

УДК 657.6

**КОНТРОЛЬ И АНАЛИЗ ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ
СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

© 2012

С.Л. Мусин, соискатель*Тольяттинский государственный университет, Тольятти (Россия)*

Ключевые слова: система бюджетирования организаций; управленческий учет; строительные организации; структурированная отчетность.

Аннотация: В статье рассматривается сущность системы управленческого учёта и бюджетирования в строительных организациях. В рамках управленческого учёта выделяется отдельным элементом информационная система, которая служит основой для системы бюджетирования. В статье даются принципы организации информационной системы управленческого учёта бюджетирования, рассматриваются центры финансовой ответственности, применительно к деятельности строительных организаций.

Управления финансово-хозяйственной деятельностью строительной организации всецело зависит от наличия о ней полной и достоверной информации. Все данные о фактах такой деятельности формируются и систематизируются в бухгалтерском учете. В свою очередь, информация бухгалтерского учёта способствует формированию контрольно - аналитических показателей, позволяющих оценить эффективность функционирования хозяйствующего субъекта и определить перспективы его развития.

Как отмечает Р.П. Булыга «и вчера, и сегодня, и завтра основанием для принятия обоснованных управленческих решений являлись знания и информация. Отсутствие у заинтересованных пользователей достоверной информации было одной из причин громких корпоративных скандалов и экономических кризисов» [1].

При определении форматов планов и бюджетов следует определиться с полным набором управленческой отчетности, формируемой в рамках управленческого учета.

Процесс совершенствования информационной оснащенности является бесконечным, так как изменения в организации, в системе бюджетирования, в законодательной и нормативной базе будут способствовать изменениям в различных учетных системах, а соответственно будет совершенствоваться информационная база контроля и анализа исполнения бюджетов. Следовательно, понимая степень существенности информации, необходимо стремиться к тому, чтобы содержательная часть информации была достаточной, а не абсолютной.

Рыночные условия, жёсткая конкурентная среда требуют значительного расширения и углубления аналитичности информации. Все это обуславливает не-

обходимость сопоставления бюджетных показателей и фактических результатов финансово-хозяйственной деятельности организации для установления ответственности конкретных менеджеров за результаты принятых ими решений, а соответственно, формирования учетно-аналитического сопровождения системы бюджетирования организации. В соответствии с вышеизложенным возникает потребность теоретико-методической разработки принципов и процедур контрольно-аналитического обеспечения бюджетирования.

Известен широкий круг российских и зарубежных специалистов, занимающихся общетеоретическими и методологическими вопросами контроля и анализа деятельности организации. Так вопросам теории, методологии и постановки системы контроля в коммерческих организациях посвящены труды российских ученых: В.В. Бурцева, Н.А. Ермаковой, Л.Н. Растамхановой, Т.М. Садыковой, В.П. Суйца и др. Большой вклад в развитие теории, методологии и практики экономического анализа внесли российские ученые: М.И. Баканов, В.И. Бариленко, С.Б. Барнгольц, А.Н. Бортник, С.А. Бороненкова, Д.А. Ендовицкий, О.В. Ефимова, В.В. Ковалев, Л.Г. Макарова, М.В. Мельник, Е.В. Никифорова, А.Н. Хорин, А.Д. Шермет и др. Среди зарубежных авторов необходимо отметить труды: Л.А. Беристайна, Ван Хорна, Ж. Ришара, Д. Хана, Э.С. Хендриксена, Р. Энтони.

Однако, проблемы контрольно-аналитического сопровождения бюджетирования вызывают интерес все большего числа специалистов. Это связано прежде всего с тем, что полного решения задач, стоящих перед бухгалтерской и аналитической наукой нет, а в условиях неопределенности (финансового кризиса) вопросы информационного и аналитического сопровождения системы бюджетирования хозяйствующих субъектов

