Наталья МАЛЫХ

Методика анализа исполнения бюджета предприятия

Руководители коммерческих предприятий пытаются создать такой механизм управления деятельностью своих компаний, который позволял бы с максимальной точностью прогнозировать развитие деятельности и быстро реагировать на изменения внешней среды. Одним из таких механизмов является система бюджетного планирования. Бюджеты помогают:

- планировать операционную деятельность;
- координировать деятельность различных подразделений;
- доводить планы до различных центров ответственности;
- мотивировать менеджеров на достижение установленных целей;
- контролировать деятельность;
- оценивать выполнение заданий.

Система бюджетирования становится бессмысленной, если в компании не налажена система обратной связи, предусматривающей анализ по результатам исполнения, текущую корректировку с тем, чтобы достичь намеченных целей и не допустить повторения ошибок. От правильно поставленной системы контроллинга на предприятии во многом зависит выполнение бюджетов и в конечном итоге – эффективность работы предприятия в целом. Контроль предполагает не только непосредственное наблюдение за ходом исполнения бюджета, но и выявление возникающих отклонений и их нейтрализацию. В совокупности с последующим анализом бюджетов, контроль служит инструментом оценки и способом обратной связи с подразделениями, ответственными за составление и исполнение бюджетов. Можно утверждать, что контроль – это в некоторой степени мониторинг финансового состояния предприятия [Вахрушина, 2007. С. 577].

При наличии данных о фактических результатах за определенный период их можно сравнить с планируемыми показателями, что явится основой для управления. В ходе анализа исполнения бюджета определяются абсолютные величины отклонений и выявляются причины их образований (проводится факторный анализ). Анализ отклонений можно применять выборочно. Управление по отклонениям – практика, посредством которой менеджеры концентрируют свое внимание на тех подразделениях, результаты которых отличаются от тех, что предусмотрены бюджетом в лучшую или в худшую сторону, и напротив, уделяют меньше внимания, если результаты подразделений соответствуют запланированным значениям. В этой системе анализируются только отклонения, превышающие определенный уровень (например, 5%), который устанавливает руководство. Настораживать и анализироваться должны не только отрицательные, но и положительные отклонения. При анализе отклонений их подразделяют на благоприятные и неблагоприятные, используя фактические данные и данные статического и гибкого бюджетов.

Статический бюджет готовится на начало бюджетного периода для запланированного объема продаж на этот период, исходя из нормативных издержек. Нормативные издержки (сметные затраты на единицу продукта) могут устанавливаться, исходя из прошлого опыта или текущих условий [Просветов, 2009. С. 374].

Гибкий бюджет составляется после завершения бюджетного периода, когда фактические объемы известны. При построении гибкого бюджета используются нормативные издержки и фактический объем продаж.

Отклонение фактического финансового результата от запланированного может быть обусловлено влиянием двух факторов: отклонением объема реализации

Наталья Малых, кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и финансов общественного сектора РАНХиГС . E-mail: malyih@rambler.ru

Аннотация: В статье рассматривается методика анализа исполнения бюджета, определены понятия «управление по отклонениям», «отклонение по использованию», «отклонение по эффективности», «отклонение по объему производства». Автор подчеркивает, что без системы контроля процесс бюджетирования утрачивает какой-либо смысл. Для того чтобы бюджетное планирование было эффективным, необходимо проводить анализ исполнения бюджета на регулярной основе. Анализ отклонений является базой для принятия последующих управленческих решений. В условиях рыночной экономики для хозяйствующего субъекта разработка системы бюджетирования для функционирования организации имеет жизненно важное значение, поскольку только с его помощью руководство может определить степень влияния различных факторов хозяйственной деятельности на финансовый результат и прогнозировать динамику финансовых показателей. Эффективная система бюджетирования в организации позволяет выстроить прозрачную для руководства и легко управляемую финансовую структуру, решить многие типичные проблемы экономической неэффективности в крупных организациях, снизить вероятность дорогостоящих ошибок.

Ключевые слова: статический бюджет, гибкий бюджет, управление по отклонениям, факторный анализ.

от запланированного и отклонением фактических затрат от нормативных.

Для выявления влияния отклонения объема реализации от запланированного на прибыль проводят сравнение статического бюджета и гибкого бюджета, пересчитанного на фактический объем продаж. И в том, и в другом бюджетах затраты соответствуют нормативам, различие между этими бюджетами лишь в объемах реализации.

