

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«МОРДОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМ. Н.П. ОГАРЁВА»

На правах рукописи

КУКУШКИНА ЕКАТЕРИНА ВЛАДИМИРОВНА

**РАЗВИТИЕ
УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
БЮДЖЕТИРОВАНИЯ РАСХОДОВ
В ПРОИЗВОДСТВЕ ПИЩЕВЫХ ПРОДУКТОВ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель
Колесник Наталья Федоровна,
доктор экономических наук,
профессор

САРАНСК 2014

Содержание

Введение.....	3
1 Теоретические и организационные основы учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов в производстве пищевых продуктов.....	9
1.1 Концептуальные основы бюджетирования расходов.....	9
1.2 Содержание и структура учетно-аналитического обеспечения для целей бюджетирования.....	23
1.3 Влияние организационных и технологических особенностей производства пищевых продуктов на процесс формирования расходов.....	36
2 Развитие методики учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов в производстве пищевых продуктов.....	54
2.1 Построение бюджетирования расходов в процессно-ориентированных производствах.....	55
2.2 Методика формирования учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов.....	66
2.3 Взаимосвязь учетно-аналитического обеспечения с бюджетированием расходов.....	88
3 Развитие методики контроля и анализа расходов в системе учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов.....	101
3.1 Организация контроля бюджетирования расходов в процессно-ориентированных производствах.....	101
3.2 Методический инструментарий аналитического обеспечения процесса бюджетирования расходов.....	112
Заключение.....	134
Список использованных источников.....	141
Приложения.....	158

Введение

Актуальность темы исследования. В условиях жесткой борьбы за конкурентные преимущества отечественные предприятия по производству пищевых продуктов призваны реформировать существующие внутренние организационные структуры, методы ведения бизнеса на основе современных концепций управления предприятием. Речь идет о повышении эффективности структурных подразделений, их вклада в конечный результат деятельности предприятия. Поскольку основным направлением эффективного ведения бизнеса является обеспечение его доходности на любой стадии жизненного цикла, структурные подразделения обязаны уделять пристальное внимание уровню и качеству своих расходов, оказывающих непосредственное влияние на результат их деятельности.

Одним из важнейших условий решения этой проблемы является новый подход предприятий к сбережению и эффективному использованию ресурсов, основанный на применении прогрессивных технологий на всех этапах производства продукции. Залогом успешного развития и повышения конкурентоспособности предприятий становится управление расходами, решающим условием которого выступает бюджетирование, ориентированное как на текущее, так и на стратегическое развитие предприятия.

Эффективное осуществление бюджетирования расходов возможно на основе разработки и внедрения современных методик учета, контроля и анализа, формирующих его учетно-аналитическое обеспечение.

Необходимость формирования новых подходов к организации учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов и недостаточная разработанность его методического обеспечения в учете, контроле и анализе обусловили выбор темы исследования.

Степень научной разработанности проблемы. Значительный вклад в разработку теории и практики бюджетирования внесли как зарубежные, так и отечественные ученые, в числе которых Б. Андерсен, А. Апчерч, Э. Аткинсон, Ю. Бригхэм, Дж. Бримсон, Л. Гапенски, К. Друри, Р. Каплан, Дж. Фостер,

Д. Хан, Ч. Хорнгрен, Х. Хунгенберг, Д.К. Шим, Б.А. Аманжолова, О.Н. Волкова, И.Б. Немировский, Е.Н. Харитонов, В.Е. Хруцкий, К.В. Щиборщ и др.

Вопросы взаимосвязи учетно-аналитического обеспечения с бюджетированием и контролем расходов рассматривались в работах Р.А. Алборова, Н.Г. Барышниковой, Н.Н. Бондиной, М.А. Вахрушиной, Н.А. Ермаковой, В.А. Ерофеевой, В.Б. Ивашкевича, О.Д. Кавериной, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, Н.П. Кондракова, М.И. Куттера, В.А. Маняевой, Е.А. Мизиковского, О.Е. Николаевой, В.Ф. Палия, В.А. Пискунова, Л.В. Поповой, О.В. Рожновой, Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета, Т.В. Шишковой и др.

Отдавая должное значительному вкладу ученых в решение данной задачи, следует отметить, что многие вопросы теории и практики учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов представлены в широком аспекте без учета специфики технологических и организационных особенностей производства пищевых продуктов; отсутствуют современные методики бюджетирования и более совершенные механизмы формирования информации о расходах в производстве пищевых продуктов. Это свидетельствует о необходимости создания новых подходов к процессу формирования системы учетно-аналитического обеспечения управления расходами в системе бюджетирования применительно к процессно-ориентированным производствам, каковыми являются предприятия по производству пищевых продуктов.

Реализация данной проблемы, ее большая научная и практическая значимость в системе управления расходами предприятий обусловили цель, задачи и структуру диссертационной работы.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является теоретическое развитие, разработка методических и практических рекомендаций по учетно-аналитическому обеспечению бюджетирования расходов в производстве пищевых продуктов, отвечающих современным требованиям управления предприятием.

Для достижения поставленной цели в работе решаются следующие задачи:
– уточнить понятие бюджетирования и определить условия его эффективно-

го функционирования в системе управления процессно-ориентированными производствами;

- выявить и исследовать влияние технологических и организационных особенностей кондитерских и хлебобулочных производств на содержание и структуру учетно-аналитического обеспечения по расходам для бюджетирования, исходя из требований современного управления хозяйствующим субъектом;

- разработать модель организационных и методических основ бюджетирования расходов в процессно-ориентированных производствах пищевых продуктов и проанализировать состояние нормативной базы;

- определить состав и уточнить классификацию расходов в процессно-ориентированных производствах пищевых продуктов для целей учета, контроля, анализа и бюджетирования;

- предложить усовершенствованную методику формирования учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов на предприятиях по производству кондитерских и хлебобулочных изделий;

- разработать состав и содержание внутренней управленческой отчетности по расходам производств пищевых продуктов для бюджетирования, анализа и контроля;

- предложить методический инструментарий контроля и анализа исполнения бюджетов по расходам производств пищевых продуктов в процессе бюджетирования.

Область исследования. Исследование соответствует пп. 1.7. Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей; 1.8. Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности; 2.13. Теория и методология бюджетирования специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика Паспорта специальностей ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации (экономические науки).

Предметом исследования является совокупность теоретических, методи-

ческих и практических вопросов, определяющих содержание и организацию учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов.

Объектом исследования выступили предприятия по производству пищевых продуктов Республики Мордовия, выпускающие кондитерские и хлебобулочные изделия.

Теоретической и методической базой исследования являются фундаментальные работы ведущих зарубежных и отечественных ученых в области бухгалтерского учета, бюджетирования, контроля и анализа, инструктивные материалы Министерства финансов Российской Федерации, материалы периодических научных изданий и конференций.

Информационная база исследования включает научно-практические публикации, материалы законодательного, нормативного, инструктивного и методологического характера в области бухгалтерского учета и анализа расходов на предприятиях по производству пищевых продуктов.

Научная новизна результатов диссертационного исследования заключается в разработке теоретико-методических и практических рекомендаций по развитию учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов в производстве пищевых продуктов, адаптированных к условиям функционирования процессных производств.

В процессе исследования получены следующие наиболее существенные результаты:

- уточнены понятие бюджетирования как общей функции управления и механизма реализации управленческого учета и условия, обеспечивающие эффективность внедрения бюджетирования расходов в процессно-ориентированных производствах;

- раскрыты содержание и структура учетно-аналитического обеспечения как составной части информационной системы на основе единого классификатора расходов в бюджетировании, учете, анализе и контроле в процессно-ориентированных производствах, а также разработана модель бюджетирования расходов, отражающая процесс формирования бюджетов предприятия;

– предложена методика формирования учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов в производстве пищевых продуктов:

а) усовершенствованы первичные документы, регистры учета, счета синтетического и аналитического учета расходов в разрезе бизнес-процессов, subprocessов, видов работ и операций; рекомендованы формы внутренней управленческой отчетности по расходам с раскрытием содержащихся в ней учетных показателей величины расходов бизнес-процессов и subprocessов, статей и элементов, объектов калькулирования, отвечающим требованиям бюджетирования, контроля и анализа;

б) разработан методический инструментарий контроля и анализа исполнения бюджетов по расходам бизнес-процессов, subprocessов, видов работ и операций, основанный на формировании контрольно-аналитической информации для принятия управленческих решений текущей и стратегической направленности.

Практическая значимость результатов исследования заключается в разработке рекомендаций, направленных на формирование учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов в соответствии с требованиями эффективного использования ресурсов на всех этапах производственного цикла пищевых продуктов.

Практическую значимость имеют:

– усовершенствованная методика учета расходов по бизнес-процессам, видам работ и операциям;

– рекомендации по изменению состава управленческой отчетности, предназначенной для целей бюджетирования, анализа и контроля расходов в производстве пищевых продуктов;

– разработанные новые формы и состав показателей бюджетов расходов, что позволит осуществлять более действенный контроль расходов по бизнес-процессам в производстве пищевых продуктов;

– предлагаемый методический инструментарий контроля и анализа расходов применительно к функционированию процессно-ориентированных производств.

Апробация результатов диссертационного исследования. Основные положения диссертационного исследования были представлены и доложены на IX Всероссийской научно-практической конференции «Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика» (г. Пенза, 2012 г.), X Международной научно-практической конференции «Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики» (г. Тольятти, 2013 г.), Межрегиональной научно-практической конференции «Актуальные вопросы науки и практики» (г. Тольятти, 2013 г.), V республиканском конкурсе студенческих научных работ «Экономическое развитие современной России: проблемы и перспективы» (г. Саранск, 2013 г.).

Отдельные положения диссертационного исследования внедрены в практику работы предприятий по производству пищевых продуктов Республики Мордовия ОАО «Ламзурь» и ОАО «Саранский хлебокомбинат».

Основные теоретические положения диссертационной работы используются студентами в учебном процессе при написании курсовых и дипломных работ, при подготовке докладов и проведении коллоквиумов по дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет» и «Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции».

По теме диссертации опубликовано 11 научных трудов общим объемом 3,06 печ. л., из них 4 статьи - в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура работы.

Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованных источников, включающего 195 наименований. Диссертация изложена на 157 страницах и содержит 34 таблицы, 20 рисунков, 5 формул, 40 приложений.

1 Теоретические и организационные основы учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов в производстве пищевых продуктов

1.1 Концептуальные основы бюджетирования расходов

Повышение эффективности управления хозяйствующим субъектом требует применения хорошо зарекомендовавших себя в мировой практике инструментов, к числу которых относится бюджетирование. В настоящее время не существует единого мнения по определению места бюджетирования в системе управления экономическим субъектом, а также его характеристики как элемента, метода или инструментария в системе менеджмента, управленческого учета или управленческого контроля. Это вызывает необходимость проведения исследования мнений ученых-экономистов по определению данного понятия.

Идеи бюджетирования конца XIX – XX в. оказались практически невостребованными ни за рубежом, ни в России, пока новые условия хозяйствования не поставили дополнительные задачи перед менеджментом по поиску таких инструментов управления, которые были бы способны обеспечить успешное функционирование предприятия. Именно в этот период бюджетирование становится неотъемлемой частью теории и практики менеджмента, а также оно входит в систему управленческого учета, где основное внимание уделяется составлению предварительных смет затрат, оперативному выявлению отклонений от них, анализу гибких бюджетов и поиску оптимальных вариантов управленческих решений.

По данным Королевского университета управленческого учета Великобритании (CIMA), бюджетирование является наиболее популярным инструментом и технологией экономического управления (частота его применения составляет более 80%). Западные специалисты отмечают, что бюджетирование позволяет создать единую и наиболее эффективную систему управления, которая дает возможность достигать не только текущие, но и стратегические цели [37].

Бюджетирование в деятельности российских предприятий возникло в 1990-х гг. в период перехода от плановой экономики к рыночным условиям, однако до настоящего момента не разработана единая методология системы бюджетирования.

рования. В работах отечественных ученых бюджетирование исследовалось в самых разных аспектах. Точки зрения авторов по определению понятия «бюджетирование» представлены в приложении 1.

Как показало исследование, в настоящее время не существует однозначного мнения по вопросу сущности процесса бюджетирования. Выделяют несколько подходов к определению данного понятия: как процесса финансового планирования и элемента метода управленческого учета и контроля [16, 26, 40, 45, 71]; как инструмента оптимизации финансового контроля [159]; как инструментария управленческого учета [50]; как процесса разработки бюджетов в результате планирования и контроля деятельности предприятия [24, 51, 65, 132]; как метода оперативного управления [67, 135]; как интегрированного процесса финансового планирования и разработки бюджетов, технологии управления деятельностью предприятия [56, 171, 182].

Наиболее точной и полной, на наш взгляд, является формулировка понятия «бюджетирование», с одной стороны, как процесса составления и принятия бюджетов, а с другой – как управленческой технологии, которая предназначена для повышения финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений.

Разнообразие представленных мнений ученых объясняется использованием бюджетирования как в процессе планирования деятельности предприятия, прогнозирования, так и в процессе учета, анализа и контроля. Мы согласны с мнением авторов, что бюджетирование можно одновременно отнести к обеим системам – менеджменту и управленческому учету [40, 50, 67, 171]. Под бюджетированием в системе менеджмента понимается общая функция управления, направленная на согласованное планирование деятельности экономического субъекта в процессе достижения тактических и стратегических целей с помощью показателей бюджетов, позволяющих определить вклад каждого подразделения и его менеджмента в выполнение своей миссии. В системе управленческого учета под бюджетированием понимается технология обобщения учетных данных в целях контроля и анализа показателей бюджетов, позволяющих принимать регулирующие управленческие решения при достижении поставленных целей. При этом бюджетирование

следует рассматривать и как метод, и как инструмент управленческого учета.

Бюджетирование как метод управленческого учета представляет собой целенаправленный подход, посредством которого достигается поставленная цель. Бюджетирование находится в неразрывной связи с системой управленческого учета, поскольку выступает основным содержательным элементом последнего и базируется на ключевых его разделах: выделении центров финансовой ответственности, формировании системы управления затратами, определении контрольно-аналитического инструментария разработки управленческих решений. Управленческий учет позволяет создать информационное пространство для эффективного построения системы бюджетирования в целях разработки своевременных управленческих решений. При этом система бюджетирования в свою очередь может повлиять на явления и процессы, формирующие область управленческого учета. В этом проявляется принцип обратной связи, когда бюджетирование выступает средством реализации необходимых управленческих решений.

Под бюджетированием также понимается процесс планирования деятельности и управления при помощи смет и экономических показателей работой подразделений. Поскольку цели компании достигаются совместно, то бюджетирование изначально позволяет спланировать, а затем оценить вклад каждого подразделения в достижение общих целей.

Методология бюджетирования включает совокупность теоретических выводов, научных принципов, экономических положений и признанных практикой методов разработки бюджетов. К основным принципам бюджетирования можно отнести принципы единства бюджетной системы, сбалансированности бюджета, полноты отражения доходов и расходов, самостоятельности бюджетов, непрерывности, комплексности, оптимальности, эффективности и достоверности бюджета, детализации доходов и расходов, финансовой структуры, прозрачности информации. Кроме общих принципов бюджетирование имеет специфические принципы:

- иерархичность, заключающаяся в осуществлении бюджетирования расходов в разрезе бизнес-процессов, subprocesses и видов работ;

- интеграция, основанная на взаимодействии функций управления в целях создания информационной базы для удовлетворения запросов различных пользователей;
- разграничение расходов по двум и более отчетным периодам (текущие и расходы будущих периодов);
- кумулятивность, выражающаяся в формировании показателей по расходам предприятия нарастающим итогом с начала года.

Сочетание общих и специфических принципов позволяет обеспечить информационную достаточность системы бюджетирования. Система методов бюджетирования содержит методы «от достигнутого», «сверху вниз», «снизу вверх», итерационный метод, метод перекрестного бюджетирования, бюджет «с нуля», «приростный» бюджет. Использование метода перекрестного бюджетирования и итерационного метода наиболее эффективно в связи с обеспечением согласованности бюджетов отдельных подразделений и учета интересов всех участников группы [35]. Однако существующие методы и приемы бюджетирования расходов не могут быть едиными даже для предприятий одного вида деятельности. Разрабатывая подходы к организации бюджетирования, следует, опираясь на принципы, учитывать совокупность факторов, влияющих на формирование его учетно-аналитического обеспечения.

Таким образом, основой внедрения бюджетирования на предприятии выступает управленческий учет, который является системой учета фактических расходов и расчета экономических показателей. При этом бюджетирование выступает системой краткосрочного планирования, учета и контроля ресурсов и результатов по центрам ответственности или направлениям бизнеса, позволяющей проанализировать текущие и прогнозируемые показатели деятельности предприятия.

Важное место в системе бюджетирования занимает бюджетирование расходов, способствующее уменьшению нерационального использования средств и позволяющее создать целостную и эффективную систему управления ресурсами предприятия.

В современных условиях управление предприятием усложняется под воздействием технического прогресса и конкуренции, что требует совершенствования методов и технологий традиционного бюджетирования расходов. Одним из них является система процессно-ориентированного бюджетирования (АВВ-метод).

Исследование имеющихся в научной литературе методик бюджетирования (бюджет от нулевого уровня – Zero Based Budgeting, целевое бюджетирование – Target Budgeting, стратегическое бюджетирование – Strategic Budgeting, процессно-ориентированное бюджетирование на основе действий – (Activity Based Budgeting) показало, что процессно-ориентированное бюджетирование на основе действий в условиях динамичной и быстроразвивающейся внешней среды позволяет устанавливать значения бюджетов не на основе данных прошлых периодов, а на базе оценок будущего. Применение АВВ-метода дает возможность интегрировать его со стратегическим и целевым бюджетированием, позволяющими идентифицировать расходы, возникающие при создании новых продуктов, услуг и новых возможностей.

Одним из преимуществ АВВ-метода является возможность планирования и построения бюджетов подразделений, деятельность которых не связана с выпуском готовой продукции. Следует отметить принципиальное отличие процессно-ориентированного бюджетирования от традиционного, которое заключается в планировании ресурсов исходя из списка выполняемых работ и их размеров, определяемых для каждой работы отдельно. Данный подход требует наличия четких принципов планирования, которые необходимо довести до каждого менеджера, отвечающего за разработку целей бизнес-процессов, а также делегирования соответствующих полномочий по совершенствованию целей, процессов и работ. Внедрение АВВ-метода дает возможность интегрировать его со стратегическим и целевым бюджетированием (Target Budgeting), сконцентрированных на расходах, появляющихся при разработке новейших товаров и услуг, при укреплении и расширении взаимоотношений с покупателями.

Процессно-ориентированное бюджетирование – это бюджетирование на ос-

нове операций, которое концентрирует внимание на видах работ, выполняемых в рамках бизнес-процесса, дает стоимостную оценку каждого бизнес-процесса и позволяет определить его влияние на объем и структуру потребляемых ресурсов, адекватно распределить ответственность за показатели, увязать цели бизнес-процессов со стратегическими целями предприятия. Процессно-ориентированное бюджетирование становится основным инструментом выполнения основных функций управления – планирования, прогнозирования, нормирования, учета, контроля, анализа, которые направлены на принятие управленческих решений об уровне расходов по бизнес-процессам.

В этой связи возникает необходимость определения места и назначения бюджетирования расходов в системе управления процессно-ориентированными структурами, под которым понимается функция управления, неразрывно взаимосвязанная с другими общими функциями – планированием, нормированием, учетом, контролем, анализом и прогнозированием, с определением центров финансовой ответственности за использование ресурсов на всех стадиях жизненного цикла производства продукции. Следовательно, бюджетирование расходов представляет непрерывный и скоординированный процесс формирования и исполнения бюджетных показателей, в рамках которого последовательно выполняются следующие функции управления: планирование и нормирование ресурсов и результатов, учет доходов и расходов, контроль и анализ исполнения бюджетов, принятие управленческих решений, прогнозирование тенденций развития предприятия (рисунок 1).

Оперативное планирование выражается в конкретных способах использования необходимых ресурсов предприятия, определенных в планах на долгосрочную перспективу.

В оперативных планах детализируются задачи, поставленные перед предприятием: по каждому менеджеру определяется ответственность за установленные показатели и закрепляются конкретные участки деятельности. Оперативные планы разрабатываются на срок до одного года с разбивкой на кварталы, месяцы, дни и др.

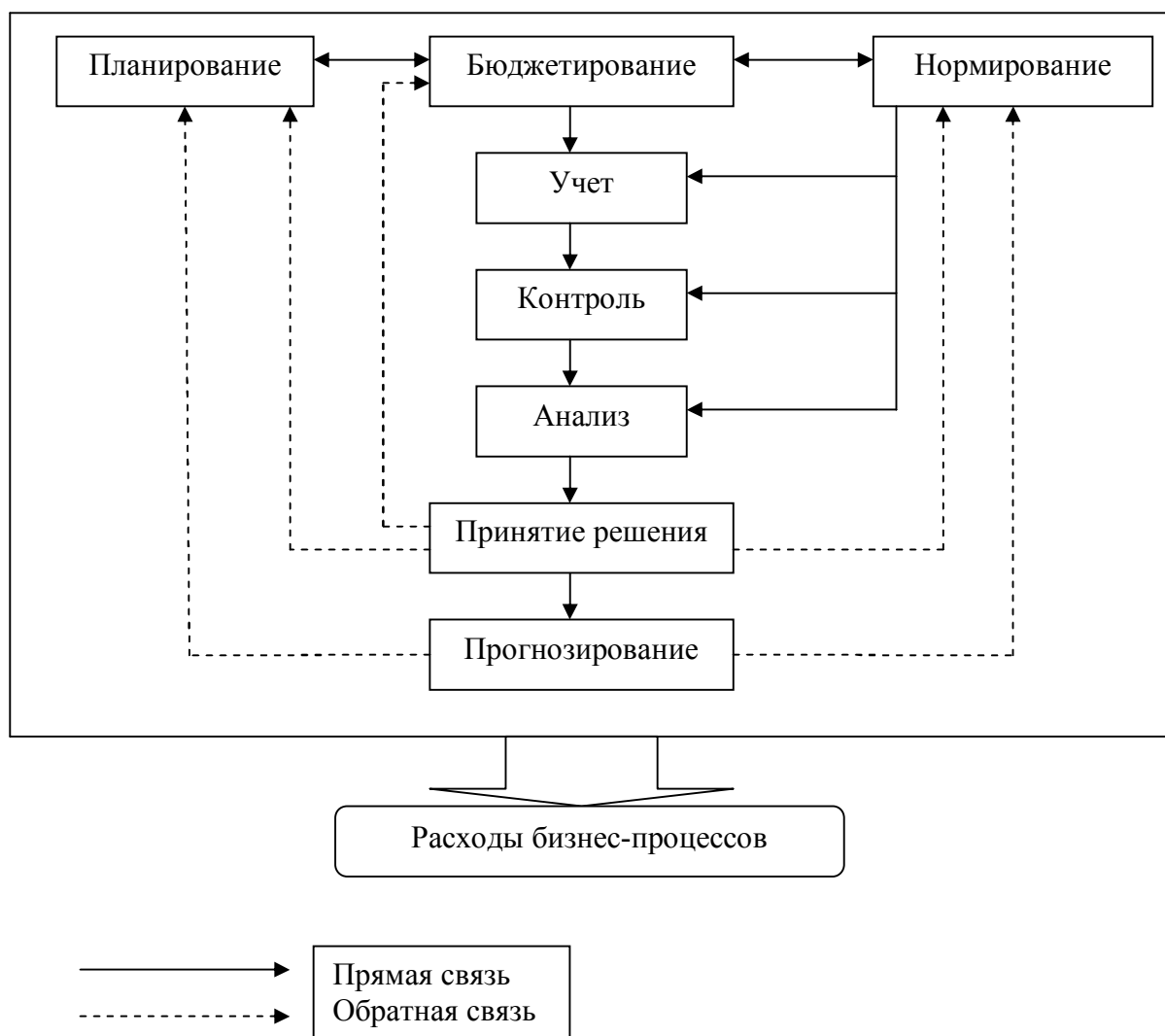


Рисунок 1 – Взаимосвязь бюджетирования расходов с функциями управления

Оперативное планирование включает закрепление целей и задач предприятия в системе бюджетов и смет по расходам, разработанных для структурных подразделений и направлений деятельности. Следовательно, оперативное планирование тесно взаимосвязано с бюджетированием.

Процессно-ориентированное бюджетирование расходов также связано со стратегическими целями деятельности предприятия и дает возможность определить роль каждого бизнес-процесса в их достижении при условии рационального использования ресурсов. Стратегический план приобретает форму долгосрочного бюджета, в котором отражаются ключевые параметры развития деятельности предприятия.

Особенно важным является взаимодействие бюджетирования расходов с системой нормирования ресурсов. Формируемые показатели бюджетов должны строго базироваться на нормативных значениях, исключением в данном случае может выступать цена нормативного показателя.

В процессе достижения поставленных целей должна быть обеспечена группировка информации об объектах бюджетирования в целях планирования, учета, контроля и анализа установленных показателей и оценки деятельности менеджеров, ответственных за бизнес-процессы. Взаимосвязь бюджетирования с учетом, контролем и анализом по центрам ответственности представляет собой систему, позволяющую измерять и оценивать полученные результаты по каждому центру ответственности.

Поскольку процесс прогнозирования во времени предшествует составлению бюджетов, следует отметить тесное взаимодействие бюджетирования с системой прогнозирования (экаутинг-планирование), выражающееся в возможности оценки тенденций воздействия на хозяйствующий субъект факторов внешней и внутренней среды, необходимости создания научно обоснованных предпосылок для разработки и принятия к исполнению бюджетов.

Система бюджетирования расходов должна представлять собой целостный, непрерывный циклический процесс, охватывающий период времени от начала составления бюджета и обоснования запуска продукции в производство, его адаптации и реализации до контроля и анализа исполнения бюджета. Анализ зарубежной и отечественной литературы показал, что по вопросу организационного и методического построения процесса бюджетирования нет единства мнений, так как хозяйствующие субъекты самостоятельно выбирают наиболее приемлемый для них вариант осуществления бюджетного процесса.

Для внедрения системы процессно-ориентированного бюджетирования целесообразно произвести инструментально-содержательное наложение бюджетного процесса на стадии цикла управления процессами P–D–C–A (Plan–Do–Check–Act), известного в экономической литературе как цикл Деминга–Шухарта [137]. На основе данного цикла управления задачи бюджетирования можно представить

в следующем виде: планирование, исполнение и учет, контроль и анализ, управленческое воздействие.

Процессно-ориентированное бюджетирование расходов можно представить как последовательность следующих взаимосвязанных этапов.

1. Проектирование и утверждение финансовой структуры.
2. Бюджетное планирование.
3. Учет исполнения бюджетов.
4. Формирование внутренней отчетности.
5. Организация контроля исполнения бюджетов.
6. Анализ исполнения бюджетов.
7. Принятие управленческих решений.

Этапы и стадии процессно-ориентированного бюджетирования расходов в соответствии с поставленными задачами представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Этапы бюджетирования расходов

Этап бюджетирования	Номер стадии	Поставленные задачи
1	2	3
1. Проектирование и утверждение финансовой структуры	1	Определение перечня бизнес-процессов
	2	Определение перечня центров ответственности
	3	Разработка положения о финансовой структуре предприятия
2. Бюджетное планирование	1	Определение стратегических целей предприятия и формирование задач по их достижению
	2	Определение объектов бюджетирования
	3	Определение количества, форматов, статей, показателей бюджетов по расходам, методики расчета показателей, установление порядка, сроков разработки и утверждения бюджетов по расходам
	4	Выделение субъектов, участвующих в системе бюджетирования расходов, ответственных за него, и определение их функций
	5	Подготовка и утверждение бюджетов по расходам
3. Учет исполнения бюджетов	1	Определение состава и структуры информации по расходам, охватываемой бюджетированием, порядка ее подготовки
	2	Учет фактических показателей по расходам
	3	Предоставление оперативной и достоверной учетной информации об исполнении показателей по расходам бюджетов по бизнес-процессам, видам работ, операциям и центрам ответственности

4. Формирование внутренней отчетности	1	Установление сроков отчетности об исполнении бюджетов по расходам
	2	Формирование управленческой отчетности по исполнению бюджетов по расходам за отчетный период
	3	Утверждение управленческой отчетности по исполнению бюджетов за отчетный период
5. Организация контроля исполнения бюджетов	1	Оперативный контроль за исполнением бюджетов по расходам
	2	Регулирование текущей финансово-хозяйственной деятельности через бюджетные показатели по расходам
6. Анализ исполнения бюджетов	1	Разработка нормативов переменных и постоянных расходов на основе анализа данных прошлых периодов или иных расчетных показателей
	2	Проведение ретроспективного анализа деятельности организации по статьям бюджетов, по видам расходов
	3	Проведение анализа отклонений, выявление причин отклонений и предложения по корректировке бюджетов (при необходимости) на последующие периоды
	4	Функционально-стоимостной анализ и прогнозный анализ бюджетных показателей по расходам
7. Принятие управленческих решений	1	Пересмотр и уточнение нормативных значений и бюджетных показателей расходов
	2	Корректировка форм бюджетов по расходам
	3	Формулирование предложений об изменении стратегии деятельности предприятия

Правильное определение последовательности этапов и стадий бюджетного процесса необходимо прежде всего для распределения обязанностей по выполнению задач бюджетирования между структурными подразделениями, центрами ответственности и бизнес-процессами в соответствии с квалификацией специалистов. Успешное внедрение бюджетирования расходов является результатом совместной работы всех работников предприятия, занятых бюджетным процессом.

Процесс бюджетирования предполагает разработку различных видов бюджетов. Термин «бюджет» происходит от французского слова *budget*, в переводе оно означает «кожаная сумка». В Англии в XVI – XVII вв. при утверждении Палатой общин субсидий министр финансов извлекал из кожаного портфеля документ, в котором были сформулированы соответствующие предложения, данный

процесс назывался открытием бюджета. Позднее название портфеля было перенесено на сам документ, а в 1870 г. термин «бюджет» означал название документа, заключающего утвержденный парламентом план доходов и расходов государства [148].

Исследование различных точек зрения по сущности понятия «бюджет», представленных в приложении 2, позволило сделать вывод, что имеется несколько подходов к пониманию сущности бюджета: как количественного выражения плана, включающего различные финансовые и натуральные экономические показатели деятельности предприятия на определенный период [16, 45, 71, 167, 183]; как сметы, отражающей финансовый документ для выполнения конкретной программы действий на будущие периоды [171, 182]; как финансового плана и прогнозов с формулировкой целей компании [67, 180]. Данные формулировки не являются прямо противоположными, поскольку имеют единое содержание, отражающее процесс бюджетирования в целом; различие обусловлено назначением и характером использования для конкретных целей. На наш взгляд, наиболее точное определение бюджета как количественного выражения плана, выступающего средством контроля выполнения и метода регулирования, дано Т.П. Карповой [76].

С помощью бюджетов осуществляется контроллинг экономической системы, который представляет собой управление по отклонениям от запланированных (нормативных) значений. Такими показателями обычно выступают статьи расходов в бюджетах, себестоимость, рентабельность, показатели чистой и маржинальной прибыли, производительность, объем выручки и др. Для того чтобы рассчитать отклонения, предварительно задаются нормативные значения расхода ресурсов, нормо-часы работы оборудования и т.д. Анализируя отклонения при оперативном управлении, можно определить, каким образом каждое подразделение проработало очередной день, заработало прибыль или оказалось в убытке. Также при анализе отклонений определяются факторы, повлиявшие на конечный результат (условия производства, уровень риска, конкурентоспособность, ассортимент продукции, оборачиваемость активов, материалы на складе, численность персо-

нала и их профессиональный уровень), а также ответственные лица за неблагоприятные отклонения [17].

Как показало исследование, традиционная система бюджетирования включает следующие внутрифирменные бюджеты.

1. Основные бюджеты (бюджеты движения денежных средств, доходов и расходов, прогнозный баланс).

2. Операционные бюджеты (бюджеты закупок и продаж, производства, прямых материальных и трудовых затрат, накладных расходов, управленческих расходов, расходов на продажу).

3. Вспомогательные бюджеты (план капитальных затрат, бюджет инвестиций, бюджет реконструкции и модернизации производства).

4. Специальные бюджеты (бюджеты балансовой прибыли, чистой прибыли, НИОКР, налоговый бюджет).

Структура бюджетов по расходам в процессно-ориентированном бюджетировании представлена системой взаимосвязанных бюджетов по основным и вспомогательным бизнес-процессам (субпроцессам и видам работ), включающих показатели расходов в необходимой детализации в планируемом периоде. При этом виды бюджетов можно представить следующим образом (таблица 2).

Таблица 2 – Виды бюджетов в процессно-ориентированных производствах

Критерий формирования бюджета	Вид бюджета
По всему предприятию	Сводный (консолидированный) бюджет
По центрам ответственности	Операционный бюджет
По бизнес-процессам, субпроцессам, видам работ и операциям	Функциональный бюджет

Операционный бюджет включает основные показатели обособленного подразделения предприятия, несущего определенную ответственность руководителя бизнес-процесса. Его цель – планирование и учет результатов хозяйственных операций, которые ведет соответствующий центр ответственности. Следовательно, операционный бюджет является инструментом ответственности и делегирования полномочий каждого центра ответственности за принадлежащие ему показатели

по расходам. Группировка показателей операционных бюджетов по признакам функциональной принадлежности позволяет получить функциональные бюджеты, целью которых является отражение определенных показателей по расходам для различных бизнес-процессов, субпроцессов, видов работ и операций предприятия (потребности в ресурсах, состав расходов, объем продукции и т.д.).

На основе операционных и функциональных бюджетов формируется сводный бюджет, представляющий собой консолидированный финансовый план. Например, с помощью объединения функциональных бюджетов нескольких бизнес-процессов, субпроцессов, видов работ и операций может быть составлен сводный операционный бюджет расходов в необходимых разрезах для решения управленческих задач. С помощью данных операционных бюджетов может быть сформирован мастер-бюджет доходов и расходов и т.д.

Важное значение имеет бюджет доходов и расходов, показывающий соотношение объема всех доходов (выручки) от реализации с уровнем расходов по видам в плановом периоде. Таким образом, бюджет доходов и расходов представляет собой элемент прогнозирования, акцентирующий внимание на переменных и условно-постоянных затратах, операционной, валовой, балансовой и чистой прибыли, других показателях на предшествующий период. Поскольку бюджет доходов и расходов отражает состав себестоимости продукции конкретного вида структурного подразделения, центра ответственности, бизнес-процесса, с его помощью можно проанализировать рентабельность производства (норму прибыли), массу прибыли и возможность погашения кредита. Кроме того, с его помощью рассчитывается точка безубыточности, определяются критические формы затрат для данного вида деятельности, а также их лимиты и нормативы [47].

Исследование концептуальных основ бюджетирования расходов позволило сделать следующие выводы.

В работах отечественных ученых бюджетирование рассматривается в самых разных аспектах. Это объясняется тем, что бюджетирование используется как в процессе планирования деятельности предприятия, прогнозирования, так и в процессе учета, анализа и контроля. Мы разделяем мнение авторов о принадлежности

бюджетирования к менеджменту и управленческому учету. При этом бюджетирование следует рассматривать и как метод управления, и как инструмент управленческого учета. Доказано, что бюджетирование базируется на основных и специфических принципах.

Уточнены понятие бюджетирования как общей функции управления и механизма реализации управленческого учета и условия, обеспечивающие эффективность внедрения бюджетирования расходов в процессно-ориентированных производствах. Бюджетирование расходов рассматривается как непрерывный и скоординированный процесс формирования и исполнения бюджетных показателей, в рамках которого последовательно выполняются следующие функции управления: планирование и нормирование ресурсов, учет, контроль и анализ исполнения показателей бюджетов расходов, принятие управленческих решений, прогнозирование тенденций развития предприятия.

Современный механизм бюджетирования расходов представляет совокупность взаимосвязанных мероприятий, реализация которых должна происходить по определенным этапам в соответствии с перечнем приведенных задач. Наиболее прогрессивной формой бюджетирования расходов, которая отвечает требованиям современного управления, следует признать процессно-ориентированное бюджетирование. В результате исследования определены этапы, стадии и задачи процессно-ориентированного бюджетирования расходов.

Сочетание установленных общих и специфических принципов позволяет обеспечить информационную достаточность процессно-ориентированного бюджетирования расходов, формой которой выступают бюджеты. Исследование различных точек зрения по сущности понятия «бюджет» позволило сделать вывод о неоднозначном его понимании, однако все они сводятся к количественному выражению затрат и результатов деятельности компании и нацеленности на будущие периоды. Определены виды бюджетов в процессно-ориентированных производствах – сводный (консолидированный), операционные и функциональные.

Важное место в процессе бюджетирования расходов принадлежит созданию системы его учетно-аналитического обеспечения. Это обстоятельство требу-

ет рассмотрения содержания и структуры учетно-аналитического обеспечения для целей бюджетирования, что определило направление исследования, представленное в следующем параграфе.

1.2 Содержание и структура учетно-аналитического обеспечения для целей бюджетирования расходов

Учетно-аналитическое обеспечение процесса бюджетирования связано с исследованием понятия «учетно-аналитическая информация», поскольку оно базируется на основных его характерных признаках и принципах формирования. В современной экономической литературе данная категория рассматривается с позиции разных научных подходов, каждый из которых затрагивает какой-либо аспект учетно-аналитической информации.

Представляет интерес исследование сущности учетно-аналитического обеспечения, по вопросу определения которого сложились разные мнения. По мнению Л.В. Поповой, под учетно-аналитической понимается система, основанная на бухгалтерской информации, оперативных данных и использующая для проведения анализа статистическую, техническую и другую информацию [160]. Такое же определение дают Н.Г. Барышникова, В.Т. Чая, А.В. Булаков [175].

В.Н. Едронова полагает, что учетно-аналитическая система представляет собой совокупность учетно-аналитических показателей, методик, приемов учета и анализа, управленческих и организационных процедур, программных и технических средств и методологических подходов, обеспечивающих учетно-аналитическое обеспечение [57].

Заслуживает внимания мнение Л.В. Усатовой, которая определяет учетно-аналитическую систему как комплекс взаимодействующих и взаимосвязанных элементов на основе системы сбора, обработки и оценки информации в целях разработки необходимых управленческих решений [155].

Более правильной, на наш взгляд, является позиция И.А. Масловой, М.М. Коростелкина и В.А. Константинова, которые в качестве отдельных элемен-

тов учетно-аналитического обеспечения выделяют следующие подсистемы: бухгалтерский учет, анализ и аудит [89, 160].

В экономической литературе широко обсуждаются характеристики учетно-аналитической информации. Совет FASB, рассматривая качественные характеристики информации, определяет их как атрибуты учетной информации, имеющие тенденцию повышать свою полезность [138]. Х. Ван Грюнинг, М. Коэн понимают под качественными характеристиками признаки, которые представляют информацию в финансовой отчетности полезной для пользователя [53].

При анализе концепций различных ученых по вопросу качественных характеристик информации за основу приняты трактовки Э.С. Хендриксена, М.Ф. Ван Бреда [165], предлагающих следующие их виды:

- эффективность (рациональность) предполагает, что эффект от использования учетной информации превышает расходы на ее получение;
- релевантность (уместность, значимость) означает, что информация может повлиять на принятие решения, если она является своевременной, основана на обратной связи и обладает прогнозной ценностью;
- своевременность информации характеризует ее использование для принятия решения, прежде чем она утратит способность повлиять на решения;
- надежность бухгалтерской информации предполагает адекватное отражение деятельности объекта учета и обеспечивается соблюдением таких критериев, как достоверность и нейтральность;
- достоверность – это соответствие между явлением и его оценкой или интерпретацией;
- нейтральность означает непредвзятость, независимость – отсутствие намерения склонить пользователя к определенному решению;
- сравнимость позволяет пользователям установить сходства и различия между экономическими явлениями;
- последовательность означает использование одним предприятием одной, установленной ранее учетной методики или процедуры в разные периоды времени;

- полнота подразумевает, что учетная информация должна содержать максимум необходимых сведений, чтобы не ввести в заблуждение пользователей;
- объективность характеризует правдивое отражение операций и других событий хозяйственной деятельности;
- существенность – информация является существенной, если использование ее может быть важным для пользователей;
- полезность позволяет принимать правильные управленческие решения.

Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл разграничивают качественные характеристики бухгалтерской информации и общепринятые допущения, помогающие ее интерпретировать. При этом к первым относят полезность, понятность, значимость (релевантность), достоверность; ко вторым – сравнимость и постоянство, существенность, консерватизм, полноту и эффективность [116].

Исследуя качественные характеристики информации бухгалтерского учета по SFAC N 2, В.В. Качалин распределяет их в зависимости от степени важности и подразделяет их на первостепенные (ценность для пользователя (значимость) и надежность) и второстепенные (сопоставимость и постоянство) [78].