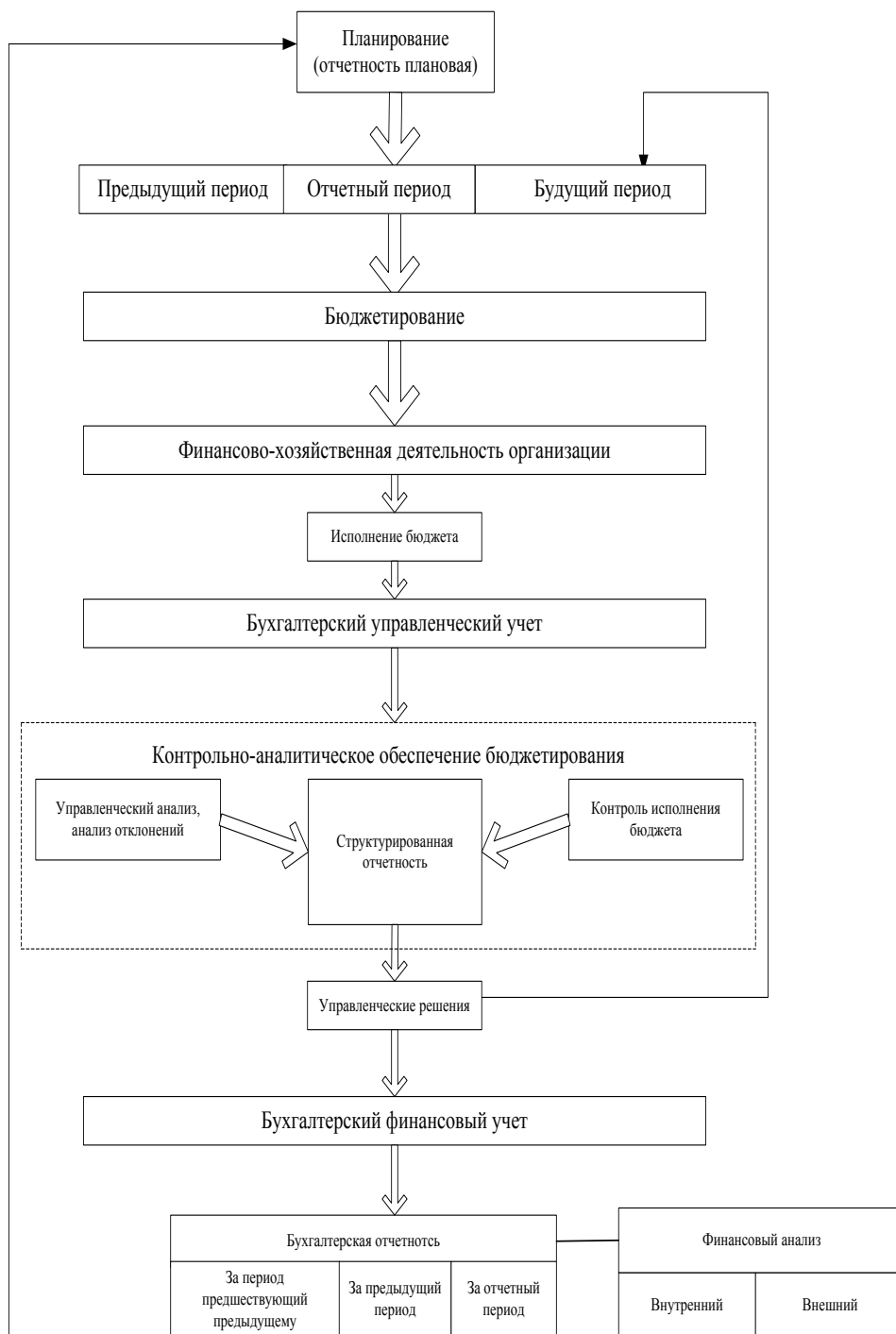


Рис. 1. Взаимосвязь бюджетирования с бухгалтерским учетом, контролем и анализом.

являются наиболее актуальными.

Существенное влияние на постановку внутреннего контроля и анализа исполнения бюджетов оказывает специфика деятельности организации. Среди особенностей строительной отрасли, оказывающих влияние на систему управленческого учета и бюджетирования следует выделить следующие: продолжительность производственного (период строительства) и жизненного (период эксплуатации) цикла объекта; особенности производственного процесса; высокая стоимость объекта; уникальность строительных объектов, в т.ч. безопасность его эксплуатации; организационная (вер-

тикально и горизонтально интегрированная) структура; привязанность к конкретным территориальным условиям; зависимость от природно-климатических условий региона.