Для выявления влияния отклонения фактических затрат от нормативных проводят сравнение гибкого бюджета, пересчитанного на фактический объем продаж, и фактических результатов. В этих случаях совпадает объем реализации, различие – в уровне затрат (**таблица 1**).

Таблица 1. Сравнение фактических данных и данных статического и гибкого бюджетов

	Статический бюджет	Гибкий бюджет	Факт
Продажи	плановые	фактические	Фактические
Затраты	нормативные	нормативные	Фактические

Рассмотрим методику анализа отклонений на условном примере.

Предприятие использует калькуляцию по нормативным издержкам для учета единственного продукта. На производство одной единицы продукта требуется 10 единиц материала, плановая цена единицы материала составляет 1,8 у.е./кг. Весь приобретенный материал был использован в производстве. Нормативные затраты труда на единицу составляют 8 ч., ставка оплаты труда 3 у.е./час. Нормативная ставка распределения переменных производственных накладных расходов (ПНР) составляет 0,8 у.е./трудо-час, постоянных ПНР – 0,9 у.е./трудо-час. Плановый объем продаж составлял 786 400 у.е. (9 830 шт. по цене 80 у.е. за единицу).

Таблица 2. Фактические результаты деятельности

Реализация:	
Объем продаж, шт.	8 000
Цена за единицу продукции, у.е.	85
Выручка, у.е.	680 000
Прямые материалы:	
Количество, ед.	85 000
Цена за ед., у.е.	1,6
Затраты на материалы	136 000
Прямые трудозатраты	
Время на изготовление, ч.	60 000
Ставка, у.е./ час	4
Затраты на оплату труда	240 000
Переменные производственные накладные расходы, у.е.	54 000
Постоянные производственные накладные расходы, у.е.	58 000
Итого затрат:	488 000
Валовая прибыль, у.е.	192 000

Таблица 3. Статический бюджет

Реализация:	
Объем продаж, шт.	9 830
Цена за единицу продукции, у.е.	80
Выручка, у.е.	786 400 (9 830 × 80)
Прямые материалы:	
Количество, ед.	98 300 (9 830 × 10)
Цена за ед., у.е.	1,8
Затраты на материалы	176 940 (98 300 × 1,8)
Прямые трудозатраты	
Время на изготовление, час.	78 640 (9 830 × 8)
Ставка, у.е./ час	3
Затраты на оплату труда	235 920 (78 640 × 3)
Переменные производственные накладные расходы, у.е.	62 912 (78 640 × 0,8)
Постоянные производственные накладные расходы, у.е.	70 776 (78 640 × 0,9)
Итого затрат:	546 548
Валовая прибыль, у.е.	239 852

После завершения бюджетного периода известны данные о фактических результатах деятельности (**таблица 2**).

Статический бюджет представлен в **таблице 3**.

Первым шагом анализа выполнения бюджета отчетного года является определение отклонений объема реализации от запланированного на валовую прибыль. С этой целью проводят сравнение статического бюджета и гибкого бюджета, пересчитанного на фактический объем продаж [Савицкая, 2009. С. 530]. Разработаем гибкий бюджет (**таблица 4**).

В **таблице 5** (с. 52) представлено сравнение фактических данных и данных статического и гибкого бюджетов.

Отклонение гибкого бюджета от статического по валовой прибыли составило 4 652 у.е., т.е. организация недополучила 4 652 у.е. валовой прибыли из-за невы-

Таблица 4. Гибкий бюджет

Реализация:	
Объем продаж, шт.	8 000
Цена за единицу продукции, у.е.	85
Выручка, у.е.	680 000 (8 000 × 85)
Прямые материалы:	
Количество, ед.	80 000 (8 000 × 10)
Цена за ед., у.е.	1,8
Затраты на материалы	144 000 (80 000 × 1,8)
Прямые трудозатраты:	
Время на изготовление, час.	64 000 ((8 000 × 8)
Ставка, у.е./ час	3
Затраты на оплату труда	192 000 (64 000 × 3)
Переменные производственные накладные расходы, у.е.	51 200 (64 000 × 0,8)
Постоянные производственные накладные расходы, у.е.	57 600 (64 000 × 0,9)
Итого затрат:	444 800
Валовая прибыль, у.е.	235 200