О.В. Рожнова рассматривает основные качественные характеристики информации с учетом МСФО и указывает факторы, влияющие на их формирование. К качественным характеристикам автор относит понятность, уместность, надежность, сопоставимость [138].

О.В. Соловьева отмечает следующие качественные характеристики информации, которые согласно МСФО должны содержаться в финансовой отчетности: достоверное и объективное представление, понятность, уместность (ценность для составления прогнозов и для оценки результатов, существенность), надежность (правдивое представление), нейтральность, осмотрительность, (полнота во всех существенных отношениях), сравнимость, ограничения на уместность и надежность информации [150].

Проведенный анализ мнений зарубежных и отечественных авторов по вопросу качественных характеристик информации показал, что большинство ученых отмечают такие качества, как релевантность (уместность, значимость), сопос-

тавимость (сравнимость), своевременность; другая группа авторов – надежность, достоверность, понятность (доступную для понимания форму, воспринимаемость), существенность, нейтральность (непредвзятость, беспристрастность), прогнозную ценность (предсказуемость) и баланс между выгодами и затратами (эффективность, прибыль (в отечественном учете – доходы) выше затрат, оправданность затрат, соотношение выгод и затрат). Имеются отдельные упоминания и других качественных характеристик.

Рассматривая содержание и структуру учетно-аналитического обеспечения, необходимо отметить, что элемент «аналитическая» в понятии «учетно-аналитическое обеспечение» имеет два основных определения. Во-первых, аналитическая информация – это часть данных, полученная в результате ее детализации. Во-вторых, аналитическая информация представляет собой вид экономической информации, полученной из учетных данных в результате выполнения функций «анализ» и «синтез». Таким образом, учетно-аналитическая информация – это совокупность данных об исследуемом объекте, которые необходимо анализировать, контролировать, хранить, передавать и изучать не только для управления отдельными экономическими объектами, но и для осуществления процесса бюджетирования расходов.

Следует отметить, что происходящие в современных условиях процессы интеграции предъявляют более высокие требования к составу информации, формируемой в различных видах учета. На развитие информационных характеристик учета влияют такие факторы, как глобализация экономики, укрупнение бизнеса, усложнение финансовой и организационной структуры предприятия, развитие информационных технологий. Основными требованиями к информации в современных условиях, на наш взгляд, должны быть достоверность, точность, актуальность, доступная форма представления, полезность для получателя. Интеграция функций в условиях применения комплексных средств информатизации позволяет создать единое информационное пространство хозяйствующего субъекта, обеспечить унификацию представления, хранения информации и доступа к ней в необходимых разрезах [157].

Исследуя современное состояние информационных технологий, следует согласиться с тем, что автоматизированные системы обработки информации позволили устранить имевшееся долгие годы условное разделение между планированием, учетом, анализом и прогнозированием. В настоящее время это единый интегрированный процесс накопления, измерения, обработки, идентификации и использования экономической информации для принятия оперативных и стратегических управленческих решений. Ведущая роль в этом процессе должна отводиться бухгалтерскому учету, поскольку согласно действующему законодательству данный вид учета обязателен для любой организации, имеет апробированную систему формирования учетных данных, в том числе для управленческих целей.

Следовательно, под учетно-аналитическим обеспечением бюджетирования расходов следует понимать совокупность приемов и методов бухгалтерского финансового и управленческого учета, позволяющих сформировать единую интегрированную учетно-аналитическую информацию, обеспечивающую потребности контроля и анализа в процессе формирования и исполнения бюджетов.

Формирование и представление данных в отдельных учетных подсистемах обуславливают появление спорных вопросов, связанных с установлением взаимосвязи информационных потоков, определением оптимальных показателей в интегрированной системе учетных данных, созданием информационных моделей системы показателей, алгоритмов их расчета и т.д. Решить данные задачи можно в условиях интегрированного подхода, предполагающего установление взаимосвязи финансового и управленческого учета. В данном случае под интеграцией системы учета понимается подготовка показателей всех подсистем учета в полном взаимодействии в процессе осуществления накапливания, сбора, регистрации, представления и обработки учетной информации.

В учетной практике применяются два варианта решения проблемы определения взаимосвязи и взаимодействия видов учета. Первый вариант предполагает организацию автономного финансового и управленческого учета. В условиях автономного учета показатели финансового и управленческого учета формируются вне зависимости друг от друга. Взаимосвязь между ними имеется только в про-

цессе подготовки первичной документации и представления отчетной информации. В процессе обработки первичной информации каждый документ должен быть обработан два раза – в рамках финансового и управленческого учета.

Второй вариант ориентирован на организацию интегрированного финансового и управленческого учета. Интегрированный учет – это учетная система, в рамках которой показатели финансового, управленческого и налогового учета обрабатываются во взаимосвязи на основе взаимодействия подсистем учета в процессе выполнения учетных процедур – накапливания, сбора, обработки и представления учетной информации. Таким образом, основное различие рассмотренных вариантов заключается в порядке формирования необходимых показателей в рамках той или иной системы учета.

Следовательно, интегрированную систему учета расходов необходимо определить как единую учетно-информационную систему, включающую взаимосвязанные подсистемы: финансовый и управленческий учет. Неправомерным является указание на определяющую значимость какого-либо из данных видов учета, поскольку их комплексное сочетание обеспечивает комплексный подход к построению единой учетной системы. Благодаря процессам интеграции единая учетная система способствует формированию качественно новых характеристик исследуемых объектов при сохранении автономного значения и применении собственных методов каждым видом учета в этой общей системе.

Важной задачей при этом является гармонизация видов учета на основе общего порядка сбора, обработки, хранения и представления информации о расходах. Единой должна быть и основная цель этой системы – удовлетворение информационных потребностей внутренних и внешних пользователей. Сходство данных видов учета заключается в единстве первичной информации, на основе которой в дальнейшем будет происходить трансформация информации в соответствующие регистры в необходимых аналитических разрезах для нужд пользователей.

Следовательно, основой учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов является учетная система, включающая бухгалтерский финансовый

и управленческий виды учета, формирующие информационную базу для принятия управленческих решений. Общим для этих видов учета является единство информационных данных, к чему относится оперативная информация на основе ее сбора, обработки, регистрации и представления в различные подразделения по уровням управления. Различия обусловлены целями и решениями конкретных задач с использованием разных методов и способов, сроков и объемов представления текущей и отчетной информации [102]. Ориентируясь на гармонизацию бухгалтерского финансового и управленческого учета и интеграцию информационных потоков, можно сформировать всю необходимую информацию о расходах для руководителей бизнес-процессов и центров ответственности в целях их эффективного и рационального использования.

Порядок формирования учетно-аналитической информации по расходам в целях бюджетирования представлен на рисунке 2.

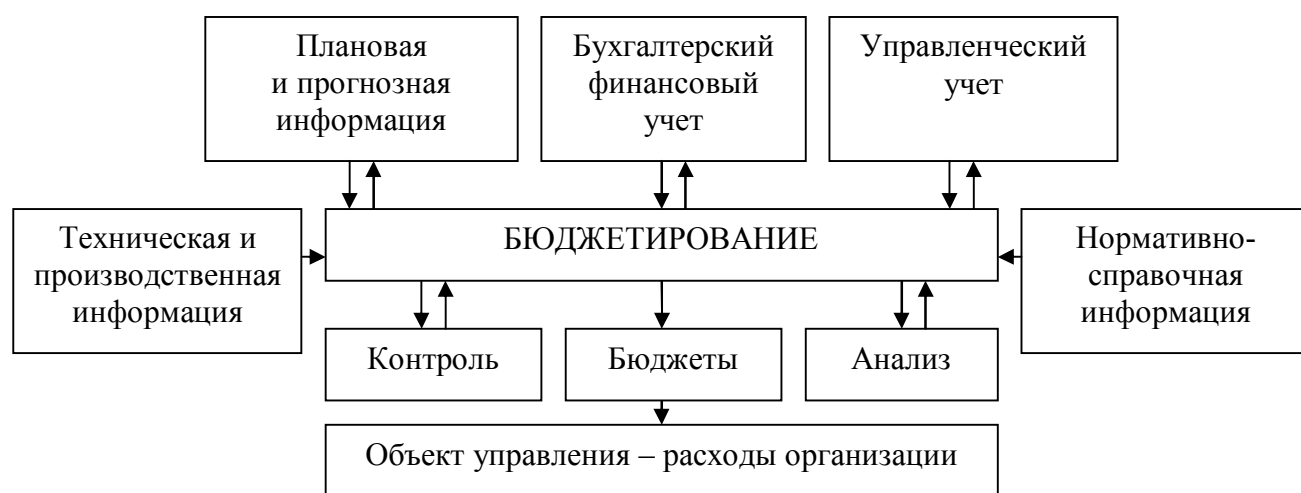


Рисунок 2 – Модель учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов

Основными источниками внутренней информации по расходам в целях их бюджетирования являются данные бухгалтерского финансового и управленческого учета. Финансовый учет в первую очередь необходим для предоставления информации внешним пользователям, однако это не означает, что его данные не используются внутренними пользователями для принятия необходимых управлен-

ческих решений. Использование финансового учета для бюджетирования расходов заключается в необходимости предоставления более аналитичной и детализированной информации по различным статьям расходов для осуществления функций контроля и анализа исполнения бюджетов. Особая роль в учетно-аналитическом обеспечении процесса бюджетирования расходов отводится управленческому учету, позволяющему получать не только оперативную и аналитическую информацию по расходам в необходимых разрезах, но и управлять отклонениями и давать прогнозную оценку деятельности предприятия.

Важное значение имеет информация о нормативном хозяйстве предприятия, поскольку нормы являются одним из базовых элементов построения бюджетов и расчета бюджетных показателей. В отдельности нормы не могут служить для управления общей величиной какой-либо статьи деловой активности (расходов, доходов, уровня рентабельности), однако путем умножения нормы на планируемый уровень деловой активности сформируется статья бюджета.

Для разработки финансовой структуры и моделирования бизнес-процессов необходимы техническая документация, технологические карты производства продукции, стандарты качества и т.д. Эффективность процесса бюджетирования расходов зависит также от постоянного мониторинга внешней информации: прогнозных оценок, определения уровня инфляции и ее влияния на компоненты бюджетов, отслеживания систем бюджетирования конкурентов и т.д.

На процесс формирования учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов влияют технологические и организационные особенности производства пищевых продуктов, которые можно рассматривать как процессно-ориентированные производства, представляющие собой набор бизнес-процессов, видов работ и операций.

Бизнес-процесс – это целенаправленная последовательность исполнения функций в целях достижения результата, который имеет ценность для потребителя, а именно создание продукции, необходимой клиенту. Стандарт ISO 9000:2000 определяет бизнес-процесс как совокупность взаимосвязанных и взаимодействующих видов деятельности, преобразующих входы и выходы, имеющие цен-

ность для потребителя [58].

Следует отметить, что наиболее важными признаками бизнес-процесса являются последовательность, целенаправленность и взаимодействие. Последовательность проявляется в очередности действий для достижения поставленных целей. Целенаправленность заключается в способности бизнес-процесса приносить конечный результат. Взаимодействие означает соответствие результата, полученного участником процесса, потребностям потребителя созданного результата.

Организация как взаимосвязанная система бизнес-процессов порождает затраты, при этом отдельные бизнес-процессы создают добавленную потребительскую стоимость. Элементная концепция В. Мейера определяет составляющие элементы системы в виде бизнес-процессов, затрат, потребителей, доходов и увязывает бизнес-процессы, протекающие внутри предприятия, с доходами и расходами, генерируемыми ими [108]. Соответственно предприятие для эффективной деятельности должно формировать и изучать информацию о бизнес-процессах, сосредотачивать внимание на бизнес-процессах, создающих потребительную стоимость и формирующих доходы, превышающие затраты, и устранять бизнес-процессы, не увеличивающие потребительную стоимость. Информация, формируемая в разрезе бизнес-процессов, позволит изыскать резервы снижения затрат по отдельным бизнес-процессам. Согласно элементной концепции отменяются традиционные подходы к оценке деятельности предприятия в рамках действующей организационной структуры по отдельным ее составляющим. Традиционные подходы концентрируют внимание на внутренней архитектуре предприятия, а в современных условиях как никогда большое значение имеют внешние взаимосвязи между экономическими субъектами, которые при данном подходе игнорируются.

В настоящее время малоизученными остаются вопросы, связанные с технологиями проектирования и моделирования бизнес-процессов, не решены задачи сбалансированного комплекса бизнес-процессов при производстве высокотехнологичных продуктов, дискуссионными являются вопросы о выделении системы бизнес-процессов в момент перехода предприятия от функционально ориентиро-

ванного управления к процессному, получившему распространение в настоящее время в отечественном производстве.

В специальной литературе имеются разные подходы к классификации бизнес-процессов, основанные на выделении основных, обслуживающих, управляющих, обеспечивающих и других процессов. Мы присоединяемся к авторам, разделяющим бизнес-процессы предприятия на основные и вспомогательные [20, 40, 102], в основу разграничения которых положена цепочка создания добавленной стоимости. Основные группы процессов добавляют потребительную стоимость производимому продукту или услуге, к ним относятся такие: «Заготовление», «Вложения во внеоборотные активы», «Производство», «Предпродажная подготовка», «Маркетинг». Вспомогательные бизнес-процессы не увеличивают потребительной стоимости: «Управление финансами и учетом», «Управление персоналом», «Управление информационными технологиями» и др. Анализ бизнес-процессов позволяет четко оценить, для кого существуют те или иные виды работ и операций, и оптимизировать финансовую структуру предприятия.

В процессно-ориентированных производствах внедрение бюджетирования расходов предполагает необходимость разработки такой финансовой организационной структуры управления, позволяющей создать условия для комплексного взаимодействия всех ее составляющих в целях обеспечения эффективного осуществления расходов организации. Основная задача построения финансовой структуры заключается в распределении ответственности и полномочий между менеджерами по управлению доходами, расходами, активами, обязательствами и капиталом организации. Финансовая структура является также основой для внедрения управленческого учета, бюджетирования, эффективной системы мотивации персонала организации. Следовательно, финансовая структура процессно-ориентированного управления расходами представляет собой совокупность центров ответственности и бизнес-процессов, для которых определены наборы финансово-экономических показателей, разграничена ответственность между руководителями за уровень отдельных показателей по расходам, создана система мотивации, основанная на бюджетах центров ответственности и бизнес-процессов.

Для создания таких финансовых структур требуется обеспечить наличие сведений не только об экономической природе расходов, но и о причинно-следственных связях, о временных характеристиках мест их появления, обусловивших возникновение расходов, а также отклонениях от бюджетных значений [103].

Таким образом, центр ответственности в процессно-ориентированном производстве – это бизнес-процесс, во главе которого стоит руководитель, отвечающий за планирование, учет, контроль и анализ расходов, связанных с осуществлением видов работ и операций, входящих в бизнес-процесс.

В процессно-ориентированной структуре центр ответственности представляет собой самостоятельный объект бюджетирования и отвечает за выполнение показателей бюджетов в соответствующем периоде. Местом возникновения расходов в процессно-ориентированных производствах является предприятие в целом, бизнес-процесс, вид работ и операция, где происходит первичное потребление ресурсов и осуществляются бюджетирование, учет, контроль и анализ расходов (рисунок 3).

Разделение предприятия на центры ответственности зависит от многих факторов, в частности от организационной структуры, отраслевой принадлежности, технологических особенностей, состава производимой продукции, наличия квалифицированных кадров и т.д., и требует соблюдения следующих условий:

- установление бюджетных показателей для измерения объема деятельности центра ответственности;
- четкое определение сферы полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности;
- возможность оперативного отражения возникающих отклонений в формах первичной документации;
- уровень аналитичности информации достаточный для проведения анализа.

В настоящее время в экономической литературе предлагаются разные классификационные принципы центров ответственности:

- выполняемые центром ответственности функции;



Рисунок 3 – Структура мест возникновения расходов

- объем ответственности и полномочий;
- уровень полномочий руководителей подразделений;
- территориальный принцип;
- функциональный принцип.

Разработка финансовой структуры предприятия на основе выделения центров ответственности и бизнес-процессов представляет собой первый шаг на пути к формированию системы бюджетирования расходов. При этом каждое подразделение вносит свой вклад в конечный финансовый результат предприятия и несет ответственность за свои действия, так как именно на делегировании ответ-

ственности и основан процесс бюджетирования.

В настоящее время к сложностям формирования информации по бизнес-процессам относятся:

- 1) применение предприятиями преимущественно функционального подхода при построении учетно-аналитической системы;
- 2) отсутствие системы документирования бизнес-процессов (DINISO серии 9000);
- 3) применение сложных организационных иерархий в процессе управления предприятиями.

Отличительной чертой системы учета расходов по центрам ответственности является оценка эффективности деятельности каждого отдельного руководителя центра ответственности по достигнутым результатам бизнес-процесса. Следовательно, учет по центрам ответственности является элементом системы управления, в которой планирование, учет, контроль и анализ достижения финансово-экономических показателей осуществляются в разграничении руководителей, ответственных за достижение установленных показателей. Обобщая теоретические разработки по данному вопросу, будем считать, что центром ответственности является подразделение предприятия, которое несет ответственность за достижение целевых значений показателей бюджетов.

Исследование теоретических аспектов формирования учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов позволило сделать вывод о неоднозначном понимании данного понятия. Автором дано определение учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов, под которым понимается совокупность приемов и методов бухгалтерского учета, позволяющих сформировать единую интегрированную учетно-аналитическую информацию, обеспечивающую потребности контроля и анализа в процессе формирования и исполнения бюджетов. При этом неправомерным является указание на определяющую значимость какого-либо из видов учета: финансового или управленческого, так как их взаимосвязанное сочетание и обеспечивает комплексный подход к построению единой учетной системы.

Доказано, что предприятие по производству пищевых продуктов представляет собой процессно-ориентированные производства, включающие набор бизнес-процессов, видов работ и операций.

Организация учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов в процессно-ориентированных производствах предполагает разработку финансовой структуры, под которой понимается совокупность центров ответственности и бизнес-процессов, для которых определены наборы финансово-экономических показателей, разграничена ответственность между руководителями за уровень отдельных показателей по расходам, создана система мотивации, основанная на бюджетах центров ответственности и бизнес-процессов. Определены признаки, положенные в основу разделения бизнес-процессов на основные и вспомогательные, осуществлено проектирование финансовой структуры хозяйствующего субъекта.

Установлено, что система учета по центрам ответственности, бизнес-процессам, субпроцессам, видам работ и операциям является основой системы бюджетирования и обеспечивает руководителей информацией о достижении бюджетных показателей и причинах отклонений от них.

При построении учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов следует рассмотреть влияние технологических и организационных особенностей производства пищевых продуктов на процесс формирования и структуру расходов.

1.3 Влияние организационных и технологических особенностей производства пищевых продуктов на процесс формирования расходов

Производство кондитерских и хлебобулочных изделий относится к перерабатывающей отрасли, для которой характерны небольшая длительность технологического цикла, высокий уровень непрерывности и технологичности, тесная зависимость между составными частями производства, высокая материалоемкость продукции и т.д. Эти особенности влияют на применяемые предметы и средства

труда, производственно-технологические процессы, формирование и структуру себестоимости.

Производственная структура предприятий по производству пищевых продуктов характеризуется наличием предметно-специализированных основных цехов и вспомогательного производства. В состав вспомогательного производства входят ремонтное, энергетическое и холодильное хозяйства, тарные и литографические цехи по производству разнообразных видов тары, коробок, этикеток.

В производстве пищевых продуктов преобладающим типом производства является серийное. Массовое производство имеет место в цехах зефира и пастиломармеладных изделий, где изготавливается сравнительно небольшая номенклатура выпускаемой продукции. На некоторых кондитерских предприятиях может иметь место единичное производство, когда выпускается небольшое количество индивидуальных видов кондитерских изделий (например, заказные торты) с применением большого числа ручных операций.

В технологии кондитерского и хлебобулочного производства важное место отводится естественным процессам: остыванию, высушиванию, кристаллизации и т.д. Технологические операции и естественные процессы составляют производственный процесс.

Производственный процесс данных предприятий имеет короткий цикл и включает следующие непрерывные стадии: подготовку сырья и материалов к производству, приготовление хлебобулочных и кондитерских масс, формовку изделий, упаковку и расфасовку продукции. Для некоторых цехов (шоколадного, конфетного и др.) характерна незаконченность процесса производства, поскольку производственный цикл длится более одной смены.

Таким образом, приведенные особенности позволяют отнести предприятия по производству кондитерских и хлебобулочных изделий к процессно-ориентированным производствам.

На исследуемых предприятиях предлагается выделить следующие основные бизнес-процессы: «Заготовление», «Вложения во внеоборотные активы», «Производство», «Предпродажная подготовка», «Маркетинг», а также

вспомогательные: «Управление персоналом», «Управление финансами и учетом», «Управление информационными технологиями». При такой структуре центрами ответственности будут выступать руководители вышеназванных бизнес-процессов.

Состав бизнес-процессов, субпроцессов, видов работ и операций положен в основу единого справочника-классификатора, разработанного на примере кондитерского производства, в котором предусмотрен их перечень и соответствующие шифры (приложение 3).

В отличие от кондитерских предприятий в хлебобулочном производстве бизнес-процесс «Производство» можно подразделить на следующие субпроцессы: «Замес и образование теста», «Разрыхление и брожение теста», «Приготовление теста», «Приготовление начинки», «Разделка готового теста», «Формование и расстойка изделий», «Выпечка изделий». Субпроцесс «Приготовление теста» можно подразделить на следующие виды работ:

- приготовление теста опарным способом;
- приготовление теста безопарным способом;
- добавление полуфабрикатов и других компонентов.

Субпроцесс «Разделка готового теста» включает следующие виды работ:

- деление теста на куски;
- округление;
- добавление начинки;
- предварительная расстойка тестовых заготовок.

Основные показатели деятельности наиболее крупных предприятий по производству кондитерских и хлебобулочных изделий в Республике Мордовия: ОАО «Ламзурь», ОАО «Ламзурь С», ОАО «Саранский хлебокомбинат», ОАО «Хлебозавод», ООО «Раззак» – представлены в таблице 3.

Из таблицы видно, что в 2012 году по сравнению с 2008 годом выручка возросла почти в 2 раза, что связано с увеличением объемов производства продукции, улучшением ее структуры и увеличением вложений средств в развитие данной отрасли.

**Таблица 3 – Основные показатели деятельности предприятий
по производству кондитерских и хлебобулочных изделий
Республики Мордовия**

Показатель	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Выручка, тыс. руб.	2 610 629	4 409 737	4 096 363	4 653 028	5 248 875
Затраты на производство и продажу продукции (работ, услуг), тыс. руб.	1 044 573	2 458 067	2 207 080	2 499 018	2 852 545
Доля затрат на производство и продажу товаров в выручке от продажи, %	40	55,8	53,9	53,7	54,3

Рост затрат на производство продукции обусловлен высокими стоимостью сырья и материалов (большая доля завозится из-за рубежа), затратами на энергоносители, цены на которые постоянно растут.

Одной из особенностей производства кондитерских изделий является его высокая материалоемкость – высокий удельный вес затрат на сырье и материалы, многообразные преобразования исходного сырья. Основное сырье на кондитерских и хлебопекарных предприятиях: мука, сахар-песок, молоко сухое, сухие сливки, какао-бобы, жиры, молоко сгущенное и ароматизаторы. В этой связи большое влияние на себестоимость продукции оказывают уровень удельного расхода сырья и материалов, снижение возвратных отходов и потерь в производстве и в процессе хранения. Важная роль отводится повышению качества исходного сырья и доли полезного вещества в нем, так как это влияет на его удельный расход, а следовательно, и величину себестоимости изделий.

Структура затрат на производство и продажу кондитерских и хлебобулочных изделий представлена в таблице 4.

Как видно из данной таблицы, наибольший показатель в представленной структуре затрат на производство продукции предприятий, выпускающих кондитерские и хлебобулочные изделия, имеют материальные затраты.

Прежде чем строить систему бюджетирования расходов необходимо, на наш взгляд, определиться с терминологией и содержанием понятий «затраты», «расходы» и «издержки».

**Таблица 4 – Структура затрат на производство и продажу продукции
(работ, услуг) предприятий по производству
кондитерских и хлебобулочных изделий Республики Мордовия, %**

Год	Все за- траты	В том числе				
		Материальные затраты	Затраты на оплату тру- да	Отчисления страховых взносов	Амортизация	Прочие расходы
2008	100	70,9	9,9	1,6	1,3	16,3
2009	100	75,5	6,1	1,3	3,4	13,7
2010	100	74,5	6,7	1,7	3,5	13,6
2011	100	74,1	6,7	2,1	3,2	13,9
2012	100	72,3	8,8	2,6	3,7	12,6

В настоящее время продолжается дискуссия по данному вопросу, поскольку в нормативных документах и экономической литературе формулировка данных понятий имеет как общие, так и отличительные признаки. Как известно, термин «издержки» используется в экономической теории, под которым понимаются «суммарные жертвы» компании, связанные с исполнением определенных операций. По мнению П.С. Безруких, издержки изготовления – это издержки труда, которые включают наравне с затратами прошедшего труда, овеществленными в средствах и предметах труда, издержки живого труда [148]. Такого же мнения придерживается В.Ф. Палий, который считает, что совместные издержки живого и овеществленного труда на создание товаров составляют настоящие издержки производства [124].

В российских нормативных документах, регулирующих бухгалтерский финансовый учет, используются как термин «расходы», так и термин «затраты» [3, 4, 5, 7, 8, 9, 11, 12]. Следует отметить, что в системе МСФО не имеется специального стандарта по расходам, однако ряд стандартов регламентирует оценку различных активов, включение затрат в себестоимость продукции, основных средств и нематериальных активов, а также их списание (IAS 2 «Запасы», IAS 16 «Основные средства», IAS 19 «Вознаграждения работникам», IAS 23 «Затраты по займам»).

Заслуживает внимания точка зрения авторов, согласно которой содержание понятий «затраты» и «расходы» в учете зависит от того, о каком виде учета идет

речь. Так, В.Б. Ивашкевич для бухгалтерского финансового учета придерживается определения расходов, приведенного в ПБУ 10/99 «Расходы организации». К расходам по обычным видам деятельности в управленческом учете автор относит платежи и кредиторскую задолженность, связанные с приобретением запасов и других активов, понимая под затратами выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности [7, 70].

Имеющиеся в экономической литературе базовые подходы к определению расходов и затрат представлены на рисунке 4.

Рассмотрев понятийный аппарат категорий затрат и расходов, отметим, что расходы являются обобщающим показателем, который объединяет в себе затраты на производство, частично относимые на себестоимость производимой продукции, выполненных работ и услуг, незавершенного производства за отчетный период (то есть расходы по обычным видам деятельности), а также прочие расходы.

Важным условием формирования учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов является их научно-обоснованная классификация, позволяющая раскрыть внутреннюю структуру процесса формирования расходов и взаимосвязи между отдельными их частями. Действующая классификация расходов нуждается в существенном улучшении. Основным ее недостатком является направленность на достоверное исчисление себестоимости продукции, при этом остаются без внимания вопросы оперативного и текущего контроля расходов в системе учетно-аналитического обеспечения процесса управления.

Назначение классификации расходов в процессе бюджетирования должно прежде всего состоять в обеспечении необходимой детализации и группировки расходов для эффективного осуществления данного процесса.

Международные стандарты по производственному учету и действующая практика предлагают различные классификационные признаки расходов в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат.

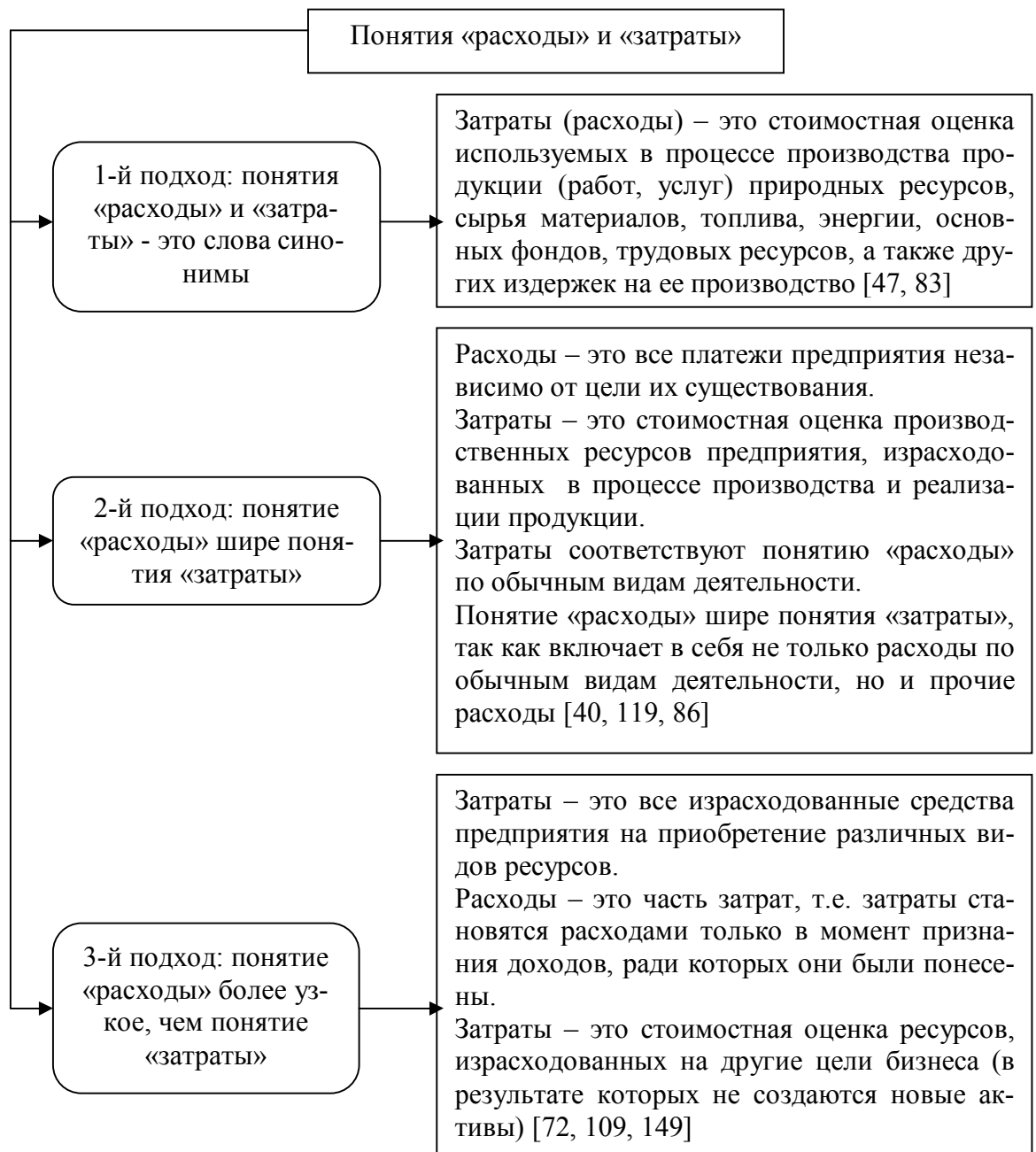


Рисунок 4 – Понятия «расходы» и «затраты»

Ч.Т. Хорнгрен и К. Друри в зависимости от принятых управленческих решений подразделяют затраты на приростные, или инкрементные, то есть дополнительные, возникающие в результате производства или продажи дополнительных единиц продукции; а также устранимые и неустраиваемые затраты [55, 167].

В отечественной практике на протяжении последних десятилетий предлагались различные признаки классификации расходов. Р.Я. Вейцман предложил классификацию затрат по следующим признакам: 1) характеру операций; 2)

предметам и местам, являющиеся носителями издержек; 3) способу исчисления издержек производства в цене продукта; 4) зависимости размеров издержек производства от объема деятельности предприятия [43]. Следует отметить, что в данной классификации специальными затратами называются основные расходы, а общими – накладные, которые отождествляются с косвенными расходами.

В настоящее время в экономической литературе рассматривается взаимосвязь между бюджетированием и стандартами финансового учета, такими как USGAAP, что объясняется широкой известностью общепринятых принципов финансового учета и возможностью их применения в процессе разработки бюджетов. Одним из основных принципов формирования финансовой отчетности GAAP является разделение затрат между затратами на продукт и периодическими затратами [78]. При этом затраты на продукт согласно МСФО 2 «Запасы» включают:

- 1) прямые затраты, связанные непосредственно с производством конкретного вида продукции;
- 2) переменные косвенные затраты;
- 3) постоянные косвенные затраты.

Периодическими затратами являются расходы не связанные с производством продукции, например расходы на научные исследования, выполнение опытно-конструкторских работ, продажу готовой продукции и т.д.

Традиционная классификация затрат, сложившаяся в отечественной практике учета выделяет следующие классификационные признаки:

- состав затрат (одноэлементные и комплексные);
- вид затрат (элементы расходов);
- объект калькулирования (статья калькулирования);
- назначение затрат (основные и накладные);
- отношение к объему производства (постоянные и переменные);
- способ отнесения на себестоимость (прямые и косвенные);
- характер затрат (производственные и непроизводственные);
- степень охвата планированием (планируемые и непланируемые).

Классификацию затрат на производство и продажу продукции промышлен-

ного предприятия В.Б. Ивашкевич [67], исходя из однородности состава, подразделяет на единичные (элементные) и комплексные (рисунок 5).



Рисунок 5 – Классификация затрат

Классификация затрат в разрезе структурных подразделений предприятия, позволяет выделить затраты по этапам производственного процесса (передел, стадия, фаза, процесс, операция) и напрямую зависит от организационной структуры предприятия. Такая группировка затрат дает возможность организовать на предприятиях функциональный учет, основанный на группировке затрат в разрезе функций и объектов калькуляции. Что способствует установлению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами затрат и более точному представлению информации о производственных затратах.

На наш взгляд, при построении классификации расходов для целей бюджетирования необходимо рассмотреть влияние особенностей технологии и организации производства пищевых продуктов на состав и формирование расходов.

В зависимости от технологического процесса и вида используемого сырья выпускаемую продукцию можно подразделить на две группы: сахарную и мучную, каждая из которых включает несколько видов изделий. К сахарным относятся конфеты, мармелад, драже, халва, а к мучным – вафли, галеты, печенье, рулеты, пряники и пирожные.

Рассмотрим основные факторы, влияющие на процесс формирования информации по расходам и методику их бюджетирования на предприятиях по производству пищевых продуктов.

1. Высокотехнологичный и многопроцессный характер производства вызывает необходимость отдельного учета затрат по бизнес-процессам, видам работ и операциям.

2. Сложный рецептурный состав изделий требует четко налаженного нормативного хозяйства, составления нормативных калькуляций, учета и контроля отклонений и изменений норм по каждому виду изделия.

3. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования предполагают их разделение на переменные и постоянные.

4. Высокая интенсивность и трудоемкость операций, обусловленная большими объемами производства, подразумевает привлечение большой численности квалифицированного персонала и организации учета расходов по бизнес-процессам, видам работ и операциям.

5. Хранение большинства продуктов из вырабатываемого ассортимента требует наличия специализированного складского хозяйства и холодильного оборудования, ведения учета и контроля сверхнормативных потерь продукции.

6. Широкий ассортимент готовой продукции вызывает трудности в определении отклонений от расхода сырья по отдельным видам изделий, бизнес-процессам, видам работ и операциям.

7. Объекты учета затрат не совпадают с объектами калькулирования. Объектами учета затрат в производстве пищевых продуктов являются бизнес-процессы, виды работ и операции, объектами калькулирования – виды продукции.

Эти факторы определяют состав и структуру расходов, выбор объектов учета, калькулирования и бюджетирования, а также методов учета затрат на производство продукции и калькулирования себестоимости продукции.

Рассмотрим классификацию расходов на примере бизнес-процесса «Производство». В процессно-ориентированных производствах важным классификационным признаком, положенным в основу разделения производства на процессы, является однородность оборудования. В этой связи по отношению к технологическому процессу следует выделить основные и накладные расходы (таблица 5).

**Таблица 5 – Классификация расходов
по отношению к технологическому процессу**

Статья расходов	Состав расходов
Основные	Сырье и материалы Полуфабрикаты Вспомогательные материалы Упаковочные материалы Тара наружная Основная заработная плата производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО): топливо и энергия на технологические цели вода, пар на технологические цели затраты на обслуживание Потери от брака
Накладные	Расходы, связанные с организацией и управлением бизнес-процессом (общепроизводственные расходы)

Основные непосредственно связаны с технологическим процессом изготовления продукции, накладные возникают в связи с организацией, обслуживанием бизнес-процесса.

По способу включения в себестоимость отдельных видов выпускаемой продукции затраты на производство, как известно, подразделяются на прямые расходы (связанные с изготовлением одного какого-либо вида продукции) и косвенные расходы (связанные с изготовлением нескольких видов продукции) (таблица 6).

**Таблица 6 – Классификация расходов по включению
в себестоимость продукции**

Статья расходов	Состав расходов
Прямые	Стоимость сырья и материалов Основная заработная плата производственных рабочих Отчисления на социальные нужды от заработной платы производственных рабочих
Косвенные	РСЭО: затраты на обслуживание оборудования; затраты на ремонт оборудования; топливо и энергия; смазочные материалы; амортизационные отчисления арендная плата Расходы, связанные с организацией и управлением бизнес-процессом (общепроизводственные расходы)

В процессно-ориентированных производствах косвенные расходы, а именно расходы на обслуживание и ремонт оборудования, топливо и энергия на технологические цели, амортизационные отчисления, а также расходы, связанные с управлением бизнес-процессом (общепроизводственные расходы), включаются в себестоимость продукции пропорционально драйверам.

Классификация затрат по элементам – экономически однородному виду затрат определена ПБУ 10/99 «Расходы организации». На предприятиях по производству пищевых продуктов данная классификация имеет следующий вид (таблица 7).

Таблица 7 – Классификация затрат по экономическим элементам

Элемент затрат	Статья расходов
Материальные затраты	Сырье и основные материалы Полуфабрикаты Вспомогательные материалы Упаковочные материалы Тара наружная
Затраты на оплату труда	Расходы на оплату труда производственных рабочих Расходы на оплату труда специалистов и руководителей
Отчисления на социальные нужды	Отчисления страховых взносов в части расходов на оплату труда производственных рабочих Отчисления страховых взносов в части расходов на оплату труда специалистов и руководителей
Амортизация	Амортизация оборудования Амортизация зданий, сооружений и инвентаря
Прочие	Расходы на рекламу Командировочные расходы Представительские расходы Расходы на медицинский осмотр работников

Что касается группировки статей затрат, необходимой для целей калькуляции, по видам производимой продукции, на наш взгляд, следует отметить, что на предприятиях по производству пищевых продуктов до сих пор действует типовая номенклатура статей затрат:

- сырье и основные материалы;
- полуфабрикаты;
- вспомогательные материалы;
- топливо и энергия на технологические цели;

- вода, пар на технологические цели;
- расходы на оплату труда производственных рабочих;
- отчисления страховых взносов в части расходов на оплату труда производственных рабочих;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- расходы на продажу
- прочие расходы.

Как показало исследование, по статье «Вспомогательные материалы» учитываются материалы, не являющиеся составной частью изготавливаемой продукции, а используемые для обеспечения нормального хода производственного процесса, в частности для упаковки, завертки и маркировки готовых изделий (этикетки, фольга, бумага, кульки, пакеты, пачки всех видов, лента бумажная и металлическая, маркировочные трафареты). В эту статью также включается наружная тара и затраты по ее ремонту. Таким образом, в данной статье калькуляции показывается стоимость вспомогательных и тароупаковочных материалов одновременно, что при большом их ассортименте является неправильным. Поэтому было бы целесообразно выделить в отдельные статьи затрат перечисленные расходы.

Конкретизация данных статей отражает специфику производства пищевых продуктов, поэтому считаем необходимым выделение статей «Упаковочные материалы» и «Тара наружная».

Классификацию по статьям производственной калькуляции на предприятиях по производству пищевых продуктов можно представить в следующем виде:

- сырье и основные материалы;
- полуфабрикаты;
- вспомогательные материалы;
- упаковочные материалы;
- тара наружная;

- расходы на оплату труда производственных рабочих;
- отчисления страховых взносов в части расходов на оплату труда производственных рабочих;
- потери от брака;
- расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования;
- расходы, связанные с управлением бизнес-процессом (общепроизводственные расходы);
- прочие расходы.

Как уже указывалось, местом возникновения затрат в процессно-ориентированных производствах являются предприятие в целом, бизнес-процесс, субпроцесс, вид работ и операция. При этом расходы по предприятию – это расходы на выполнение основных и вспомогательных бизнес-процессов. Расходы по бизнес-процессу аккумулируются по видам работ и операциям, входящим в них, а также расходы, связанные с управлением бизнес-процессом. Расходы по субпроцессам, видам работ и операциям – это расходы, понесенные при их выполнении (таблица 8).