На рис. 1 рассмотрено как процесс бюджетирования включается в процесс управления финансово-хозяйственной деятельностью строительной организации и как он относится с бухгалтерским финансовым, управленческим учетом, контролем, анализом.

Для построения обоснованной системы управленческого учета строительных организаций необходимо наличие контрольной функции, обеспечивающейся от-

Таблица 1. Контрольные и аналитические процедуры, обеспечивающие систему бюджетирования.

Виды контроля	Содержание контрольных процедур	Период проведения контрольных процедур, соответствующий процессу бюджетирования	Примечания	Связь с экономическим анализом
1	2	3	4	5
Предварительный	<p>Оценка всевозможных рисков, с которыми может столкнуться строительная организация при выполнении намеченных планов, заложенных в системе бюджетирования. Формирование оптимального бюджета закупок и расходования материально-производственных затрат с минимальными издержками по заготовлению, складированию и расходу. Построение платёжных бюджетов, прогнозного отчёта о прибылях и убытках. Предварительный контроль материальных,</p>	<p>3</p> <p>Осуществляется на стадии формирования бюджетов когда: планируются результаты деятельности организации; разрабатываются варианты сбалансированности имеющихся у хозяйствующего субъекта ресурсов: материальных, трудовых, финансовых и инвестиционных.</p>	<p>4</p> <p>Виды бюджета Операционный бюджет</p> <p>Предварительный контроль материальных ресурсов предполагает: - формирование параметров и стандартов приобретаемых сырья, материалов и инструментов по качеству и цене, а также выбор поставщиков, обеспечивающих эти условия; - расчет минимально необходимых запасов сырья, материалов, инструментов на уровне, достаточном для бесперебойной работы организации. Предварительный контроль трудовых ресурсов необходим: - для подбора наиболее подготовленных и квалифицированных работников; - для оценки рациональности размещения персонала внутри хозяйствующего субъекта; - для сбалансированности соотношения между постоянными и временными работниками; - для расчёта оптимальной численности работников исходя из строительной программы и загрузки производственных мощностей; - для определения фонда заработной платы всего персонала организации при включении его в общую систему бюджетирования.</p>	<p>5</p> <p>Позволяет проанализировать деловые, профессиональные компетенции и навыки персонала организации, которые необходимы для выполнения ими должностных обязанностей, способствующих достижению общих стратегических целей организации.</p>

КОНТРОЛЬ И АНАЛИЗ ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ...

	<p>трудовых, финансовых и инвестиционных ресурсов способствует увязке и сбалансированности между количественными и качественными показателями операционных бюджетов</p>		<p>Финансовый бюджет</p>	<p>Предварительный контроль финансовых ресурсов должен способствовать обеспечению финансовой устойчивости и платежеспособности организации, проведению ею эффективной политики по использованию заемных и размещению свободных собственных денежных средств.</p> <p>Наиболее сложным является предварительный контроль предполагаемых инвестиций, из-за множества внешних и внутренних факторов, влияющих на инвестиционные решения, что важно для строительных организаций. К внешним факторам относятся: нормативно - правовое регулирование (например, гражданское, налоговое законодательство и пр.), достоверность и качество информации, используемой при оценке рассматриваемого инвестиционного проекта и пр. К внутренним факторам относятся: использование специального инструментария анализа и оценки рисков инвестиционных проектов; отвлечение финансовых средств, усложняющих финансовое состояние хозяйствующего субъекта в ближайшей перспективе</p>	<p>Контроль финансовых ресурсов должен способствовать обеспечению финансовой устойчивости и платежеспособности организации, проведению ею эффективной политики по использованию заемных и размещению свободных собственных денежных средств. Позволяет считать производственный и финансовый леверидж.</p>
<p>Текущий</p>	<p>Контроль исполнения бюджета, выявления отклонений, определения причин, ответственных за отклонения для осуществления корректирующих действий</p>	<p>Использует информацию, формируемую в рамках управленческого учета, позволяющего оперативно контролировать исполнение бюджетов и оценить достигнутые результаты по исполнению бюджета</p>	<p>По результатам текущего контроля подготавливаются различные отчеты, периодичность подготовки и подробность которых зависят от уровня менеджмента, для которого они предназначены, вида центров ответственности и ситуационных потребностей управления.</p> <p>Для текущего контроля определяются ключевые показатели, которые являются основными при построении бюджетов</p>	<p>Позволяет проанализировать отклонения от заданных параметров при построении бюджетов</p>	
<p>Последующий</p>	<p>Оценка деятельности менеджеров и структурных подразделений</p>	<p>Последующий контроль проводится по завершении бюджетного процесса</p>	<p>В отличие от текущего, обладающего оперативными корректирующими действиями, последующий контроль призван выполнить задачи по: формированию и оценке информации бюджетного процесса, коррелирующей с полученными результатами деятельности; фиксированию фактических показателей бюджетов с учетом временных факторов, способствующих объективной оценке деятельности менеджеров и руководимых ими подразделений</p>	<p>Анализ эффективности принятых управленческих решений и разработки лучших направлений деятельности организации</p>	