Таблица 5. Сравнение фактических данных и данных статического и гибкого бюджетов

Показатели	Статический бюджет	Гибкий бюджет	Факт	Отклонение гибкого бюджета от статического	Отклонение фактических затрат от гибкого бюджета
Выручка, у.е.	786 400	680 000	680 000	–106 400 (Н)	0
Затраты на материалы	176 940	144 000	136 000	–32 940 (Б)	–8 000 (Б)
Затраты на оплату труда	235 920	192 000	240 000	–43 920 (Б)	48 000 (Н)
Переменные производственные накладные расходы, у.е.	62 912	51 200	54 000	–11 712 (Б)	2 800 (Н)
Постоянные производственные накладные расходы, у.е.	70 776	57 600	58 000	–13 176 (Б)	400 (Н)
Итого затрат:	546 548	444 800	488 000	–101 748 (Б)	43 200 (Н)
Валовая прибыль, у.е.	239 852	235 200	192 000	–4 652 (Н)	–43 200 (Н)

полнения плана по продажам. Количество реализованной продукции оказалось меньше запланированного на 1 830 шт. (8 000 – 9 830), фактическая цена единицы продукции – выше запланированной на 5 у.е. (85 – 80).

Для реализации определяют два вида отклонений: отклонение по цене реализации и отклонение по объему реализации.

Анализ отклонений по реализации проводится по факторной модели:

$$П = Q \times (ц - с), \quad (1)$$

где

$П$ – валовая прибыль;

Q – количество реализованной продукции;

$ц$ – цена единицы продукции;

$с$ – производственная себестоимость единицы продукции.

Для выявления влияния факторов на результативный показатель воспользуемся методом абсолютных разниц (детерминированный факторный анализ – трехфакторная мультипликативно-аддитивная модель).

Изменение прибыли за счет изменения количества реализованной продукции [Савицкая, 2009. С. 58]:

$$\Delta П_Q = \Delta Q \times (ц_{план} - с_{норм}), \quad (2)$$

где $\Delta Q = Q_{факт} - Q_{план}$,

$ц_{план} - с_{норм}$ – нормативная валовая прибыль на единицу продукции.

Изменение прибыли за счет изменения цены единицы продукции:

$$\Delta П_ц = Q_{факт} \times \Delta ц, \quad (3)$$

где $\Delta ц = ц_{план} - ц_{факт}$.

В нашем примере себестоимость единицы продукции:

прямые материалы: 10 кг × 1,8 у.е. = 18 у.е.;

прямой труд: 8 ч. × 3 у.е.= 24 у.е.

переменные ПНР: 0,8 у.е./час × 8 ч. = 6,4 у.е.

постоянные ПНР: 0,9 у.е./час × 8 ч. = 7,2 у.е.

итого себестоимость единицы продукции:

18+24+6,4+7,2=55,6 у.е.

Нормативная валовая прибыль на единицу продукции:

80–55,6=24,4 у.е.

Отклонение по объему реализации:

(8 000–9 830) × 24,4= – 44 652 (Н).

Отклонение по цене реализации составит:

8 000 × (85–80) = 40 000 (Б).

Общее отклонение (отклонение статической от гибкой сметы) составит:

– 44 652 + 40 000 = – 4 652 (Н).

Таким образом, за счет превышения фактической цены реализованной продукции над плановой была получена дополнительная валовая прибыль в размере 40 000 у.е.; за счет того, что фактический физический объем реализации оказался ниже запланированного на 1 830 шт., была недополучена валовая прибыль в размере 44 652 у.е. Общее отклонение фактической валовой прибыли от плановой за счет невыполнения плана по продажам составило – 4 652 у.е. (неблагоприятное отклонение).

Для выявления влияния отклонения фактических затрат от нормативных проводят сравнение гибкого бюджета, пересчитанного на фактический объем продаж и фактических результатов. Все отклонения подразделяют на три вида, в соответствии с основными элементами производственных затрат: отклонения затрат прямых материалов; отклонения прямых трудовых затрат; отклонения по производственным накладным расходам [Малых Н.И., Проданова Н.А.].

Проведем анализ отклонений по материалам и трудозатратам.

Анализ отклонений проводится по двухфакторной модели:

$$P_{пер} = q \times p, \quad (4)$$

где $P_{пер}$ – затраты ресурса;

q – расход ресурса (количество использованного материала; отработанные часы);

p – цена единицы ресурса (цена на материалы; ставка заработной платы).

Для выявления влияния факторов на результативный показатель воспользуемся методом абсолютных разниц (детерминированный факторный анализ – двухфакторная мультипликативная модель) [Малых, Проданова, 2011. С. 283].