Таблица 8 – Классификация расходов по местам возникновения

Место возникновения расходов	Состав расходов
1	2
Предприятие	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды РСЭО Расходы, связанные с управлением бизнес-процессами (общепроизводственные расходы) Расходы вспомогательных бизнес-процессов
Бизнес-процесс	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды РСЭО Расходы, связанные с организацией и управлением бизнес-процессами (общепроизводственные расходы)
Субпроцесс	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды РСЭО

1	2
Вид работ	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды РСЭО
Операции	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды РСЭО

За величину израсходованных ресурсов и уровень произведенных расходов по бизнес-процессам, субпроцессам, видам работ, операциям и предприятию в целом отвечает центр финансовой ответственности. Предлагается следующая детализация расходов по центрам ответственности (таблица 9).

Таблица 9 – Классификация расходов по центрам ответственности

Центр ответственности	Состав расходов
Руководитель предприятия	Элементы и статьи расходов
Руководитель бизнес-процесса «Заготовление»	
Руководитель бизнес-процесса «Вложения во внеоборотные активы»	
Руководитель бизнес-процесса «Производство»	
Руководитель бизнес-процесса «Предпродажная подготовка»	
Руководитель бизнес-процесса «Маркетинг»	
Руководитель бизнес-процесса «Управление персоналом»	
Руководитель бизнес-процесса «Управление финансами и учетом»	
Руководитель бизнес-процесса «Управление информационными технологиями»	

Кроме того, в рамках каждого центра ответственности необходимо произвести классификацию расходов на:

- контролируемые и неконтролируемые;
- относительные, сопоставленные с расходами прошедшего периода, конкурентов и нормативными значениями;
- достоверные, изменяемые и неизбежные.

Контролируемыми являются расходы, на которые может оказать воздействие менеджер бизнес-процесса или центра ответственности. Неконтролируемые расходы – это, например, увеличение сумм амортизационных отчислений в связи с переоценкой основных средств и изменение цен на ресурсы, арендная плата и

т.д. При делении затрат на контролируемые и неконтролируемые на предприятиях по производству пищевых продуктов следует учитывать уровень управляемости и времени. При этом неконтролируемые затраты на одном уровне могут быть контролируемые на другом. Также неконтролируемая статья в рамках короткого промежутка времени будет контролируемой в рамках перспективного решения.

Процесс бюджетирования расходов требует новых подходов к определению классификационных признаков, позволяющих организовать систему их учета и контроля и своевременно реагировать на возникающие отклонения. Деление расходов на регулируемые и нерегулируемые должно быть предусмотрено в отчетах об исполнении бюджетов по центрам ответственности, что позволяет определить область ответственности каждого менеджера за уровни расходов. Регулируемые расходы в целях бюджетирования следует подразделить на:

- полностью регулируемые, показывающие четкую (функциональную) взаимосвязь между «входом» и «выходом» процесса производства;
- частично регулируемые, имеющие место в результате принятых руководителем управленческих решений, при этом отсутствует причинно-следственная связь между «входом» и «выходом»;
- слабо регулируемые, не поддающиеся воздействию в краткосрочном периоде.

Для организации эффективного контроля расходов необходима классификация расходов по отношению к объему производства. В процессно-ориентированных производствах часть постоянных расходов, а именно затраты на обслуживание и ремонт оборудования, начисленная амортизация, являются переменными (таблица 10).

Рассмотренные подходы к разработке классификаций расходов в производстве пищевых продуктов позволяют формировать классификаторы расходов по отдельным бизнес-процессам:

- классификатор расходов по бизнес-процессу «Заготовление» (приложение 4);

Таблица 10 – Классификация расходов по отношению к объему производства

Статья расходов	Состав расходов
Переменные	Сырье и основные материалы Вспомогательные материалы Полуфабрикаты Упаковочные материалы Тара наружная Основная заработная плата производственных рабочих Отчисления в части основной заработной платы производственных рабочих РСЭО: топливо и энергия на технологические цели; вода, пар на технологические цели; затраты на обслуживание
Постоянные	РСЭО: амортизационные отчисления затраты на ремонт основных средств Расходы, связанные с организацией и управлением бизнес-процессом (общепроизводственные расходы)

- классификатор расходов по бизнес-процессу «Вложения во внеоборотные активы» (приложение 5);
- классификатор расходов по бизнес-процессу «Производство» (приложение 6);
- классификатор расходов по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка» (приложение 7);
- классификатор расходов по бизнес-процессу «Маркетинг» и вспомогательным бизнес-процессам (приложение 8).

Предложенные классификаторы основных бизнес-процессов, subprocesses, видов работ и операций производства пищевых продуктов, расходов по бизнес-процессам могут быть положены в основу формирования бюджетов расходов по следующим направлениям:

- элементам и статьям расходов в разрезе центров ответственности (руководителям бизнес-процессов);
- элементам и статьям расходов по бизнес-процессу с выделением расходов subprocesses, видов работ и операций;
- элементам расходов (бюджеты материальных затрат, затрат на оплату труда, расходов на социальные нужды и прочих расходов) по предприятию в це-

лом;

- объектам калькулирования (группа материалов, вид продукции) в разрезе калькуляционных статей;
- переменным и постоянным расходам (степени зависимости от динамики производства);
- контролируемым и неконтролируемым расходам.

Таким образом, проведенное исследование теоретических аспектов понятийного аппарата расходов, затрат и издержек позволяет сделать вывод о наличии разных подходов к их определению. Имеющиеся подходы сгруппированы по трем направлениям: расходы и затраты – это синонимы, понятие «расходы» шире понятия «затраты», понятие «расходы» более узкое, чем понятие «затраты». На наш взгляд, расходы являются обобщающим показателем, который объединяет в себе затраты на производство, частично относимые на себестоимость производимой продукции, выполненных работ и услуг, и незавершенного производства за отчетный период (то есть расходы по обычным видам деятельности), а также прочие расходы.

При рассмотрении классификации расходов определены наиболее важные их классификационные признаки применительно к процессно-ориентированным производствам пищевых продуктов. Рассмотрены технологические и организационные особенности производства пищевых продуктов и их влияние на процесс формирования расходов. Представлена классификация расходов по основным («Заготовление», «Вложения во внеоборотные активы», «Производство», «Предпродажная подготовка», «Маркетинг») и вспомогательным бизнес-процессам, которая позволит формировать бюджеты расходов по разным направлениям.

Важным вопросом при разработке системы бюджетирования расходов является создание учетно-аналитического обеспечения, необходимого как для осуществления оценки, контроля и анализа исполнения бюджетов, так и для измерения эффективности выполнения бизнес-процессов, видов работ и операций.

Это требует разработки методики учета затрат на производство продукции, которая обеспечивает наиболее точное исчисление себестоимости продукции,

расходов по бизнес-процессам, видам работ и операциям. В современных условиях назрела необходимость переориентации отечественной теории и накопленного опыта на решение новых задач, стоящих перед управленческим персоналом предприятий по производству пищевых продуктов, создания новых, нетрадиционных систем получения информации о расходах по местам их возникновения и центрам ответственности, применения новых методик бюджетирования расходов и калькулирования себестоимости продукции, контроля и анализа, а также принятия на этой основе обоснованных управленческих решений.

**2 Развитие методики учетно-аналитического обеспечения
бюджетирования расходов в производстве пищевых продуктов**

**2.1 Построение бюджетирования расходов в процессно-ориентированных
производствах**

Основной целью как традиционного, так и процессно-ориентированного бюджетирования расходов является установление экономически обоснованной величины расходов, необходимой для выполнения производственной программы, обеспечения объема продаж и достижения поставленных стратегических целей.

Как показало исследование, бюджетирование на отечественных предприятиях по производству пищевых продуктов в лучшем случае применяется для того, чтобы контролировать лишь отдельные показатели деятельности, например размер дебиторской и кредиторской задолженности, остаток запасов сырья и материалов и готовой продукции и т.д., а не для управления расходами, доходами и результатами. При этом показатели бюджетов формируются на основе нормативных показателей материально-технических, топливно-энергетических и трудовых ресурсов. В случае отсутствия утвержденных норм для расчета необходимых значений используются показатели базового периода. Для анализа и оценки результатов выполнения бюджетов бизнес-процессов, проведения бюджетных, планово-экономических и аналитических расчетов должна быть обеспечена сопоставимость бюджетных, плановых и учетных показателей расходов, сформированных как в бухгалтерском аналитическом учете, так и во внутренней отчетности.

Для внедрения системы процессно-ориентированного бюджетирования расходов на предприятиях по производству пищевых продуктов следует определить обязательные условия ее функционирования.

1. Процессно-ориентированное бюджетирование реализуется посредством соответствующих организационной структуры и системы управления, определяющих права и ответственность менеджеров бизнес-процессов, а также структуры бизнес-процессов, влияющих на процесс и качество бюджетирования.

2. Стандартизация процесса бюджетирования в целях создания единых ме-

тодических основ и технологии планирования деятельности на основе системы внутренней регламентации процесса бюджетирования, обеспечивающей эффективность его функционирования.

3. Предприятие должно располагать соответствующей методической и методологической базой разработки, анализа и контроля исполнения бюджетов, а управленческий персонал должен уметь применять эту методологию на практике.

4. Наличие интеграции учетно-информационной и организационной систем предприятия с бюджетированием.

Остановимся более подробно на решении методологических проблем, связанных с внедрением бюджетирования. В процессно-ориентированных структурах бюджетирование – это скоординированный процесс управления объектом с помощью бюджетов для достижения поставленных оперативных и стратегических целей. Как уже отмечалось, финансовая структура процессно-ориентированных предприятий основана на делегировании полномочий и распределении ответственности за показатели бизнес-процессов при достижении поставленных целей. Непременным условием является обязательное соответствие финансовой структуры структуре бизнес-процессов предприятия и его стратегическим целям, что позволяет оценить результаты деятельности каждого руководителя бизнес-процесса, центра ответственности, имеющих свой бюджет, обеспечивая при этом эффективное управление. В приложении 4 был предложен классификатор основных бизнес-процессов, subprocessов, видов работ и операций производства пищевых продуктов (на примере кондитерского производства).

Важное значение имеет установление соответствующих организационных процедур, определяющих структуру и формы бюджетов, состав показателей, согласованность бюджетов между собой, а также взаимоотношений бизнес-процессов, центров ответственности с руководством предприятия. Это требует разработки единого, стандартного для всех бизнес-процессов и подразделений порядка составления, согласования, консолидации, утверждения, контроля и анализа исполнения бюджетов разных вида и уровней и формирования системы внутренних документов (стандартов) по бюджетированию, обеспечивающих воз-

возможность контроля исполнения бюджетов, что позволит установить финансовую дисциплину, устранить конфликты между подразделениями, а следовательно, превратить бюджетирование в управленческую технологию и эффективный инструмент контроля.

Таким образом, постановка системы бюджетирования расходов на предприятии требует не только грамотного решения методологических вопросов, но и определения соответствующих процедур, устанавливающих порядок выполнения бюджетного процесса. В этих целях необходим единый порядок внутренней регламентации бюджетирования расходов в виде регламента бюджетного процесса, основными элементами которого являются: общие положения о системе бюджетирования, участники бюджетного процесса, бюджетный период, ответственность и порядок исполнения финансовых бюджетов, график бюджетного процесса, отчетность и контроль выполнения целей бюджетов. Для этого необходима разработка порядка оценки исполнения бюджетов, анализа причин отклонений от фактических и бюджетных показателей, методики оперативного контроля исполнения бюджетов с выявлением отклонений от нормативов, причин их возникновения и виновников.

Регламент бюджетного процесса должен включать следующие разделы.

- 1) Область применения.
- 2) Нормативные ссылки.
- 3) Термины и определения.
- 4) Центры финансовой ответственности и места формирования доходов и расходов (бизнес-процессы, виды работ и операции).
- 5) Виды и структура бюджетов.
- 6) Порядок подготовки, составления и утверждения бюджетов.
- 7) Ответственность и порядок исполнения бюджетов.
- 8) Порядок внесения изменений в регламент.

Область применения определяет границы охвата данным регламентом финансово-хозяйственной деятельности предприятия в целях установления порядка осуществления бюджетного процесса (структурные подразделения, центры ответ-

ственности, бизнес-процессы).

Нормативные ссылки включают перечень стандартов, лежащих в основе разработки регламента бюджетного процесса, в частности госстандарт «Системы менеджмента качества. Требования» (ГОСТ Р ИСО 9001-2008) [13].

В регламенте приводятся основные термины и определения. Бюджетный процесс понимается, как процедура формирования, утверждения и исполнения бюджетов, включающая:

- разграничение прав и обязанностей исполнителей;
- единообразие форм бюджетов и сроков их предоставления;
- ответственность должностных лиц.

Центр ответственности отвечает за величину, целесообразность и экономическую обоснованность расходов (доходов), руководитель центра ответственности несет персональную ответственность за разработку и выполнение показателей бюджетов. Также приводятся места возникновения расходов и структура центров ответственности и бизнес-процессов.

Под бюджетным понимается период времени, на который разрабатывается конкретный бюджет (месяц, квартал, год). Важное место в регламенте должно быть уделено определению перечня и структуры бюджетов, порядку их подготовки и утверждения.

Ответственность за выполнение бюджетов по организации в целом возлагается на генерального директора, за выполнение бюджетов центров ответственности и бизнес-процессов – на соответствующего руководителя. В этих целях устанавливаются контрольные показатели выполнения бюджетов и распределяется ответственность за исполнение, анализ отклонений и разработку предложений по оптимизации конкретных статей бюджета.

Предложения о изменениях в регламенте вносит начальник финансового и планово-экономического отделов по согласованию с заместителем генерального директора по экономике и финансам.

В целях обеспечения единых методологии и технологии бюджетирования в рамках бюджетного регламента целесообразно, на наш взгляд, разработать поло-

жение о системе бюджетирования расходов, включающее две основные части: методическую, содержащую описание технологии процесса планирования, и организационную, определяющую участие в процессе бюджетирования расходов различных субъектов и структурных единиц.

При разработке методической части должны быть определены цель планирования, перечень, характеристика и последовательность предлагаемых бюджетов. Организационная часть положения должна содержать описание организационно-финансовой структуры, представляющей собой совокупность центров ответственности и бизнес-процессов. Представляются формы бюджетов с набором показателей для каждого бюджета и их аналитической группировкой. Определяются бюджетный период и участники бюджетного процесса с определением задач, полномочий и ответственности. Приводятся последовательность выполнения процедур по составлению бюджетов, перечень исполнителей, потоки информации и движение документов.

Используя предложенный перечень основных бизнес-процессов, subprocessов, видов работ и операций производства пищевых продуктов (приложение 4) и классификаторы расходов по бизнес-процессам (приложения 5–9), можно определить состав бюджетов расходов в процессно-ориентированных производствах (на примере кондитерского производства). Данный перечень представлен в таблице 11.

**Таблица 11 – Состав бюджетов расходов
в процессно-ориентированных производствах**

Бизнес-процесс	Бюджет	Места возникновения расходов
1	2	3
Заготовление	Бюджет по статьям расходов по subprocessу «Закупка» Бюджет по статьям расходов по subprocessу «Транспортировка» Бюджет по статьям расходов по subprocessу «Складирование» Бюджет по статьям расходов по subprocessу «Хранение» Бюджет по статьям расходов по бизнес-процессу «Заготовление» (бюджет центра ответственности)	Бизнес-процесс, subprocess, виды работ

1	2	3
Заготовление	Бюджет по элементам расходов по бизнес-процессу «Заготовление» Бюджет по статьям расходов по группе материальных запасов (бюджет себестоимости группы материалов)	Бизнес-процесс, субпроцесс, виды работ
Вложения во внеоборотные активы	Бюджет по статьям расходов по субпроцессу «Строительство объектов основных средств» Бюджет по статьям расходов по субпроцессу «Приобретение объектов основных средств» Бюджет по статьям расходов по субпроцессу «Приобретение нематериальных активов» Бюджет по статьям расходов по субпроцессу «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» Бюджет по статьям расходов по бизнес-процессу «Вложения во внеоборотные активы» (бюджет центра ответственности) Бюджет по элементам расходов по бизнес-процессу «Вложения во внеоборотные активы»	Бизнес-процесс, субпроцесс, виды работ
Производство	Бюджет по статьям по субпроцессу «Производство мармелада» Бюджет по статьям расходов по субпроцессу «Производство конфет» Бюджет по статьям расходов по субпроцессу «Производство печенья, вафель, пряников» Бюджет по статьям расходов по субпроцессу «Производство плиточного шоколада и какао-порошка» Бюджет основных расходов по бизнес-процессу «Производство» в разрезе субпроцессов Бюджет накладных расходов по бизнес-процессу «Производство» Бюджет по элементам расходов по бизнес-процессу «Производство» в разрезе субпроцессов Бюджет по статьям расходов по бизнес-процессу «Производство» (бюджет центра ответственности) Бюджет по статьям расходов по группе продукции (бюджет себестоимости группы продукции) Бюджет переменных расходов по бизнес-процессу «Производство» в разрезе субпроцессов Бюджет постоянных расходов по бизнес-процессу «Производство» Бюджет контролируемых расходов по бизнес-процессу Бюджет неконтролируемых расходов по бизнес-процессу Бюджет по статьям расходов по субпроцессу «Складирование»	Бизнес-процесс, субпроцесс, виды работ, операции
Предпродажная подготовка	Бюджет по статьям расходов по субпроцессу «Упаковка» Бюджет по статьям расходов по субпроцессу «Хранение»	Бизнес-процесс, субпроцесс, виды работ

1	2	3
Предпродажная подготовка	Бюджет по статьям расходов по субпроцессу «Отгрузка» Бюджет по элементам расходов по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка» в разрезе субпроцессов Бюджет по статьям расходов по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка» (бюджет центра ответственности) Бюджет по статьям расходов по группе готовой продукции (бюджет себестоимости группы готовой продукции)	Бизнес-процесс, субпроцесс, виды работ
Маркетинг	Бюджет по статьям расходов по субпроцессу «Исследование рынка продукции» Бюджет по статьям расходов по субпроцессу «Исследование рынка поставщиков» Бюджет по статьям расходов по субпроцессу «Продвижение продукции» Бюджет по элементам расходов по бизнес-процессу «Маркетинг» в разрезе субпроцессов Бюджет по статьям расходов по бизнес-процессу «Продажи» (бюджет центра ответственности)	Бизнес-процесс, субпроцесс, виды работ
Управление персоналом	Бюджет по элементам расходов по бизнес-процессу в разрезе видов работ Бюджет по статьям расходов по бизнес-процессу в разрезе видов работ (бюджет центра ответственности)	Бизнес-процесс, виды работ
Управление финансами и учетом		
Управление информационными технологиями		

Рассмотрим порядок процессно-ориентированного бюджетирования расходов на примере кондитерского предприятия ОАО «Ламзурь».

Основой для формирования бюджета производства служит бюджет продаж. В этих целях руководитель отдела маркетинга формирует прогноз продаж на год в разрезе месяцев, регионов продаж и ассортиментных групп в количественном и суммовом выражении на основе анализа рыночной конъюнктуры с учетом ввода новых позиций и вывода старых, а также ротации территорий продаж. Прогноз продаж согласовывается с руководителем отдела продаж и предоставляется в планово-экономический отдел (ПЭО) не позднее 15 октября года, предшествующего планируемому.

Составление бюджета продаж осуществляется в следующей последовательности.

1. Расчет объема продаж по каждому виду кондитерских изделий в натуральном выражении (кг).
2. Определение цены каждого вида кондитерского изделия.
3. Определение месячного объема продаж для каждого вида изделия.
4. Установление возможной динамики цен на продукцию в бюджетном периоде.
5. Прогноз выручки на год по кварталам по отдельным видам продукции и по всему объему продаж.

В приложении 9 представлен проект бюджета продаж ОАО «Ламзурь» на I квартал 2013 года по основным видам кондитерских изделий. Главным назначением данного бюджета является определение производственной программы для предприятия, объемов и номенклатуры выпуска запасов готовой продукции. Это является основанием расчета производственной себестоимости выпускаемых изделий, расходов по их хранению.

На основании прогноза продаж формируется и согласовывается с заместителем генерального директора по производству прогноз производства в разрезе месяцев и ассортиментных групп продукции в количественном выражении с учетом планируемых остатков готовой продукции и графика производства. Согласованный прогноз производства предоставляется в ПЭО не позднее 20 октября года, предшествующего планируемому (приложение 10). Объем производства в данном бюджете определяется как объем продаж с учетом изменения остатков готовых изделий на складе (допустим, в нашем случае они совпадают).

Бюджеты продаж и производства по всем видам продукции являются основанием для разработки бюджетов бизнес-процесса «Заготовление». Первоначально составляются бюджеты по видам расходов отдельных субпроцессов. Предлагаемая форма бюджета представлена в приложении 11. Далее осуществляется свод по статьям и элементам расходов в целом по бизнес-процессу «Заготовление». Форма бюджета аналогична представленной в приложении 11.

Бюджет расходов по бизнес-процессу позволяет группировать информацию по группам материалов для расчета их себестоимости. Бюджет расчета себестои-

мости группы материалов может иметь вид, представленный в приложении 12.

Следующая группа – бюджеты бизнес-процесса «Производство». Основой для их разработки выступают нормативные показатели расхода сырья и материалов, вспомогательных материалов, содержащиеся в рецептурах изготовления кондитерских изделий, объем выпускаемой продукции, сделанные расценки, данные сметного планирования, нормы амортизационных отчислений, технологические нормы (на отопление, освещение, работу оборудования).

На первом этапе разрабатываются бюджеты прямых затрат (затрат на оплату труда производственных рабочих, отчислений на социальное страхование, материальных затрат). Формы данных бюджетов на примере subprocessa «Производство конфет» представлены в приложениях 13 и 14.

На втором этапе составляются бюджеты по статьям расходов по subprocessам, входящих в состав данного бизнес-процесса. После этого осуществляется свод по статьям и элементам расходов в целом по бизнес-процессу «Производство». Форма бюджета аналогична представленной в приложении 13.

На третьем этапе разрабатывается бюджет общепроизводственных расходов по бизнес-процессу «Производство» (приложение 15).

На четвертом этапе обобщаются данные по элементам затрат бизнес-процесса «Производство» в бюджетах других элементов – бюджет расходов по элементу «Амортизация» (приложение 16), бюджет расходов по элементу «Прочие затраты» (приложение 17).

На пятом этапе осуществляется свод расходов по экономическим элементам бизнес-процесса «Производство» (приложение 18).

На шестом этапе рассчитывается бюджет себестоимости по видам продукции. Предложена форма бюджета на примере subprocessa «Производство конфет» (приложение 19).

Методика расчета бюджетов расходов по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка» формируется аналогично бюджетам по бизнес-процессу «Заготовление». Сначала составляются бюджеты по статьям расходов subprocessов «Складирование», «Упаковка», «Хранение», «Отгрузка» (форма представлена в при-

ложении 11), затем – бюджет по элементам расходов бизнес-процесса «Предпродажная подготовка» в разрезе субпроцессов, бюджет по статьям расходов бизнес-процесса «Предпродажная подготовка» (бюджет центра ответственности) и бюджет по статьям расходов по группе готовой продукции (бюджет себестоимости группы готовой продукции). Формы бюджетов аналогичны представленным в приложениях 11 и 12.

На основании утвержденного бюджета продаж руководитель бизнес-процесса «Маркетинг» формирует план маркетинговых мероприятий и необходимый для его осуществления бюджет расходов на год в разрезе месяцев мероприятий и регионов продаж не позднее 31 октября года, предшествующего планируемому. Бюджет расходов по бизнес-процессу «Маркетинг» на год формируется с учетом развития новых территорий.

Методика расчета бюджета бизнес-процесса «Маркетинг» осуществляется по статьям расходов по отдельным субпроцессам «Исследование рынка продукции», «Исследование рынка поставщиков», «Продвижение продукции». Далее осуществляется свод по элементам и статьям расходов по бизнес-процессу (формы бюджетов аналогичны представленным в приложении 11).

По бизнес-процессу «Вложения во внеоборотные активы» формы бюджетов расходов разрабатываются аналогично приложению 11.

Бюджеты расходов по вспомогательным бизнес-процессам «Управление персоналом», «Управление финансами и учетом», «Управление информационными технологиями» рассчитываются по их элементам и статьям (приложение 11).

Предложенные бюджеты по элементам расходов по каждому бизнес-процессу позволяют рассчитать сводный бюджет по элементам расходов по предприятию в целом, форма которого представлена в приложении 20.

Модель организации процессно-ориентированного бюджетирования расходов представлена на рисунке 6.



Рисунок 6 – Модель организации процессно-ориентированного бюджетирования расходов

Таким образом, представленная методика расчета бюджетов расходов позволяет построить бюджетирование расходов процессно-ориентированных производств и выделить его основные элементы: во-первых, используется классификатор бизнес-процессов, subprocessов, видов работ и операций производства; во-вторых, в основу расчета бюджета расходов положены классификаторы расходов по различным признакам (по статьям калькуляции, по элементам и др.); в-третьих, бюджеты содержат информацию по статьям и элементам расходов по отдельным бизнес-процессам, subprocessам, видам работ и операций, то есть по местам их возникновения; в-четвертых, бюджеты по местам возникновения расходов позволяют сформировать бюджеты центров ответственности и рассчитать себестоимость объектов калькулирования (групп материалов и видов продукции).

Важное значение в бюджетировании расходов процессно-ориентированных производств имеет порядок формирования учетной информации по статьям и элементам расходов, обеспечивающий контроль и анализ исполнения соответствующих бюджетов. В этих целях необходимо рассмотреть методику формирования учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов, чему посвящен следующий параграф диссертационной работы.

2.2 Методика формирования учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов

Совершенствование методики формирования учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов предполагает выполнение следующих этапов.

1. Разработка методики формирования единой системы аналитического учета на основе взаимосвязи показателей бюджетов по расходам с показателями учета.
2. Изменение реквизитов в первичных документах по учету расходов и документооборота.
3. Разработка методики синтетического учета расходов по бизнес-процессам, subprocessам, видам работ и операциям в разрезе бюджетных показателей.

4. Формирование внутренней управленческой отчетности по расходам для осуществления бюджетного контроля и анализа.

В экономической литературе высказывались различные предложения по вопросу адаптации бухгалтерских счетов по учету расходов для целей учетно-аналитического обеспечения их бюджетирования. А.П. Рудановский предлагает ввести в классификацию счетов счета бюджета с установлением связи каждой операции с бюджетом [148], Е.Н. Харитонов рассматривает вариант увязки плана счетов с набором бюджетов в разрезе сальдо и оборотов по счетам [164], Н.А. Ермакова исследует взаимодействие бюджетов с агрегированными группами счетов, построенных по центрам ответственности [61], Л.И. Хоружий предложила использовать обособленную подсистему с применением внебалансовых счетов для отражения запланированных бюджетных показателей и их фактического исполнения [168].

На наш взгляд, для создания учетно-аналитического обеспечения расходов в целях бюджетирования необходимо сформировать информационные массивы на соответствующих счетах бухгалтерского учета в зависимости от выбранных критериев детализации информации по расходам, обусловленных как целью, так и задачами бюджетирования, а также полезностью данной информации для внутренних и внешних пользователей. Структурированная информация по расходам на счетах синтетического и аналитического учета обобщается в формах внутренней управленческой отчетности, которая может быть использована для контроля исполнения бюджетов, анализа факторов, повлекших изменение расходов, и внесение текущих корректировок при составлении бюджета.

Разработка универсальной аналитики данных по расходам возможна на основе интегрированного подхода к формированию информации в системе бухгалтерского и управленческого учета путем применения единого плана счетов с расширенной многомерной аналитикой, что позволяет получить любой срез состояния и поведения расходов.

Проведенное исследование показало, что на предприятиях по производству пищевых продуктов, как правило, формирование информации осуществляется в

разрезах структурных подразделений. Это приводит к усложнению процесса обмена информацией между ними и многократному ее дублированию, а главное, к неоправданно длительным срокам разработки и принятия управленческих решений.

Для достижения конкурентного преимущества в рыночной среде предприятия по производству пищевых продуктов должны внедрять современную учетно-аналитическую систему. Речь идет о разработке такой учетной системы, которая позволяет интегрировать ее с другими составляющими системы управления, а именно: планированием, анализом, контролем и регулированием. В результате проведенного исследования отечественных и зарубежных учетно-аналитических систем управления расходами (стандарт-костинг, таргет-костинг, кайзен-костинг и др.) можно сделать вывод, что в процессно-ориентированных производствах при позиционировании предприятия в качестве лидера по расходам хозяйствующему субъекту более целесообразно применять ABC-метод (Activity Based Costing).

ABC-метод позволяет детализировать группировку информации по расходам и произвести более точный расчет себестоимости продукции в разрезе бизнес-процессов, subprocessов, видов работ и операций с установлением ответственности руководителя конкретного вида работ за произведенные расходы, повысить уровень достоверности формирования прямых расходов при одновременном снижении уровня косвенных расходов. Расходы требуют точной оценки, что позволяет определить критерии наилучшего соотношения «выгоды – расходы». В данном отношении ABC-метод в наилучшей степени соответствует этим требованиям, так как он дает возможность:

во-первых, организовать учет расходов по каждому бизнес-процессу (центру ответственности) и месту их возникновения (виду работ и операции);

во-вторых, принимать управленческие решения в области эффективности и качества бизнес-процессов, осуществлять сравнения и проводить реинжиниринг отдельных видов деятельности;

в-третьих, косвенные затраты, собранные по бизнес-процессам, видам работ и операциям, превратить в прямые для расчета себестоимости конкретного вида продукции;

в-четвертых, обеспечить получение информации о расходах по каждому поставщику, покупателю, сегменту рынка на повышение качества продукции, стоимости каждого вида работ и бизнес-процесса.

В процессно-ориентированных структурах, в отличие от линейно-функциональных, создается возможность формирования информации о расходах по бизнес-процессам, видам работ и операциям, что позволяет выявить результаты деятельности предприятия по местам их возникновения.

Рассмотрим механизм формирования учетно-аналитической информации о расходах организации в процессно-ориентированном производстве пищевых продуктов.

Организация учета расходов по местам их возникновения является результатом реализации учетной концепции бюджетирования. При ABC-методе учет фактических расходов сначала ведется по бизнес-процессам, видам работ и операциям, а затем расходы распределяются по объектам калькулирования по установленным драйверам.

Важным является первичное документальное оформление расхода ресурсов, сопровождающее процесс осуществления расходов. В этих целях целесообразно в первичных документах предусмотреть поля для отражения следующих показателей: шифров мест возникновения расходов, статей расходов, причин и виновников отклонений от нормативных (бюджетных) значений.

Для реализации данного подхода к оформлению первичных документов для кондитерского предприятия предложены следующие массивы данных:

- классификатор основных бизнес-процессов, subprocessов, видов работ и операций (см. приложение 3);
- классификаторы расходов по бизнес-процессам (см. приложения 4 – 8);
- классификатор причин отклонений от нормативных (бюджетных) расходов (приложения 21, 22);
- классификатор виновников отклонений (приложение 23);
- классификатор драйверов (таблица 12).

Таблица 12 – Виды работ и соответствующие им носители затрат (выдержка)

Вид расходов	Носитель затрат
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	Машино-часы
Расходы субпроцессов бизнес-процесса «Заготовление»	Вид материалов

Включение расходов по содержанию и эксплуатации оборудования в себестоимость продукции предлагается производить пропорционально драйверу – отработанным машино-часам по отдельным группам оборудования.

Расходы по складированию и хранению материальных запасов рекомендуется распределять между группами материалов пропорционально их количеству. При этом пулом является сумма расходов на складирование и хранение материалов, драйвером – количество материалов. Определив расходы по складированию и хранению материалов, приходящиеся на 1 кг (т) материальных запасов, можно найти сумму расходов по соответствующим группам материалов.

Дальнейшим шагом является рассмотрение методических подходов к организации учета расходов на счетах синтетического и аналитического учета.

Разработанная структура бизнес-процессов, субпроцессов, видов работ и операций, а также классификаторы расходов по бизнес-процессам создают основу для разработки учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов с помощью системы аналитических счетов в рамках синтетических счетов. Это позволяет сгруппировать расходы на счетах бухгалтерского учета по следующим признакам: экономическим элементам, статьям, местам возникновения, центрам ответственности и объектам калькулирования.

Рассмотрим порядок формирования информации о расходах по бизнес-процессам на примере кондитерского производства.

Важное значение в хозяйственной деятельности предприятия имеет бизнес-процесс «Заготовление», результатом функционирования которого является бесперебойное снабжение производственного процесса необходимыми материально-производственными запасами. Для учета расходов по бизнес-процессу «Заготовление» можно использовать счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», к которому целесообразно открыть субсчета по видам субпроцессов:

15.1 «Закупка», 15.2 «Транспортировка», 15.3 «Складирование» и 15.4 «Хранение». В первичных документах, отражающих расходы данных субпроцессов, а именно: счетах-фактурах, товарно-транспортных накладных, приходных ордерах, приемных актах, карточках складского учета, требованиях и накладных на отпуск материалов, следует указывать шифры расходов, приведенных в классификаторе расходов по бизнес-процессу «Заготовление» (см. приложение 4), и шифры мест возникновения расходов (субпроцесс, виды работ) (см. приложение 3). Это позволит получить информацию о структуре и величине расходов по каждой группе материально-производственных запасов.

Для учета расходов по бизнес-процессу «Заготовление» предлагается система синтетических и аналитических счетов, представленная в таблице 13.

Таблица 13 – Предлагаемая система синтетических и аналитических счетов по учету расходов бизнес-процесса «Заготовление»

Шифр счета синтетического учета расходов по субпроцессам	Шифр счета аналитического учета по видам работ	Шифр счета аналитического учета по статьям расходов
15.1. Закупка	15.1.1. Определение потребностей в материальных ресурсах 15.1.2. Выбор поставщиков 15.1.3. Оформление договоров	15.1.1.30001 – 15.1.1.30025 15.1.2.30001 – 15.1.2.30025 15.1.3.30001 – 15.1.3.30025
15.2. Транспортировка	15.2.1. Разгрузка	15.2.1.30001 – 15.2.1.30025
15.3. Складирование	15.3.1. Контроль качества сырья и материалов	15.3.1.30001 – 15.3.1.30025
15.4. Хранение	15.4.1. Документальное оформление 15.4.2. Отпуск в производство	15.4.1.30001 – 15.4.1.30025 15.4.2.30001 – 15.4.2.30025

Как видно из таблицы 13, шифры счетов синтетического и аналитического учета расходов по бизнес-процессу «Заготовление» состоят из 9 знаков и имеют следующую структуру:

- два знака – шифр счета синтетического учета бизнес-процесса «Заготовление»;
- один знак – шифр субсчета субпроцесса к синтетическому счету бизнес-процесса «Заготовление»;

– один знак – шифр счета аналитического учета расходов по видам работ конкретного subprocessa бизнес-процесса «Заготовление»;

– пять знаков – шифр счета аналитического учета по статьям расходов по бизнес-процессу «Заготовление».

Для учета расходов по бизнес-процессу «Заготовление» предлагается следующая корреспонденция счетов (таблица 14).

Таблица 14 – Учет расходов по бизнес-процессу «Заготовление»

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Отражается стоимость поступивших материалов по учетным ценам	15.1.3	60
2. Предъявлен счет транспортной организации за доставку материалов	15.2.1	76
3. Начисление заработной платы за разгрузку материалов	15.2.1	70
4. Произведены отчисления на социальные нужды от заработной платы грузчиков	15.2.1	69
5. Начисление амортизации по подъемному оборудованию, прочим основным средствам и нематериальным активам	15.2.1	02, 05
6. Списывается сумма командировочных расходов менеджера отдела снабжения	15.1.3	71
7. Списываются фактические расходы по бизнес-процессу «Заготовление» по группам материальных запасов:		
по учетной цене	10	15
отклонения	16	15

Расходы, собранные на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», списываются на счет 10 «Материалы» по группам материалов. При этом группы материалов, отраженные по счету 15, должны совпадать с аналогичными группами материалов по счету 10.

Учет расходов, связанных с вложением во внеоборотные активы следует отражать на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по открываемым субсчетам для каждого subprocessa: 08.3 «Строительство объектов основных средств», 08.4 «Приобретение объектов основных средств», 08.5 «Приобретение нематериальных активов», 08.8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-

конструкторских и технологических работ» (в соответствии с нумерацией субсчетов Плана счетов бухгалтерского учета).

Для учета расходов по бизнес-процессу «Вложения во внеоборотные активы» предлагается система синтетических и аналитических счетов, представленная в таблице 15.

Таблица 15 – Предлагаемая система синтетических и аналитических счетов по учету расходов бизнес-процесса «Вложения во внеоборотные активы»

Шифр счета синтетического учета расходов по субпроцессам	Шифр счета аналитического учета по видам работ	Шифр счета аналитического учета по статьям расходов
08.3. Строительство объектов основных средств	08.3.1. Выбор поставщиков и подрядчиков	08.3.1.30001 – 08.3.1.30025
	08.3.2. Заключение договоров и контроль за их исполнением	08.3.2.30001 – 08.3.2.30025
08.4. Приобретение объектов основных средств	08.4.1. Выбор поставщиков	08.4.1.30001 – 08.4.1.30025
	08.4.2. Заключение и оформление договоров	08.4.2.30001 – 08.4.2.30025
	08.4.3. Приемка и оформление документов	08.4.3.30001 – 08.4.3.30025
08.5. Приобретение нематериальных активов	08.5.1. Выбор поставщиков	08.5.1.30001 – 08.5.1.30025
	08.5.2. Заключение и оформление договоров	08.5.2.30001 – 08.5.2.30025
	08.5.3. Приемка и оформление документов	08.5.3.30001 – 08.5.3.30025
08.8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ	08.8.1. Выбор поставщиков и подрядчиков	08.8.1.30001 – 08.8.1.30025
	08.8.2. Заключение договоров	08.8.2.30001 – 08.8.2.30025
	08.8.3. Приемка и оформление документов по приобретенным технологиям	08.8.3.30001 – 08.8.3.30025
	08.8.4. Модернизация активов	08.8.4.30001 – 08.8.4.30025

Как видно из таблицы 15, шифры счетов синтетического и аналитического учета расходов по бизнес-процессу «Вложения во внеоборотные активы» состоят из 9 знаков и имеют следующую структуру:

- два знака – шифр счета синтетического учета бизнес-процесса «Вложения во внеоборотные активы»;
- один знак – шифр субсчета субпроцесса к синтетическому счету бизнес-процесса «Вложения во внеоборотные активы»;

– один знак – шифр счета аналитического учета расходов по видам работ конкретного субпроцесса бизнес-процесса «Вложения во внеоборотные активы»;

– пять знаков – шифр счета аналитического учета по статьям расходов по бизнес-процессу «Вложения во внеоборотные активы».

Для учета расходов по бизнес-процессу «Производство» предлагается система синтетических и аналитических счетов, представленная в таблице 16.

