нее можно выделить затраты основного производства (счет 20), затраты вспомогательных производств (счет 23), общепроизводственные и общехозяйственные расходы (счета 25 и 26 соответственно) и тому подобные цифры, но она не дает ответ на один из главных вопросов в управленческой деятельности: «Сколько стоит деталь, изготовленная в текущем месяце для ООО «Плюс», и почему такая же деталь, изготовленная в прошлом месяце для ОАО «Минус», стоила дешевле?»

Для того чтобы ответить на этот вопрос на предприятиях, с которыми мне приходилось сталкиваться, как раз и существует второй подход к вопросу учета себестоимости. Как правило, этим занимается плановый отдел, отдел бюджетирования или тому подобные структуры. Данный отдел получает информацию из двух источников. Первый – это бухгалтерия. Она предоставляет общую сумму себестоимости готовой продукции и цифры, из которых состоит эта сумма – стоимость основных и вспомогательных материалов, сумму заработной платы, общезаводские и общехозяйственные расходы (опять же с разделением их на составляющие). Эти цифры являются контрольными – на них должен выйти плановый отдел (отдел бюджетирования и т.п.), разбивая общую сумму себестоимости по отдельным заказам. Второй источник – это непосредственно отделы предприятия, которые предоставляют в бухгалтерию первичную информацию о затратах [2].

Прежде всего рассмотрим прямые затраты – т.е. те, которые можно непосредственно отнести на ту или иную продукцию. Любому заказчику на предприятии присваивается номер. В дальнейшем все прямые затраты, связанные с производством продукции для данного заказчика, шифруются этим номером. Более того, отдельная деталь, конструкция или ее часть (при больших объемах) дополнительно шифруется своим собственным номером – номером наряда-заказа, на который выписываются материалы и списывается заработная плата. Т.о. такие структурные подразделения предприятия, как отдел труда и заработной платы, склад сырья и материалов могут предоставить в плановый отдел информацию о прямых затратах на зарплату и материалы в разрезе заказчиков. Т.е. известно – какую сумму прямых затрат можно отнести на продукцию, производимую для ООО «Минус» и более того – можно разбить эту сумму по отдельным видам продукции, производимым для этой фирмы.

Сложнее со вспомогательными материалами. Сварочные электроды при производстве продукции как для ООО «Плюс», так и для ООО «Минус» берутся из одной коробки. И если эта продукция красится одинаковой краской, то краска тоже может наливаться из одной банки. Но здесь есть простое решение – нормы потребления вспомогательных материалов, рассчитанные технологами предприятия. Массу краски, затраченной на данный заказ можно определить исходя из площади окрашенной поверхности, а количество сварочной проволоки – исходя из длины сварных швов. Как правило, все это уже рассчитано в нормах, где для каждого вида изделий уже выведены необходимые объемы вспомогательных материалов в расчете на тонну продукции. Естественно слу-

чаются отклонения от норм, но их тоже не сложно учесть, если они объяснимы и информация о них своевременно предоставлена.

Т.о. при учете прямых затрат предприятия особых проблем не существует и вопросов не возникает.

С косвенными затратами еще сложнее – возникает вопрос – по какому принципу их разбивать – в пропорции по основной заработной плате, по доле каждого вида продукции в общем объеме производства, выраженном в натуральных или денежных показателях или, может быть, как-то иначе? В том случае, если доля косвенных расходов в себестоимости продукции невелика, то применение такого традиционного подхода к допустимо из-за его незначительной погрешности. Но в современном производстве доля косвенных расходов, как правило, значительна. Таким образом, возникает первая сложная и интересная проблема – распределение косвенных затрат [2]. Вопрос важный, т.к. он напрямую связан с ТОЧНЫМ определением себестоимости единицы продукции и оптимизацией структуры производства. Если предприятие работает успешно, имеет довольно большой портфель заказов, то для увеличения своей прибыли оно может оптимизировать структуру производства – заменить менее прибыльные виды продукции на более прибыльные. Для этого необходимо верно определить стоимость каждого вида продукции, т.е. необходимо правильно разбить косвенные расходы по отдельным заказам. Если это будет сделано неправильно, то существует риск занизить прибыль у более прибыльных заказов и занизить убыток у менее прибыльных. При оптимизации структуры производства это приведет к неверным управленческим решениям, а именно к ошибочному отказу от более прибыльных заказчиков и замене их менее прибыльными.