Отклонение по использованию ресурсов характеризует изменение затрат из-за изменения расхода

ресурса (отклонение фактического расхода ресурса от нормативного):

$$\Delta П_{пер\ q} = \Delta q \times p_{норм}, \quad (5)$$

Отклонение по цене ресурсов характеризует изменение затрат из-за изменения цены единицы ресурса (отклонение фактической цены ресурса от нормативной):

$$\Delta P_{пер\ q} = q_{факт} \times \Delta p, \quad (6)$$

где $\Delta q = q_{факт} - q_{норм}$;
$\Delta p = p_{факт} - p_{норм}$;
$q_{факт}, q_{норм}$ – фактический и нормативный объем использованных ресурсов соответственно;
$p_{факт}, p_{норм}$ – фактическая и нормативная цена на ресурсы соответственно.

Отклонение по цене в отношении прямых материалов называется отклонением по цене материалов, в отношении прямого труда отклонением по ставке оплаты труда. Отклонение по использованию в отношении прямых материалов называется отклонением по использованию материалов, в отношении заработной платы – отклонением по производительности.

Итак:

1. *Отклонение по материалам*

Отклонение по цене на материалы:

(1,6 – 1,8) × 85 000 = –17 000 (Б).

Отклонение по использованию материалов:

1,8 × (85 000 – 80 000) = 9 000 (Н).

Общее отклонение (отклонение гибкой сметы от фактических результатов) составит:

– 17 000 + 9 000 = –8 000 (Б).

Таким образом, за счет того, что фактическая цена на материалы оказалась ниже цены, предусмотренной бюджетом, затраты на материалы оказались ниже запланированных на 17 000 у.е. и, следовательно, под влиянием этого фактора была получена дополнительная валовая прибыль в размере 17 000 у.е.; за счет того, что фактический расход материала оказался выше предусмотренного бюджетом, фактические затраты оказались выше запланированных на 9 000 у.е., что означает недополучение валовой прибыли под влиянием этого фактора в таком же размере. Общее отклонение фактической валовой прибыли от плановой за счет отклонения затрат на прямые материалы от предусмотренных бюджетом составило – 8 000 у.е. (благоприятное отклонение).

2. *Отклонение по трудозатратам*

Отклонение по ставке оплаты труда:

60 000 × (4 – 3) = 60 000 (Н).

Отклонение по производительности:

(60 000 – 64 000) × 3 = –12 000 (Б).

Общее отклонение (отклонение гибкой сметы от фактических результатов) составит:

60 000 – 12 000 = 48 000 (Н).

Отметим, что в нашем примере предполагается, что весь приобретенный материал был использован в производстве. В случае, когда фактически купленное и фактически использованное количество материала не совпадают, отклонения по материалам рассчитываются по следующим формулам:

$$\text{отклонение по цене на материалы} = \text{фактически купленное количество} \times (\text{фактическая цена} - \text{нормативная цена})$$

$$\text{отклонение по использованию материалов} = \text{норматив-ная цена} \times (\text{фактически использо-ванное количество} - \text{нормативное количество для факти-ческого выпуска})$$

Отклонения по производственным накладным расходам делятся на отклонения по переменным и по постоянным производственным накладным расходам.

Для переменных производственных накладных расходов определяют два вида отклонений: отклонение по использованию и отклонение по эффективности.

Отклонение по использованию:

$$\text{отклонение по использованию} = \text{фактические ПНР} - \text{сметные скорректированные ПНР для фактического времени}$$

или

$$\text{отклонение по использо-ванию} = \text{фактические ПНР} - \text{фактические трудо-часы} \times \text{нормативная ставка ПНР}$$

Отклонение по эффективности:

$$\text{отклонение по эффектив-ности} = \text{сметные скорректированные ПНР для фактическо-го времени} - \text{сметная сумма ПНР, основанная на норм. часах для фактического выпуска}$$

или

$$\text{отклоне-ние по эффек-тивности} = [\text{факти-ческие трудо-часы} - (\text{фактически произве-денные единицы} \times \text{норма-тивные трудо-часы на ед.})] \times \text{норма-тивная ставка ПНР}$$

Рассчитаем отклонения по переменным ПНР для нашего примера.

Отклонение по использованию:

54 000 – (60 000 × 0,8) = 6 000 (Н).

Отклонение по эффективности:

(60 000 – 8 000 × 8) × 0,8 = – 3 200 (Б).

Общее отклонение (отклонение гибкой сметы от фактических результатов) составит:

6 000 – 3 200 = 2 800 (Н).

Таким образом, за счет отклонения переменных производственных накладных расходов от нормативных была недополучена валовая прибыль в размере 2 800 у.е.

Для постоянных производственных накладных расходов определяют два вида отклонений: отклонение по

использованию и отклонение по объему производства.