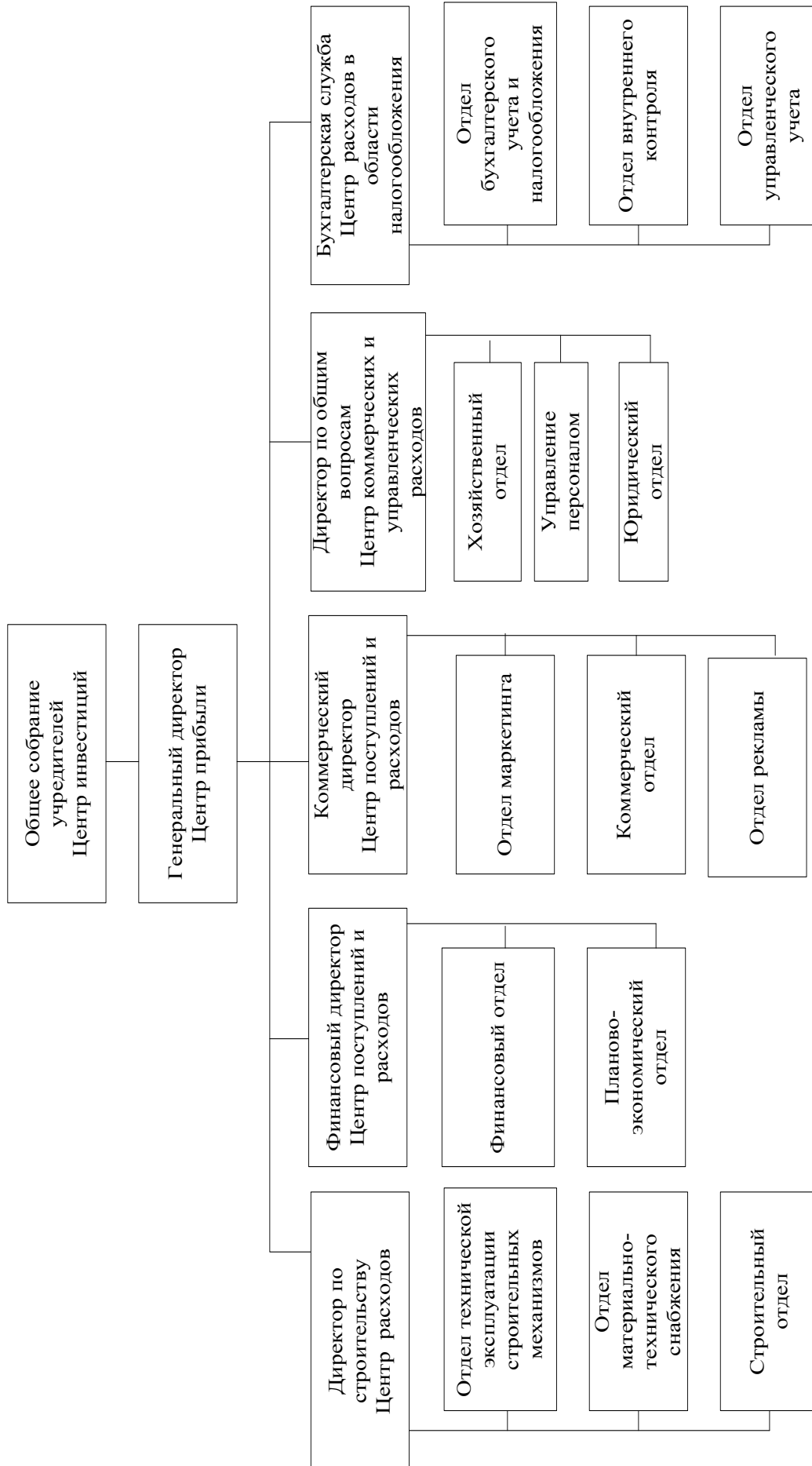


Рис. 2. Структура строительной организации с выделением центров ответственности.