Таблица 16 – Предлагаемая система синтетических и аналитических счетов по учету прямых расходов по бизнес-процессу «Производство»

Шифр счета синтетического учета расходов по субпроцессам	Шифр счета аналитического учета расходов по видам работ и операциям		Шифр счета аналитического учета по статьям расходов
1	2	3	4
20.1. Производство мармелада	20.1.1. Приготовление рецептурной смеси	20.1.1.1. Формование в решетках	20.1.1.1.20101.0(1)– 20.1.1.1.20103.0(1)
	20.1.2. Варка		20.1.2.0.20101.0(1)– 20.1.2.0.20103.0(1)
	20.1.3. Формовка	20.1.3.1. Формование в лотках	20.1.3.1.20101.0(1)– 20.1.3.1.20103.0(1)
	20.1.4. Резка		20.1.4.0.20101.0(1)– 20.1.4.0.20103.0(1)
	20.1.5. Сушка	20.1.5.1. Сушка на сушилках туннельного типа	20.1.5.1.20101.0(1)– 20.1.5.1.20103.0(1)
	20.1.6. Укладка	20.1.6.1. Укладка на укладочных конвейерах или на столах	20.1.6.1.20101.0(1)– 20.1.6.1.20103.0(1)
20.2. Производство конфет	20.2.1. Приготовление рецептурной смеси	20.2.1.1. Приготовление пралиновых масс на меланжерах	20.2.1.1.20101.0(1)– 20.2.1.1.20103.0(1)
	20.2.2. Варка	20.2.2.1. Варка сиропа в варочных котлах	20.2.2.1.20101.0(1)– 20.2.2.1.20103.0(1)
	20.2.3. Выстойка корпусов конфет	20.2.3.1. Выстойка массовых сортов конфет в конвейерном шкафу	20.2.3.1.20101.0(1)– 20.2.3.1.20103.0(1)

Продолжение таблицы 16

1	2	3	4
20.2. Производство конфет	20.2.4. Транспортирование корпусов конфет на глазировочную машину 20.2.5. Завертка 20.2.6. Упаковка	20.2.3.2. Выстойка розничных сортов на лотках 20.2.4.1. Очистка корпусов конфет от крахмала перед подачей на глазировочную машину	20.2.3.2.20101.0(1)– 20.2.3.2.20103.0(1) 20.2.4.1.20101.0(1)– 20.2.4.1.20103.0(1) 20.2.5.0.20101.0(1)– 20.2.5.0.20103.0(1) 20.2.6.0.20101.0(1)– 20.2.6.0.20103.0(1)
20.3. Производство печенья, вафель, пряников	20.3.1. Приготовление рецептурной смеси 20.3.2. Приготовление теста 20.3.3. Формовка 20.3.4. Выпечка 20.3.5. Охлаждение 20.3.6. Завертка 20.3.7. Упаковка	20.3.2.1. Приготовление теста для сахарных сортов в тестомесильных машинах непрерывного действия 20.3.2.2. Для затяжных сортов и крекера – в тестомесильных машинах периодического действия 20.3.2.3. Загрузка муки в тестомесильные и сбивальные машины 20.3.3.1. Формование на паточно-механизированных линиях 20.3.4.1. Выпечка на бисквитных и вафельных конвейерных печах 20.3.5.1. Охлаждение на паточных линиях	20.3.2.1.20101.0(1)– 20.3.2.1.20103.0(1) 20.3.2.2.20101.0(1)– 20.3.2.2.20103.0(1) 20.3.2.3.20101.0(1)– 20.3.2.3.20103.0(1) 20.3.3.1.20101.0(1)– 20.3.3.1.20103.0(1) 20.3.4.1.20101.0(1)– 20.3.4.1.20103.0(1) 20.3.5.1.20101.0(1)– 20.3.5.1.20103.0(1) 20.3.6.0.20101.0(1)– 20.3.6.0.20103.0(1) 20.3.7.0.20101.0(1)– 20.3.7.0.20103.0(1)
20.4. Производство плиточного шоколада и какао-порошка	20.4.1. Сортировка 20.4.2. Обжарка	20.4.1.1. Сортировка ядер ореха 20.4.2.1. Обжарка какао-бобов и ядер ореха	20.4.1.1.20101.0(1)– 20.4.1.1.20103.0(1) 20.4.2.1.20101.0(1)– 20.4.2.1.20103.0(1)

1	2	3	4
20.4. Производство плиточного шоколада и какао-порошка	20.4.3. Охлаждение	20.4.3.1. Охлаждение ядер ореха при разгрузке	20.4.3.1.20101.0(1)– 20.4.3.1.20103.0(1)
	20.4.4. Дробление	20.4.4.1. Дробление обжаренных какао-бобов	20.4.4.1.20101.0(1)– 20.4.4.1.20103.0(1)
	20.4.5. Приготовление шоколадных масс	20.4.5.1. Составление купажа какао-крупки	20.4.5.1.20101.0(1)– 20.4.5.1.20103.0(1)
		20.4.5.2 Отжим какао тертое	20.4.5.2.20101.0(1)– 20.4.5.2.20103.0(1)
		20.4.5.3 Выработка какао-масла	20.4.5.3.20101.0(1)– 20.4.5.3.20103.0(1)
		20.4.5.4 Конширование шоколадных масс	20.4.5.4.20101.0(1)– 20.4.5.4.20103.0(1)
	20.4.6. Отливка		20.4.6.0.20101.0(1)– 20.4.6.0.20103.0(1)
	20.4.7. Транспортирование		20.4.7.0.20101.0(1)– 20.4.7.0.20103.0(1)
	20.4.8. Завертка		20.4.8.0.20101.0(1)– 20.4.8.0.20103.0(1)
	20.4.9. Упаковка		20.4.9.0.20101.0(1)– 20.4.9.0.20103.0(1)

Как видно из таблицы 16, шифры счетов синтетического и аналитического учета расходов по бизнес-процессу «Производство» состоят из 11 знаков и имеют следующую структуру:

- два знака – шифр счета синтетического учета расходов по бизнес-процессу «Производство»;
- один знак – шифр субсчета субпроцесса к синтетическому счету учета расходов по бизнес-процессу «Производство»;
- один знак – шифр счета аналитического учета расходов по видам работ конкретного субпроцесса бизнес-процесса «Производство»;
- один знак – шифр счета аналитического учета расходов по операциям и видам работ конкретного субпроцесса бизнес-процесса «Производство»;
- пять знаков – шифр счета аналитического учета по статьям расходов по бизнес-процессу «Производство».
- один знак – 0 (в пределах норм) или 1 (отклонение от норм).

Информация из первичных документов по использованию ресурсов обоб-

щается в регистрах управленческого учета по направлениям расходов. Затем происходит обобщение информации на счетах учета расходов бизнес-процесса.

В дебет счета 20 «Основное производство» по аналитическим счетам осуществляется списание фактических прямых расходов – материалов, заработной платы и отчислений на социальные нужды в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования в части переменных затрат (топлива, энергии, воды и пара на технологические цели, затраты на обслуживание оборудования) предлагается учитывать на счете 24 «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» по каждому субпроцессу.

Для учета расходов на содержание и эксплуатацию оборудования по бизнес-процессу «Производство» предлагается система синтетических и аналитических счетов, представленная в таблице 17.

Таблица 17 – Предлагаемая система синтетических и аналитических счетов по учету расходов на содержание и эксплуатацию оборудования по бизнес-процессу «Производство»

Шифр синтетического учета расходов по субпроцессам	Шифр аналитического учета по видам работ	Шифр счета аналитического учета по статьям расходов
1	2	3
24.1. Производство мармелада	24.1.1. Приготовление рецептурной смеси	24.1.1.20201–24.1.1.20204
	24.1.2. Варка	24.1.2.20201–24.1.2.20204
	24.1.3. Формовка	24.1.3.20201–24.1.3.20204
	24.1.4. Резка	24.1.4.20201–24.1.4.20204
	24.1.5. Сушка	24.1.5.20201–24.1.5.20204
	24.1.6. Укладка	24.1.6.20201–24.1.6.20204
24.2. Производство конфет	24.2.1. Приготовление рецептурной смеси	24.2.1.20201–24.2.1.20204
	24.2.2. Варка	24.2.2.20201–24.2.2.20204
	24.2.3. Выстойка корпусов конфет	24.2.3.20201–24.2.3.20204
	24.2.4. Транспортирование корпусов конфет на глазировочную машину	24.2.4.20201–24.2.4.20204
	24.2.5. Завертка	24.2.5.20201–24.2.5.20204
	24.2.6. Упаковка	24.2.6.20201–24.2.6.20204

1	2	3
24.3. Производство печенья, вафель, пряников	24.3.1. Приготовление рецептурной смеси	24.3.1.20201–24.3.1.20204
	24.3.2. Приготовление теста	24.3.2.20201–24.3.2.20204
	24.3.3. Формовка	24.3.3.20201–24.3.3.20204
	24.3.4. Выпечка	24.3.4.20201–24.3.4.20204
	24.3.5. Охлаждение	24.3.5.20201–24.3.5.20204
	24.3.6. Завертка	24.3.6.20201–24.3.6.20204
	24.3.7. Упаковка	24.3.7.20201–24.3.7.20204
24.4. Производство плиточного шоколада и какао-порошка	24.4.1. Сортировка	24.4.1.20201–24.4.1.20204
	24.4.2. Обжарка	24.4.2.20201–24.4.2.20204
	24.4.3. Охлаждение	24.4.3.20201–24.4.3.20204
	24.4.4. Дробление	24.4.4.20201–24.4.4.20204
	24.4.5. Приготовление шоколадных масс	24.4.5.20201–24.4.5.20204
	24.4.6. Отливка	24.4.6.20201–24.4.6.20204
	24.4.7. Транспортирование	24.4.7.20201–24.4.7.20204
	24.4.8. Завертка	24.4.8.20201–24.4.8.20204
	24.4.9. Упаковка	24.4.9.20201–24.4.9.20204

Шифры счетов синтетического и аналитического учета расходов на содержание и эксплуатацию оборудования по бизнес-процессу «Производство» состоят из 9 знаков и имеют следующую структуру:

– два знака – шифр счета синтетического учета расходов на содержание и эксплуатацию оборудования по бизнес-процессу «Производство»;

– один знак – шифр субсчета субпроцесса к синтетическому счету учета расходов на содержание и эксплуатацию оборудования по бизнес-процессу «Производство»;

– один знак – шифр счета аналитического учета расходов на содержание и эксплуатацию оборудования по видам работ конкретного субпроцесса бизнес-процесса «Производство»;

– пять знаков – шифр счета аналитического учета по статьям расходов на содержание и эксплуатацию оборудования по бизнес-процессу «Производство».

Включение данных расходов в себестоимость продукции предлагается производить пропорционально драйверу – отработанным машино-часам по отдельным группам оборудования. При этом делается запись по дебету счета 20.40100 «Производство мармелада» кредит счета 24.1.1 «Приготовление рецеп-

турной смеси».

Для учета общепроизводственных расходов по бизнес-процессу «Производство» предлагается система синтетических и аналитических счетов, представленная в таблице 18.

Таблица 18 – Предлагаемая система синтетических и аналитических счетов по учету общепроизводственных расходов по бизнес-процессу «Производство»

Статья расходов	Шифр счета аналитического учета по статьям расходов
1. РСЭО (постоянная часть)	25.1
Амортизация оборудования	25.1.01
Расходы по аренде оборудования	25.1.02
Расходы по страхованию оборудования	25.1.03
2. Расходы, связанные с управлением бизнес-процессом	25.2
Заработная плата управленческого персонала	25.2.01
Отчисления на социальные нужды	25.2.02
Амортизационные отчисления основных средств и нематериальных активов	25.2.03
Расходы на отопление, водоснабжение и иное содержание производственных помещений	25.2.04
Услуги сторонних организаций	25.2.05
Расходы на оплату служебных командировок персонала	25.2.06
Расходы на охрану труда и технику безопасности	25.2.07
Расходы на осуществление контроля качества продукции	25.2.08
Непроизводительные расходы (оплата простоев, недостачи и потери от порчи материалов, готовой продукции)	25.2.09
Расходы на ремонт основных средств	25.2.10
Расходы на внутризаводское перемещение материалов, инструментов, готовой продукции	25.2.11

Общепроизводственные расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», в общей сумме подлежат отнесению на счет 90 «Продажи».

Учет расходов по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка» предлагается вести на счете 44 «Расходы на продажу», по дебету которого отражаются фактические расходы по бизнес-процессу, а по кредиту в общей сумме подлежат отнесению на счет 90 «Продажи».

К данному счету предлагается открыть субсчета по видам субпроцессов: 44.1 «Складирование», 44.2 «Упаковка», 44.3 «Хранение» и 44.4 «Отгрузка».

Для учета расходов по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка» предлагаются следующие счета синтетического и аналитического учета, представленные в таблице 19.

Таблица 19 – Предлагаемая система синтетических и аналитических счетов по учету расходов по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка»

Шифр счета синтетического учета расходов по субпроцессам	Шифр счета аналитического учета по видам работ	Шифр счета аналитического учета по статьям расходов
44.1. Складирование	44.1.1. Прием продукции на склад и оформление документов	44.1.1.30001 – 44.1.1.30019
44.2. Упаковка	44.2.1. Упаковка продукции на складе	44.2.1.30001 – 44.2.1.30019
44.3. Хранение	44.3.1. Хранение продукции	44.3.1.30001 – 44.3.1.30019
44.4. Отгрузка	44.4.1. Планирование поставок продукции	44.4.1.30001 – 44.4.1.30019
	44.4.2. Заключение договоров с покупателями	44.4.2.30001 – 44.4.2.30019

Шифры счетов синтетического и аналитического учета расходов по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка» состоят из 9 знаков и имеют следующую структуру:

- два знака – шифр счета синтетического учета расходов по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка»;
- один знак – шифр субсчета субпроцесса к синтетическому счету учета расходов по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка»;
- один знак – шифр счета аналитического учета расходов по видам работ конкретного субпроцесса бизнес-процесса «Предпродажная подготовка»;
- пять знаков – шифр счета аналитического учета по статьям расходов по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка».

Для учета расходов по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка» предлагается следующая корреспонденция счетов (таблица 20).

Таблица 20 – Учет расходов по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка»

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Отпущены материалы на упаковку готовой продукции	44.2.1	10
2. Начислены заработная плата и отчисления на социальные нужды от заработной платы работников (за упаковку, приемку и хранение готовой продукции)	44.2.1	70, 69
3. Отражается сумма информационно-консультационных расходов по продаже готовой продукции	44.4.2	76
4. Начислена амортизация по транспортному оборудованию, прочим основным средствам, нематериальным активам	44.1.1 – 44.4.2	02, 05
5. Списываются фактические расходы по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка» в себестоимости проданной продукции	90.2	44

Для учета расходов по бизнес-процессу «Маркетинг» целесообразно выделить счет 47 «Маркетинг», к которому можно открыть следующие субсчета по видам субпроцессов: 47.1 «Исследование рынка продукции», 47.2 «Исследование рынка поставщиков» и 47.3 «Продвижение продукции».

Для учета расходов по бизнес-процессу «Маркетинг» предлагается система синтетических и аналитических счетов, представленная в таблице 21.

Таблица 21 – Предлагаемая система синтетических и аналитических счетов для учета расходов по бизнес-процессу «Маркетинг»

Шифр счета синтетического учета расходов по субпроцессам	Шифр счета аналитического учета по видам работ	Шифр счета аналитического учета по статьям расходов
47.1. Исследование рынка продукции	47.1.1. Определение потребностей покупателей	47.1.1.20001– 47.1.1.20009
47.2. Исследование рынка поставщиков	47.2.1. Исследование рынка поставщиков	47.2.1.20001– 47.2.1.20009
47.3. Продвижение продукции	47.3.1. Составление плана продаж	47.3.1.20001– 47.3.1.20009
	47.3.2. Реклама и продвижение продукции	47.3.2.20001– 47.3.2.20009
	47.3.3. Оценка эффективности рекламы и уровня ее финансирования	47.3.3.20001– 47.3.3.20009
	47.3.4. Разработка прогноза спроса на продукцию	47.3.4.20001– 47.3.4.20009

Шифры счетов синтетического и аналитического учета расходов по бизнес-процессу «Маркетинг» состоят из 9 знаков и имеют следующую структуру:

- два знака – шифр счета синтетического учета расходов по бизнес-процессу «Маркетинг»;
- один знак – шифр субсчета субпроцесса к синтетическому счету учета расходов по бизнес-процессу «Маркетинг»;
- один знак – шифр счета аналитического учета расходов по видам работ конкретного субпроцесса бизнес-процесса «Маркетинг»;
- пять знаков – шифр счета аналитического учета по статьям расходов по бизнес-процессу «Маркетинг».

Для учета расходов по бизнес-процессу «Маркетинг» предлагается следующая корреспонденция счетов (таблица 22).

Таблица 22 – Учет расходов по бизнес-процессу «Маркетинг»

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Начислены заработная плата и отчисления на социальные нужды от заработной платы работников отдела маркетинга	47.1.1 – 47.3.4	70, 69
2. Отражаются расходы по рекламе продукции, информационно-консультационные услуги	47.1.1 – 47.3.4	76
3. Отражаются расходы по командировке	47.1.1 – 47.3.4	71
4. Списывается стоимость канцелярских принадлежностей	47.1.1 – 47.3.4	10
5. Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам бизнес-процесса «Маркетинг»	47.1.1 – 47.3.4	02, 05
6. Списываются фактические расходы по бизнес-процессу «Маркетинг» в себестоимость проданной продукции	90.2	47

Учет расходов по вспомогательным бизнес-процессам предлагается вести на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в разрезе следующих субпроцессов: 26.1 «Управление персоналом», 26.2 «Управление финансами и учетом» и 26.3 «Управление информационными технологиями».

Для учета расходов по вспомогательным бизнес-процессам предлагается система синтетических и аналитических счетов, представленная в таблице 23.

**Таблица 23 – Предлагаемая система синтетических и аналитических счетов
по учету расходов по вспомогательным бизнес-процессам**

Шифр счета синтетического учета расходов по бизнес- процессу	Шифр счета аналитического учета по видам работ	Шифр счета аналитического учета по статьям расходов
1	2	3
26.1. Управление персоналом	26.1.01. Разработка кадровой политики	26.1.01.20001–26.1.01.20014
	26.1.02. Определение расходов на оплату труда	26.1.02.20001–26.1.02.20014
	26.1.03. Определение требований к трудовым ресурсам	26.1.03.20001–26.1.03.20014
	26.1.04. Поиск, подбор и прием персонала	26.1.04.20001–26.1.04.20014
	26.1.05. Разработка программ обучения и профориентации персонала	26.1.05.20001–26.1.05.20014
	26.1.06. Определение показателей производительности труда	26.1.06.20001–26.1.06.20014
	26.1.07. Осуществление материального и морального стимулирования	26.1.07.20001–26.1.07.20014
26.2. Управление финансами и учетом	26.2.01. Учет внеоборотных активов	26.2.01.20001–26.2.01.20014
	26.2.02. Учет оборотных активов	26.2.02.20001–26.2.02.20014
	26.2.03. Учет расчетов	26.2.03.20001–26.2.03.20014
	26.2.04. Учет оплаты труда персонала	26.2.04.20001–26.2.04.20014
	26.2.05. Сводный учет расходов по организации	26.2.05.20001– 6.2.05.20014
	26.2.06. Составление бухгалтерской финансовой отчетности	26.2.06.20001–26.2.06.20014
	26.2.07. Разработка бюджетов	26.2.07.20001–26.2.07.20014
	26.2.08. Управление денежными потоками предприятия	26.2.08.20001–26.2.08.20014
	26.2.09. Формирование управленческой отчетности	26.2.09.20001–26.2.09.20014
	26.2.10. Организация контроля за финансовыми показателями по расходам организации	26.2.10.20001–26.2.10.20014
	26.2.11. Формирование информации о налогах	26.2.11.20001–26.2.11.20014
	26.2.12. Управление налогами	26.2.12.20001–26.2.12.20014
26.3. Управление информационными технологиями	26.3.01. Разработка требований к информации	26.3.01.20001–26.3.01.20014
	26.3.02. Выбор информационных систем	26.3.02.20001–26.3.02.20014
	26.3.03. Определение информационных технологий	26.3.03.20001–26.3.03.20014
	26.3.04. Разработка системы информационной поддержки предприятия	26.3.04.20001–26.3.04.20014

1	2	3
26.3. Управление информационными технологиями	26.3.05. Установление базы данных	26.3.05.20001–26.3.05.20014
	26.3.06. Осуществление поиска информации	26.3.06.20001–26.3.06.20014
	26.3.07. Управление документированием и фиксированием	26.3.07.20001–26.3.07.20014

Шифры счетов синтетического и аналитического учета расходов по вспомогательным бизнес-процессам состоят из 9 знаков и имеют следующую структуру:

- три знака – шифр счета синтетического учета расходов по вспомогательному бизнес-процессу;
- один знак – шифр счета аналитического учета расходов по видам работ конкретного вспомогательного бизнес-процесса;
- пять знаков – шифр счета аналитического учета по видам расходов работ конкретного вспомогательного бизнес-процесса.

В течение месяца по дебету данных счетов собираются расходы, связанные с управлением субпроцессами, которые по окончании отчетного периода списываются в дебет счета 90.2 «Продажи».

По учету расходов вспомогательных бизнес-процессов и их списанию предлагается следующая корреспонденция счетов (таблица 24).

Таблица 24 – Учет расходов по вспомогательным бизнес-процессам

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Отражаются фактические расходы по вспомогательным бизнес-процессам	26.1–26.3	02, 05, 10, 60, 69, 70, 71, 76
2. Списываются фактические расходы по вспомогательным бизнес-процессам	90.2	26.1–26.3

Процесс калькулирования себестоимости продукции предполагает расчет производственной и полной себестоимости. В условиях процессно-ориентированного управления расходами объекты калькулирования выбираются исходя из поставленных текущих и стратегических задач, это могут быть группы

материальных запасов, виды выпускаемой продукции, работ и услуг, объекты активов и т.д. Схема учета расходов в процессно-ориентированных производствах пищевых продуктов представлена на рисунке 7.



Рисунок 7 – Учет расходов в процессно-ориентированных производствах пищевых продуктов

В кондитерском производстве в целях установления взаимосвязи с процессом бюджетирования расходов целесообразно в качестве объектов калькулирования выделить отдельные виды продукции, производственная себестоимость кото-

рых будет рассчитываться на основе информации аналитического учета расходов по бизнес-процессу «Производство» по дебету счета 20 «Основное производство». Большая часть расходов будет относиться на объекты калькулирования прямым путем (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды), а другая часть расходов – косвенным. Речь идет о переменной части РСЭО, относящейся на объекты калькулирования исходя из стоимости драйвера.

Важным вопросом в системе бюджетирования расходов является организация системного учета отклонений от нормативных значений. Предлагаемые в экономической литературе методы определения отклонений фактических значений от бюджетных, в частности методы прямых и обратных записей, отражающие формирование бюджетных показателей [115], отдельная регистрация отклонений по цене и нормам [111], основаны на математических расчетах и не позволяют совмещать учет отклонений с финансовым и управленческим учетом.

На наш взгляд, необходима организация системного учета отклонений от нормативных (бюджетных) значений. При этом фактические расходы определяются как сумма нормативных расходов и отклонений от норм. Такой подход к учету отклонений обеспечивается путем фиксирования отклонений в первичных документах и открытия аналитических счетов к синтетическим счетам бизнес-процессов «Отклонения в расходах субпроцессов» с помощью предложенных классификаторов видов, причин и виновников отклонений от норм (см. приложения 21-23). При необходимости можно организовать дальнейшую детализацию отклонений в расширенном аналитическом учете: по видам ресурсов, по причинам, виновникам, видам продукции с целью контроля за эффективностью использования ресурсов и исполнением бюджетов.

В течение месяца обобщение информации о расходах по субпроцессам предлагается отражать в «Ведомости учета расходов по субпроцессу» (приложение 24) на основании данных первичных документов, регистров аналитического учета расходов.

Для отнесения прямых затрат материалов и заработной платы на объекты

калькулирования рекомендуется составлять «Ведомость распределения прямых затрат по видам продукции» (приложение 25) на основе первичных документов, отражающих расход материальных ресурсов, начисление заработной платы, отчисления на социальные нужды.

Для расчета себестоимости объектов калькулирования предлагается «Ведомость калькулирования фактической производственной себестоимости по видам продукции» (приложение 26). При расчете производственной себестоимости выделяются прямые и косвенные расходы по субпроцессу.

Таким образом, формирование учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов основано на использовании ABC-метода в сочетании с элементами системы учета затрат «директ-костинг». Это позволяет получить информацию о расходах по каждому бизнес-процессу, субпроцессу, видам работ и операциям в необходимых аналитических разрезах для осуществления бюджетирования, контроля и анализа, а также выявить неэффективные виды работ и операций, а следовательно, обеспечить рациональное использование ресурсов.

Предложенная методика учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов включает модернизацию действующих синтетических счетов бухгалтерского учета на основе их углубленной аналитики в соответствии с предложенными классификаторами расходов, а также бизнес-процессов, субпроцессов, видов работ и операций. Это в свою очередь требует изменения форм первичных документов путем ввода дополнительных показателей в виде шифров расходов по бизнес-процессам, субпроцессам, видам работ и операциям.

Предложен новый порядок корреспонденции счетов по учету расходов основных и вспомогательных бизнес-процессов и разработаны формы учетных регистров по учету расходов и калькулированию себестоимости продукции.

Для включения отдельных видов косвенных расходов в себестоимость продукции предложены драйверы и порядок их расчета.

Представленная методика учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов будет способствовать, на наш взгляд, формированию более аналитичной и качественной информации о расходах для последующего контроля и

анализа исполнения бюджетов с целью принятия регулирующих управленческих решений.

Важное значение в процессе бюджетирования расходов имеет установление взаимосвязи между учетной системой и системой бюджетирования на основе показателей внутренней управленческой отчетности по расходам. Данному направлению исследования посвящен следующий параграф диссертационной работы.

2.3 Взаимосвязь учетно-аналитического обеспечения с бюджетированием расходов

Эффективность процесса бюджетирования расходов зависит от обеспечения обратной связи между учетной системой и системой бюджетирования. Это требует установления взаимосвязи учетной информации о расходах с показателями бюджетов, которая заключается в формировании данных о расходах на соответствующих синтетических и аналитических счетах в соответствии с предлагаемыми показателями бюджетов и в разработке системы внутренней управленческой отчетности по расходам для целей бюджетирования.

Формирование внутренней управленческой отчетности для целей бюджетирования расходов должно базироваться на системном подходе, который представляет собой рассмотрение объектов как взаимосвязанной совокупности частей, влияющих на итоговый результат функционирования и использования объекта. В соответствии с системным подходом можно выделить несколько разделов в методике формирования учетно-аналитической информации для составления внутренней управленческой отчетности по расходам для целей их бюджетирования.

Модель формирования внутренней управленческой отчетности по расходам для целей их бюджетирования представлена на рисунке 8.



Рисунок 8 – Модель формирования внутренней управленческой отчетности по расходам для целей их бюджетирования

Как показало исследование существующей практики формирования внутренней управленческой отчетности по расходам на предприятиях по производству пищевых продуктов, в настоящее время отсутствует системный подход к отражению необходимой релевантной информации.

Поскольку внутренние отчеты носят фрагментарный характер и не охватывают всех видов деятельности, бизнес-процессов в соответствии с заданной системой бюджетирования это затрудняет эффективное управление как расходами, так и предприятием в целом.

Одной из основных задач организации управленческого учета является удовлетворение информационных запросов пользователей различных уровней управления, в связи с чем необходимо определение содержания и состава форм внутренней управленческой отчетности.

Особенностью управленческой отчетности является аналитическая детализация сводной бухгалтерской отчетности. Порядок обобщения информации в процессе составления внутренних отчетов включает совокупность аналитических учетных регистров, формы которых определяются перечнем и содержанием необходимых показателей по расходам.

При разработке форм внутренней управленческой отчетности по расходам следует учитывать принцип взаимосвязи и взаимоувязки данных управленческого учета с системой бюджетирования расходов на основе предложенного учетно-аналитического обеспечения.

Разрабатывая формы внутренней управленческой отчетности, необходимо учитывать следующие основные требования: доступность и простоту форм документов, читаемость учетных показателей, достаточную емкость данных, содержание сравнительного анализа бюджетных и фактических показателей, взаимосвязь учетных показателей с аналитическим учетом, взаимоувязку учетных показателей отчетов различных уровней управления, наличие ответственных лиц за конкретные показатели внутренних управленческих отчетов по расходам.

Внутреннюю управленческую отчетность для целей бюджетирования расходов в процессно-ориентированных производствах целесообразно систематизи-

ровать по двум признакам:

- назначению исходя из информационных запросов пользователей;
- видам отчетов (по местам возникновения и центрам ответственности).

Структура внутренней отчетности представлена на рисунке 9.

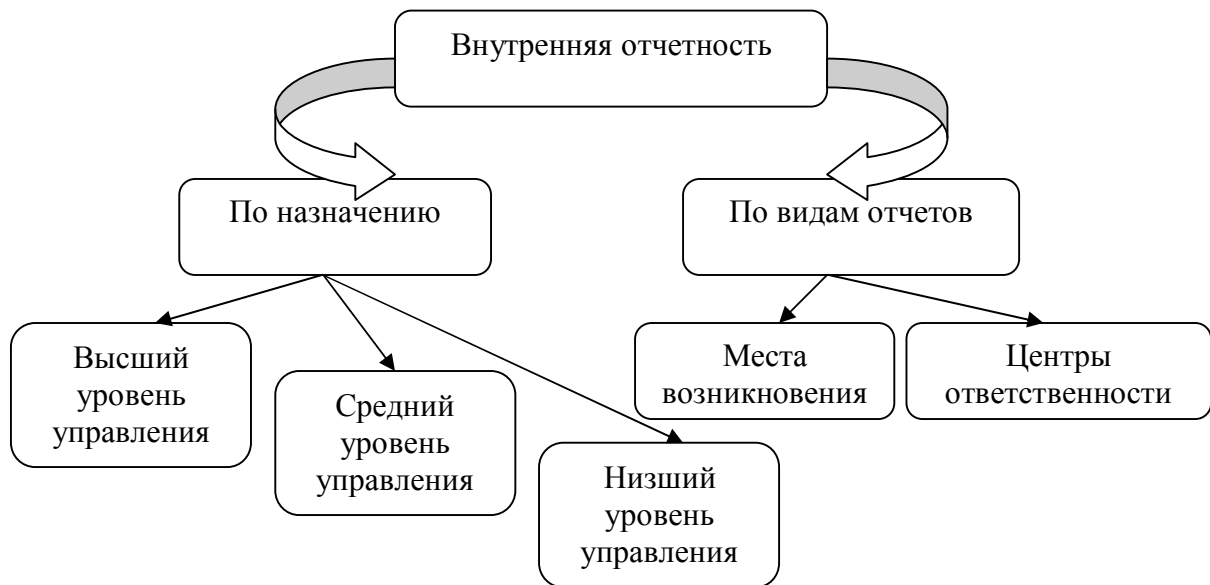


Рисунок 9 – Структура внутренней управленческой отчетности

Назначение внутренней управленческой отчетности для высшего уровня управления (учредители и высший менеджмент) – оценить вклад отдельного бизнес-процесса и субпроцесса в общий результат деятельности в рамках утвержденных бюджетов; для среднего уровня управления (начальники отделов, менеджеры) – контролировать и анализировать показатели субпроцессов в соответствии с бюджетными значениями; для низшего уровня управления (начальники участков, бригадиры) – объективно оценить и уточнить бюджетные и фактические показатели по видам работ и операциям.

Для достижения перечисленных требований к внутренней управленческой отчетности по расходам для целей их бюджетирования необходимо выполнение следующих условий.

1. Формирование отчетности на основе данных управленческого учета.
2. Разработка внутренних нормативных документов, содержащих единую

систему плановых и отчетных показателей для всех бизнес-процессов (центров ответственности), субпроцессов, видов работ и операций, формы отчетов, сроки формирования и предоставления отчетности.

3. Автоматизация и взаимоувязка учетного процесса и процесса формирования отчетов с системой бюджетирования расходов.

Внутренняя управленческая отчетность по расходам должна охватывать все предприятие снизу доверху, удовлетворяя информационные потребности пользователей, предоставляя характеристику натуральных и стоимостных показателей, в целях оценки, контроля и прогнозирования деятельности как бизнес-процессов и центров ответственности, так и конкретных руководителей.

При построении иерархии отчетов необходимо учитывать принцип контролируемости, который выражается следующими постулатами:

- аналитичность отчетов должна уменьшаться по мере роста уровня управления предприятием. То есть менеджеру, стоящему выше, нет необходимости проверять отчеты, составленные для руководителей более низкого уровня, его внимание должно быть обращено на изучение сводных показателей и принятие стратегических решений;

- отчеты вышестоящего руководства не будут являться результатом суммирования показателей отчетов нижестоящих менеджеров. Другими словами, сумма расходов в отчете высшего уровня будет больше, чем сумма расходов отчетов низшего уровня. Это является следствием реализации принципа деления расходов на контролируемые и неконтролируемые, которые игнорируются на низшем уровне. Однако следует понимать, что в конечном итоге все расходы должны быть подконтрольны руководству высшего уровня.

На рисунке 10 представлена модель внутренней управленческой отчетности по расходам в процессно-ориентированных производствах.

Различным уровням управления соответствуют разные способы обработки информации и совокупность методов расчета показателей по расходам предприятия.



Рисунок 10 – Модель внутренней управленческой отчетности по расходам в процессно-ориентированных производствах

Решением данной проблемы служит единая система учета и отчетности, предусматривающая однократность ввода первичной информации и возможность формирования многочисленных показателей в необходимых разрезах и формах отчетов.

Для построения адекватной внутренней управленческой отчетности по расходам необходимо определиться с информационными потребностями менеджеров различных уровней управления.

Чем большей информацией располагает управленческий персонал для принятия управленческих решений, тем более результативными они оказываются. Наряду с этим, слишком большой объем информации тормозит процесс выработки решений, так как осложняет выделение необходимого массива информации.

Особое внимание следует уделить срокам предоставления тех или иных отчетов, а также их формам. Внутренние управленческие отчеты могут составляться как за год, так и за квартал, месяц, неделю, день или представляться в результате возникновения отклонений. Все зависит от содержащихся в них данных и

потребности в них. Управленческие отчеты, формируемые на более низких уровнях управления, как правило, являются наиболее детализированными и частными. С повышением уровня управления отчеты составляются реже, а представленные в них данные становятся более укрупненными.

Формат и содержание отчетности должны обеспечивать доступность восприятия, достаточную детализацию. Отчеты по местам возникновения и центрам ответственности должны быть стандартизированы и, несмотря на технологические различия функционирования бизнес-процессов и центров ответственности, давать возможность обобщать их результаты по ключевым показателям [38].

Внутренними нормативными документами должен быть установлен регламент сбора, регистрации, обработки информации, представления и хранения отчетов.

Важными задачами являются координация информационных потоков между бизнес-процессами (центрами ответственности), обеспечение оперативности и аналитичности формирования отчетов. На современном этапе развития информационных технологий все большее значение для оперативного управления приобретает внедрение специализированных автоматизированных учетных систем. Дополнительным организационным элементом выступает осуществление комплекса мер по обеспечению охраны конфиденциальности содержания внутренней отчетности.

Динамичные изменения, происходящие как внутри предприятия, так и во внешней среде, требуют постоянного пересмотра существующей системы учета и отчетности и своевременной адаптации их к изменяющимся условиям хозяйствования.

Процедуру формирования внутренней управленческой отчетности по расходам целесообразно представить поэтапно.

1. Группировка показателей по определенным признакам, положенным в основу интегрированного функционирования системы бюджетирования расходов.

2. Разработка внутренних регистров синтетического и аналитического уче-

та для обобщения информации по соответствующим показателям и передача их в систему внутренней управленческой отчетности по расходам, а затем и в систему внутреннего контроля.

3. Выбор форм и методов обобщения информации в отчетности для представления количественной и качественной характеристики расходов.

4. Обработка и анализ характеристик показателей по расходам и передача их для оценки в систему внутреннего контроля и последующего анализа.

Следовательно, разработка системы внутренней управленческой отчетности по расходам предполагает прежде всего определение состава информации, необходимой пользователям различных уровней управления, а также обеспечение уровня ее оперативности и регулярности представления. В этих целях определяются информационные запросы менеджеров и их полномочия по принятию управленческих решений. При создании системы внутренней управленческой отчетности по расходам состав и перечень показателей определяются исходя из целей и задач бюджетирования расходов на каждом уровне управления.

Создание перечня форм и состава управленческой отчетности по расходам предлагается проводить по следующим этапам:

1) определить, для какого уровня управления предназначена та или иная форма внутренней управленческой отчетности;

2) выяснить, для какого центра ответственности составляется управленческая отчетность;

3) разработать состав показателей, содержащихся в управленческой отчетности по расходам, которые должны объективно и полностью удовлетворить запросы ее пользователей;

4) установить периодичность представления внутренней управленческой отчетности;

5) определить цель, которую преследует тот или иной руководитель, запрашивая необходимую информацию.

Как показало исследование, на нижнем уровне управления предприятием составляются оперативные отчеты, содержащие подробные данные для принятия

оперативных управленческих решений, составляемые, как правило, ежедневно, еженедельно и ежемесячно. Управленческим работникам данного уровня бригадирам, мастерам, руководителям субпроцессов необходима детальная информация о расходах, месте возникновения, причинах и виновниках отклонений от бюджетных (нормативных) значений. Поскольку данный уровень управления связан с непосредственным потреблением разных видов ресурсов, то имеется возможность обеспечения их рационального использования в соответствии с заданными параметрами расходов при условии своевременного получения необходимой информации.

Руководителям субпроцессов (мастерам, бригадирам, начальникам), отвечающим за выполнение работ и операций, необходимы более частые и подробные отчеты по расходам за короткие промежутки времени (час, смену, сутки). Чем выше уровень управления, тем реже представляется отчетность и меньше детализация. Слишком подробная и часто представляемая информация делает ее избыточной, не позволяет сосредоточить внимание на главном, а в ряде случаев затрудняет понимание и восприятие отчетных данных и показателей. Форма отчета по элементам расходов по субпроцессу на примере субпроцесса «Производство мармелада» бизнес-процесса «Производство» представлена в приложении 27, форма отчета по видам расходов по субпроцессу – в приложении 28.

Управленческий отчет по расходам по субпроцессу составляется за каждые неделю, декаду и месяц в двух экземплярах начальником цеха и представляется согласно срокам документооборота специалисту бизнес-процесса «Управление финансами и учетом», в обязанности которого входят работы по учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

Средний уровень управления представляют руководители бизнес-процессов, центров ответственности, которые занимаются текущим управлением деятельностью предприятия. Так как основные производственные показатели расходов формируются в разрезе бизнес-процессов и субпроцессов (бюджет производства, бюджет прямых материальных и трудовых затрат, бюджет общепроиз-

водственных расходов и т.д.), то необходимы управленческие отчеты об исполнении показателей бюджетов по местам возникновения затрат. В отличие от пользователей низшего уровня управления, руководители субпроцессов не нуждаются в таких детальных данных, им необходимы обобщенные сведения, содержащиеся в текущих отчетах и включающие агрегированную информацию о расходах для данного уровня управления.

При формировании внутренних управленческих отчетов по бизнес-процессам (центрам ответственности) необходимо отражать информацию по элементам расходов по субпроцессам, входящим в состав бизнес-процесса, что будет способствовать усилению контроля расходов и повысит аналитические возможности отчетности. Форма отчета центра ответственности на примере бизнес-процесса «Производство» представлена в приложении 29.

При разработке показателей отчетности учитывался тот момент, что руководителям бизнес-процессов и субпроцессов, отвечающим за выполнение текущих целей деятельности, необходимы данные о выполнении показателей по расходам и результатах деятельности, а также о планах на ближайшую перспективу.

Внутренняя управленческая отчетность по расходам должна включать показатели, которые подконтрольны руководителю конкретного центра ответственности и бизнес-процесса и на величину которых они могут оказать воздействие. Таким образом, управленческая отчетность должна содержать информацию об отклонениях, позволяющую реализовать принцип управления по отклонениям.

На высшем уровне управления управленческими работниками являются руководители предприятия. Для них формируются обобщенные сведения, сгруппированные в необходимых разрезах, характеризующие деятельность центров ответственности и бизнес-процессов. Руководителю предприятия представляется информация, необходимая для принятия управленческих решений, без излишней ее детализации. При возникновении затруднительных ситуаций, спорных моментов руководитель может запросить необходимые детализированные данные о расходах, формируемые для среднего и низшего уровней управления.

Высшее руководство определяет стратегические цели управления предпри-

ятием, для чего оно должно располагать интегрированной управленческой отчетностью, дающей возможность делать выводы о реализации поставленных задач. Отчетные показатели должны быть сгруппированы как в целом по предприятию, так и по основным и вспомогательным бизнес-процессам. Форма отчета по элементам расходов в разрезе бизнес-процессов (центров ответственности) представлена в приложении 30.

Взаимосвязь показателей бюджетов с данными учета заключается в формировании сведений на соответствующих счетах синтетического и аналитического учета по статьям расходов бизнес-процессов, субпроцессов, работ и операций при условии их полной идентичности и сопоставимости. В этом случае можно говорить о единой методологии бюджетирования и учета, когда каждому показателю бюджета соответствуют данные дебетовых и кредитовых оборотов синтетического и аналитического счета, а также соответствующих регистров (ведомостей) и управленческой отчетности по расходам.

В частности, показатели бюджета субпроцесса «Закупка» основаны на информации счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. Информация о формировании показателей бюджетов производства обобщается на счете 20 «Основное производство», при этом каждому бюджету на выпуск продукции будет соответствовать отчет по кредиту счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция». На аналитических счетах субпроцессов и видов работ формируется информация о расходах для бюджетов по элементам и статьям расходов, по прямым материальным и трудовым затратам и т.д. Для формирования показателей бюджета продаж предназначены счета 90 «Продажи», 43 «Готовая продукция», бизнес-процессов «Предпродажная подготовка» и «Маркетинг» по элементам расходов – счета 44 «Расходы на продажу» и 47 «Маркетинг». Предложенные формы отчетности о расходах по местам их возникновения и центрам ответственности позволяют произвести увязку показателей по расходам, предусмотренным в бюджетах и управленческой отчетности. Данная взаимосвязь представлена в таблице 25.