Если отвлечься от оптимизации структуры производства, то такая ситуация может привести еще и к снижению конкурентоспособности продукции, т.к. часть косвенных издержек при неправильном расчете может быть ошибочно включена в состав себестоимости не того вида продукции, на который она в действительности пошла. Т.о. продукция, цены на которую в действительности надо бы повысить, в результате такого расчета окажется и без того достаточно прибыльной. И наоборот – продукция, цены на которую для повышения конкурентоспособности и объема продаж можно безболезненно снизить, может показаться управленцам организации недостаточно прибыльной для подобного снижения цен. Т.о. неправильное разбиение косвенных расходов по видам продукции и заказчикам может привести к принятию неправильных управленческих решений или непринятию их вообще.

Одним из возможных выходов из сложившейся ситуации может стать применение методики распределения косвенных затрат под названием Activity based costing, или в отечественном переводе - функционально-стоимостной анализ. Этот метод основан на том, что затраты образуются в результате выполнения определенных операций. Поэтому необходимо посчитать стоимость данных операций, выяснить – для производства какого продукта и в какой степени применяются данные операции и согласно выведенной пропорции распределить косвенные затраты [3].

Рассчитав фактическую себестоимость произведенной продукции за несколько месяцев, сотрудники планового отдела (отдела бюджетирования и т.п.) предприятия имеют базовую информацию для планирования будущей себестоимости продукции, планирования затрат и составления бюджетов. Не стоит забывать, что главная цель внедрения системы бюджетирования на любом предприятии состоит в том, чтобы обеспечить руководство данного предприятия максимально полной информацией, необходимой для принятия эффективных управленческих решений.

Прежде чем приступать к глобальному бюджетированию производственного процесса, сначала можно просто попробовать составить плановую себестоимость готовой продукции следующего месяца, доход от продаж, прибыль. И если это успешно получится, тем более – не один раз, а на протяжении нескольких месяцев, тогда стоит непосредственно приступать к созданию основных и вспомогательных бюджетов, а еще через некоторое время (опять же – при успешном прогнозировании) - к лимитированию расходов в соответствии с планом.

Как правило, предприятие имеет основной набор стандартных бюджетов (доходов и расходов, движения денежных средств, продаж и т.п.) и, в соответствии со своей спецификой, определенный набор необходимых вспомогательных бюджетов. Не буду подробно на этом останавливаться, т.к. основная цель – выявить вопросы и проблемы бюджетирования на промышленном предприятии.

Проблем при внедрении системы бюджетирования несколько. Здесь и несоответствие сложившейся на предприятии системы бухгалтерского учета требованиям внедряемой бюджетной системы, проблемы автоматизации бюджетирования, проблемы связанные со своевременным и полным получением информации для этой системы и т.п. Но, на мой взгляд, одной из самых важных проблем в момент внедрения является проблема гибкости еще не устоявшейся системы бюджетирования и ее возможности в краткие сроки подстраиваться под произошедшие изменения и таким образом улучшаться. С одной стороны - гибкость системы зависит от быстроты и правильности принимаемых решений. С другой стороны менеджмент организации ограничен плановыми, бюджетными рамками (и зачастую – весьма жестко ограничен). При внедрении новой системы неизбежно возникнут ошибки, непонимание, несвоевременное предоставление информации – т.е. все то, что приведет к потребности в незапланированных расходах а значит и корректировке запланированных затрат. Вопрос о незапланированных расходах встанет и в случае аварии, поломки оборудования и тому подобных чрезвычайных ситуациях - когда стоит задача в кратчайшие сроки наладить оборудование и восстановить объем производства.

Проблема в том – как быстро на первых порах планы и бюджеты могут и должны быть скорректированы. При этом данную проблему можно разделить в зависимости от типа предприятия.

Допустим, объем производства предприятия невозможно точно запланировать даже на следующий месяц (например, производство строительных металлоконструкций). Это происходит из-за того, что невозможно предсказать,

особенно при небольших объемах основной массы заказов (10, 20 тонн каждый) – какой запланированный заказчик может расторгнуть договор и отказаться от производства, а какой незапланированный заказчик может обратиться с просьбой, изготовить ему продукцию в текущем месяце. В данном случае планируемые доходы и расходы текущего месяца довольно часто могут не соответствовать фактическим по такой уважительной причине, как изменение объема производства. Происходит корректировка доходов и затрат (в основном прямых).

Хуже при внедрении системы бюджетирования дело обстоит на таких предприятиях, где объем производства можно довольно точно предсказать. Сюда можно отнести генерирующие предприятия энергетики; нефтедобывающие предприятия; завод, который обслуживает большую фирму, ежемесячно поставляя ей строго определенный объем комплектующих и запасных частей. Раз можно точно предсказать объем производства, значит можно точно предсказать объем затрат и любые корректировки будут приниматься с неохотой.