Отклонение по использованию:

отклонение по использованию = фактические ПНР – сметные скорректированные ПНР для фактического времени

или

отклонение по использованию = фактические ПНР – фактические трудо-часы × нормативная ставка ПНР

Отклонение по объему возникают из-за несоответствия сметных и фактических объемов производства. Постоянные расходы не зависят от объема производства, но при его изменении меняются постоянные расходы, приходящиеся на единицу продукции. Поскольку нормативная ставка распределения этих расходов рассчитывается на базе бюджетного объема производства, отклонение фактического объема производства от бюджетного приведет к недостатку или избытку возмещения постоянных накладных расходов.

Отклонение по объему производства:

отклонение по объему производства = сметные скорректированные ПНР для фактического времени – сметная сумма ПНР, основанная на норм. часах для факт. выпуска

или

отклонение по объему производства = [фактические трудо-часы – (фактически произведенные единицы × нормативные трудо-часы на ед.)] × нормативная ставка ПНР

Рассчитаем отклонения по постоянным ПНР для нашего примера.

Отклонение по использованию:

58 000 – 60 000 × 0,9 = 4 000 (Н).

Отклонение по объему производства:

(60 000 – 8 000 × 8) × 0,9 = - 3 600 (Б).

Общее отклонение (отклонение гибкой сметы от фактических результатов) составит:

4 000 – 3 600 = 400 (Н).

Таким образом, за счет отклонения постоянных производственных накладных расходов от нормативных была недополучена валовая прибыль в размере 400 у.е.

Факторный анализ прибыли позволяет выявить факторы, оказавшие влияние на отклонение полученного финансового результата от планового значения. Анализ всего комплекса отклонений способствует определению возможных причин невыполнения бюджета, подчеркивает возможности, способствует принятию решений и координации действий между подразделениями.

Отметим, что отклонения необходимо проверить на принадлежность к контролируемым или неконтролируемым. В случае, если отклонение является контролируемым, менеджеру следует немедленно выполнить корректирующие операции по устранению проблемы и сопроводить их рекомендациями. Если возникло благоприятное отклонение, оно должно быть проанализировано так, чтобы закрепить положительный аспект в корпоративной политике.

Литература

Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Омега-Л, 2007.

Малых Н.И., Проданова Н.А. Краткосрочное финансовое планирование в системе управления финансами организации / Аудит и финансовый анализ, 2011. № 5. С.278-285.

Просветов Г.И. Бюджетирование: задачи и решения: Учебно-практическое пособие. М.: Альфа-пресс, 2009. стр. 374.

Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. М.: Инфра-М, 2009.

TECHNIQUE OF THE ANALYSIS OF BUDGET PERFORMANCE OF THE ORGANIZATION

Natalia Malykh, candidate of economics, associate professor of economics and finance of Public Sector Department, The Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), International Institute of Public Administration and Management (IIPAM). E-mail: malyih@rambler.ru

Summary: The article deals with methods of analyzing budget fulfillment and gives notions of 'management by exception', 'use exception', 'efficiency exception', 'production volume exception'. The authors emphasize the idea that, devoid of the control system, the process of budgeting loses common sense. It is necessary to analyze budget fulfillment regularly for effective budget planning. Exception analysis is the basis for making future management decisions. In the conditions of the market economy working out a budgeting system is vital for the functioning of the organization, as only with its help the governing body can evaluate the degree of influence of different factors of economical activity on the financial result and forecast the dynamics of financial indices. An effective budgeting system in the organization allows to create a transparent and easy-manageable financial structure, solves a lot of typical economical problems of inefficiency in large organizations, lowers the possibility of high-price mistakes.

Keywords: static budget, flexible budget, management by exception, factor analysis.

Reference

Malykh N.I., Prodanova N.A. Kratkosrochnoe finansovoe planirovanie v sisteme upravleniia finansami organizatsii [Short-term financial planning in a control system of organization finance]/ Audit i finansovyi analiz publ., № 5, 2011. P. 278-285.

Prosvetov G.I. Biudzhetirovanie: zadachi i resheniia [Budgeting: tasks and decisions] Uchebno-prakticheskoe posobie. Moscow, Al'fa-press publ., 2009.

Savitskaia G.V. Analiz khoziaistvennoi deiatel'nosti predpriiatiia [Analysis of enterprise's economic activity] Moscow. Infra-M publ., 2009.

Vakhrushina M.A. Bukhgalterskii upravlencheskii uchet [Accounting management]. Moscow, Omega-L publ., 2007.