**Таблица 25 – Взаимосвязь показателей по расходам в бюджетах,
учетных регистрах и управленческой отчетности**

Показатель по расходам	Учетные регистры и управленческая отчетность	Бюджет
1	2	3
Расходы по статьям и местам возникновения	Ведомость учета статей расходов по субпроцессу (виду работ и операции) в соответствии с организационной структурой предприятия Отчет по статьям расходов по субпроцессу (видам работ и операциям)	Бюджет по статьям расходов по субпроцессу (виду работ и операции) в соответствии с организационной структурой предприятия
Расходы по видам центров ответственности	Ведомость учета по статьям расходов по бизнес-процессу в соответствии с организационной структурой предприятия Ведомость учета по статьям расходов в целом по предприятию Ведомость учета накладных расходов по бизнес-процессу «Производство» Отчет по статьям расходов по бизнес-процессу Отчет по накладным (общепроизводственным) расходам по бизнес-процессу «Производство»	Бюджет по статьям расходов по каждому бизнес-процессу в соответствии с организационной структурой предприятия Бюджет по статьям расходов в целом по предприятию Бюджет накладных расходов по бизнес-процессу «Производство»
Расходы по элементам	Ведомость учета по элементам расходов субпроцесса (вида работ и операций) в соответствии с организационной структурой предприятия Ведомость учета по элементам расходов по каждому бизнес-процессу в соответствии с организационной структурой предприятия Ведомость учета по элементам расходов в целом по предприятию Отчет по элементам расходов по субпроцессу Отчет по элементам расходов центра ответственности	Бюджет по элементам расходов по субпроцессу (видам работ и операциям) в соответствии с организационной структурой предприятия Бюджет по элементам расходов по каждому бизнес-процессу в соответствии с организационной структурой предприятия Бюджет по элементам расходов в целом по предприятию
Основные и накладные расходы	Отчет по видам расходов по бизнес-процессу «Производство» (видам работ и операциям) Отчет по накладным (общепроизводственным) расходам по бизнес-процессу «Производство»	Бюджет основных расходов по бизнес-процессу «Производство» в разрезе субпроцессов Бюджет накладных расходов по бизнес-процессу «Производство»
Расходы по объектам калькулирования	Ведомость калькулирования фактической себестоимости группы материалов Ведомость калькулирования фактической производственной себестоимости продукции (вид продукции)	Бюджет по статьям расходов по группе материальных запасов (бюджет себестоимости группы материалов)

1	2	3
Расходы по объектам калькулирования	Отчетная (фактическая) калькуляция группы материалов Отчетная (фактическая) калькуляция вида продукции	Бюджет по статьям расходов по группе продукции (бюджет себестоимости группы продукции)
Переменные и постоянные расходы	Отчет по статьям расходов по бизнес-процессу «Производство» (видам работ и операциям) Отчет по накладным (общепроизводственным) расходам по бизнес-процессу «Производство»	Бюджет переменных расходов по бизнес-процессу «Производство» в разрезе субпроцессов Бюджет постоянных расходов по бизнес-процессу «Производство»
Контролируемые и неконтролируемые расходы	Отчет по контролируемым расходам по бизнес-процессу Отчет по неконтролируемым расходам по бизнес-процессу	Бюджет контролируемых расходов по бизнес-процессу Бюджет неконтролируемых расходов по бизнес-процессу

Следовательно, формирование внутренней управленческой отчетности является завершающей стадией создания учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов и представляет собой систему бюджетных и фактических значений, характеризующих результаты деятельности бизнес-процессов и центров ответственности за определенный промежуток времени.

Оценка существующей практики формирования внутренней управленческой отчетности по расходам на предприятиях по производству пищевых продуктов показала отсутствие системного подхода к отражению необходимой релевантной информации. Представлены этапы формирования управленческой отчетности для целей бюджетирования расходов в процессно-ориентированных производствах. Определены информационные потребности пользователей о расходах различных уровней управления, система показателей по расходам, отражаемым в управленческой отчетности. Разработаны формы и состав внутренней управленческой отчетности по субпроцессам, бизнес-процессам и центрам ответственности с необходимым набором показателей по расходам.

Таким образом, предложенный порядок формирования бюджетов, учетно-аналитической информации и внутренней управленческой отчетности по расходам может быть положен в основу разработки методик анализа и контроля расходов в целях их эффективного использования.

3 Развитие методики контроля и анализа расходов в системе учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов

3.1 Организация контроля бюджетирования расходов в процессно-ориентированных производствах

Важное значение в процессе бюджетирования расходов имеет разработка методики контроля исполнения бюджетов. С помощью системы бюджетов можно контролировать уровень расходов отдельных видов ресурсов и изыскивать резервы их экономии. Система контроля с позиции его роли в системе бюджетирования представляет собой совокупность методических приемов и способов, предназначенную для анализа и оценки эффективности управления ресурсами и расходами в течение бюджетного периода. Контроль представляет собой инструмент, позволяющий руководству и сотрудникам хозяйствующего субъекта организовать исполнение бюджета в соответствии с утвержденными текущими и стратегическими планами предприятия, а также выявить возможность возникновения отклонений еще до того, как они произойдут.

Методику контроля расходов по местам их возникновения и центрам ответственности, осуществляемого путем сопоставления фактических величин с бюджетными, можно рассматривать как одну из форм контроля, именуемого бюджетным. Функция бюджетного контроля дает возможность не только определить величину нежелательных или благоприятных отклонений от установленных параметров, но и выявить причины изменения показателей и установить лиц, ответственных за перерасход по статьям бюджетов.

Как общая функция управления контроль был задействован в условиях административной экономики в России в виде внутрихозяйственного контроля и внутрихозяйственного (внутрипроизводственного) расчета. В условиях рынка, обострения конкуренции и глобализации экономики необходимо создание новых систем контроля в целях эффективного управления деятельностью предприятия.

В современных условиях используются системы контроля, построенные на основе разных учетных систем, а именно: «стандарт-костинг», нормативный ме-

тод, традиционное бюджетирование, АBB-метод, ABC-метод, а также система со стратегической направленностью – СПП. Однако все они не могут обеспечить интегрированное функционирование управленческого процесса: планирование, учет, анализ, контроль и регулирование.

К. Друри отмечает две особенности, присущие управленческому контролю: во-первых, процесс долгосрочного планирования выступает в виде смет (бюджетов), позволяющих провести оценку фактических показателей деятельности; во-вторых, разработка целевых показателей деятельности центров ответственности, их измерение, анализ отклонений и принятие регулирующих мер [55]. Т. Скоун рассматривает бюджетный контроль как сопоставление фактических величин с запланированными, при этом предлагает три стадии осуществления контроля: подготовку к планированию, планирование и непосредственно контроль [146].

В экономической литературе предлагается использовать двухуровневую систему контроля бюджетного исполнения: на нижнем осуществляется контроль текущих показателей деятельности и их оперативная корректировка; на верхнем управленческие службы формируют рекомендации по централизованной корректировке оперативной деятельности подразделений в целях достижения бюджетных параметров [182].

Можно согласиться с мнением Н.А. Ермаковой, которая включает в бюджетный контроль «триединую функцию планирования, учета и анализа (планирование – предварительный контроль; учет и анализ – основные части контроля)», таким образом, выделяя «три вида бюджетного контроля: предварительный (на стадии формирования бюджетов), текущий (в процессе исполнения бюджетов) и заключительный (по завершении отчетного периода)» [60, с. 84].

Контроль представляет собой важную функцию управления, которая на базе данных наблюдения, переработки информации о реальном состоянии объекта управления методом сопоставления и сравнения фактических данных с нормативными (бюджетными) параметрами осуществляет оценку характеристик исполнения стратегии.

Выполнение бюджетного контроля означает, во-первых, установление объ-

ектов контроля, измерение их уровня и степени отклонения от установленных значений; во-вторых, прослеживание хода выполнения принятых управленческих решений и оценку достигнутых результатов.

При осуществлении контроля исполнения бюджетных показателей по расходам необходимо раскрыть его этапы:

- установление круга лиц, осуществляющих контроль исполнения различных показателей бюджета;
- определение контрольных показателей бюджетов расходов;
- сравнение бюджетных и фактических показателей и выявление отклонений;
- разработка оперативных управленческих решений по устранению нежелательных отклонений;
- корректировка отдельных показателей бюджетов в связи с изменением внутренних и внешних условий.

Функция контроля в системе бюджетирования выполняется на протяжении всего бюджетного цикла в процессе фактического исполнения бюджетов. Обратная связь между системой бюджетирования и контролем заключается в принятии корректирующих управленческих решений по устранению негативных тенденций как в текущей деятельности предприятия, так и в долгосрочной перспективе.

Порядок осуществления бюджетного контроля зависит от организационной структуры управления предприятием. В условиях функциональной структуры управления бюджетный контроль выполняется на разных стадиях управленческого цикла соответствующими вертикальными структурными подразделениями: цехами, отделами, линейным и высшим руководством. В процессно-ориентированных структурах полномочиями контроля наделены руководители бизнес-процессов и субпроцессов, отвечающие за уровень расходов по местам их возникновения, и руководители центров ответственности.

Система контроля с позиции его роли в бюджетировании процессно-ориентированных производств представляет собой совокупность методических приемов и способов, применяемых в целях контроля, анализа и оценки эффектив-

ности управления расходами в течение бюджетного периода.

Систему контроля в процессе бюджетирования расходов можно представить в следующем виде (рисунок 11).



Рисунок 11 – Система контроля при осуществлении бюджетирования расходов

Осуществление предварительного, текущего и последующего контроля позволяет определить, насколько эффективно работало предприятие в данном бюджетном периоде, а также выявить проблемы функционирования бизнес-процессов и подготовить информацию о необходимой корректировке бюджетов и направле-

ний деятельности предприятия.

Предварительный контроль, как правило, осуществляется до фактического начала работ. Задача его состоит в проверке готовности предприятия к эффективной и рационально обоснованной хозяйственной деятельности для избежания возникновения неблагоприятных ситуаций, возникающих в процессе исполнения бюджетов. При этом производится проверка не только предельных значений по расходам, но и состояния нормативной базы данных, различного рода стандартов.

Текущий контроль проводится в процессе осуществления бизнес-процессами деятельности по исполнению бюджетов и основан на измерении фактических показателей бюджетов по расходам в соответствии с принципом обеспечения обратной связи, а именно на получении данных о текущих результатах. Полученная информация позволяет определить, имеются ли отклонения от заданных параметров расходов, находятся ли они в пределах допустимых значений и есть ли необходимость корректирующих действий.

Последующий контроль связан с оценкой бюджетов расходов по завершении видов работ и операций бизнес-процессов, позволяющей сделать вывод о рациональном и эффективном использовании ресурсов за бюджетный период.

В процессе осуществления данных видов контроля могут использоваться следующие процедуры:

- документальное оформление;
- подтверждение соответствия между объектами (документами) или их соответствия установленным требованиям;
- санкционирование (авторизация) сделок и операций;
- сверка данных;
- разграничение полномочий и ротация обязанностей;
- процедуры контроля фактического наличия и состояния объектов;
- надзор, обеспечивающий оценку достижения поставленных целей или показателей;
- процедуры, связанные с компьютерной обработкой информации [14].

Для проведения контроля исполнения бюджетов целесообразно использо-

вать информацию, приведенную в таблице 25 «Взаимосвязь показателей по расходам в бюджетах, учетных регистрах и управленческой отчетности». На основании предложенных форм внутренней управленческой отчетности разработаны формы рабочей документации по контролю (приложения 31 – 34).

Рассмотрим последовательность контроля исполнения бюджетов по бизнес-процессам. В современных конкурентных условиях изменилась направленность контрольных процедур, определяющим стал процесс продажи готовой продукции. По каждому бизнес-процессу в разрезе subprocesses необходимо определить схемы выполнения контрольных процедур и формы рабочей документации.

Проведение контроля исполнения бюджета продаж имеет важное значение для выявления неэффективных методов управления процессом продажи кондитерской продукции, приводящих к затариванию кондитерских изделий на складе, что в свою очередь приводит к замедлению оборачиваемости средств, нарушению условий хранения, задержке платежей и в итоге – к остановке производства. При этом главную роль в обеспечении эффективности процесса продажи готовой продукции играет контроль проведения маркетинговой политики предприятия.

Важность бизнес-процесса «Предпродажная подготовка» обусловлена также тем, что именно на этом этапе определяется окончательный финансовый результат деятельности предприятия. Контроль бизнес-процесса «Предпродажная подготовка» включает последовательную проверку видов работ по subprocesses «Складирование», «Упаковка», «Хранение» и «Отгрузка», а именно: правильность приема и оприходования продукции на склад, оформления документов, упаковки продукции на складе, соблюдение условий хранения, правильность планирования поставок продукции, заключения договоров с покупателями, своевременность отгрузки продукции.

Особое внимание следует уделить проверке правильности оформления договоров с покупателями: своевременности их заключения, обоснованности количества и ассортимента отгружаемой продукции, требований к их маркировке, порядка расчетов за поставленную продукцию, применения штрафных санкций за неисполнение условий договора, сроков отгрузки. Необходимо определить поря-

док встречных проверок для осуществления контроля исполнения обязательств. Контроль процесса продажи следует проводить до совершения поставки готовой продукции.

Бесперебойное осуществление бизнес-процесса «Производство» зависит от ритмичной работы бизнес-процесса «Заготовление». В ходе контроля субпроцесса «Закупка» необходимо особое внимание уделять проверке перечня поставщиков, контролю соответствия заявленных объемов поставок сырья производственной программе, правильности составления договоров, сроков исполнения договоров, проверке условий поставки сырья, своевременности расчетов с поставщиками. Контроль субпроцесса «Транспортировка» заключается в проверке соблюдения правил и условий транспортирования грузов, погрузо-разгрузочных работ. В процессе складирования и хранения контролируются условия приемки и хранения материалов, соответствие их количества и качества требованиям стандартов, своевременность и правильность документального оформления оприходования материалов на склад на основании первичных документов (счета-фактуры, накладные и другие сопроводительные документы), а также выявление излишних запасов материалов. Важное внимание должно быть уделено проверке обоснованности формирования фактической себестоимости приобретенных материально-производственных запасов в целях выявления неправомерного включения в фактическую себестоимость затрат, не связанных с заготовлением сырья и материалов.

В процессе заготовления материалов могут возникать отклонения, связанные с изменением цен, которые приведут к увеличению фактической себестоимости приобретенных запасов, а следовательно, и повлияют на показатели бюджетов производства. В процессе контроля необходимо выявить данные отклонения и определить их роль в удорожании себестоимости выпущенной продукции. Это является основанием для внесения оперативных корректировок в бюджеты расходов, связанных с заготовлением материалов.

При осуществлении оперативного контроля исполнения бюджетов расходов важную роль играет проверка исполнения бюджета производства.

В бюджете производства, как уже отмечалось, содержатся данные об ассортименте продукции, объеме производства в натуральных и стоимостных показателях. Основные задачи контроля исполнения бюджета производства – проверка выполнения показателей по выпуску продукции и определение причин их невыполнения.

Эффективное выполнение бюджета производства кондитерских изделий зависит от следующих факторов: своевременности обеспечения сырьем и материалами, рационального использования материальных и трудовых ресурсов, производственных мощностей. Проверка начинается с отпуска материалов со складов организации в производство, обоснованности лимитов и норм рецептурных журналов. Также контролируются расходы на оплату труда, сдельные расценки, тарифы и оклады, случаи отклонений от нормальных условий работы.

Рецептурный состав кондитерских изделий требует организации контроля отклонений от норм расхода сырья по каждому виду изделий. Однако, как показывает практика, на кондитерских предприятиях отсутствует оперативный учет расхода сырья по видам продукции, не ведутся рецептурные журналы по каждой смене и на каждую загрузку сырья. Это мешает возможности контролировать соблюдение рецептур и определять отклонения, их причины и виновников. Для устранения отмеченных недостатков предлагается усовершенствовать формы применяемых первичных документов путем введения дополнительных показателей: шифров видов, причин и виновников отклонений. Форма лимитно-заборной карты по subprocessу «Производство мармелада» представлена в приложении 35, форма производственного отчета subprocessа о движении сырья и готовой продукции – в приложении 36, форма наряда на сдельную работу – в приложении 37.

Контроль отклонений представляет собой процесс определения величины отклонения по результатам фактического исполнения бюджета и установления причин и виновников их возникновения в целях своевременного предупреждения нерационального использования ресурсов. В процессе контроля должен быть детально рассмотрен каждый случай отклонений от заданных параметров расходов.

В процессе использования материальных ресурсов могут иметь место отклонения как по количеству, так и в результате действия ценового фактора. В данном случае качество готовых изделий не изменяется, но происходит их удорожание в следствие повышения цены на исходное сырье. Также возможно привлечение более квалифицированного персонала для изготовления заказных или подарочных изделий, что оплачивается по более высоким расценкам и вызывает отклонения от установленных значений в части трудовых затрат.

На основании разработанных шифров мест возникновения и статей расходов, причин и виновников отклонений можно сформировать сводную информацию об отклонениях от заданных параметров в необходимых разрезах. В этих целях разработаны формы оперативных отчетов по контролю отклонений по материальным и трудовым затратам, местам возникновения расходов, бизнес-процессам, субпроцессам и центрам ответственности, позволяющие разложить общую величину отклонений на необходимые данные в зависимости от управленческих запросов, определить причины, виновников отклонений, количественное влияние факторов на изменение запланированного уровня показателей, внести предложения для принятия соответствующих регулирующих управленческих решений (приложение 38).

Поскольку в процессе контроля исполнения бюджетов определяется степень соответствия фактических параметров деятельности предприятия поставленным долгосрочным целям, важное значение имеет осуществление стратегического контроля расходов в процессе исполнения стратегических бюджетов по расходам. В случае значительных и устойчивых отклонений фактических данных от бюджетных параметров производится обязательная корректировка бюджета и долгосрочных целевых показателей.

Как показало исследование, на предприятиях по производству пищевых продуктов система бюджетирования оторвана от стратегического планирования и направлена в основном на достижение оперативных целей, что значительно повышает риск неопределенности будущего финансового состояния, снижает конкурентоспособность выпускаемой продукции.

Стратегический контроль в системе бюджетирования расходов бизнес-процессов призван обеспечить:

- в процессе заготовления – достижение оптимального уровня ресурсов при условии выполнения показателей установленных бюджетами расходов;
- в процессе производства – максимальное использование имеющихся производственных мощностей и их модернизацию, эффективное использование материальных ресурсов и имеющегося производственного персонала, управление качеством продукции в течение всего стратегического периода;
- в процессе продажи – выпуск современной высококачественной продукции и повышение спроса на нее, опережение конкурентов в изучении потребностей рынка, организацию наиболее приемлемой для покупателей системы отгрузки, доставки и оплаты продукции.

Контроль исполнения стратегических бюджетов по расходам в процессно-ориентированных структурах управления проводится в следующей последовательности:

- определение показателей по расходам, на основании которых будет осуществляться оценка выполнения стратегии;
- определение системы измерения и отслеживания параметров контроля расходов на основе формирования учетно-аналитической составляющей о величине расходов;
- сравнение фактических параметров контроля с их желаемыми значениями;
- определение критериев оценки сравнения параметров;
- принятие решения о корректировке деятельности предприятия при достижении стратегических целей.

Важную роль в оценке результатов реализации стратегии предприятия играет система сбалансированных показателей (ССП; Balanced Score Card, BSC), разработанная Д. Нортоном и Р. Капланом [74]. Интеграция системы бюджетирования с СПП дает возможность трансформировать стратегические планы предприятия в конкретные цели и показатели их выполнения. Основная цель СПП заклю-

чается в создании системы управления предприятием, позволяющей планомерно реализовывать стратегические планы, переводя их на уровень оперативного управления.

На примере кондитерского предприятия сформирован перечень сбалансированных показателей по расходам для оценки реализации стратегии предприятия (приложение 39). При этом учитывались следующие моменты: в систему должны входить только те показатели, на которые может воздействовать руководитель бизнес-процесса и центра ответственности; должны присутствовать показатели, отражающие назначение бизнес-процесса, его цель – продукцию, характеризующую результат его выполнения; не должно быть дублирующих показателей, характеризующих одно и то же явление.

В результате осуществления стратегического контроля фактических параметров и желаемых значений подготавливается рабочая документация о произошедших отклонениях в показателях расходов.

По результатам проведенного контроля исполнения стратегических бюджетов руководство предприятия имеет возможность принять решения о корректировке выбранной стратегии или самих стратегических целей.

Для решения данной задачи пересматриваются параметры контроля, в первую очередь на их соответствие стратегическим целям. Далее производится корректировка либо параметров контроля, либо стратегии достижения целей.

Для корректировки стратегии от руководства предприятия потребуется принятие решений об изменении системы организационных структур управления и информационного обеспечения, пересмотре систем закупок материально-технических ресурсов, продаж продукции, совершенствовании бизнес-процессов и организации труда, внутрифирменных отношений и т.п.

Таким образом, данные контроля о фактическом состоянии организации и об отклонениях от бюджетных показателей в процессе реализации стратегии являются основой для разработки предложений в процессе принятия соответствующих регулирующих управленческих решений.

В современных условиях предприятия могут использовать различные фор-

мы и виды контроля исполнения бюджетов в зависимости от поставленных целей и решаемых задач. При этом важно, чтобы контроль был непрерывным процессом.

Предложенная методика осуществления контроля исполнения бюджетов расходов на предприятиях по производству пищевых продуктов дает возможность организовать целостную систему предварительного, текущего, последующего и стратегического контроля, выявить причины и виновников отклонений, оперативно сделать необходимые корректировки, обеспечив при этом эффективную деятельность подразделений и предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

3.2 Методический инструментарий аналитического обеспечения процесса бюджетирования расходов

Анализ исполнения бюджетов является одной из завершающих стадий бюджетного процесса. В ходе анализа исполнения бюджетов расходов осуществляется оценка информации о выполнении бюджетных показателей на основе различных аналитических процедур. Формирование аналитического обеспечения процесса бюджетирования расходов имеет важное значение как для оценки деятельности подразделений за бюджетный период, так и для принятия решений о корректировке текущих бюджетов и составлении обоснованных бюджетов на предстоящий период.

Цель анализа расходов для дальнейшего их бюджетирования состоит в их оценке с позиции рациональности и выявлении возможностей их снижения в краткосрочной и долгосрочной перспективе с целью прогноза их уровня по видам деятельности с учетом жизненного цикла продукции.

Методику анализа исполнения бюджетов расходов можно представить в следующем виде (рисунок 12).



Рисунок 12 – Модель анализа исполнения бюджетов расходов

Согласно представленной модели из всей совокупности имеющихся на сегодняшний день аналитического инструментария и методов анализа нами были выбраны следующие.

1. Изучение динамики и состояния расходов по элементам и статьям, бизнес-процессам и центрам ответственности.
2. Изучение состава и структуры расходов по бизнес-процессам и центрам ответственности.
3. Определение факторов, оказывающих влияние на изменение совокупных затрат.
4. Разработка вариантов оптимизации затрат с применением инструментов функционально-стоимостного анализа на всех этапах жизненного цикла продукции.

5. Прогнозный анализ себестоимости продукции.

В отечественной и зарубежной литературе достаточно подробно рассмотрены методики анализа исполнения бюджетов (К.В. Щиборщ, А.Д. Шеремет, М.А. Вахрушина, О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен), которые построены по классической схеме исполнения в несколько этапов и являются в целом однотипными. Как правило, это план-фактный анализ отклонений различных видов бюджетов на основе вертикального и горизонтального факторного анализа, позволяющего сделать выводы о причинах отклонений; углубленный детальный факторный анализ влияния различных отклонений показателей бюджетов на основные финансовые показатели деятельности [182]; формирование гибкого бюджета, учитывающего изменения расходов в зависимости от изменения уровня продаж; кластерный анализ, предполагающий объединение показателей бюджета в группы (кластеры) по определенным признакам, сравнение этих групп и определение наиболее или наименее значимых [70].

Для повышения эффективности процесса бюджетирования необходим комплексный подход к разработке методики анализа исполнения бюджетов расходов. Одного вида анализа (традиционного, план-фактного, факторного) явно не достаточно. Достижение целей бюджетирования расходов возможно только при взаимосвязи предварительного, текущего и стратегического анализа.

В процессе предварительного анализа важное значение имеет оценка обоснованности составляемых бюджетов на стадии их утверждения. Предварительный выбор лучшего варианта характеризуется проведением детального анализа вариантов бюджетов с точки зрения достижения поставленных целей, расходов ресурсов и соответствия их реализуемой стратегии. Целевые показатели, формирующиеся в процессе составления бюджета, характеризуют в количественном и стоимостном выражении цели, которые ставят собственники перед руководством предприятия на предстоящий период. Утверждение показателей бюджетов расходов должно основываться на результатах предыдущего анализа и оценке произошедших изменений в деятельности предприятия, влияния внутренней и внешней среды. Функции проведения предварительного анализа обоснованности бюдже-

тов, отслеживания проектов бюджетов и их согласования целесообразно возложить на руководителей бизнес-процессов и центров ответственности.

Основными источниками информации для проведения текущего анализа исполнения бюджетов расходов в процессно-ориентированных производствах являются информация, представленная в таблице 25 «Взаимосвязь показателей по расходам в бюджетах, учетных регистрах и управленческой отчетности», предложенные формы внутренней управленческой отчетности и отчеты по контролю (см. приложения 27 – 30, 31 – 34). При этом следует отметить, что контроль и анализ в системе бюджетирования расходов глубоко интегрированы. Контролируемые данные бюджетов выступают основой выполнения аналитических процедур, а с помощью анализа обеспечивается реализация контрольных функций.

Для того чтобы система бюджетирования была действительно эффективной, необходимо проведение анализа исполнения бюджетов с целью сопоставления фактических показателей с бюджетными значениями. Основная цель сравнения бюджетных и фактических показателей заключается в выявлении факторов, которые вызвали существенные отклонения, установлении ответственных лиц, корректировке стратегии и тактики деятельности организации и разработке бюджетов с учетом корректировок. В процессе факторного анализа выявляются факторы, влияющие на исполнение текущего бюджета, которые можно подразделить на:

- управляемые, величина которых находится под непосредственным контролем того или иного центра ответственности и бизнес-процесса;
- неуправляемые, чаще всего к ним относятся внешние факторы, на величину которых предприятие не может оказать влияния, например макроэкономические процессы, изменения внешней среды – инфляция, конкуренция;
- внутренние, величина которых в краткосрочном периоде не может быть изменена, например постоянные расходы предприятия.

Анализ отклонений в процессе исполнения бюджетов представляет собой определение величины отклонения по результатам фактического исполнения бюджета, выявление причин их возникновения и оценку их влияния на основные

показатели деятельности предприятия и поставленные стратегические цели. Стратегический подход к анализу отклонений основывается на том, что оценка результатов деятельности предприятия, в частности выполнения основных показателей бюджетов расходов, осуществляется с учетом стратегии предприятия и поставленных целей. В случае существенных и устойчивых отклонений фактических данных от бюджетных значений корректируются бюджет и долгосрочные целевые показатели.

В процессе анализа исполнения бюджетов осуществляется оценка динамики и состояния расходов по элементам и статьям, по центрам ответственности, бизнес-процессам и subprocessам с определением соотношения темпов роста по видам расходов; анализ состава и структуры расходов на основе сравнений суммы расходов по процессам; сравнительный анализ показателей бюджетов расходов по однотипным процессам и данных прошлых периодов, других предприятий и т.д.

Для определения обобщающих характеристик динамики расходов рассчитываются средние показатели ряда динамики по элементам затрат: абсолютный прирост, темп прироста, темп роста (снижения), средний уровень интервального ряда динамики расходов, абсолютное значение одного процента прироста. Далее определяется количественное влияние изменения каждого элемента затрат на изменение совокупных расходов subprocessов и бизнес-процессов.

Анализ исполнения бюджетов материальных затрат проводится с выявлением отклонений за счет двух факторов – количества и цены материалов. В общем виде отклонения по цене используемых на предприятии ресурсов, образующих после их потребления прямые (основные) материальные и трудовые затраты, рассчитываются умножением разницы между фактической и бюджетной ценами на фактическую величину использованных ресурсов. Отклонения в использовании ресурсов зависят в основном от самого предприятия, а именно: состояния системы управления, квалификации рабочих, правильности наладки оборудования и его исправности, качества поступающих материалов, организации труда и т.д. Отклонения в использовании ресурсов определяются умножением разницы между фактическими и бюджетными расходами на цену по бюджету.

Анализ исполнения бюджетов производственной себестоимости должен быть направлен на выявление отклонений в разрезе статей затрат. Методика анализа исполнения бюджета расходов по калькуляционным статьям включает:

- анализ расходов по бизнес-процессам в постатейном разрезе;
- расчет абсолютных и относительных отклонений фактических показателей расходов от бюджетных значений и показателей прошедшего периода и их анализ. Отклонения определяются как по отдельным статьям расходов, так и в целом по себестоимости;
- анализ изменения структуры себестоимости и расчет влияния каждой статьи на итоговый показатель.

В ходе анализа определяются статьи расходов, имеющие наибольший удельный вес в себестоимости продукции, а также статьи, по которым произошли существенные изменения устойчивого характера. В дальнейшем они становятся предметом более детального анализа.

В процессно-ориентированном бюджетировании важную роль играет анализ расходов в разрезе центров ответственности, бизнес-процессов, subprocessов и видов работ, поскольку формирует информацию для бюджетирования и реинжиниринга бизнес-процессов. Оценка затрат по бизнес-процессам, subprocessам и видам работ, анализ их динамики, выявление факторов, повлиявших на изменение расходов, позволяют найти варианты их снижения и дальнейшей оптимизации. Предлагаемая методика анализа исполнения бюджетов расходов по центрам ответственности, бизнес-процессам, subprocessам и видам работ включает:

- анализ динамики и состояния расходов по элементам и статьям центров ответственности, бизнес-процессов, subprocessов и видов работ (соотношение темпов роста по статьям расходов);
- анализ состава и структуры расходов на основе сравнения суммы расходов по процессам (удельный вес каждой статьи расходов);
- сравнительный анализ показателей бюджетов расходов по однотипным процессам и данных прошлых периодов, других предприятий и т.д.

В процессе сравнительного анализа осуществляется непосредственное срав-

нение расходов различных бизнес-процессов, subprocessов и видов работ по заданным показателям бюджетов. В результате определяются приоритетные и второстепенные по доходности бизнес-процессы и виды деятельности. Следовательно, данная методика анализа позволит выявить роль каждого центра ответственности, бизнес-процесса и subprocessа в формировании совокупных расходов предприятия.

В экономической литературе много внимания уделяется формированию гибких бюджетов [40, 67, 182]. Обобщив имеющиеся исследования, рассмотрим последовательность выполняемых аналитических процедур. Выделяют первый, второй и третий уровни анализа выполнения бюджетов предприятия, в процессе которого происходит его сопоставление с фактически достигнутыми результатами. На первом уровне осуществляется сопоставление бюджета без какой-либо корректировки с фактическими показателями работы предприятия. Анализ проводится на основе плана прибылей и убытков и позволяет установить общую величину отклонений фактически полученной в отчетном периоде прибыли от плановой, рассчитанной исходя из фиксированного объема продажи продукции, а также отклонений по основным показателям плана, влияющим на финансовый результат деятельности предприятия.

Для более детального анализа причин отклонений от плановой прибыли формируется гибкий бюджет. Его составляют в соответствии с меняющимися в плановом периоде условиями. Для этого производится пересчет затрат и выручки исходя из фактического объема продаж. В дальнейшем на базе гибкого бюджета выполняется анализ отклонений фактических показателей от плановых второго и третьего уровней.

Второй уровень анализа бюджета предполагает оценку влияния на отклонение фактической прибыли от плановой изменения объема реализации, цен на изделия и затрат на производство и сбыт продукции. Рассчитываются также отклонения по цене ресурсов, и выясняется их влияние на прибыль.

На третьем уровне производится более детальный (чувствительный) анализ влияния отдельных факторов на величину отклонений от бюджета. Анализ на

данном уровне предполагает в частности оценку влияния на отклонение от прибыли изменения объема продаж и цен на изделия по регионам, покупателям, периодам и т.д.

Одним из видов стратегического анализа является метод функционально-стоимостного анализа, включающий определение стоимости и других характеристик продукции и услуг на основе функций и ресурсов, задействованных в осуществлении бизнес-процессов.

Этапы осуществления функционально-стоимостного анализа включают:

1) анализ бизнес-процессов, видов работ и операций в цепочке создания ценности в целях определения важности различных бизнес-процессов, субпроцессов, видов работ и операций для себестоимости конечного продукта;

2) сравнение расходов по каждому бизнес-процессу, субпроцессу, виду работ и операции;

3) анализ факторов, влияющих на уровень расходов относительно других организаций;

4) анализ взаимосвязи расходов по каждому бизнес-процессу, субпроцессу, виду работ и операции;

5) анализ резервов снижения расходов бизнес-процесса и калькуляционной себестоимости.

Важная роль в проведении функционально-стоимостного анализа отводится процессу создания и оценке эффективности нового продукта. Решение о разработке и запуске в производство новой продукции основано на проведении маркетинговых исследований, позволяющих сравнить уровень потребительской стоимости нового продукта с продуктами конкурентов и сделать выводы об уровне собственной конкуренции.

На стратегическом уровне результаты функционально-стоимостного анализа используются в принятии решений реорганизации предприятия, изменении ассортимента продуктов и услуг, выходе на новые рынки, диверсификации и т.д. Информация функционально-стоимостного анализа показывает, как можно перераспределить ресурсы с максимальной стратегической выгодой, помогает выявить

возможности тех факторов (качество, обслуживание, снижение стоимости, уменьшение трудоемкости), которые имеют наибольшее значение, а также определить наилучшие варианты капиталовложений.

Рассмотрим использование инструментов функционально-стоимостного анализа в целях оптимизации затрат на всех этапах жизненного цикла продукции на примере кондитерского производства. Объектом анализа являются конфеты «Агреже». Основная цель функционально-стоимостного анализа – определение и сокращение объема операций и функций, не добавляющих ценности продукту, но связанных с дополнительными расходами. Алгоритм функционально-стоимостного анализа можно представить следующим образом.

1. Определение последовательности функций, связанных с производством изделия.
2. Установление для каждой функции материального носителя.
3. Выявление ненужных функций.
4. Анализ причин лишних затрат, связанных с наличием ненужных функций.
5. Расчет целевых затрат на производство изделия.

Рассмотрим основные, вспомогательные и ненужные функции при производстве конфет «Агреже». Ненужными являются функции, невыполнение которых не вызывает потерю изделием его потребительской стоимости. При этом ненужные функции характеризуют избыток ресурсов или завышение характеристик изделия.

Так, на отечественных кондитерских предприятиях широкое распространение получили дорогостоящие пищевые добавки для производства кондитерских изделий. А такие добавки, как красители и сахарозаменители, являются еще и достаточно вредными для здоровья. Для проведения анализа построим функционально-стоимостную модель продукции с расчетом затрат на функцию (таблица 26).

**Таблица 26 – Функционально-стоимостная модель продукции –
конфеты «Агреже»**

Материальный носитель функции	Функции	Назначение функции	Вид функции			Стоимость функции, руб.
			основная	дополнит.	ненужная	
1. Сахар-песок	F_1	Составляет основу продукта	+			1 500
2. Какао-масло	F_2	Составляет основу продукта	+			3 120
3. Ядро фундука	F_3	Составляет основу продукта	+			546
4. Кондитерская глазурь	F_4	Составляет основу продукта	+			30,7
5. Жир кондитерский	F_5	Улучшает вкусовые свойства		+		15,6
6. Молоко сухое обезжиренное	F_6	Улучшает вкусовые свойства		+		13,1
7. Ванилин	F_7	Усиливает вкусовые качества		+		53,0
8. Лецитин E476	F_8	Улучшает структуру изделия			+	149,8
9. Масло соевое	F_9	Усиливает вкусовые качества			+	127,3
10. Антиокислитель E300	F_{10}	Усиливает вкусовые качества			+	394,2
Итого						5 949,7

Рассматривая каждую функцию изделия как с технологичной, так и со стороны потребителя, следует выделить функции, которые не улучшают потребительские свойства продукта, а приводят к повышению стоимости и снижению его рентабельности.

Ненужные функции связаны не только с технологической рецептурой изделия, но и являются излишними для покупателей продукции, отдающих предпочтение более натуральным продуктам. Поэтому следует рассчитать целевую себестоимость.

стоимость, представляющую собой минимальные, но функционально-необходимые затраты.

Затраты на функцию изделия рассчитаны с учетом расхода материалов на 10 кг выхода продукции. Таким образом, необходимо исключить ряд функций из исследуемого объекта, в частности пищевые добавки лецитин E476 и масло соевое как повторяющие аналогичные, а также антиокислитель E300 как неблагоприятный для потребителя.

Чтобы определить ненужные функции построим функционально-стоимостную диаграмму, в которой сопоставим значимость функций в формировании потребительной стоимости изделия и уровня затрат на их выполнение (рисунок 13).

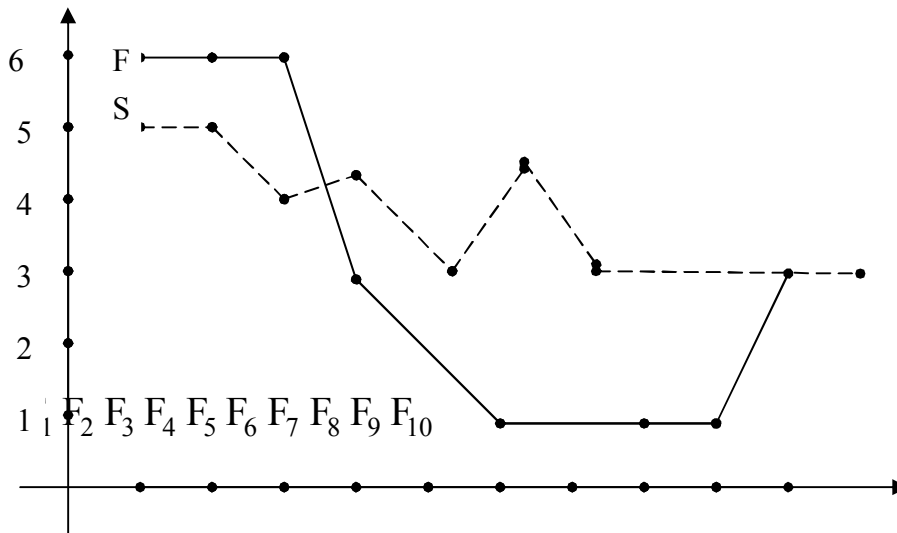


Рисунок 13 – Функционально-стоимостная диаграмма

Из диаграммы видно, что значимость некоторых функций не соответствует затратам на их реализацию. Например, значимость функций F_8 и F_9 является минимальной в сравнении с затратами на их выполнение. Для определения направлений поиска вариантов решения следует уделить особое внимание материальным носителям этих функций.

Затраты на изделие по соответствующим материальным носителям следует определить по формуле

$$S_{Fj} = \sum_{i=1}^p S_{ij} = 5\,949,7 \text{ руб.}, i = 1, \dots, p, \quad (1)$$

где S_{ij} – затраты на i -й носитель j -й функции; p – носитель F .

Чтобы определить целевую себестоимость, исключим затраты на выполнение функций F_8, F_9, F_{10} . В этом случае необходимые затраты на объект составят:

$$S_{\text{необх}} = S_{Fj} - F_8 - F_9 - F_{10} = 5\,278,4 \text{ руб.} \quad (2)$$

Таким образом, экономия ресурсов на изделие составит 671,3 руб., в расчете на 1 т выхода продукта – 6 713 руб.

Результатом проведенного анализа являются выводы и предложения по сокращению излишних функций, которые должны быть приняты во внимание при разработке текущих и стратегических бюджетов.

Следующим этапом анализа расходов в целях бюджетирования является проведение прогнозного анализа. При этом важное значение для составления прогнозных бюджетов имеет так называемая провизорная себестоимость – прогнозная, ожидаемая величина затрат и себестоимости выпускаемой продукции. Она определяется главным образом путем экстраполяции на основе проводимого с использованием экономико-математических методов анализа информации об издержках на выполнение аналогичных работ и выпуск продукции в предыдущие периоды, о закономерностях изменения и особенностях формирования затрат в прогнозируемом стратегическом периоде. Данные провизорной себестоимости применяются для предварительного определения результатов деятельности организации и отрасли в целом за отчетный год. Полученная информация в дальнейшем может быть использована для оценки ожидаемой и фактической эффективности бизнес-процессов производства.

Рассчитаем прогнозную себестоимость на примере трех предприятий Республики Мордовия: ОАО «Саранский хлебокомбинат», ОАО «Хлебозавод» и ОАО «Ламзурь» с помощью эконометрических методов.