При этом дело осложняется, если компания крупная и состоит из нескольких производственных площадок и контролирующей их управляющей компании. Если менеджмент организации находится непосредственно на предприятии или рядом с ним, то этот вопрос частично отпадает – необходимо своевременно составить корректировку и убедить начальство в ее необходимости.

Большое количество подразделений и довольно сложная иерархическая структура усложняют любые бизнес-процессы, затрагивающие всю группу предприятий. Зачастую управляющая компания и производственные площадки находятся на значительном расстоянии друг от друга и менеджмент компании далек от реальной производственно-экономической ситуации, в которой находится каждый отдельный завод. Объем производства каждого предприятия запланирован, доходы запланированы, отсюда ставится задача работникам отдела бюджетирования предприятия – как можно точнее определить планируемые расходы. Не стоит забывать, что система планирования только внедряется или недавно внедрена, а значит обязательно возникнут ошибки и нестыковки, да к тому же и управляющая компания может посчитать совершенно необходимые расходы по отдельной статье излишними и «срезать» их сумму. При этом заявки на корректировку бюджета нужно подавать в управляющую компанию, иногда несколько недель ждать их согласования или несогласования (часто без объяснения причин). Средства по данной бюджетной статье отсутствуют, а оплата, тем не менее, необходима.

На одном из предприятий Подмосковья произошла реальная ситуация когда при внедрении системы бюджетирования отдел снабжения не включил в бюджет деньги на оплату одному из контрагентов. Чтобы избежать штрафов за неуплату существовала возможность временно перебросить средства с другой статьи и оплатить необходимую сумму, а потом согласовать увеличение бюджета с управляющей компанией. Но управляющая компания, зная всю серьезность ситуации, заблокировала этот вариант и потребовала предварительной подачи заявки на корректировку бюджета. Заявка рассматривалась довольно долго, что привело к возникновению довольно крупной суммы штрафов за не-

своевременную оплату. Ситуация несколько абсурдна, т.к. усиление контроля в данном случае привело к росту необоснованных затрат.

Это при устоявшейся, внедренной системе финансового планирования такие сбои не должны возникать. Каждый отдел знает, что без заявки расходов в бюджет они не будут оплачены, что заявки нужно подавать своевременно и в полном объеме, а на этапе внедрения и в первый год работы подобные ситуации обязательно будут.

Быстро и правильно принять решения могут только люди, которые непосредственно видят ситуацию, хорошо знакомы с данным производством – т.е. это менеджмент и работники, работающие на данном предприятии. Поэтому в период внедрения системы или возникновения нетипичных, внештатных ситуаций необходимо заменить предварительный контроль и утверждение определенной части расходов последующим контролем – т.е. дать больше самостоятельности людям на местах.

В такой ситуации управляющая компания забывает о том, что одной из задач, которая преследуется при внедрении системы бюджетов, как раз и является распределение ответственности между менеджерами организации. И не только заводы, составляющие компанию, но и отдельные структурные подразделения этих заводов становятся центрами финансовой ответственности – т.е. теми производственными участками, руководители которых отвечают за выполнение поставленных задач, т.е., в том числе, берут на себя ответственность за обоснованность расхода денежных средств предприятия и максимизации его дохода.

Выход из данной ситуации, на мой взгляд, следующий. Как минимум – на этапе внедрения системы необходимо поделить все расходы на классы и категории в зависимости от их значимости и возможности необоснованного использования денежных средств на эти статьи. Я предлагаю три категории расходов.

Расходы первой категории – наиболее рискованны с точки зрения необоснованного использования денежных средств, но, с другой стороны их можно довольно точно планировать, а значит – контролировать. К таким расходам я бы отнес заработную плату (особенно – управленческого персонала), расходы на топливо для заводской котельной, покупку нового оборудования и транспорта и тому подобные затраты. Это крупные суммы, они должны быть запланированы, лимитированы, деньги на эти расходы не могут быть выделены без предварительного согласования с управляющей компанией.