Рис. 3. Этапы формирования отчётности для внутреннего контроля.

делом внутреннего контроля. Виды контроля (предварительного, текущего и последующего) используемого при оценке исполнения бюджетов, можно представить тремя группами (см. таблицу 1). В таблице 1 контроль за исполнением показателей бюджетирования представлен во взаимосвязи с экономическим анализом.

Особенностью контроля исполнения бюджетов является то, что:

- во-первых, это качественно иной контроль, обеспечивающий не только, сравнение результатов финансово - хозяйственной деятельности за несколько отчетных периодов, но и обеспечивающий сопоставимость данных по ценам, ассортименту и другим показателям, выявляющий слабые стороны в деятельности организации, которые требуют первоочередного вмешательства со стороны руководства;
- во-вторых, внутренний контроль исполнения бюджета позволяет формировать регистры отклонений и изменений от нормативной базы и бюджетных статей. Многие крупные организации регулярно при контроле исполнения бюджетных статей материальных, трудовых и финансовых ресурсов проводят ежедневный мониторинг соблюдения установленных норм и нормативов в соответствии с центрами затрат и объектами калькулирования. Такой мониторинг позволяет им отслеживать и анализировать причины возникновения отклонений и изменений бюджета для разработки мероприятий по предотвращению или сглаживанию возникающих бюджетных отклонений;
- в-третьих, функция внутреннего контроля, при бюджетном подходе к управлению организацией, способствует достижению наилучших результатов ее деятельности в установленные сроки и оптимизирует материальные, трудовые, финансовые и инвестиционные ресурсы;
- в-четвертых, внутренний контроль позволяет установить меру ответственности конкретных менеджеров за результаты принятых ими решений и



Рис. 4. Система показателей для обеспечения аналитических процедур в бюджетировании.

способствует формированию комплексной оценки выполнения работ центрами ответственности (менеджментом центров ответственности).

Детализация информации по местам формирования затрат и центрам ответственности повышает эффективность результатов контрольно-аналитической работы, так как с помощью такой детализации формируется информация о результатах деятельности отдельных менеджеров, принимающих решения на разных уровнях управления хозяйствующим субъектом. «Детализация отклонений может помочь выявить должностное лицо, которое наилучшим образом отреагирует на изменение ситуации и исправит положение» [2, с.647].

Исходя из специфики деятельности строительных организаций, необходимо выделение центров ответственности (см. рис. 2): центра инвестиций, центра прибыли, центра расходов, центра поступлений и расходов, центра коммерческих и управленческих расходов, центра налоговых выплат. Дирекция по строительству выполняет функцию центра расходов, в него входят отдел технической эксплуатации строительных механизмов, отдел материально-технического снабжения, строительный отдел. Финансовая дирекция (финансовый и планово-экономический отдел) и коммерческая дирекция (маркетинговый, коммерческий отделы и отдел рекламы) выполняет функцию центра поступлений и расходов.

Дирекция по общим вопросам (хозяйственный отдел, отдел управления персоналом, юридический отдел) представляет собой центр коммерческих и управленческих расходов, а бухгалтерская служба (отдел бухгалтерского и налогового учета, отдел внутреннего контроля, отдел управленческого учета) центр налоговых выплат.