Структура и динамика изменения себестоимости продукции ОАО «Саранский хлебокомбинат» с 2006 по 2012 г. представлены в таблице 27 и рисунке 14.

Таблица 27 – Структура и динамика изменения себестоимости продукции
ОАО «Саранский хлебокомбинат» с 2006 по 2012 г., тыс. руб.

Год	Затраты всего	Материальные затраты	Затраты на оплату труда	Отчисления страховых взносов	Амортизация	Прочие расходы
2006	98 807	66 981	8 238	1 944	1 184	20 460
2007	145 118	94 768	32 726	1 012	1 419	15 193
2008	198 168	109 981	54 368	7 834	1 701	24 284
2009	212 823	116 730	58 167	9 067	1 342	27 517
2010	198 027	100 466	57 565	13 792	2 062	24 142
2011	213 995	113 523	55 431	17 449	1 932	25 660
2012	208 123	114 216	53 830	15 647	4 930	19 500

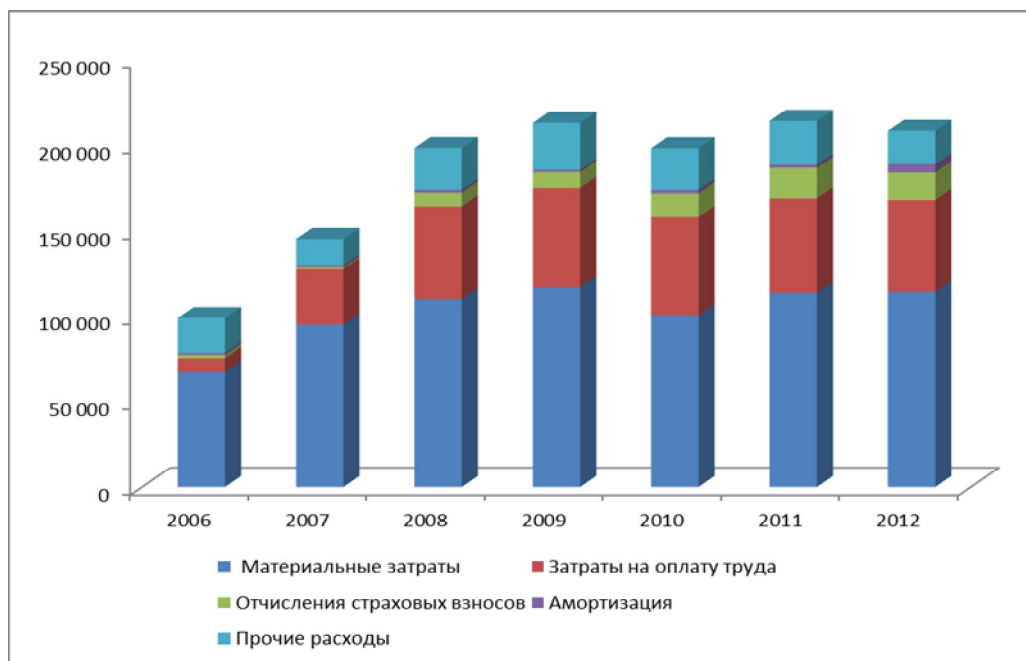


Рисунок 14 – Динамика и структура расходов (себестоимости)
ОАО «Саранский хлебокомбинат» с 2006 по 2012 г.

На формирование уровней временного ряда влияют закономерности основных видов: инерция тенденции, инерция взаимосвязи между последовательными уровнями ряда и инерция взаимосвязи между исследуемым показателем и показателями-факторами, оказывающие на него причинное влияние.

В процессе расчета провизорной себестоимости необходимо решить сле-

дующие задачи:

- анализ и моделирование тенденций временного ряда;
- установление взаимосвязи между последовательными уровнями ряда;
- определение причинных взаимодействий между исследуемым показателем и показателями-факторами.

Первую задачу можно решить при помощи моделей кривых роста, вторую с применением адаптивных методов и моделей, а третью с использованием регрессионных моделей. Одним из наиболее распространенных способов моделирования тенденции временного ряда является построение аналитической функции, характеризующей зависимость уровней ряда от времени (тренда). Этот метод называется аналитическим выравниванием временного ряда. Кривую, аппроксимирующую временной ряд, принято называть кривой роста.

Аналитические методы оценки неслучайной составляющей временного ряда с помощью кривых роста применяются в рамках моделей регрессии, в которых в роли зависимой переменной выступает переменная Y_t , а в роли объясняющей переменной – время t . Параметры большинства кривых роста можно оценить с помощью метода наименьших квадратов, подбираемых таким образом, чтобы график функции кривой роста находился на наименьшем расстоянии от точек исходных данных.

С помощью ППП Microsoft Excel построим разнообразные модели трендов для прогнозирования динамики расходов ОАО «Саранский хлебокомбинат» (таблица 28).

**Таблица 28 – Прогнозные модели для динамики расходов
ОАО «Саранский хлебокомбинат»**

Модель (кривой роста) тренда	Коэффициент детерминации		Ошибка аппроксимации		Сумма рангов	Ранг модели
	значение	ранг	значение	ранг		
$Y = 114791,063 \cdot e^{0,108 \cdot t}$	0,646	5	12,64%	5	10	5
$Y = 16627,179 \cdot t + 115642,857$	0,676	4	11,41%	4	8	4
$Y = 59559,057 \cdot \ln t + 109615,776$	0,871	2	7,07%	2	4	2
$Y = -6014,607 \cdot t^2 + 64744,036 \cdot t + 43467,5$	0,941	1	4,23%	1	2	1
$Y = 109512,238 \cdot t^{0,391}$	0,863	3	8,32%	3	6	3

Исходя из прогнозных моделей, представленных в таблице 28, определены наименьшая ошибка аппроксимации (4,23 %) и наибольший коэффициент детерминации (0,941 %), в результате чего наилучшей кривой роста для анализа и прогнозирования динамики расходов ОАО «Саранский хлебокомбинат» является следующее уравнение тренда:

$$Y = -6014,607 \cdot t^2 + 64744,036 \cdot t + 43467,571 \quad (3)$$

График модели (3) представлен на рисунке 15.

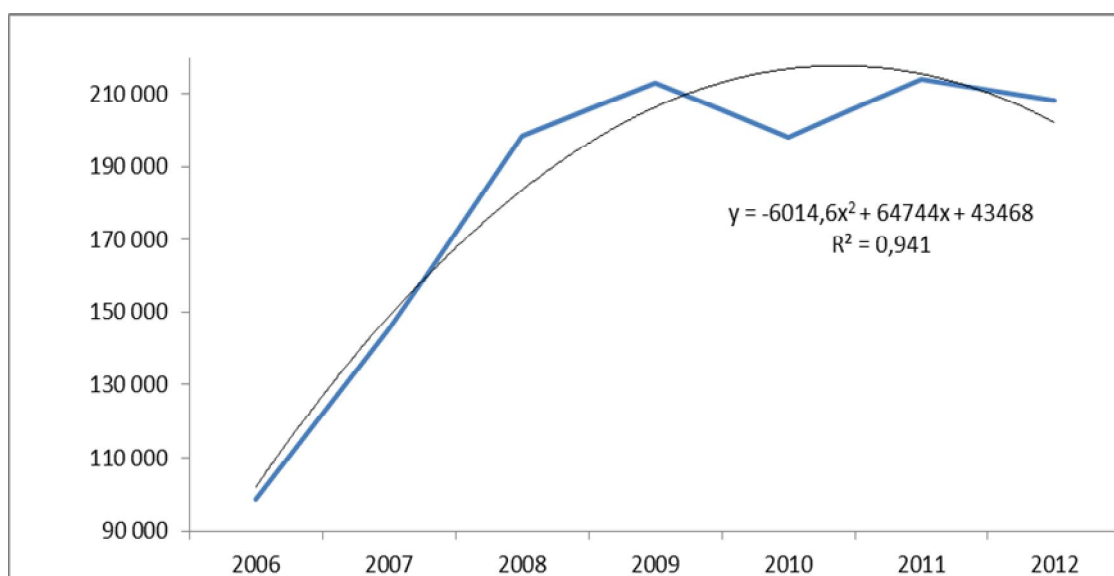


Рисунок 15 – Прогноз расходов ОАО «Саранский хлебокомбинат» на 2014 – 2015 гг.

Прогнозирование экономических показателей на основе кривых роста предполагает выполнение следующих процедур:

- 1) определить одну или несколько кривых, соответствующих характеру изменения выбранного ряда;
- 2) произвести оценку параметров выбранных кривых;
- 3) осуществить окончательный выбор кривой роста и проверить адекватность выбранной кривой исследуемому явлению;
- 4) рассчитать точечный и интервальный прогнозы.

Определим точечный прогноз расходов ОАО «Саранский хлебокомбинат» на 2014 – 2015 гг. с помощью кривой роста (3) (рисунок 16).

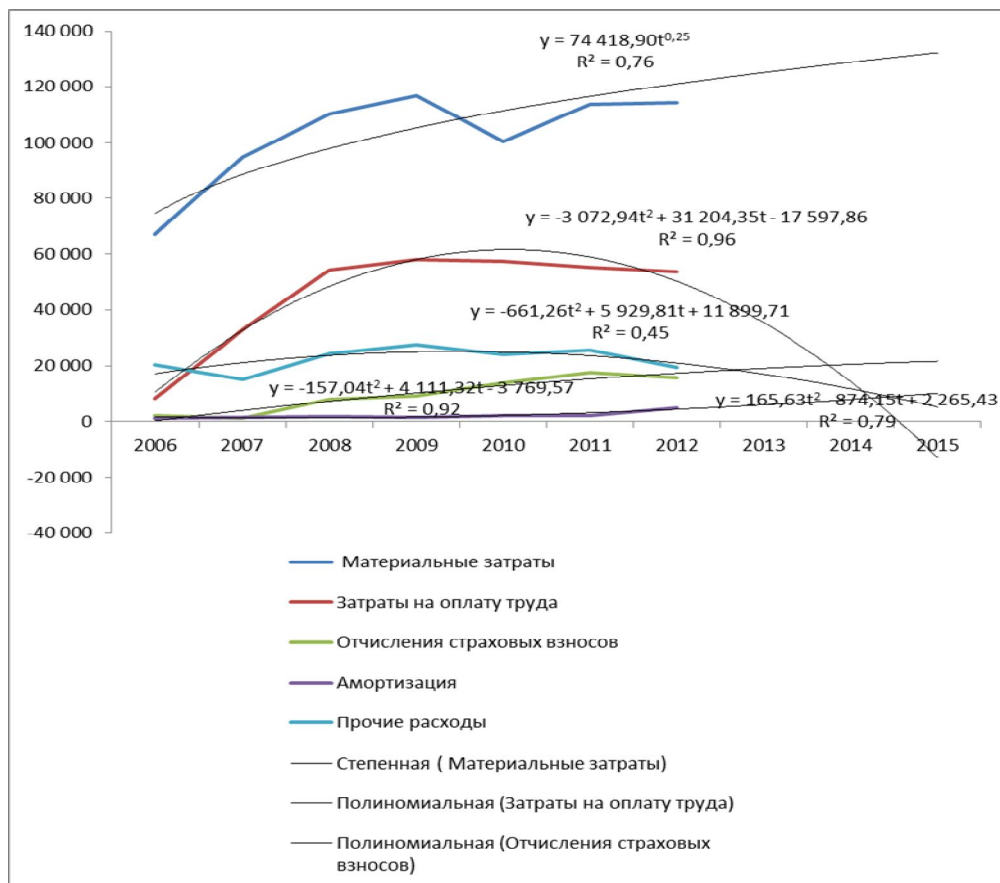


Рисунок 16 – Прогнозирование структурных составляющих себестоимости продукции ОАО «Саранский хлебокомбинат» на 2014 – 2015 гг.

Найдем прогнозные значения структурных составляющих себестоимости продукции ОАО «Саранский хлебокомбинат» на 2014 – 2015 гг. (таблица 29).

Таблица 29 – Прогнозные значения структурных составляющих расходов ОАО «Саранский хлебокомбинат» на 2014 – 2015 гг., тыс. руб.

Год	Затраты всего	Материальные затраты	Затраты на оплату труда	Отчисления страховых взносов	Амортизация	Прочие расходы
2013	202 486,48	125 157,17	35 368,78	19 070,43	5 872,55	17 017,55
2014	183 262,59	128 897,32	14 333,15	20 512,07	7 814,11	11 705,94
2015	181 984,33	132 337,60	12 848,36	21 639,63	10 086,93	5 071,81

Анализ таблицы 29 позволяет сделать вывод о том, что прогрессирующими

(возрастающими) статьями расходов являются материальные затраты, отчисления страховых взносов, амортизация. Дегрессирующими (убывающими) составляющими являются затраты на оплату труда и прочие расходы. Суммарные затраты (себестоимость) убывают и в 2015 году составят 181 984,33 тыс. руб.

Рассмотрим структуру и динамику изменения себестоимости продукции ОАО «Хлебозавод» с 2006 по 2012 г. (таблица 30).

Таблица 30 – Структура и динамика изменения себестоимости продукции ОАО «Хлебозавод» с 2006 по 2012 г., тыс. руб.

Год	Затраты всего	Материальные затраты	Затраты на оплату труда	Отчисления страховых взносов	Амортизация	Прочие расходы
2006	128 450,00	78 511,00	34 976,00	3 916,00	4 746,00	6 301,00
2007	141 988,00	75 426,00	43 793,00	11 019,00	5 682,00	6 068,00
2008	178 200,5	97 229,7	61 307,00	6 934,3	6 009,5	6 720,00
2009	208 396,8	99 609,3	73 125,00	17 755,9	6 266,1	11 640,5
2010	284 238,4	159 768,6	86 732,3	21 194,2	6 453,7	10 089,6
2011	265 504,9	126 040,4	95 809,4	29 523,6	6 101,1	8 030,4
2012	265 774,8	122 573,9	97 400,00	28 218,00	5 825,4	11 757,5

С помощью ППП Microsoft Excel построим разнообразные модели трендов для прогнозирования динамики расходов ОАО «Хлебозавод» (таблица 31).

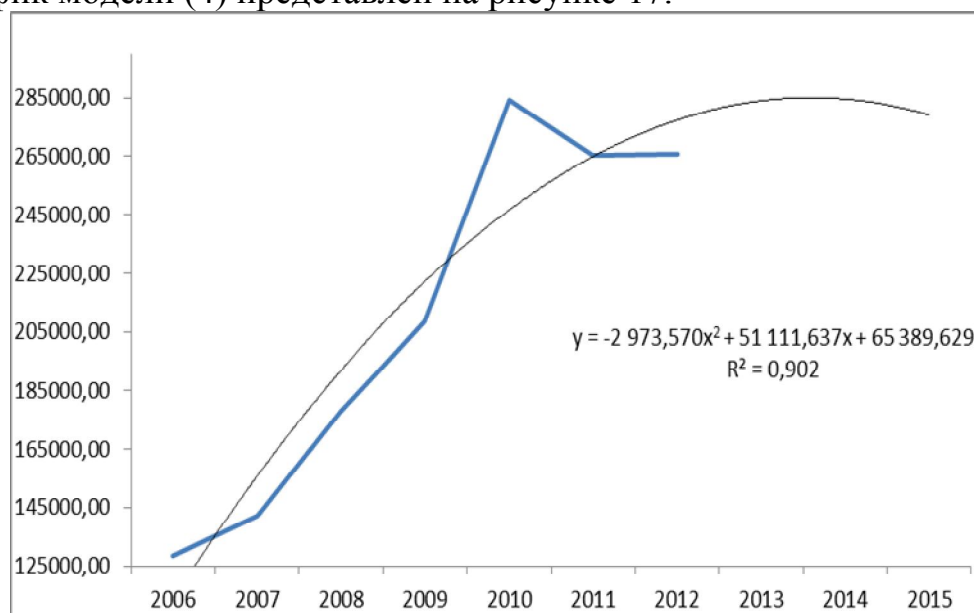
Таблица 31 – Прогнозные модели для динамики расходов ОАО «Хлебозавод»

Модель (кривой роста) тренда	Коэффициент детерминации		Ошибка аппроксимации		Сумма рангов	Ранг модели
	значение	ранг	значение	ранг		
$Y = 115546,596 \cdot e^{0,139 \cdot t}$	0,887	3	7,08%	2	5	2,5
$Y = 27323,075 \cdot t + 101072,471$	0,871	4	5,70%	1	5	2,5
$Y = 85312,506 \cdot \ln t + 106464,360$	0,854	5	10,43%	5	10	5
$Y = -2973,570 \cdot t^2 + 51111,637 \cdot t + 65389,6$	0,902	1	7,64%	3	4	1
$Y = 117581,238 \cdot t^{0,443}$	0,901	2	7,87%	4	6	4

Исходя из прогнозных моделей, представленных в таблице 31, определены наименьшая ошибка аппроксимации (7,64 %) и наибольший коэффициент детерминации (0,902 %). Наилучшей кривой роста для анализа и прогнозирования динамики расходов ОАО «Хлебозавод» является следующее уравнение тренда:

$$Y = -2973,570 \cdot t^2 + 51111,637 \cdot t + 65389,629 \quad (4)$$

График модели (4) представлен на рисунке 17.



**Рисунок 17 – Прогноз себестоимости продукции
ОАО «Хлебозавод» на 2014 – 2015 гг.**

Рассчитаем прогнозные значения структурных составляющих себестоимости продукции ОАО «Хлебозавод» на 2014 – 2015 гг. (таблица 32 и рисунок 18).

**Таблица 32 – Прогнозные значения структурных составляющих расходов
ОАО «Хлебозавод» на 2014 – 2015 гг., тыс. руб.**

Год	Затраты всего	Материальные затраты	Затраты на оплату труда	Отчисления страховых взносов	Амортизация	Прочие расходы
2013	294 572,64	138 755,39	105 019,27	34 676,59	5 143,91	10 977,49
2014	307 242,94	144 135,89	108 323,43	39 111,41	4 277,11	11 395,11
2015	317 483,73	149 125,46	109 848,11	43 546,24	3 181,81	11 782,12

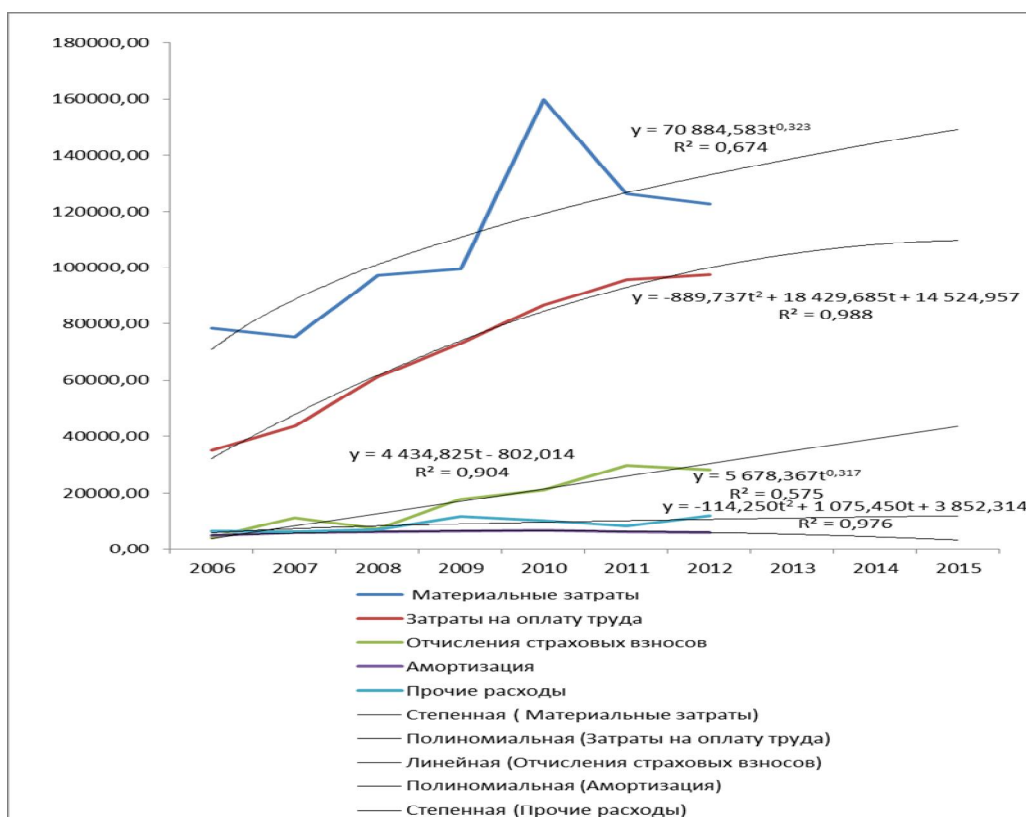


Рисунок 18 – Прогнозирование структурных составляющих себестоимости продукции ОАО «Хлебозавод» на 2014 – 2015 гг.

Анализ результатов таблицы 32 и рисунка 18 позволяет сделать вывод о том, что прогрессирующими (возрастающими) статьями расходов являются все, кроме амортизации. Себестоимость в целом увеличивается и в 2015 году составит 317 483,73 тыс. руб.

Рассмотрим структуру и динамику изменения себестоимости продукции ОАО «Ламзурь» с 2006 по 2012 г. (таблица 33).

Таблица 33 – Структура и динамика изменения себестоимости продукции ОАО «Ламзурь» с 2006 по 2012 г., тыс. руб.

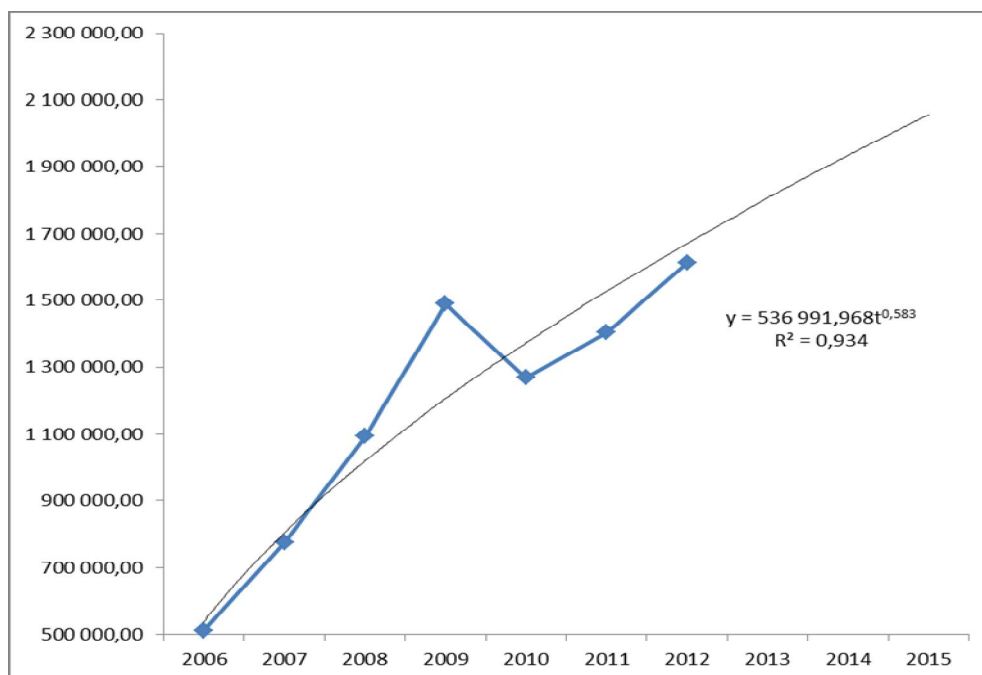
Год	Затраты всего	Материальные затраты	Затраты на оплату труда	Отчисления страховых взносов	Амортизация	Прочие расходы
1	2	3	4	5	6	7
2006	512 022,0	352 022,0	32 207,0	7 979,0	7 788,0	112 026,0
2007	775 675,0	529 530,0	33 117,0	8 364,0	8 452,0	196 212,0

1	2	3	4	5	6	7
2008	1 093 315	771 401,0	50 456,0	12 607,0	14 177,0	244 674,0
2009	1 488 459,2	1 076 611,9	68 099,7	15 895,9	20 977,0	306 874,7
2010	1 268 791,6	936 116,8	73 866,7	17 685,6	21 456,1	219 666,4
2011	1 405 199,4	981 091,6	94 067,3	29 027,6	21 962,9	279 050,0
2012	1 612 170	1 042 218	195 934,0	56 882,0	64 978,0	252 158,0

Наилучшей кривой роста для анализа и прогнозирования динамики расходов ОАО «Ламзурь» является степенное уравнение тренда:

$$Y = 536991,968 \cdot t^{0,583} \quad (5)$$

График модели (5) представлен на рисунке 19.

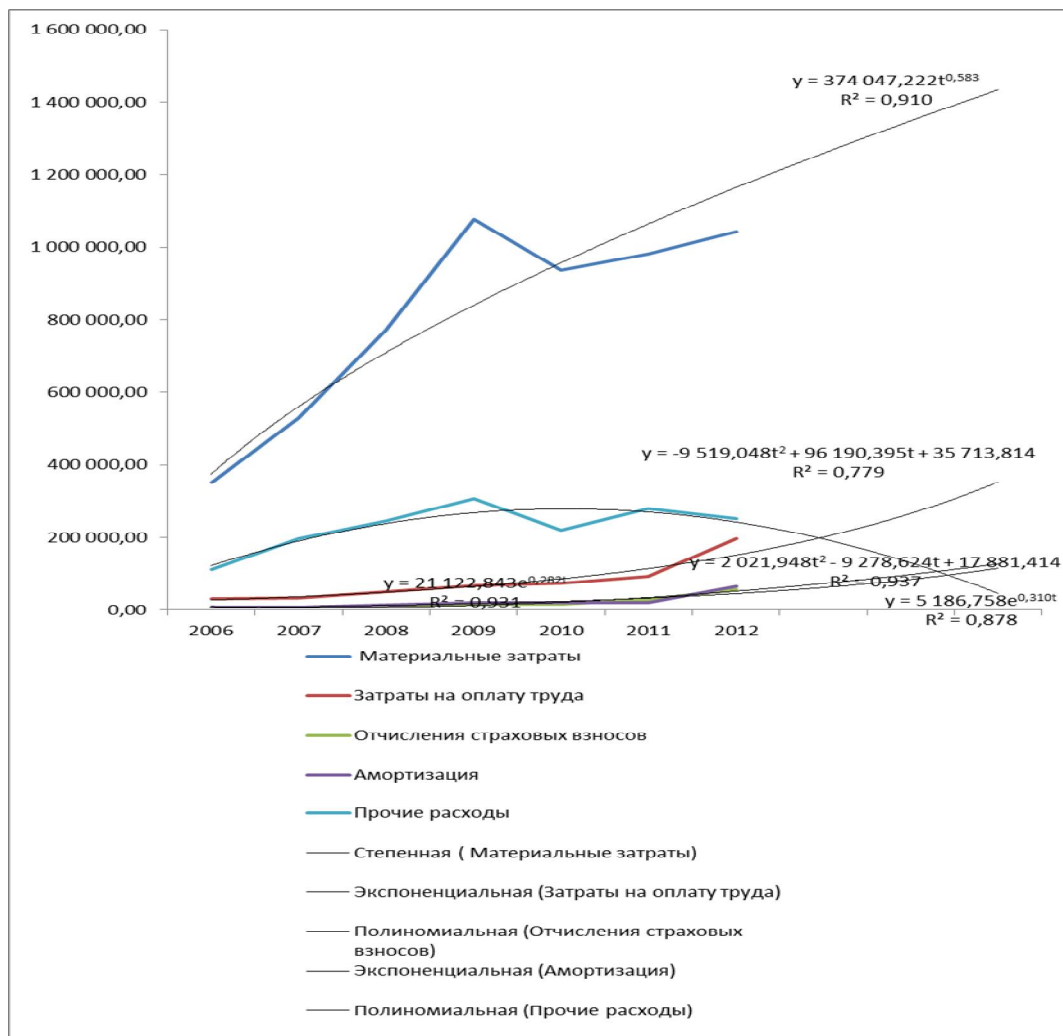


**Рисунок 19 – Прогноз себестоимости продукции
ОАО «Ламзурь» на 2014-2015 гг.**

Найдем прогнозные значения структурных составляющих себестоимости продукции ОАО «Ламзурь» на 2014 – 2015 гг. (таблица 34 и рисунок 20).

**Таблица 34 – Прогнозные значения структурных составляющих расходов
ОАО «Ламзурь» на 2014 – 2015 гг., тыс. руб.**

Год	Затраты все-го	Материальные затраты	Затраты на оплату труда	Отчисления страховых взносов	Амортизация	Прочие расходы
2013	1 661 348,58	1 257 268,10	73 057,09	61 948,39	73 057,09	196 017,90
2014	1 757 784,39	1 346 634,75	98 151,59	84 461,99	98 151,59	130 384,48
2015	1 847 395,83	1 431 945,32	127 289,97	115 157,60	127 289,97	45 712,96



**Рисунок 20 – Прогнозирование структурных составляющих себестоимости
продукции ОАО «Ламзурь» на 2014 – 2015 гг.**

Анализ результатов таблицы 34 и рисунка 20 позволяет сделать вывод о том, что прогрессирующими (возрастающими) статьями расходов являются все,

кроме прочих расходов. Себестоимость в целом увеличивается и в 2015 году составит 1 847 395,83 тыс. руб.

Таким образом, с помощью методов моделирования было выявлено поведение отдельных статей расходов на период 2014 – 2015 гг. Полученные прогнозные значения себестоимости продукции должны быть учтены при составлении стратегического бюджета расходов (приложение 40).

Предложенные методические подходы к проведению анализа исполнения бюджетов позволят правильно сформулировать задачи и цели бюджета планируемого периода и разработать обоснованные рекомендации по устранению негативных явлений в деятельности предприятия.

Таким образом, процесс бюджетирования является важнейшим инструментом управления, фундаментом стратегии развития любой организации и позволяет решить целый ряд задач, связанных с управлением расходами предприятия на основе предложенного учетно-аналитического обеспечения.

Заключение

Представленная диссертационная работа посвящена актуальным вопросам организации учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов в производстве пищевых продуктов.

В работах отечественных ученых бюджетирование рассматривается в самых разных аспектах. Это объясняется тем, что оно используется как в процессе планирования деятельности предприятия, прогнозирования, так и в процессе учета, анализа и контроля. Мы согласны с принадлежностью бюджетирования к менеджменту и управленческому учету. Под бюджетированием в системе менеджмента понимается общая функция управления, направленная на согласованное планирование деятельности экономического субъекта в процессе достижения тактических и стратегических целей с помощью показателей бюджетов, позволяющих определить вклад каждого подразделения и его менеджмента в выполнение своей миссии. В системе управленческого учета под бюджетированием понимается технология обобщения учетных данных в целях контроля и анализа показателей бюджетов, позволяющих принимать регулирующие управленческие решения при достижении поставленных целей. При этом бюджетирование следует рассматривать и как метод, и как инструмент управленческого учета.

Уточнены понятие бюджетирования как общей функции управления и механизма реализации управленческого учета и условия, обеспечивающие эффективность внедрения бюджетирования расходов в процессно-ориентированных производствах. Бюджетирование расходов рассматривается как непрерывный и скоординированный процесс формирования и исполнения бюджетных показателей, в рамках которого последовательно выполняются следующие функции управления: планирование и нормирование ресурсов, учет, контроль и анализ исполнения показателей бюджетов расходов, принятие управленческих решений, прогнозирование тенденций развития предприятия.

Современный механизм бюджетирования расходов представляет совокупность взаимосвязанных мероприятий, реализация которых должна происходить

по определенным этапам в соответствии с перечнем конкретных задач. Наиболее прогрессивной формой бюджетирования расходов, которая отвечает требованиям современного управления, следует признать процессно-ориентированное бюджетирование. В результате исследования определены этапы, стадии и задачи процессно-ориентированного бюджетирования расходов.

Сочетание установленных общих и специфических принципов позволяет обеспечить информационную достаточность процессно-ориентированного бюджетирования расходов, формой которой выступают бюджеты. Исследование различных точек зрения на сущность понятия «бюджет» позволило сделать вывод о неоднозначном его понимании, однако все они сводятся к количественному выражению затрат и результатов деятельности компании и нацеленности на будущие периоды. Определены виды бюджетов в процессно-ориентированных производствах – сводный (консолидированный), операционные и функциональные.

Исследование теоретических аспектов формирования учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов позволило сделать вывод о неоднозначном понимании данного понятия. Автором дано определение учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов, под которым понимается совокупность приемов и методов бухгалтерского учета, позволяющих сформировать единую интегрированную учетно-аналитическую информацию, обеспечивающую потребности контроля и анализа в процессе формирования и исполнения бюджетов. Неправомерным является указание на определяющую значимость какого-либо вида учета: финансового или управленческого, так как только их взаимосвязанное сочетание обеспечивает комплексный подход к построению единой учетной системы.

В работе доказано, что предприятие по производству пищевых продуктов представляет собой процессно-ориентированные производства, включающие набор бизнес-процессов, видов работ и операций.

Организация учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов в процессно-ориентированных производствах предполагает разработку финансовой структуры, под которой понимается совокупность центров ответствен-

ности и бизнес-процессов, для которых определены наборы финансово-экономических показателей, разграничена ответственность между руководителями за уровень отдельных показателей по расходам, создана система мотивации, построенная на бюджетах центров ответственности и бизнес-процессов. Определены признаки, положенные в основу разделения бизнес-процессов на основные и вспомогательные, осуществлено проектирование финансовой структуры хозяйствующего субъекта.

В ходе проведенного исследования установлено, что система учета по центрам ответственности, бизнес-процессам, субпроцессам, видам работ и операциям является базой системы бюджетирования и обеспечивает руководителей информацией о достижении бюджетных показателей и причинах отклонений от них.

Исследование теоретических аспектов понятийного аппарата расходов, затрат и издержек позволяет сделать вывод о наличии разных подходов к их определению. Имеющиеся подходы сгруппированы по трем направлениям: расходы и затраты – это синонимы, понятие «расходы» шире понятия «затраты», понятие «расходы» более узкое, чем понятие «затраты». На наш взгляд, расходы являются обобщающим показателем, который объединяет затраты на производство, частично относимые на себестоимость производимой продукции, выполненных работ и услуг и незавершенного производства за отчетный период (то есть расходы по обычным видам деятельности), а также прочие расходы.

При рассмотрении классификации расходов определены наиболее важные их классификационные признаки применительно к процессно-ориентированным производствам пищевых продуктов. Рассмотрены технологические и организационные особенности производства кондитерских изделий и их влияние на процесс формирования расходов. Представлена классификация расходов по основным («Заготовление», «Вложения во внеоборотные активы», «Производство», «Предпродажная подготовка», «Маркетинг») и вспомогательным бизнес-процессам, которая позволит формировать бюджеты расходов по разным направлениям.

Важным вопросом при разработке системы бюджетирования расходов является создание учетно-аналитического обеспечения, необходимого как для осуще-

ствления оценки, контроля и анализа исполнения бюджетов, так и для измерения эффективности выполнения бизнес-процессов, видов работ и операций.

Представленная методика расчета бюджетов расходов позволяет построить бюджетирование расходов процессно-ориентированных производств и выделить его основные элементы: во-первых, использование классификатора бизнес-процессов, субпроцессов, видов работ и операций производства, классификаторов расходов по различным признакам (по статьям калькуляции, по элементам и др.); во-вторых, разработка бюджетов по статьям и элементам расходов по отдельным бизнес-процессам, субпроцессам, видам работ и операций, то есть по местам их возникновения; в-третьих, бюджеты по местам возникновения расходов позволяют сформировать бюджеты центров ответственности и рассчитать себестоимость объектов калькулирования (групп материалов и видов продукции).

Формирование учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов основано на использовании ABC-метода в сочетании с элементами системы учета затрат «директ-костинг». Это позволяет получить информацию о расходах по каждому бизнес-процессу, субпроцессу, видам работ и операциям в необходимых аналитических разрезах для осуществления бюджетирования, контроля и анализа, а также выявить неэффективные виды работ и операций, а следовательно, обеспечить рациональное использование ресурсов.

Предложенная методика учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов включает модернизацию действующих синтетических счетов бухгалтерского учета на основе их углубленной аналитики в соответствии с разработанными классификаторами расходов, а также бизнес-процессов, субпроцессов, видов работ и операций. В связи с этим усовершенствованы формы первичных документов путем ввода дополнительных показателей в виде шифров расходов по бизнес-процессам, субпроцессам, видам работ и операциям.

Предложен новый порядок корреспонденции счетов по учету расходов основных и вспомогательных бизнес-процессов и разработаны формы учетных регистров по учету расходов и калькулированию себестоимости продукции. Для включения отдельных видов косвенных расходов в себестоимость продукции

предложены драйверы и порядок их расчета.

Представленная методика учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов будет способствовать, на наш взгляд, формированию более аналитичной и качественной информации о расходах для последующего контроля и анализа исполнения бюджетов с целью принятия регулирующих управленческих решений.

Формирование внутренней управленческой отчетности является завершающей стадией создания учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов и представляет собой систему бюджетных и фактических значений, характеризующих результаты деятельности бизнес-процессов и центров ответственности за определенный промежуток времени.

Представлены этапы формирования управленческой отчетности для целей бюджетирования расходов в процессно-ориентированных производствах, определены информационные потребности пользователей о расходах различных уровней управления, система показателей по расходам, отражаемым в управленческой отчетности, разработаны формы и состав внутренней управленческой отчетности по субпроцессам, бизнес-процессам и центрам ответственности с необходимым набором учетных показателей по расходам.

Предложенный порядок формирования бюджетов, учетно-аналитической информации и внутренней управленческой отчетности по расходам положен в основу разработки методик анализа и контроля расходов в целях их эффективного использования.

Система контроля, с позиции его роли в системе бюджетирования, представляет собой совокупность методических приемов и способов, предназначенную для анализа и оценки эффективности управления расходами в течение бюджетного периода. В процессно-ориентированных структурах полномочиями контроля наделены руководители бизнес-процессов и субпроцессов, отвечающие за уровень расходов по местам их возникновения.

В работе определены этапы выполнения контроля расходов в процессно-ориентированных производствах, включающие установление показателей по

уровню расходов, создание системы измерения и отслеживания состояния параметров контроля расходов, сравнение реального состояния параметров контроля с бюджетными значениями, разработку критериев оценки результата сравнения и принятие решения по корректировке бюджета. По каждому бизнес-процессу рекомендованы схемы последовательности выполнения контрольных процедур и формы рабочей документации.

В работе рассмотрены вопросы организации стратегического контроля бюджетов, который может быть обеспечен путем использования системы сбалансированных показателей. В этих целях в диссертации разработан состав сбалансированных показателей по видам расходов в разрезе бизнес-процессов, позволяющих отслеживать ход выполнения управленческих решений с оценкой достигнутых результатов.

По результатам проведенного стратегического контроля руководство предприятия имеет возможность принять решения по корректировке выбранной стратегии или корректировке самих стратегических целей.

Предложенная методика осуществления контроля исполнения бюджетов расходов на предприятиях по производству пищевых продуктов дает возможность организовать целостную систему предварительного текущего, последующего и стратегического контроля, выявить причины и виновников отклонений, оперативно внести необходимые корректировки, обеспечив при этом эффективную деятельность подразделений и предприятия в текущей и долгосрочной перспективе.

В работе исследован методический инструментарий, применяемый при анализе расходов, включая оценку обоснованности составляемых бюджетов на стадии их утверждения, анализ динамики и состояния расходов по элементам и статьям в разрезе центров ответственности, бизнес-процессов и subprocessов с определением соотношения темпов роста, анализ отклонений в процессе исполнения бюджетов, оптимизацию затрат на основе приемов функционально-стоимостного анализа, прогнозный анализ расходов.

Предложенные методические подходы к проведению анализа исполнения бюджетов позволят правильно сформулировать задачи и цели бюджета плани-

руемого периода и разработать обоснованные рекомендации по устранению негативных явлений в деятельности предприятия.

Таким образом, процесс бюджетирования является важнейшим инструментом управления, фундаментом стратегии развития любой организации и позволяет решить целый ряд задач, связанных с управлением расходами предприятия на основе предложенного учетно-аналитического обеспечения.