Расходы второй категории - рискованны с точки зрения необоснованного использования денежных средств, их нельзя спланировать так точно, как расходы первой категории. Например – расходы на сырье и материалы, оплата железнодорожных транспортных услуг. В основном своем объеме они спрогнозированы в соответствии с планом производства, финансируются согласно утвержденному управляющей компанией бюджету. Но предприятие, особенно на начальном этапе внедрения системы, должно иметь пространство для маневра. Т.е. расходовать денежные средства на затраты второй категории сверх плана без предварительного утверждения управляющей компанией с последующим обязательным четким объяснением, утверждением и контролем. Конечно, пере-

расход может быть осуществлен только в рамках определенной суммы, согласованной заранее с все той же управляющей компанией и не должен стать нормой, а быть редким исключением из правил. Т.к. суммы расходов данной категории как правило велики, то они должны быть в кратчайшие сроки объяснены представителям управляющей компании. Во вторую категорию я также включил бы затраты на незапланированные ремонты. Авария, повреждение оборудование, снижение объемов производства или полная его остановка - управленцем на местах лучше знать – что именно необходимо для восстановления, ремонта, возобновления производства. В этом случае лучше дать им полную свободу действий с последующим отчетом о произведенных расходах. При этом не нужно забывать – что именно ремонтные подразделения зачастую страдают непрозрачностью своих расходов и списанием на ремонт довольно значительных суммы без внятного, убедительного объяснения.

И, наконец, расходы третьей категории. Это самая маленькая часть затрат из предлагаемых здесь трех категорий расходов. Более того, это самая маленькая часть во всех расходах предприятия. В основном – это хозяйственные и командировочные расходы. В основной своей сумме они запланированы, как и все остальные расходы, но именно в этой категории существует наибольший риск превышения суммы лимита и возникновения внеплановых расходов. Сломался автомобиль – необходимы запчасти (это тоже ремонт, но мелкий, поэтому не включен во вторую категорию), нужно купить компьютер новому сотруднику, возник ряд незапланированных командировок, связанных с производственной необходимостью и т.п. Эти затраты, опять же в рамках определенных пределов, могут быть осуществлены без предварительного согласования с управляющей компанией с последующим объяснением.

Практически – затраты второй и третьей категории по степени свободы предприятия в их осуществлении без согласования – это одно и то же и их можно было бы объединить в одну группу. Принцип один – перерасход можем сначала оплатить, а потом объяснить тогда, как в первой группе без предварительного объяснения ничего не платим. Почему же я предлагаю не две, а три группы расходов? Чем меньше детализации, тем меньше возможность для контроля и больше возможность для злоупотреблений. Поэтому большую группу, в которую входят расходы с последующим согласованием перелимита, предлагаю разбить на две по принципу величины расхода. Крупные расходы во вторую группу, а мелкие – в третью. Вероятность перелимита во второй группе больше, чем в третьей, т.к. проще запланировать командировочные и хозяйственные с запасом (особенно если суммы небольшие), чем предугадать внезапно возникшую потребность в ремонте. Причем оплаты сверх лимита во второй группе должны быть объяснены в строго регламентированный кратчайший срок. А оплаты сверх лимита в третьей группе могут быть объяснены все за один раз – допустим первого числа месяца, следующего за отчетным.

При этом сотрудникам предприятия необходимо помнить, что практика оплаты внеплановых расходов не должна стать нормой. Она допускается очень редко, в основном – на стадии внедрения системы планирования и, желательно, в небольших объемах. Но возможность оплаты без предварительного согласо-

вания должна быть, т.к. она дает возможность для маневра и прибавляет гибкости системе, усиливая ее живучесть.

Конечно – приведенные мной примеры разбиения расходов по категориям спорны. И многие могут с ними не согласиться. Но они являются иллюстрацией к теоретическим размышлениям, а на практике разбиение расходов будет зависеть от конкретного предприятия и конкретной ситуации. Например – энергетика. Здесь топливо – т.е. материалы – скорее строго лимитированные и точно планируемые расходы первой категории, чем более свободные затраты второй категории, т.к. можно довольно точно спланировать объем генерируемой электроэнергии, а значит – объем потребляемого газа, мазута, угля.

Большая самостоятельность приведет к повышению ответственности работников и они, вместо того, чтобы механически сравнивать фактические расходы с планом, утвержденным управляющей компанией, будут творчески относится к работе. А поможет им в этом система премирования за достигнутые результаты.

Излишнюю самостоятельность можно ограничить, убрав из бюджета статью «Прочие расходы», т.к. довольно велик соблазн списать туда те расходы, которым затруднительно найти объяснение. Невозможно абсолютно точно спрогнозировать все возможные расходы, но отнести их на ту или иную статью можно практически в любом случае.

Список используемой литературы.

1. Колас Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. – 370 с.
2. Карпов А.Е. 100% практического бюджетирования. Книга 8. Технология постановки бюджетирования в компании. – М.: Результат и качество, 2006. – 369 с.: ил.
3. Хоуп Дж. Фрейзер Р. Бюджетирование, каким мы его не знаем. Управление за рамками бюджетова. – М.: Вершина. 2005. – 256 с.