Результаты текущего и последующего контроля являются основой отчетов по исполнению бюджетов. Эти отчеты содержат информацию о фактических и бюджетных показателях; об отклонениях между ними, сопровождающихся пояснениями; показателях, подконтрольных менеджеру определенного центра ответственности; результатах деятельности в разрезе

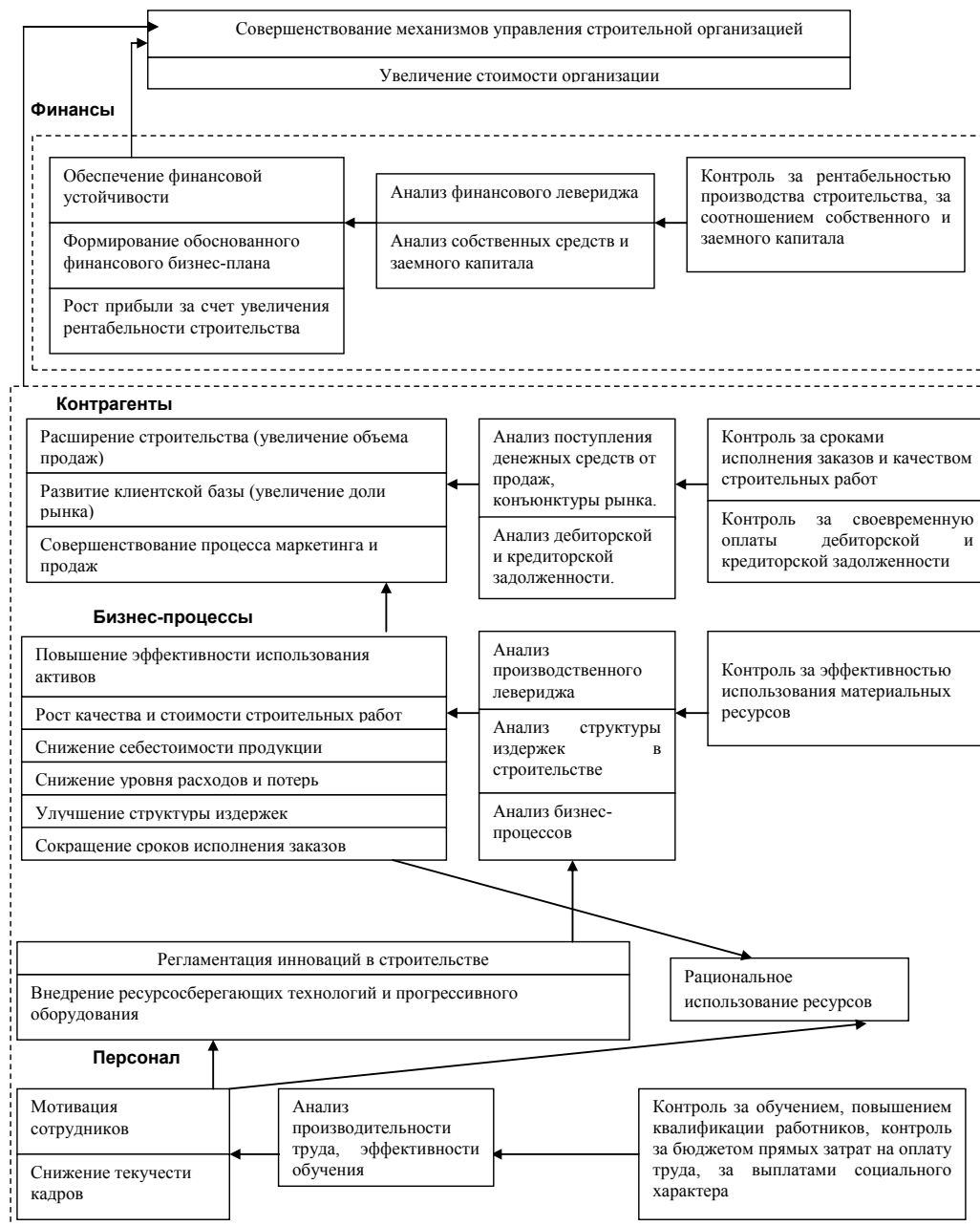


Рис. 5. Схема стратегической карты.

предыдущих периодов и различных подразделений; количестве работающих; отработанном времени работниками организации; степени загрузки строительных механизмов и т.д. Этапы формирования отчётности для внутреннего контроля отражены на рис.3.