Список использованных источников

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/2008) : утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. Бухгалтерская отчетность организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99) : приказ Минфина РФ № 43н от 06.07.1999 г. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
4. Учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/01) : утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н (ред. от 30.12.1999 г.). – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
5. Учет основных средств [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) : утв. приказом Минфина РФ от 30.03.2001г. № 26н (ред. от 24.12.2010 г.). – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
6. Доходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99) : утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. № 32н (ред. от 30.03.2001 г.). – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
7. Расходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) : утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999.г № 33н) (ред. от 30.03.2001 г.). – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
8. Учет нематериальных активов [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 14/2007) : утв. приказом Минфина РФ от 27.12.2007.г № 153н) (ред. от 24.12.2010 г.). – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
9. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому

учету (ПБУ 17/02) : утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002.г № 115н) (ред. от 18.09.2006 г.). – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

10. Учет расчетов по налогу на прибыль [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 18/02) : приказ Минфина РФ № 114н от 19.11.2002 г. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

11. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 07.05.03г.). – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

13. Системы менеджмента качества. Требования [Электронный ресурс] : ГОСТ Р ИСО 9001–2008 : утв. приказом Ростехрегулирования от 18.12.2008 г. № 471-ст. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

14. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] : Информация Минфина РФ № ПЗ-11/2013. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

15. Алборов, Р. А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) [Текст] / Р. А. Алборов. – М. : Дело и Сервис, 2005. – 224 с.

16. Аманжолова, Б. А. Бюджетирование как система оперативного планирования и контроля [Текст] / Б. А. Аманжолова. – Новосибирск : СибУПК, 2004. – 148 с.

17. Ананьина, Е. А. Контроллинг как инструмент управления предприятием [Текст] / Е. А. Ананьина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1998. – 279 с.

18. Андерсен, Б. Анализ основной причины. Упрощенные инструменты и методы : пер. с англ. [Текст] / Б. Андерсен. – ASQQualityPress, 1999. – 156 с.

19. Аньшин, В. М. Бюджетирование в компании: Современные технологии постановки и развития : учебное пособие [Текст] / В. М. Аньшин, И. Н. Царьков, А. Ю. Яковлева. – М. : Дело, 2005. – 240 с.
20. Апчерч, А. Управленческий учет : принципы и практика [Текст] / А. Апчерч; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
21. Атkinson, Э. Управленческий учет [Текст] / Э. Атkinson, Р. Банкер, Р. Каплан. – М. : Вильямс, 2005. – 877 с.
22. Батрин, Ю. Д. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий [Текст] / Ю. Д. Батрин. – М. : Высшая школа, 2001. – 253 с.
23. Баканов, М. И. Теория экономического анализа : учебник [Текст] / М. И. Баканов, М. В. Мельник, А. Д. Шеремет. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 536 с.
24. Бекетов, Н. В. Бюджетное планирование и бюджетирование на предприятии [Текст] / Н. В. Бекетов, А. С. Денисова // Экономический анализ : теория и практика. – 2008. – № 9. – С. 35 – 43.
25. Бекетов, Н. В. Использование процессно-ориентированного бюджетирования в анализе организационной структуры компании [Текст] / Н. В. Бекетов, А. С. Денисова, И. А. Елшина // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 9. – С. 25-32.
26. Блаженкова, Н. М. Организационно-методическая основа управленческого учета [Текст] / Н. М. Блаженкова // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 10. – С. 15 – 18.
27. Бондина, Н. Н. Бюджетирование – основа системы управления затратами [Текст] / Н. Н. Бондина // Международный сельскохозяйственный журнал. – 2011. – №11. – С. 28 – 32.
28. Бондина, Н. Н. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в отраслях АПК : монография [Текст] / Н. Н. Бондина, О. Н. Кагановская. – М. : КолосС, 2010. – 185 с.
29. Бочаров, В. В. Коммерческое бюджетирование [Текст] / В. В. Бочаров. –

СПб. : Питер, 2003. – 368 с.

30. Бригхэм, Ю. Финансовый менеджмент : полный курс [Текст] / Ю. Бригхэм, Л. Гапенски. – М. : Экономическая школа, 1997. – 1166 с.

31. Бримсон, Д. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании [Текст] / Д. Бримсон. – М. : Вершина, 2007. – 336 с.

32. Брызгалин, А. В. Профессиональный комментарий к положению о составе затрат [Текст] / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин. – М. : «Аналитика-Пресс», 1999. – 268 с.

33. Бурцев, В. В. Внутренний контроль сбытовой деятельности предприятий в современных условиях хозяйствования [Текст] / В. В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 6. – С. 28 – 34.

34. Бурцев, В. В. Система внутреннего контроля организации в современных условиях хозяйствования [Текст] / В. В. Бурцев // Аудиторские ведомости. – 1998. – № 8. – С. 18–23.

35. Бюджетирование : шаг за шагом [Текст] / Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков, Е. Глухов, Е. Бреслав. – СПб. : Питер, 2007. – 448 с.

36. Валебникова, Н. В. Современные тенденции управленческого учета [Текст] / Н. В. Валебникова, И. П. Василевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 53–58.

37. Васильев, А. А. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий [Текст] / А. А. Васильев. – Волгоград : ВГТУ, 2002. – 143 с.

38. Васин, Ф. П. Учет затрат по центрам ответственности [Текст] / Ф. П. Васин // Бухгалтерский вестник. – 2000. – № 5. – С. 24–29.

39. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям [Текст] / М. А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2004. – 576 с.

40. Вахрушина, М. А. Стратегический управленческий учет : Полный курс МВА [Текст] / М. А. Вахрушина, М. И. Сидорова, Л. И. Борисов. – М. : Рид Групп, 2011. – 192 с.

41. Вахрушина, М. А. Бюджетирование и управленческий контроль [Текст] / М. А. Вахрушина // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». – 2001. – выпуск 45.
42. Виханский, О. С. Стратегическое управление [Текст] / О. С. Виханский. – М. : Гардарики, 2003. – 292 с.
43. Витканова, А. П. Бюджетирование и контроль затрат в организации [Текст] / А. П. Витканова, Д. П. Миллер. – М. : Альфа-Пресс, 2006. – 104 с.
44. Войко, Д. В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием [Текст] / Д. В. Войко // Управленческий учет. – 2005. – № 3. – С. 4–12.
45. Волкова, О. Н. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях [Текст] / О. Н. Волкова. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 272 с.
46. Врублевский, Н. Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики : учеб. пособие для вузов [Текст] / Н. Д. Врублевский. – М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 376 с.
47. Вышегородцев, М. М. Управление бюджетом [Текст] / М. М. Вышегородцев. – М. : ДИС, 2002. – 160 с.
48. Гапонов, К. Взаимосвязь стратегического бюджетирования [Текст] / К. Гапонов // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – № 31. – С. 6–13.
49. Гапоненко, А. Л. Стратегическое управление : учебник [Текст] / А. Л. Гапоненко, А. П. Панкрухин. – М. : Омега-Л, 2004. – 472 с.
50. Глущенко, А. В. Бюджетирование в системе управленческого учета строительного холдинга : монография [Текст] / А. В. Глущенко, К. А. Арчакова. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2006. – 256 с.
51. Горбачева, Л. Постановка системы бюджетирования [Текст] / Л. Горбачева // Финансовая газета. – 2002. – № 20. – С. 4–12.
52. Гущина, И. Э. Бюджетирование в системе управленческого учета [Текст] / И. Э. Гущина // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 19. – С. 50–55.
53. Грюнинг, Х. Международные стандарты финансовой отчетности : практ.

рук. [Текст] / Х. Грюнинг, Ван М. Коэн. – М. : Весь мир, 2004. – 336 с.

54. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет : учеб. пособие для вузов [Текст] / К. Друри. – М. : ЮНИТИ, 1998. – 783 с.

55. Друри, К. Управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри. – М. : ЮНИТИ, 2002. – 1 412с.

56. Дугельный, А. П. Бюджетное управление предприятием : учеб.-практ. пособие [Текст] / А. П. Дугельный, В. Ф. Комаров. – М. : Дело, 2007. – 432 с.

57. Едророва, В. Н. Общая теория статистики [Текст] / В. Н. Едророва, М. В. Едророва. – М. : Юрист, 2001. – 512 с.

58. Елиферов, В. Г. Бизнес-процессы : Регламентация и управление [Текст] / В. Г. Елиферов, В. В. Репин. – М. : Инфра-М, 2008. – 319 с.

59. Ендовицкий, Д. А. Учетно-аналитические процедуры на этапах бюджетирования деятельности фирмы [Текст] / Д. А. Ендовицкий // Экономический анализ : теория и практика. – 2003. – № 7(10). – С. 10–13.

60. Ермакова, Н. А. Контрольно-информационные системы управлеческого учета [Текст] / Н. А. Ермакова. – М. : Экономистъ, 2005. – 296 с.

61. Ермакова, Н. А. Бюджетирование в системе управленческого учета [Текст]: дис. ... канд. экон. наук / Н. А. Ермакова. – Казань, 2000. – 243 с.

62. Ерофеева, В. А. Бухгалтерский учет с элементами налогообложения : учебник [Текст] / В. А. Ерофеева, Г. В. Клушанцева, В. Б. Кемте. – СПб. : Юрид. центр «Пресс», 2004. – 631 с.

63. Ерофеева, В.А. Учет, информация, управление : прямые и обратные связи [Текст] / В. А. Ерофеева. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 187 с.

64. Жаворонкова, Е. Н. Стратегический контроль в антикризисном управлении [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Е. Н. Жаворонкова. – М., 2007. – 26 с.

65. Зубарева, Е. В. Оперативный учет и контроль как составляющие процесса бюджетирования строительных организаций [Текст] / Е. В. Зубарева // Экономический анализ : теория и практика. – 2009. – № 12. – С. 13–19.

66. Ивахник, Д. Выбор оптимального бюджета [Текст] / Д. Ивахник,

А. Твердохлеб // Финансовый директор. – 2005. – № 6. – С. 19–26.

67. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / В. Б. Ивашкевич. – М. : Экономист, 2003. – 618 с.

68. Ивашкевич, В. Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат [Текст] / В. Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 56–59.

69. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерские термины и определения. Учебное пособие [Текст] / В. Б. Ивашкевич. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2008. – 163 с.

70. Ивашкевич, В. Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу [Текст] / В. Б. Ивашкевич. – М. : Инфра-М, 2009. – 192 с.

71. Каверина, О. Д. Управленческий учет : системы, методы, процедуры : пособие для специалистов [Текст] / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 352 с.

72. Каверина, О. Д. Управленческий учет [Текст] / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 350 с.

73. Каплан, Р. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей [Текст] : пер. с англ. / Р. Каплан, Д. Нортон . – М. : Олимп-Бизнес, 2004. – 416 с.

74. Каплан, Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию [Текст] / Р. Каплан, Д. Нортон. – М. : Олимп-Бизнес, 2005. – 600 с.

75. Карпов, А. Е. Бюджетирование как инструмент управления (Серия «Просто о сложном»). Книга 1 [Текст] / А. Е. Карпов. – М. : Изд-во «Результат и качество», 2005. – 314 с.

76. Карпова, Т. П. Управленческий учет [Текст] / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 350 с.

77. Карминский, А. М. Теоретические основы и методология построения системы контроллинга процессов управления промышленными предприятия : автореф. дис. ... д-ра экон. наук [Текст] / А. М. Карминский. – М., 2008. – 32 с.

78. Качалин, В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стан-

дартами GAAP [Текст] / В. В. Качалин. – М. : Дело, 1998. – 432 с.

79. Керимов, В. Э. Управленческий учет : учебник [Текст] / В. Э. Керимов. – М. : Издат.-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. – 268 с.

80. Керимов, В. Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов [Текст] / В. Э. Керимов. – М. : Дашков и К, 2008. – 480с.

81. Киперман, Г. Я. Популярный экономический словарь [Текст] / Г. Я. Киперман, Б. С. Сурганов. – М. : Экономика, 1993. – 252 с.

82. Кобченко, А. Как добиться исполнения бюджета [Текст] / А. Кобченко // Финансовый директор. – 2004. – № 6. – С. 39–45.

83. Ковалев, В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. – М. : ТК Велби, 2002. – 268 с.

84. Ковалев, В. В. Введение в финансовый менеджмент [Текст] / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 768 с.

85. Колесник, Н. Ф. Методология и организация учетно-информационного обеспечения управления расходами непроизводительного характера [Текст] : дис. ... д-ра экон. наук / Н. Ф. Колесник. – Саранск, 2006. – 454 с.

86. Колесник, Н. Ф. Контроль расхода ресурсов в системе нормативного учета затрат [Текст] / Н. Ф. Колесник, В. И. Осипов // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. – 2013. – №1. – С. 263–268.

87. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет [Текст] / Н. П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 592 с.

88. Кондратова, И. Г. Основы управленческого учета : учеб. пособие [Текст] / И. Г. Кондратова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 160 с.

89. Константинов, В. А. Управленческий учет как часть управленческой учетно-аналитической системы [Текст] / В. А. Константинов, И. А. Маслова // Управленческий учет. – 2007. – № 6. – С. 32–36.

90. Корнеева, Т. А. Корпоративный контроль в системе менеджмента : дис. ... д-ра экон. наук [Текст] / Т. А. Корнеева. – Самара, 2006. – 351 с.

91. Корольков, В. Ф. Процессы управления организацией [Текст] / В. Ф. Корольков, В. В. Брагин. – Ярославль : Яртелеком, 2001. – 415 с.

92. Коротаевский, А. Г. Корреляционный и регрессионный анализ в экономических исследованиях : учеб. пособие [Текст] / А. Г. Коротаевский, И. А. Иванова. – Саранск : СВМО, 2006. – 84 с.
93. Кузьмина, М. С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы [Текст] / М. С. Кузьмина. – М. : КноРус, 2010. – 248 с.
94. Куттер, М. И. Теория бухгалтерского учета : учебник [Текст] / М. И. Куттер. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 639 с.
95. Ларин, А. П. Интеграция функций учета и планирования в системе бюджетирования [Текст] : дис. ... канд. экон. наук / А. П. Ларин. – Новосибирск, 2005. – 252 с.
96. Либерман, И. А. Управление затратами [Текст] / И. А. Либерман. – М. : МарТ, 2006. – 618 с.
97. Лукичева, Л. И. Управленческие решения [Текст] / Л. И. Лукичева, Д. Н. Егорычев. – М. : Омега-Л, 2006. – 383 с.
98. Лучко, О. Н. Моделирование бизнес-процессов : учеб. пособие [Текст] / О. Н. Лучко, В. А. Маренко. – Омск, 2007. – 125 с.
99. Макарьева, В. И. Анализ финансово-хозяйственной деятельности организации [Текст] / В. И. Макарьева, Л. В. Андреева. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 264 с.
100. Максимов, К. В. Процесс формирования системы внутреннего контроля в компании [Текст] / К. В. Максимов // Вестник Казанского государственного технологического университета. – 2006. – № 4. – С. 26– 29.
101. Манюшко, Е. В. Процессно-ориентированное бюджетирование в промышленной компании [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Е. В. Манюшко. – Ростов н/Д, 2009. – 27с.
102. Маняева, В. А. Учетно-информационное обеспечение бюджетирования расходов организации в стратегическом контроллинге : монография [Текст] / В. А. Маняева. – Самара : Изд-во Самар. гос. экон. ун-та, 2010. – 180 с.
103. Маняева, В. А. Методология управленческого учета расходов органи-

зации в системе стратегического контроллинга : монография [Текст] / В. А. Маняева. – М. : ИД «Экономическая газета», 2011. – 286 с.

104. Маняева, В. А. Бюджетирование расходов организации в стратегическом управленческом учете [Текст] / В. А. Маняева // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 1. – С. 268–272.

105. Маняева, В. А. ABC-метод – информационная система стратегического управленческого учета расходов по видам деятельности [Текст] / В. А. Маняева // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 2. – С. 32–37.

106. Маркарьян, Э. А. Управленческий анализ в отраслях : учеб. пособие [Текст] / Э. А. Маркарьян, С. Э. Маркарьян, Г. П. Герасименко. – М. ; Ростов н/Д : МарТ, 2004. – 189 с.

107. Маслова, И. А. Нормативный метод учета затрат и формирования себестоимости [Текст] / И. А. Маслова, О. Э. Савина // Управленческий учет. – 2005. – № 5. – С. 77–82.

108. Мейер, В. Оценка эффективности бизнеса [Текст] / В. Мейер, В. Маршал. – М. : Вершина, 2004. – 272 с.

109. Миддлтон, Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений [Текст] / Д. Миддлтон. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1997. – 408 с.

110. Мизиковский, И. Е. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие [Текст] / И. Е. Мизиковский, А. Н. Милосердова, В. Н. Ясенев. – Магистр, 2012. – 109 с.

111. Мизиковский, Е. А. Нормативный учет себестоимости продукции вспомогательных производств [Текст] / Е. А. Мизиковский. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 199 с.

112. Мицкевич, А. Управление затратами и прибылью [Текст] / А. Мицкевич. – М. : ОЛМА-ПРЕСС Инвест : Ин-т экон. стратегий, 2003. – 192 с.

113. Мишин, Ю. А. Управленческий учет : управление затратами и результатами производственной деятельности : монография [Текст] / Ю. А. Мишин. – М. : Дело и Сервис, 2002. – 176 с.

114. Наринский, А. С. Контроль в условиях рыночной экономики [Текст] /

А. С. Наринский, Н. Г. Гаджиев. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 175 с.

115. Немировский, И. Б. Бюджетирование : От стратегии до бюджета – пошаговое руководство [Текст] / И. Б. Немировский, И. А. Стражукова. – М. : Вильямс, 2006. – 512 с.

116. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсен, Д. Колдуэлл. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 486 с.

117. Николаева, О. Е. Управленческий учет [Текст] / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – М. : УРСС, 2000. – 368 с.

118. Николаева, О. Е. Стратегический управленческий учет [Текст] / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – М. : УРСС, 2003. – 303 с.

119. Николаева, С. А. Доходы и расходы организации : Практика, теория, перспективы [Текст] / С. А. Николаева. – М. : Аудит-фирма ЦБА : Аналитика-пресс, 2000. – 203 с.

120. Олве, Н. Баланс между стратегией и контролем [Текст] / Н. Олве, К. Петри. – СПб. : Питер, 2005. – 320 с.

121. Олве, Н. Оценка эффективности деятельности компании : практическое руководство по использованию системы сбалансированных показателей [Текст] / Н. Олве, Ж. Рой, М. Ветер. – М. : Вильямс, 2003. – 304 с.

122. Палий, В. Ф. Организация управленческого учета [Текст] / В. Ф. Палий. – М. : Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.

123. Палий, В. Ф. Современный бухгалтерский учет [Текст] / В. Ф. Палий. – М. : Бухгалтерский учет, 2003. – 792 с.

124. Палий, В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) [Текст] / В. Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 279 с.

125. Палий, В. Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета [Текст] / В. Ф. Палий, В. В. Палий // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С. 58–62.

126. Пискунов, В. А. Учетно-информационное обеспечение в управлении расходами промышленного предприятия [Текст] : дис. ... д-ра экон. наук / В. А. Пискунов. – СПб., 2005. – 352 с.

127. Пискунов, В. А. Учет и контроль расходов коммерческой организации : Проблемы теории и практики [Текст] / В. А. Пискунов. – СПб., Изд-во «Юридический центр Пресс», 2004. – 260 с.

128. Пискунов, В. А. Роль учета затрат по центрам ответственности в системе бюджетирования [Текст] / В. А. Пискунов, А. В. Новиков // Экономические науки. – 2003. – № 5. – С. 81–83.

129. Попова, Л. В. Бюджетирование на микро- и макроуровне : учеб. пособие [Текст] / Л. В. Попова, В. А. Константинов. – М. : Дело и сервис, 2009. – 288 с.

130. Попова, Л. В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы [Текст] / Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, И. А. Маслова // Финансовый менеджмент. – 2003. – № 5. – С. 3 – 12.

131. Попова, Л. В. Метод «директ-костинг» в управленческом учете [Текст] / Л. В. Попова, И. А. Маслова, Б. Г. Маслов // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 19. – С. 66–67.

132. Попченко, Е. Л. Бизнес-контроллинг [Текст] / Е. Л. Попченко, Н. Б. Ермасова. – М. : Альфа-Пресс, 2006. – 284 с.

133. Пашигорева, Г. И. Система управленческого учета и анализа [Текст] / Г. И. Пашигорева, О. С. Савченко. – СПб. : Питер, 2002. – 176 с.

134. Портер, М. Конкуренция [Текст] / М. Портер ; пер. с англ. под ред. О. Л. Пелявский. – М. : Вильямс, 2005. – 608 с.

135. Пузов, Е. Н. Подходы к оценке и анализу эффективности бизнеса в рамках процессно-ориентированного управления [Текст] / Е. Н. Пузов, С. Н. Яшин // Экономический анализ : теория и практика. – 2007. – № 16. – С. 21–28.

136. Рашитов, Р. С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете [Текст] / Р. С. Рашитов. – М. : Финансы, 1979. – 128 с.

137. Репин, В. В. Два понимания процессного подхода к управлению предприятием [Текст] / В. В. Репин // Методы менеджмента качества. – 2003. – № 4. – С. 5–11.

138. Рожнова, О. В. Информационное пространство финансового учета :

монография [Текст] / О. В. Рожнова. – М. : Изд-во Финансовой акад., 2000. – 112 с.

139. Рожнова, О. В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат [Текст] / О. В. Рожнова. – М. : Экзамен, 2003. – 192с.

140. Рубцов, С. В. Уточнение понятия «бизнес-процесс» [Текст] / С. В. Рубцов // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 6. – С. 26–33.

141. Рыбакова, О. В. Бухгалтерский управленческий учет и бюджетирование [Текст] / О. В. Рыбакова. – М. : РАГС, 2010. – 332 с.

142. Рябчиков, М. П. Контроль финансово-хозяйственной деятельности на промышленных предприятиях [Текст] / М. П. Рябчиков. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 159 с.

143. Савенков, Д. Л. Стратегический управленческий учет [Текст] / Д. Л. Савенков; ТГУС. – Тольятти, 2006. – 191 с.

144. Савицкая, Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебник [Текст] / Г. В. Савицкая – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 512 с.

145. Самочкин, В. Н. Гибкое развитие предприятия : Эффективность и бюджетирование [Текст] / В. Н. Самочкин, Ю. Б. Пронин, Е. Н. Логачева. – М. : Дело, 2000. – 352 с.

146. Скоун, Т. Управленческий учет [Текст] / Т. Скоун. – М. : ЮНИТИ, 1997. – 179 с.

147. Соколов, А. Ю. Формирование информации о затратах в системе управленческого учета [Текст] / А. Ю. Соколов. – М. : Бухгалтерский учет, 2007. – 176 с.

148. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней [Текст] / Я. В. Соколов. – М. : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

149. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.

150. Соловьева, О. В. Международная практика учета и отчетности : учебник [Текст] / О. В. Соловьева. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 332 с.

151. Сорокина, М. М. Бюджетное планирование и прогнозирование [Текст] / М. М. Сорокина. – Н-ск. : СибАГС, 2003. – 104 с.
152. Сумин, А. Практический опыт внедрения бюджетного управления [Текст] / А. Сумин, А. Котов // Управление компанией. – 2003. – № 1. – С. 11–16.
153. Трубочкина, М. И. Управление затратами предприятия [Текст] / М. И. Трубочкина. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 218 с.
154. Ульянов, И. П. Оперативный учет в учетно-аналитической системе [Текст] / И. П. Ульянов, Л. В. Попова // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 3. – С. 5–9.
155. Усатова, Л. В. Учетно-аналитическое обеспечение управления бизнес-процессами : теория, методология и практика : монография [Текст] / Л. В. Усатова, С. В. Холоденко. – М. : Дашков и К, 2012. – 192 с.
156. Усатова, Л. В. Формирование учетно-аналитической системы на предприятиях [Текст] / Л. В. Усатова // Управленческий учет. – 2008. – № 9. – С. 17–25.
157. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы : учебно-методическое пособие [Текст] / Л. В. Попова, И. А. Маслова, С. А. Алимов, М. М. Коростелкин. – М. : Дело и Сервис, 2007. – 448 с.
158. Федорова, Г. В. Информационные технологии бухгалтерского учета, анализа и аудита [Текст] / Г. В. Федорова. – М. : Омега-Л, 2004. – 304 с.
159. Фомин, В. П. Анализ сбалансированности показателей развития предприятия [Текст] / В. П. Фомин. – Самара : Содружество, 2008. – 208 с.
160. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях [Текст] / Л. В. Попова, И. А. Маслова, В. А. Константинов, М. М. Коростелкин. – М. : Дело и Сервис, 2007. – 224 с.
161. Фролова, Т. В. Бюджетирование затрат в производстве [Текст] / Т. В. Фролова. – Н-ск. : СибУПК, 2002. – 68 с.
162. Хаммер, М. Реинжиниринг корпорации : Манифест революции в бизнесе [Текст] / М. Хаммер, Дж. Чампи; пер. с англ. Ю. Е. Корнилович. – М. : Манн,

Иванов и Фербер, 2006. – 287 с.

163. Хан, Д. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга : пер. с нем. / Д. Хан, Х. Хунгенберг; под ред. Л.Г. Головича, М.Л. Лукашевича. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 928 с.

164. Харитонов, Е. Н. Бюджетирование как инструмент оперативного управления предприятием [Текст] : дис. ... канд. экон. наук / Е. Н. Харитонов. – М. : МГИСС, 2002. – 195 с.

165. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда.; пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

166. Хорин, А. Н. Стратегический анализ : учеб. пособие [Текст] / А. Н. Хорин, В. Э. Керимов. – М. : Эксмо, 2009. – 480 с.

167. Хорнгрен, Ч. Управленческий учет, 10-е издание [Текст] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – Пер. с англ. – СПб. : Питер, 2007. – 1008 с.

168. Хоружий, Л. И. Управленческий учет затрат [Текст] / Л. И. Хоружий // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 4. – С. 39–44.

169. Хоружий, Л. И. Становление и развитие управленческого учета в сельском хозяйстве : дис. ... д-ра. экон. наук [Текст] / Л. И. Хоружий. – М. : МГИСС, 2004. – 43 с.

170. Хоуп, Д. За гранью бюджетирования. Как руководителям выбраться из ловушки ежегодных планов [Текст] / Д. Хоуп, Р. Фрейзер; пер. с англ. Р. В. Кашеева. – М., СПб. : Вершина, 2007. – 272 с.

171. Хруцкий, В. Е. Внутрифирменное бюджетирование : Настольная книга по постановке финансового планирования [Текст] / В. Е. Хруцкий, Т. В. Сизова, В. В. Гамаюмов – 2-е изд. перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 464 с.

172. Цыркунова, Т. А. Бюджетирование в системе управления коммерческой организации [Текст] / Т. А. Цыркунова. – Н-ск. : НГАЭиУ, 2000. – 150 с.

173. Чая, В. Т. Аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета [Текст] / В. Т. Чая, Н. И. Чупахина // Экономический ана-

лиз : теория и практика. – 2007. – № 18. – С. 9–16.

174. Чая, В. Т. Перспективы развития управленческого учета [Текст] / В. П. Чая, Н. И. Чупахина // Экономический анализ : теория и практика. – 2007. – № 22. – С. 2-14.

175. Чая, В. Т. Теоретические предпосылки формирования и развития управленческого учета затрат на производство [Текст] / В. Т. Чая, А. В. Булаков, Н. Г. Барышникова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 4. – С. 183–194.

176. Шанк, Дж. Стратегическое управление затратами [Текст] / Дж. Шанк, В. Гавиндараджан. – СПб. : Бизнес-Микро, 1999. – 278 с.

177. Шеремет, А. Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций [Текст] / А. Д. Шеремет, Е. В. Негашев. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 237 с.

178. Шеремет, А. Д. Управленческий учет : Учебник / А. Д. Шеремет, О. Е. Николаева, С. И. Полякова / Под ред. А. Д. Шеремета. – 3-е изд. перераб. и доп. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. – 344 с.

179. Шигаев, А. И. Контроллинг стратегии развития предприятия : учебное пособие [Текст] / А. И. Шигаев. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 351 с.

180. Шим, Д. К. Основы коммерческого бюджетирования [Текст] / Д. К. Шим, Д. Г. Сигел. – СПб. : Азбука, 2001. – 496 с.

181. Шохин, С. О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России [Текст] / С. О. Шохин, Л. И. Воронина. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 238 с.

182. Щиборщ, К. В. Бюджетирование деятельности промышленного предприятия России [Текст] / К. В. Щиборщ. – М. : Дело и Сервис, 2004. – 290 с.

183. Энтони, Р. Учет : ситуации и примеры [Текст] / Р. Энтони, Дж. Рис. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

184. Юрасова, И. О. Стратегический управленческий учет [Текст] / И. О. Юрасова // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 24. – С. 67–70.

185. Connoly, T. An integrated activity-based approach to budgeting [Text] / T. Connoly, G. Ashworth // Management Accounting. – 1994. – March. – P. 32–37.

186. Davenport, T. N. Process innovation : reengineering work through information technology [Text] / T. N. Davenport. – Boston, Mass. : Harvard Business School Press, 1993. – 337 p.

187. Davenport, T. N. The New Industrial Engineering: Information Technology and Business Process Redesign [Text] / T. N. Davenport, J. E. Short // Sloan Management Review. – 1990. – Summer. – P. 11–27.

188. Edvinsson, L. Intellectual capital : realizing your company's true value by finding its hidden brainpower / L. Edvinsson, M. S. Malone. – N.Y. : Harper Business, 1997. – 225 p.

189. Kaplan, R. S. Strategy Maps : Converting Intangible assets into Tangible Outcomes [Text] / R. S. Kaplan, D. P. Norton. – Boston : Harvard Business School, 2007. – 324 p.

190. Kaplan, R. S. The Execution Premium : Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage [Text] / R. S. Kaplan, D. P. Norton. – Boston : Harvard Business School, 2010. – 336 p.

191. Porter, M. E. How Information Gives You Competitive Advantage [Text] / M. E. Porter, V. E. Millar // Harvard Business Review. – 1985. – July – August. – P. 149–160.

192. Porter, M. E. On Competition, Updated and Expanded Edition [Text] / M. E. Porter. – Boston : Harvard Business School Press, 2008. – 348 p.

193. Porter, M. E. Teisberg. Redefining Health Care : Creating Value-Based Competition on Results [Text] / M. E. Porter, O. Elizabeth. – Boston : Harvard Business School Press, 2006. – 352 p.

194. Porter, M. E. Competitive Advantage [Text] / M. E. Porter. – N.Y. : Free Press, 1985. – 258 p.

195. Porter, M. E. Competitive Strategy : Techniques for Analyzing Industries and Competitors [Text] / M. E. Porter. – N.Y. : Free Press, 1980. – 285 p.

Приложение 1

Понятие «бюджетирование» в экономической литературе

Авторы	Определения
1	2
Б.А. Аманжолова	«Бюджетирование - важный инструмент управленческого контроля. Бюджетирование – это система оперативного планирования» [16, с. 66]
Н.В. Бекетов, А.С. Денисова	«Бюджетирование – процесс разработки конкретных бюджетов в соответствии с целями оперативного планирования» [24, с. 14]
Н.М. Блаженкова	«Бюджетирование представляет ... элемент метода управленческого учета. Бюджетирование в широком смысле подразумевает разработку так называемых операционных бюджетов ... на основе которых формируются основные (финансовые) бюджеты» [26, с. 77]
М.А. Вахрушина	«Бюджетирование: количественное и финансовое выражение планов деятельности организации, координирующее и конкретизирующие в цифрах проекты руководителями ... процесс сегментарного планирования» [40, с. 37]
О.Н. Волкова	«Бюджетирование – процесс согласованного планирования и управления деятельностью организации с помощью бюджетов (смет) и экономических показателей, позволяющих определить вклад каждого подразделения и каждого менеджера в достижении общих целей» [45, с. 41]
Л. Горбачева	«Бюджетирование – процесс разработки, согласования и утверждения бюджетов и контроля за их фактическим исполнением» [51]
К.А. Арчакова, А.В. Глущенко	«Бюджетирование – то не просто констатации ожидаемых и свершившихся событий, это мощнейший инструмент управленческого учета, призванный обеспечить формирование информационного пространства для принятия эффективных управленческих решений» [50, с. 39]
А.П. Дугельный, В.Ф. Комаров	«В узком смысле бюджетирование – это финансовое планирование на предприятии... В расширенном смысле бюджетирование – это технология хозяйственного планирования ... технология управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия» [56, с. 16]
Е.В. Зубарева, П.А. Фомин	«Процесс бюджетирования рассматривается как технология составления по всем структурным подразделениям или программам плана развития организации... механизм оперативного учета и контроля. Бюджетирование представляет комплексную процедуру, увязывающую различные аспекты деятельности организации» [65, с. 43]
В.Б. Ивашкевич	«Бюджетирование в общем виде можно представить как информационную систему внутрифирменного, корпоративного управления с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами ... бюджетирование является интегрированной системой, обобщающей данные планирования, учета и контроля доходов и расходов, но и формирующих их процессов и величин» [67, с. 450]
О.Д. Каверина	«Бюджетирование является составной частью одной из основных функций управления – планирования» [72, с. 244]

Окончание приложения 1

1	2
И.Б. Немировский, И.А. Стражукова	«Бюджетирование – это технология финансового планирования, учета и контроля используемых ресурсов, доходов и расходов компании от определенного бизнеса на всех уровнях и по всем бизнес-процессам, позволяющая анализировать прогнозируемые и фактические показатели деятельности; это также механизм перераспределения ресурсов между подразделениями компании» [115, с. 96]
Е.Л. Попченко, Н.Б. Ермасова	«Под бюджетирование следует понимать технологию составления скоординированного по всем подразделениям или функциям плана работы организации, ... а также механизма оперативно-тактического управления» [132, с. 213]
В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюмов	«Бюджетирование – это технология финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от бизнеса на всех уровнях управления... Бюджетирование – это технология составления, корректировки, контроля и оценки исполнения финансовых планов, а потому бюджетирование превращается в основу всех технологий внутрифирменного управления» [171, с. 22]
Е.Н. Пузов, С.Н. Яшин	«Бюджетирование на основе действий – это коллективный процесс управления системой бюджетов предприятия, позволяющий согласовать деятельность предприятий и подчинить ее общей стратегической цели» [135, с. 14]
В.Е. Щиборщ	«Бюджетирование – процесс составления и реализации бюджета в практической деятельности предприятия» [182, с. 23]

Приложение 2

Понятие «бюджет» в экономической литературе

Авторы	Определения
Б.А. Аманжолова	«Бюджет – это оперативный план, скоординированный по функциям (продажи, производство, финансовые результаты) и по структурным подразделениям, облекающий выработанные стратегические цели в форму конкретных показателей» [16, с. 60]
М.А. Вахрушина, К. Друри, А. Яругова	«Смета (или бюджет) представляет собой финансовый документ, созданный до выполнения предполагаемых действий. Это прогноз будущих финансовых операций... Бюджет является количественным выражением планов деятельности и развития организации, координирующим и конкретизирующим в цифрах проекты руководителей» [40, с. 325; 55]
О.Н. Волкова	«Бюджет – количественно детализированный план деятельности организации в целом и отдельных его сегментов, направленный на достижение целей организации» [45, с. 42]
В.Б. Ивашкевич	«Бюджет можно представить и как финансовый инструмент... Бюджеты отражают цели и задачи каждого подразделения, каждого центра ответственности и всего предприятия в целом» [67, с. 451 – 452]
О.Д. Каверина	«Бюджет – количественное выражение плана в натуральных и денежных измерениях» [72, с. 244]
Т.П. Карпова	«Бюджет – количественное выражение плана, средство контроля за его выполнением и метод регулирования» [76, с. 182]
Е.С. Стоянова, И.А. Бланк Р. Энтони	«Бюджет – количественное воплощение плана, характеризующее доходы и расходы на определенный период, и капитал, который необходимо привлечь для достижения заданных планом целей» [183]
Х. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар	«Бюджет – количественное выражение предложенного менеджерами плана действий на будущий период времени, помощь в его координации и осуществлении» [167, с. 249]
В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюмов	«Бюджет – это финансовый план, охватывающий все стороны деятельности организации, позволяющий сопоставить все понесенные затраты и полученные результаты в финансовых терминах на предстоящий период времени в целом и по отдельным подпериодам» [171, с. 22]
Дж. Шим, Дж. Г. Сигел	«Бюджет олицетворяет собой набор финансовых прогнозов или финансовых планов и описывает цели компании в терминах выполнения конкретных финансовых и операционных задач» [180]
К.В. Щиборщ	«Бюджет – это количественное выражение централизованно устанавливаемых показателей плана предприятия на определенный период по использованию капитальных, товарно-материальных, финансовых ресурсов; привлечению источников финансирования текущей и инвестиционной деятельности; доходам и расходам; движению денежных средств; инвестициям» [182, с. 20]

Приложение 3

Классификатор основных бизнес-процессов, subprocessов, видов работ и операций производства пищевых продуктов

Бизнес-процесс	Шифр	Субпроцесс	Шифр	Виды работ	Шифр	Операции	Шифр
1	2	3	4	5	6	7	8
Заготовление	01	Закупка	0101	Определение потребностей в материальных ресурсах Выбор поставщиков Оформление договоров	010101 010102 010103		
		Транспортировка	0102	Разгрузка	010201		
		Складирование	0103	Контроль качества сырья и материалов	010301		
		Хранение	0104	Документальное оформление Отпуск в производство	010401 010402		
Вложения во внеоборотные активы	02	Строительство объектов основных средств	0201	Выбор поставщиков и подрядчиков Заключение договоров и контроль за их исполнением	020101 020102		
		Приобретение объектов основных средств	0202	Выбор поставщиков Заключение и оформление договоров Приемка и оформление документов	020201 020202 020203		
		Приобретение нематериальных активов	0203	Выбор поставщиков Заключение и оформление договоров Приемка и оформление документов	020301 020302 020303		

Продолжение приложения 3

1	2	3	4	5	6	7	8
Вложения во внеоборотные активы	02	Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ	0204	Выбор поставщиков и подрядчиков	020401		
				Заключение договоров	020402		
				Приемка и оформление документов по приобретенным технологиям	020403		
				Модернизация активов	020404		
Производство	03	Производство мармелада	0301	Приготовление рецептурной смеси	030101		
				Варка	030102		
				Формовка	030103	Формование в решетках Формование в лотках	03010301 03010302
				Резка	030104		
				Сушка	030105	Сушка на сушилках туннельного типа	03010501
				Укладка	030106	Укладка на укладочных конвейерах или на столах Укладка в коробки Укладка в лотки	03010601 03010602 03010603
		Производство конфет	0302	Приготовление рецептурной смеси	030201	Приготовление пралиновых масс на меланжерах	03020101
				Варка	030202	Варка сиропа в варочных котлах	03020201
				Выстойка корпусов конфет	030203	Выстойка массовых сортов конфет в конвейерном шкафу	03020301
						Выстойка розничных сортов на лотках	03020302

Продолжение приложения 3

1	2	3	4	5	6	7	8
Производство	03	Производство конфет	0302	Транспортирование корпусов конфет на глазировочную машину	030204	Очистка корпусов конфет от крахмала перед подачей на глазировочную машину	03020401
				Завертка	030205		
				Упаковка	030206		
		Производство печенья, вафель, пряников	0303	Приготовление рецептурной смеси	030301		
				Приготовление теста	030302	Приготовление теста для сахарных сортов в тестомесильных машинах непрерывного действия	03030201
						Для затяжных сортов и крекера – в тестомесильных машинах периодического действия	03030202
						Загрузка муки в тестомесильные машины	03030203
				Формовка	030303	Формование на паточно-механизированных линиях	03030301
				Выпечка	030304	Выпечка в бисквитных и вафельных конвейерных печах	03030401
				Охлаждение	030305	Охлаждение на паточных линиях	03030501
				Завертка	030306		
				Упаковка	030307		
		Производство плиточного шоколада и какао-порошка	0304	Сортировка	030401	Сортировка ядер ореха	03040101

Продолжение приложения 3

1	2	3	4	5	6	7	8
Производство	03	Производство плиточного шоколада и какао-порошка	0304	Обжарка	030402	Обжарка какао-бобов и ядер ореха	03040201
				Охлаждение	030403	Охлаждение ядер ореха при разгрузке	03040301
				Дробление	030404	Дробление обжаренных какао-бобов	03040401
				Приготовление шоколадных масс	030405	Составление купажа какао-крупки	03040501
						Отжим какао тертого	03040502
						Выработка какао-масла	03040503
						Конширование шоколадных масс	03040504
				Отливка	030406		
Предпродажная подготовка	04	Складирование	0401	Прием продукции на склад и оформление документов	040101		
		Упаковка	0402	Упаковка продукции на складе	040201		
		Хранение	0403	Хранение продукции	040301		
		Отгрузка	0404	Планирование поставок продукции	040401		
				Заключение договоров с покупателями	040402		
Маркетинг	05	Исследование рынка продукции	0501	Определение потребностей покупателей	050101		

Продолжение приложения 3

1	2	3	4	5	6	7	8
Маркетинг	05	Исследование рынка поставщиков	0502				
		Продвижение продукции	0503	Составление плана продаж Реклама и продвижение продукции Оценка эффективности рекламы и уровня ее финансирования Разработка прогноза спроса на продукцию	050301 050302 050303 050304		
Управление персоналом	06			Разработка кадровой политики Определение расходов на оплату труда Определение требований к трудовым ресурсам Поиск, подбор и прием персонала Разработка программ обучения и профориентации персонала Определение показателей производительности труда Осуществление материального и морального стимулирования	060001 060002 060003 060004 060005 060006 060007		

Продолжение приложения 3

1	2	3	4	5	6	7	8
Управление финансами и учетом	07			Учет внеоборотных активов	070001		
				Учет оборотных активов	070002		
				Учет расчетов	070003		
				Учет оплаты труда персонала	070004		
				Сводный учет расходов по организации	070005		
				Составление бухгалтерской финансовой отчетности	070006		
				Разработка бюджетов	070007		
				Управление денежными потоками предприятия	070008		
				Формирование управленческой отчетности	070009		
				Организация контроля за финансовыми показателями по расходам организации	070010		
				Формирование информации о налогах	070011		
				Управление налогами	070012		
Управление информационными технологиями	08			Разработка требований к информации	080001		
				Выбор информационных систем	080002		
				Определение информационных технологий	080003		

Окончание приложения 4

1	2	3	4	5	6	7	8
				Разработка системы информационной поддержки предприятия	080004		
				Установление базы данных	080005		
				Осуществление поиска информации	080006		
				Управление документированием и фиксированием	080007		

Приложение 4
Классификатор расходов по бизнес-процессу «Заготовление»

Классификационный признак	Шифр признака	Группа расходов	Шифр группы расходов	Статья расходов	Шифр статьи расходов*
1	2	3	4	5	6
Элементы расходов	10000	Материальные затраты	10100	Материальные затраты, связанные с бизнес-процессом	10101
		Затраты на оплату труда	10200	Заработная плата работников процесса заготовления	10201
		Отчисления на социальные нужды	10300	Отчисления на социальные нужды от заработной платы работников процесса заготовления	10301
		Амортизация	10400	Амортизация оборудования складов материалов	10401
				Амортизация зданий, сооружений и других основных средств процесса заготовления	10402
		Прочие затраты	10500	Командировочные расходы	10501
				Представительские расходы	10502
				Расходы на рекламу	10503
				Расходы по текущей аренде имущества	10504
				Расходы на медицинский осмотр работников	10505
				Расходы по подготовке и переподготовке кадров	10506
				Расходы по продаже, выбытию и прочему списанию основных средств и других активов	10507
				Расходы на услуги связи	10508
				Расходы на информационные и консультационные услуги	10509
					10510
Включение в себестоимость	20000	Группа материальных запасов	20100–29900	Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику	20101
				Суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов	20102

Продолжение приложения 4

1	2	3	4	5	6
Включение в себестоимость	20000	Группа материальных запасов	20100–29900	Таможенные пошлины	20103
				Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы	20104
				Затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию	20105
				Затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов	20106
				Затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации	20107
				Затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором	20108
				Начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит)	20109
				Начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов	20110
				Затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (затраты по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг)	20111

Продолжение приложения 4

1	2	3	4	5	6
Включение в себестоимость	20000	Группа материальных запасов	20100–29900	Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов	20112
Центр ответственности - руководитель бизнес-процесса	30000	По статьям расходов		Материальные затраты, связанные с бизнес-процессом	30001
				Заработная плата работников процесса заготовления	30002
				Отчисления на социальные нужды от заработной платы работников процесса заготовления	30003
				Амортизация основных средств процесса заготовления	30004
				Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику	30005
				Суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов	30005
				Таможенные пошлины	30007
				Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы	30008
				Затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию	30009
				Затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов	30010
				Затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации	30011

Продолжение приложения 4

1	2	3	4	5	6
Центр ответственности - руководитель бизнес-процесса	30000	По статьям расходов		Затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором	30012
				Начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит)	30013
				Начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов	30014
				Затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (затраты по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг	30015
				Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов	30016
				Командировочные расходы	30017
				Представительские расходы	30018
				Расходы на рекламу	30019
				Расходы по текущей аренде имущества	30020
				Расходы на медицинский осмотр работников	30021
				Расходы по подготовке и переподготовке кадров	30022
				Расходы по продаже, выбытию и прочему списанию основных средств и других активов	30023

Окончание приложения 4

1	2	3	4	5	6
Центр ответственности - руководитель бизнес-процесса	30000	По статьям расходов		Расходы на услуги связи Расходы на информационные и консультационные услуги	30024 30025

* Шифр статьи расходов состоит из 5 разрядов:

1-й разряд – порядковый номер классификационного признака;

2-й и 3-й разряды – порядковый номер группы расходов;

4-й и 5-й разряды – порядковый номер статьи расходов.