При формировании такой отчетности следует помнить о том, что она должна быть понятной менеджерам, принимающим решения. Для наглядности в ней необходимо составлять графики, выделять важную информацию, обращая внимание руководства на относительно небольшое количество показателей, ярко характеризующих происходящие процессы в организации. Такая информация должна содержать ограниченное число факторов, играющих решающую роль в достижении целей организации разных центров ответственности, которые могут изменяться быстро и

непредсказуемо, существенно влияя на результаты финансово - хозяйственной деятельности организации. Если отсутствует достоверная, полная и своевременная структурированная отчетность, то невозможно решить задачи, поставленные перед системой бюджетирования организаций.

Структурированная отчетность будет способствовать решению следующих задач по: проведению текущего мониторинга деятельности организации; обнаружению несовершенства хозяйственной деятельности; выявлению признаков, предупреждающих возможные проблемы в будущем; формированию учётной информации, необходимой для принятия грамотных управленческих решений; обоснованию стратегических приоритетов развития организации.

Для анализа исполнения бюджетов традиционно

используется анализ отклонений от заданных параметров, который позволяет оперативно разработать и внедрить в производство корректирующее воздействие на управляемый объект. Достоинством анализа отклонений от заданных параметров являются его: экономичность (для принятия управленческого решения менеджеру соответствующего звена управления достаточно знать отклонения и реагировать только на его величину и нет необходимости анализировать всю информацию об объекте управления); оперативность (управляющее воздействие на отклонение совершается в момент его возникновения и способствует быстрому получению результата); адресность (возможность определения персонально ответственного менеджера за объект управления). Адресность отклонений важна не только потому, что показывает причину, но и устанавливает ответственность за их возникновение, что способствует принятию правильных управленческих решений и выработке целенаправленных корректирующих действий. В.Б. Ивашкевич указывает на то, что в управленческой отчетности важны «не абсолютные значения показателей, а отклонения от заданных параметров их включения, не в целом, а по организации, в разрезе ее подразделений и видов деятельности и не по итогу (в лучшем случае за месяц), а по мере возникновения отклонений» [3].

Как свидетельствует зарубежная и российская практика, информация управленческого учета, позволяет анализировать широкий спектр вопросов: привлекательности и конкурентоспособности организации; эффективности затрат на строительные работы; эффективности работы центров ответственности, центров затрат; выбора инвестиционной и инновационной стратегии; эффективности использования человеческого капитала, мотивации сотрудников; внутренней интерпретации финансового состояния и финансовых результатов организации; эффективности процессов строительства и др.

Все выше обозначенные вопросы можно решить с помощью показателей, используемых для обеспечения аналитических процедур в бюджетировании (см. рис. 4).

Финансовые показатели характеризуют ликвидность, финансовую устойчивость, деловую активность, эффективность деятельности организации, производственный и финансовый леверидж. Показатели бизнес-процессов необходимы для выбора вида деятельности, ресурсов для достижения поставленной цели перед организацией. Показатели, характеризующие контрагентов, отражают информацию об объеме сбыта, динамике конкуренции, структуре контрагентов, доли рынка по продаже своей продукции. Показатели, характеризующие персонал, определяют факторы, способствующие росту эффективности деятельности организации за счет повышения квалификации персонала, за счет приобретения ими дополнительных компетенций. Взаимосвязка всех выше обозначенных показателей представлена на рис. 5. Такая взаимосвязь позволяет обеспечить прибыльность и финансовую устойчивость строительной организации

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Булыга Р.П. Бухгалтерско-аналитическое обеспечение системы управления в современных условиях // Информационно-аналитическое обеспечение управления: история и современность: Материалы научно – практической конференции. Ч. II. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ. - Тольятти: ПВГУС, 2009. – 216 с.
2. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. Для вузов. – М.: Юристъ, 2006. - 618 с.

CONTROL AND THE ANALYSIS OF EXECUTION OF BUDGETS OF THE BUILDING ORGANIZATIONS

© 2012

S.L. Musin, applicant
Togliatti State University, Togliatti (Russia)

Keywords: system of budgeting of the organizations; the administrative account; the building organizations; the structured reporting.

Annotation: In article the essence of system of the administrative account and budgeting in the building organizations is considered. Within the limits of the administrative account the information system which forms a basis for budgeting system is allocated with a separate element. In article principles of the organization of information system of the administrative account of budgeting are given, the centers of financial responsibility, with reference to activity of the building organizations are considered.