Приложение 5
Классификатор расходов по бизнес-процессу «Вложения во внеоборотные активы»

Классификационный признак	Шифр признака	Группа расходов	Шифр группы расходов	Статья расходов	Шифр статьи расходов*
1	2	3	4	5	6
Элементы расходов	10000	Материальные затраты	10100	Материальные затраты, связанные с бизнес-процессом	10101
		Затраты на оплату труда	10200	Заработная плата работников процесса заготовления	10201
		Отчисления на социальные нужды	10300	Отчисления на социальные нужды от заработной платы работников процесса заготовления	10301
		Амортизация	10400	Амортизация оборудования складов материалов	10401
				Амортизация зданий, сооружений и других основных средств процесса заготовления	10402
		Прочие затраты	10500	Командировочные расходы	10501
				Представительские расходы	10502
				Расходы на рекламу	10503
				Расходы по текущей аренде имущества	10504
				Расходы на медицинский осмотр работников	10505
				Расходы по подготовке и переподготовке кадров	10506
				Расходы по продаже, выбытию и прочему списанию основных средств и других активов	10507
				Расходы на услуги связи	10508
				Расходы на информационные и консультационные услуги	10509
					10510
Приобретение, создание нематериального актива	20000	Группа внеоборотных активов	20100-29900	Строительные работы	20101
				Работы по монтажу оборудования	20102
				Приобретение оборудования, сданного в монтаж	20103
				Приобретение оборудования, не требующего монтажа	20104
				Приобретение инструмента и инвентаря	20105

Продолжение приложения 5

1	2	3	4	5	6
Приобретение, создание нематериального актива	20000	Группа внеоборотных активов	20100-29900	Приобретение оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса	20106
				Прочие капитальные затраты	20107
				Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств	20108
				Расходы по займу (сумма процентов), если данный объект является инвестиционным активом	20109
				Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу)	20110
				Суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования	20111
				Суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги	20112
				Таможенные пошлины	20113
				Невозмещаемые налоги, государственная пошлина	20114
				Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации	20115
				Расходы по займу (сумма процентов), если данный объект является инвестиционным активом	20116
				Стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ	20117
				Затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору	20118
				Отчисления на социальные нужды	20119
				Стоимость спецоборудования и специальной оснастки	20120

Продолжение приложения 5

1	2	3	4	5	6
Приобретение, создание нематериального актива	20000	Группа внеоборотных активов	20100-29900	Амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива	20121
				Затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества	20122
				Общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ	20123
				Прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний	20124
Центр ответственности - руководитель бизнес-процесса	30000	По статьям расходов		Материальные затраты, связанные с бизнес-процессом	30001
				Заработная плата работников процесса заготовления	30002
				Отчисления на социальные нужды от заработной платы работников процесса заготовления	30003
				Амортизация основных средств процесса заготовления	30004
				Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику	30005
				Суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов	30006
				Таможенные пошлины	3007

Продолжение приложения 5

1	2	3	4	5	6
Центр ответственности - руководитель бизнес-процесса	30000	По статьям расходов		Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы	30008
				Затраты по заготовке и доставке материально- производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию	30009
				Затраты по заготовке и доставке материально- производственных запасов	30010
				Затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации	30011
				Затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором	30012
				Начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит)	30013
				Начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов	30014
				Затраты по доведению материально- производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (затраты по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг	30015

Окончание приложения 5

1	2	3	4	5	6
Центр ответственности - руководитель бизнес-процесса	30000	По статьям расходов		Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов	30016
				Командировочные расходы	30017
				Представительские расходы	30018
				Расходы на рекламу	30019
				Расходы по текущей аренде имущества	30020
				Расходы на медицинский осмотр работников	30021
				Расходы по подготовке и переподготовке кадров	30022
				Расходы по продаже, выбытию и прочему списанию основных средств и других активов	30023
				Расходы на услуги связи	30024
				Расходы на информационные и консультационные услуги	30025

* Шифр статьи расходов состоит из 5 разрядов:

1-й разряд – порядковый номер классификационного признака;

2-й и 3-й разряды – порядковый номер группы расходов;

4-й и 5-й разряды – порядковый номер статьи расходов.

Приложение 6
Классификатор расходов по бизнес-процессу «Производство»

Классификационный признак	Шифр признака	Группа расходов	Шифр группы расходов	Статья расходов	Шифр статьи расходов*
1	2	3	4	5	6
Отношение к технологическому процессу	10000	Основные	10100	Сырье и основные материалы	10101
				Полуфабрикаты	10102
				Вспомогательные материалы	10103
				Упаковочные материалы	10104
				Тара наружная	10105
				Основная заработная плата производственных рабочих	10106
				Отчисления на социальные нужды	10107
				РСЭО:	
				топливо и энергия на технологические цели	10108
				вода, пар на технологические цели	10109
				затраты на обслуживание	10110
				Потери от брака	10111
Включение в себестоимость	20000	Накладные	10200	Расходы, связанные с управлением бизнес-процессом (общепроизводственные расходы)	10201
		Прямые	20100	Стоимость сырья и материалов	20101
				Основная заработная плата производственных рабочих	20102
				Отчисления на социальные нужды от заработной платы производственных рабочих	20103
		Косвенные	20200	РСЭО:	
				затраты на обслуживание оборудования	20201
				затраты на ремонт оборудования	20202
				топливо и энергия	20203
				смазочные материалы	20204

Продолжение приложения 6

1	2	3	4	5	6
Элементы затрат	30000	Материальные затраты	30100	Сырье и основные материалы	30101
				Полуфабрикаты	30102
				Вспомогательные материалы	30103
				Упаковочные материалы	30104
				Тара наружная	30105
		Затраты на оплату труда	30200	Расходы на оплату труда производственных рабочих	30201
				Расходы на оплату труда вспомогательных рабочих, занятых обслуживанием оборудования	30202
				Расходы на оплату труда работников, занятых управлением и обслуживанием бизнес-процесса	30203
		Отчисления на социальные нужды	30300	Отчисления на социальные нужды от оплаты труда производственных рабочих	30301
				Отчисления на социальные нужды от оплаты труда вспомогательных рабочих, занятых обслуживанием оборудования	30302
				Отчисления на социальные нужды от оплаты труда работников, занятых управлением и обслуживанием бизнес-процесса	30303
		Амортизация	30400	Амортизация производственного оборудования	30401
				Амортизация зданий, сооружений и других основных средств производственного назначения	30402
		Прочие затраты	30500	Командировочные расходы	30501
				Представительские расходы	30502
				Расходы на медицинский осмотр работников	30503
				Расходы по текущей аренде имущества	30504
				Расходы по подготовке и переподготовке кадров	30505
				Расходы по продаже, выбытию и прочему списанию основных средств и других активов	30506
				Расходы на услуги связи	30507
				Расходы на информационные и консультационные услуги	30508

Продолжение приложения 6

1	2	3	4	5	6
Статьи калькуляции	40000	Вид продукции	40100– 49900	Сырье и основные материалы	40101
				Полуфабрикаты	40102
				Вспомогательные материалы	40103
				Упаковочные материалы	40104
				Тара наружная	40105
				Расходы на оплату труда производственных рабочих	40106
				Отчисления страховых взносов в части расходов на оплату труда производственных рабочих	40107
				Потери от брака	40108
				Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования	40109
				Прочие расходы	40110
Места возникновения	50000	Бизнес-процесс	50100	Материальные затраты	50101
				Затраты на оплату труда	50102
				Отчисления на социальные нужды	50103
				Амортизация	50104
				Прочие расходы	50105
		Субпроцесс	50200	Материальные затраты	50201
				Затраты на оплату труда	50202
				Отчисления на социальные нужды	50203
				Амортизация	52004
				Прочие расходы	52005
		Вид работ	50300	Материальные затраты	50301
				Затраты на оплату труда	50302
				Отчисления на социальные нужды	50303
				Амортизация	50304
				Прочие расходы	50305
		Операция	50400	Материальные затраты	50401
				Затраты на оплату труда	50402
				Отчисления на социальные нужды	50403
				Амортизация	50404

Продолжение приложения 6

1	2	3	4	5	6
				Прочие расходы	50405
Центр ответственности - руководитель бизнес-процесса	60000	Статьи расходов	60000	Сырье и основные материалы	60001
				Полуфабрикаты	60002
				Вспомогательные материалы	60003
				Упаковочные материалы	60004
				Тара наружная	60005
				Основная заработная плата производственных рабочих	60006
				Отчисления на социальные нужды	60007
				РСЭО:	
				топливо и энергия на технологические цели	60008
				вода, пар на технологические цели	60009
				затраты на обслуживание	60010
				Потери от брака	60011
Отношение к объему производства	70000	Переменные	70100	Расходы, связанные с управлением бизнес-процессом (общепроизводственные расходы)	60012
				Сырье и основные материалы	70001
				Полуфабрикаты	70002
				Вспомогательные материалы	70003
				Упаковочные материалы	70004
				Тара наружная	70005
				Основная заработная плата производственных рабочих	70006
				Отчисления на социальные нужды	70007
				РСЭО:	70008
				- топливо и энергия на технологические цели	70009
				- вода, пар на технологические цели	70010
				- затраты на обслуживание	70011
				Потери от брака	70012
		Постоянные	70200		
				Расходы, связанные с управлением бизнес-процессом (общепроизводственные расходы)	70201

Окончание приложения 6

* Шифр статьи расходов состоит из 5 разрядов:

1-й разряд – порядковый номер классификационного признака;

2-й и 3-й разряды – порядковый номер группы расходов;

4-й и 5-й разряды – порядковый номер статьи расходов.

Приложение 7
Классификатор расходов по бизнес-процессу «Предпродажная подготовка»

Классификационный признак	Шифр признака	Группа расходов	Шифр группы расходов	Статья расходов	Шифр статьи расходов*
1	2	3	4	5	6
Элементы расходов	10000	Материальные затраты	10100	Материальные затраты, связанные с бизнес-процессом	10101
		Затраты на оплату труда	10200	Заработная плата работников процесса продажи продукции	10201
		Отчисления на социальные нужды	10300	Отчисления на социальные нужды от заработной платы работников процесса продажи продукции	10301
		Амортизация	10400	Амортизация оборудования складов готовой продукции	10401
				Амортизация зданий, сооружений и других основных средств процесса продажи продукции	10402
		Прочие затраты	10500	Командировочные расходы Представительские расходы Расходы на рекламу Расходы на обучение и повышение квалификации	10501 10502 10503 10504
Включение в себестоимость	20000	Группа готовой продукции	20100-29900	Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продажи продукции	20101
				Суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с продажей продукции	20102
				Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую продана продукция	20103
				Затраты по доставке продукции	20104
				Затраты по содержанию складского подразделения организации	20105
				Иные затраты, непосредственно связанные с продажей продукции	20106

Продолжение приложения 7

1	2	3	4	5	6
Центр ответственности - руководитель бизнес-процесса	30000	По статьям расходов		Материальные затраты, связанные с процессом продажи продукции	30001
				Заработная плата работников процесса продажи продукции	30002
				Отчисления на социальные нужды от заработной платы работников процесса продажи продукции	30003
				Амортизация основных средств процесса продажи продукции	30004
				Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором покупателями	30005
				Суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с продажей продукции	30006
				Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую продана продукция	30007
				Затраты по содержанию складского подразделения организации	30008
				Затраты за услуги транспорта по доставке продукции	30009
				Иные затраты, непосредственно связанные с продажей продукции	30010
				Командировочные расходы	30011
				Представительские расходы	30012
				Расходы на рекламу	30013
				Расходы по текущей аренде имущества	30014
				Расходы на медицинский осмотр работников	30015
				Расходы по подготовке и переподготовке кадров	30016
				Расходы по продаже, выбытию и прочему списанию основных средств и других активов	30017
				Расходы на услуги связи	30018
				Расходы на информационные и консультационные услуги	30019

Окончание приложения 7

* Шифр статьи расходов состоит из 5 разрядов:

1-й разряд – порядковый номер классификационного признака;

2-й и 3-й разряды – порядковый номер группы расходов;

4-й и 5-й разряды – порядковый номер статьи расходов.

Приложение 8
Классификатор расходов по бизнес-процессу «Маркетинг» и вспомогательным бизнес-процессам

Классификационный признак	Шифр признака	Группа расходов	Шифр группы расходов	Статья расходов	Шифр статьи расходов*
1	2	3	4	5	6
Бизнес-процесс «Маркетинг»					
Элементы расходов	10000	Материальные затраты	10100	Материальные затраты, связанные с бизнес-процессом	10101
		Затраты на оплату труда	10200	Заработная плата работников бизнес-процесса «Маркетинг»	10201
		Отчисления на социальные нужды	10300	Отчисления на социальные нужды от заработной платы работников бизнес-процесса	10301
		Амортизация	10400	Амортизация основных средств бизнес-процесса	10401
		Прочие затраты	10500	Расходы на рекламу	10501
				Командировочные расходы	10502
				Представительские расходы	10503
				Расходы по текущей аренде имущества	10504
				Расходы на медицинский осмотр работников	10505
				Расходы по подготовке и переподготовке кадров	10506
				Расходы по продаже, выбытию и прочему списанию основных средств и других активов	10507
				Расходы на услуги связи	10508
				Расходы на информационные и консультационные услуги	10509
Центр ответственности - руководитель бизнес-процесса	20000	По статьям расходов		Заработная плата работников бизнес-процесса	20001
				Отчисления на социальные нужды от заработной платы работников бизнес-процесса	20002
				Амортизация основных средств бизнес-процесса	20003
				Капитальный и текущий ремонт основных средств, занятых в бизнес-процессе	20004

Продолжение приложения 8

1	2	3	4	5	6
Центр ответственности - руководитель бизнес-процесса	20000	По статьям расходов		Суммы, уплачиваемые организациям за	20005
				информационные и консультационные услуги	
				Командировочные расходы	20006
				Представительские расходы	20007
				Расходы на рекламу	20008
				Расходы по текущей аренде имущества	20009
				Расходы на медицинский осмотр работников	20010
				Расходы по подготовке и переподготовке кадров	20011
				Расходы по продаже, выбытию и прочему списанию	20012
				основных средств и других активов	
				Расходы на услуги связи	20013
				Расходы на информационные и консультационные	20014
				услуги	
Вспомогательные бизнес-процессы					
Элементы расходов	10000	Материальные затраты	10100	Материальные затраты, связанные с бизнес-процессом	10101
		Затраты на оплату труда	10200	Заработная плата работников вспомогательного бизнес-процесса	10201
		Отчисления на социальные нужды	10300	Отчисления на социальные нужды от заработной платы работников вспомогательного бизнес-процесса	10301
		Амортизация	10400	Амортизация основных средств бизнес-процесса	10401
		Прочие затраты	10500	Командировочные расходы	10501
				Представительские расходы	10502
				Расходы на обучение и повышение квалификации	10503
				Расходы по продаже, выбытию и прочему списанию	10504
				основных средств и других активов	
				Расходы на услуги связи	10505
Расходы на информационные и консультационные	10506				
услуги					

Окончание приложения 8

1	2	3	4	5	6
Центр ответственности - руководитель бизнес-процесса	20000	По статьям расходов		Заработная плата работников вспомогательного бизнес-процесса	20001
				Отчисления на социальные нужды от заработной платы работников вспомогательного бизнес-процесса	20002
				Амортизация основных средств бизнес-процесса	20003
				Капитальный и текущий ремонт основных средств, занятых в бизнес-процессе	20004
				Суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги	20005
				Командировочные расходы	20006
				Представительские расходы	20007
				Расходы на рекламу	20008
				Расходы по текущей аренде имущества	20009
				Расходы на медицинский осмотр работников	20010
				Расходы по подготовке и переподготовке кадров	20011
				Расходы по продаже, выбытию и прочему списанию основных средств и других активов	20012
				Расходы на услуги связи	20013
				Расходы на информационные и консультационные услуги	20014

* Шифр статьи расходов состоит из 5 разрядов:

1-й разряд – порядковый номер классификационного признака;

2-й и 3-й разряды – порядковый номер группы расходов;

4-й и 5-й разряды – порядковый номер статьи расходов.

Приложение 9
Бюджет продаж ОАО «Ламзурь» на I квартал 2013 г.

Продукция	Объем продаж, кг				Цена, включая НДС, руб./кг				Выручка от реализации продукции, руб.			
	Январь	Февраль	Март	I квартал	Январь	Февраль	Март	I квартал	Январь	Февраль	Март	I квартал
Конфеты «Агреже»	38 000	40 000	41 000	119 000	26,00	26,00	26,00	26,00	988 000	1040000	1066000	3094000
Конфеты «Сказочная страна»	2 100	2 500	2 500	7 100	36,00	36,00	36,00	36,00	75 600	90 000	90 000	255 600
Ирис с начинкой «Бон Амур»	3 300	3 000	3 200	9 500	56,00	56,00	56,00	56,00	184 800	168 000	179 200	532 000
Конфеты помадные многослойные «Магия двух»	4 100	4 300	4 200	12 600	47,00	47,00	47,00	47,00	192 700	202 100	197 400	592 200
Конфеты «Птичья радость»	8 400	8 200	8 300	24 900	56,00	56,00	56,00	56,00	470 400	459 200	464 800	1 394 400
Конфеты «Lirissimo»	6 000	6 000	6 200	18 200	60,00	60,00	60,00	60,00	360 000	360 000	372 000	192 000
Итого	x	x	x	x	x	x	x	x	2 271 500	2 319 300	2 369 400	6 960 200

Приложение 10

Бюджет subprocess «Производство конфет» по видам продукции на I квартал 2013 г.

Продукция	Запас готовой продукции на начало года (на 01.01.2012 г.), кг	Объем продаж, кг				Запас готовой продукции на начало года (01.01.12 г.), кг	Объем производства, кг			
		Январь	Февраль	Март	I квартал		Январь	Февраль	Март	I квартал
Конфеты «Агреже»	500	38 000	40 000	41 000	119 000	500	38 000	40 000	41 000	119 000
Конфеты «Сказочная страна»	100	2 100	2 500	2 500	7 100	100	2 100	2 500	2 500	7 100
Ирис с начинкой «Бон Амур»	100	3 300	3 000	3 200	9 500	100	3 300	3 000	3 200	9 500
Конфеты помадные многослойные «Магия двух»	200	4 100	4 300	4 200	12 600	200	4 100	4 300	4 200	12 600
Конфеты «Птичья радость»	50	8 400	8 200	8 300	24 900	50	8 400	8 200	8 300	24 900
Конфеты «Lirissimo»	50	6 000	6 000	6 200	18 200	50	6 000	6 000	6 200	18 200
Итого	1 000	61 900	64 000	65 400	191 300	1 000	64 000	65 400	65 400	191 300

Приложение 11

Бюджет расходов по объектам калькулирования бизнес-процесса «Заготовление»

Шифр статьи калькуляции	Статья калькуляции	Группа материалов						
		Мука	Сахар	Какао- масло	Молоко сгущенное	Ароматизаторы	Кондитерский жир	...
1	2	3	4	5	6	7	8	9
20101	Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику							
20102	Суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов							
20103	Таможенные пошлины							
20104	Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы							
20105	Затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию							
20106	Затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов							
20107	Затраты по содержанию заготовительно-складского хозяйства							

Окончание приложения 11

1	2	3	4	5	6	7	8	9
20108	Затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором							
20109	Начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит)							
20110	Начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов							
20111	Затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (затраты по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг							
20112	Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов							
	Итого							

Приложение 12

Бюджет по статьям расходов subprocess «Закупка»

Шифр статьи расходов	Статья расходов	Элементы затрат				
		Материальные затраты	Затраты на оплату труда	Отчисления на социальные нужды	Амортизация	Прочие затраты
30002	Заработная плата работников процесса заготовления	x		x	x	x
30003	Отчисления на социальные нужды от заработной платы работников процесса заготовления	x	x		x	x
30004	Амортизация основных средств процесса заготовления	x	x	x		x
30005	Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику		x	x	x	x
30006	Суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов	x	x	x	x	
30007	Таможенные пошлины		x	x	x	x
	Итого					

Приложение 13

Бюджет прямых затрат труда по субпроцессу «Производство конфет»

по местам возникновения и видам продукции за месяц

Шифр вида работ и операций	Виды работ и операции	Сдельная расценка за 1 тонну, руб.	Вид продукции				
			Конфеты «Агреже»	Конфеты «Сказочная страна»	Ирис с начинкой «Бон Амур»	Конфеты «Магия двух»	Конфеты «Lirissimo»
1	2	3	4	5	6	7	8
	Объем выпуска, кг.		49 000	12 000	21 000	15 000	13 000
02020100	Приготовление рецептурной смеси						
02020101	Приготовление пралиновых масс на меланжерах	851,7	41 733	10 220	17 885	12 775	11 072
	Отчисления на социальные нужды, руб.		12 520	3 066	5 365	3 832	3 322
02020200	Варка						
02020201	2.1. Варка сиропа в варочных котлах	672,4	32 948	8 069	14 120	10 086	8 741
	Отчисления на социальные нужды		9 884	2 421	4 236	3 026	2 622
02020300	3. Выстойка корпусов конфет	371,3	18 194	4 456	7 797	5 569	4 827
	Отчисления на социальные нужды		5 458	1 337	2 339	1 671	1 448
02020301	3.1. Выстойка массовых сортов конфет в конвейерном шкафу						
	Отчисления на социальные нужды						
02020302	3.2. Выстойка розничных сортов на лотках						
	Отчисления на социальные нужды						
02020400	Транспортирование корпусов конфет на глазировочную машину						
02020401	Очистка корпусов конфет от крахмала перед подачей на глазировочную машину	716,9	35 128	8 603	15 055	10 753	9 320
	Отчисления на социальные нужды		10 538	2 581	4 516	3 226	2 796

Окончание приложения 13

1	2	3	4	5	6	7	8
02020500	Завертка	951,7	46 633	11 420	19 986	14 275	12 372
	Отчисления на социальные нужды		13 990	3 426	5 996	4 283	3 712
02020600	Упаковка	894,2	43 816	10 730	18 778	13 413	11 625
	Отчисления на социальные нужды		13 145	2 146	5 633	4 024	3 487
	Итого по субпроцессу «Производство конфет»						
	Трудовые затраты	4 458,2	283 987	68 475	103 070	86 933	75 344
	Отчисления на социальные нужды						

Приложение 14

Бюджет расходов по элементу «Материальные затраты» по subprocessу «Производство конфет» за месяц

Статья расходов по элементу «Материальные затраты»	Вид продукции									
	Конфеты «Агреже»		Конфеты «Сказочная страна»		Ирис с начинкой «Бон Амур»		Конфеты «Магия двух»		Конфеты «Lirissimo»	
	кг	руб.	кг	руб.	кг	руб.	кг	руб.	кг	руб.
Сырье и основные материалы	2 101	50 200	2 912	49 659	1 006	33 903	4 399	111 996	6 644	111 679
Полуфабрикаты	700	16 733	971	16 553	335	11 301	1 466	37 332	2 215	37 226
Вспомогательные материалы	1 050	25 100	1 456	24 829	503	16 952	2 199	55 998	3 322	55 839
Упаковочные материалы	4 900	68 275	320	5 708	430	7 873	510	4 659	940	24 579
Тара наружная	2 450	34 138	160	2 854	215	3 936	255	2 329	470	12 287
Итого расходов по элементу «Материальные затраты»	11 201	194 446	5 819	99 603	2 489	57 013	8 829	212 314	13 591	241 610

Приложение 15

Бюджет общепроизводственных расходов по бизнес-процессу

«Производство» (руб.)

Статьи затрат	Элемент затрат				
	Материальные затраты	Затраты на оплату труда	Отчисления на социальные нужды	Амортизация	Прочие затраты
1	2	3	4	5	6
1.Общепроизводственные расходы постоянные					
1.1. Заработная плата управленческого персонала					
1.2. Отчисления на социальные нужды					
1.3. Амортизационные отчисления основных средств и нематериальных активов					
1.4. Расходы на отопление, водоснабжение и иное содержание производственных помещений					
1.5. Услуги сторонних организаций					
1.6. Расходы на оплату служебных командировок персонала					
1.7. Расходы на охрану труда и технику безопасности					
1.8. Расходы на осуществление контроля за качеством продукции					
1.9. Непроизводительные расходы (оплата простоев, недостачи и потери от порчи материалов, готовой продукции)					
1.10. Расходы на внутризаводское перемещение материалов, инструментов, готовой продукции					

Окончание приложения 15

1	2	3	4	5	6
2.Общепроизводственные расходы переменные					
2.1. Заработная плата работников, занятых обслуживанием оборудования					
2.2. Отчисления на социальные нужды					
Итого					

Приложение 16

Бюджет расходов по элементу «Амортизация» по бизнес-процессу «Производство» за месяц

Группа оборудования	Субпроцесс				
	Производство мармелада	Производство конфет	Производство печенья, вафель, пряников	Производство плиточного шоколада и какао-порошка	Основные средства для бизнес-процесса
1. Варочное					
2. Тестомесильное					
3. Сбивальное					
4. Дробильно-сортировочное					
5. Обжарочное					
6. Сушильное					
7. Глазиривочное					
8. Мельницы					
9. Печи					
10. Прессовальное					
11. Охлаждающее					
12. Формовочное					
13. Транспортировочное					
14. Заверточно-упаковочное					
Итого					

Приложение 17

Бюджет расходов по элементу «Прочие затраты» по бизнес-процессу «Производство» за месяц

Статья расходов	Сумма, руб.
Расходы по текущей аренде имущества	
Командировочные расходы	
Представительские расходы	
Расходы на медицинский осмотр работников	
Расходы по подготовке и переподготовке кадров	
Расходы по продаже, выбытию и прочему списанию основных средств и других активов	
Расходы на услуги связи	
Расходы на информационные и консультационные услуги	
Итого	

Приложение 18

Сводный бюджет расходов по экономическим элементам бизнес-процесса «Производство»

Шифр субпроцесса и вида работ	Субпроцессы и виды работ	Элементы затрат				
		Материальные затраты	Затраты на оплату труда	Отчисления на социальные нужды	Амортизация	Прочие затраты
1	2	3	4	5	6	7
020100	Производство мармелада				x	x
020101	Приготовление рецептурной смеси				x	x
020102	Варка				x	x
020103	Формовка				x	x
020104	Резка				x	x
20105	Сушка				x	x
20106	Укладка				x	x
020200	Производство конфет:				x	x
020201	приготовление рецептурной смеси				x	x
020202	варка				x	x
020203	выстойка корпусов конфет				x	x
020204	транспортирование корпусов конфет на глазировочную машину				x	x
020205	завертка				x	x
020206	упаковка				x	x
020300	Производство печенья, вафель, пряников:				x	x
020301	приготовление рецептурной смеси				x	x

Окончание приложения 18

1	2	3	4	5	6	7
020302	приготовление теста				x	x
020303	формовка				x	x
020304	выпечка				x	x
020305	охлаждение				x	x
020306	завертка				x	x
020307	упаковка				x	x
020400	Производство плиточного шоколада и какао-порошка:				x	x
020401	сортировка				x	x
020402	обжарка				x	x
020403	охлаждение				x	x
020404	дробление				x	x
020405	приготовление шоколадных масс				x	x
020406	отливка				x	x
020407	транспортирование				x	x
020408	завертка				x	x
020409	упаковка				x	x
401080	Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования				x	
401090	Общепроизводственные расходы					
	Итого расходов по бизнес-процессу					

Приложение 19

Бюджет расходов по объектам калькулирования субпроцесса «Производство конфет»

Шифр статьи калькуляции	Статья калькуляции	Вид продукции				
		Конфеты «Агреже»	Конфеты «Сказочная страна»	Ирис с начинкой «Бон Амур»	Конфеты «Магия двух»	Конфеты «Lirissimo»
40101	Сырье и основные материалы					
40102	Полуфабрикаты					
40103	Вспомогательные материалы					
40104	Упаковочные материалы					
40105	Тара наружная					
40106	Расходы на оплату труда производственных рабочих					
40107	Отчисления страховых взносов в части расходов на оплату труда производственных рабочих					
40108	Потери от брака					
40109	Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования					
	Итого					

Приложение 20

Бюджет по элементам расходов по предприятию в разрезе центров ответственности

Элементы затрат	Центр ответственности – руководитель бизнес-процесса							
	Бизнес-процесс «Заготовление»	Бизнес-процесс «Вложения во внеоборотные активы»	Бизнес-процесс «Предпродаж- ная подготовка»	Бизнес-процесс «Продажи»	Бизнес-процесс «Маркетинг»	Бизнес-процесс «Управление персоналом»	Бизнес-процесс «Управление финансами и учетом»	Бизнес-процесс «Управление информацион- ными технологиями»
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Материальные затраты								
Сырье и основные материалы								
Полуфабрикаты								
Вспомогательные материалы								
Упаковочные материалы								
Тара наружная								
2. Затраты на оплату труда								
Расходы на оплату труда производственных рабочих								
Расходы на оплату труда вспомогательных рабочих, занятых обслуживанием оборудования								
Расходы на оплату труда работников, занятых управлением и обслуживанием бизнес-процесса								

Продолжение приложения 20

1	2	3	4	5	6	7	8	9
3. Отчисления на социальные нужды								
Отчисления на социальные нужды от оплаты труда производственных рабочих								
Отчисления на социальные нужды от оплаты труда вспомогательных рабочих, занятых обслуживанием оборудования								
Отчисления на социальные нужды от оплаты труда работников, занятых управлением и обслуживанием бизнес-процесса								
4. Амортизация								
Амортизация производственного оборудования								
Амортизация зданий, сооружений и других основных средств производственного назначения								
5. Прочие								
Командировочные расходы								

Окончание приложения 20

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Представительские расходы								
Расходы на медицинский осмотр работников								
Расходы по текущей аренде имущества								
Расходы по подготовке и переподготовке кадров								
Расходы по продаже, выбытию и прочему списанию основных средств и других активов								
Расходы на услуги связи								
Расходы на информационные и консультационные услуги								
Итого								

Приложение 21
Классификатор видов и причин отклонений от норм
расхода материалов

Отклонения	Код	Причины отклонений	Код
1. Отклонения от норм, не связанные с технологией производственного процесса		Применение норм расходов, не имеющих научного обоснования	
Отклонения вследствие изменения рецептурной смеси	1.1	Потери карамели и других начинок при хранении и производстве (механически поврежденные, с изменениями внешнего вида, формы или с истекшим сроком реализации)	01
Отклонения в следствии изменения расхода начинки и периода охлаждения кондитерской массы	1.2	Необеспеченность рабочей силой Нарушение рецептуры Несоответствие качества сырья	02
Отклонения от цен на сырье и материалы	1.3	Изменение договоров с поставщиками сырья и материалов	03
Неучтенные отклонения	1.4	Недостаточная квалификация рабочих	04
2. Отклонения от норм, обусловленные технологией производственного процесса		Неисправность оборудования Нарушение технологии	
Отклонения от норм на приготовление и выработку различных начинок	2.1	Отсутствие электроэнергии, воздуха, воды	01
Отклонения от установленных размеров заверточно-упаковочного материала	2.2	Неритмичность работы оборудования Поломка оборудования	02
Неучтенные отклонения	2.3	Отклонения за счет уценки продукции недлительного хранения	03
		Замена основного сырья против предусмотренного рецептурой	04
		Нарушение технологии сиропного отделения в зависимости от расхода сиропа	05
		Наличие повреждений сырья для приготовления рецептурной смеси	06
		Дополнительные расходы сырья, связанные с браком	07
		Переработка возвратных отходов при приготовлении теста	08

Приложение 22

Классификация причин простоев, вызывающих отклонение от норматива расхода заработной платы

№ п/п	П р и ч и н ы	К о д
1	Отсутствие сырья, полуфабрикатов	01
2	Несвоевременная поставка сырья поставщиками	02
3	Наладка оборудования при переходе на другой состав рецептурной смеси	03
4	Неисправность и несвоевременная наладка оборудования	04
5	Ремонт оборудования	05
6	Перебои в подаче электроэнергии, обусловившие простои оборудования	06
7	Нарушение правил внутреннего распорядка и технических условий	07
8	Нераспорядительность руководителя субпроцесса, бизнес-процесса	08
9	Прочие	09

Приложение 23
Классификатор виновников отклонений
от нормативных (бюджетных) расходов

Виновники отклонений	Шифр
Руководитель ЦО	01
Руководитель бизнес-процесса	02
Руководитель subprocessa	03
Мастер	04
Исполнитель	05
Поставщики	06
Транспортные организации	07
Производственная лаборатория	08
Бухгалтерия	09
Технологическая служба	10
Энергетический участок	11
Теплотехнический участок	12
Механический участок	13
Котельная	14
Служба складского хозяйства	15

Приложение 24

Ведомость учета расходов по субпроцессу «Производство мармелада» за _____ 20__ г.

Виды работ и операции	Кредит счетов								Итого	
	10	16	70		69		24			
	По нормам	Откл. от норм	По нормам	Откл. от норм	По нормам	Откл. от норм	По нормам	Откл. от норм	По нормам	Откл. от норм
1. Приготовление рецептурной смеси										
1.1. Приготовление пралиновых масс на меланжерах										
2. Варка										
2.1. Варка сиропа в варочных котлах										
3. Выстойка корпусов конфет										
3.1. Выстойка массовых сортов конфет в конвейерном шкафу										
3.2. Выстойка розничных сортов на лотках										
4. Транспортирование корпусов конфет на глазировочную машину										
4.1. Очистка корпусов конфет от крахмала перед подачей на глазировочную машину										
5. Завертка										
6. Упаковка										
Расходы на содержание и эксплуатация оборудования										
Итого по субпроцессу										

Приложение 25

Ведомость распределения прямых затрат по видам продукции субпроцесса «Производство мармелада»

за _____ месяц 20 ____ г.

Виды продукции Дебет счета 2040100 – 2049900	Кредит счета 10, 16, 70, 69					
	10	16	70		69	
	По нормам	Откл. от норм	По нормам	Откл. от норм	По нормам	Откл. от норм
Итого по субпроцессу						

Приложение 26

Ведомость калькулирования фактической производственной себестоимости продукции

(вид продукции) за _____ 20____ г.

Статья калькуляции	Кредит счетов									Итого	
	10	16	70		69		24		28		
	По нормам	Откл. от норм	По нормам	Откл. от норм	По нормам	Откл. от норм	По нормам	Откл. от норм		По нормам	Откл. от норм
Сырье и основные материалы											
Полуфабрикаты											
Вспомогательные материалы											
Упаковочные материалы											
Расходы на оплату труда производственных рабочих											
Отчисления страховых взносов в части расходов на оплату труда производственных рабочих											
Потери от брака											
Итого прямых затрат											
Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования											
Косвенные расходы, итого											
Производственная себестоимость продукции, всего											

Приложение 27

Отчет по элементам расходов субпроцесса «Производство мармелада» за _____ 20__ г.

Виды работ и операции	Элементы расходов											
	Материальные затраты		Затраты на оплату труда		Отчисления на соц. нужды		Амортизация		Прочие расходы		Итого	
	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм
1. Приготовление рецептурной смеси												
2. Варка												
3. Формовка												
3.1. Формование в решетках												
3.2. Формование в лотках												
4. Резка												
5. Сушка												
5.1. Сушка на сушилках туннельного типа												
6. Укладка												
6.1. Укладка на укладочных конвейерах или на столах												
6.2. Укладка в коробки												
6.3. Укладка в лотки												
Итого по субпроцессу												

Приложение 28

Отчет по статьям расходов субпроцесса «Производство мармелада» за _____ месяц 20__ г.

Статья расходов	Элемент расходов											
	Материальные затраты		Затраты на оплату труда		Отчисления на соц. нужды		Амортизация		Прочие расходы		Итого	
	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм
Стоимость сырья и материалов			x	x	x	x	x	x	x	x		
Основная заработная плата производственных рабочих	x	x			x	x	x	x	x	x		
Отчисления на социальные нужды от заработной платы производственных рабочих	x	x	x	x			x	x	x	x		
РСЭО, в т.ч.:							x	x				
затраты на обслуживание оборудования							x	x				
затраты на ремонт оборудования							x	x				
топливо и энергия			x	x	x	x	x	x	x	x		
смазочные материалы			x	x	x	x	x	x	x	x		
Всего по субпроцессу												

Приложение 29
Отчет по элементам расходов центра ответственности бизнес-процесса «Производство»
за _____ месяц 20____ г.

Субпроцесс	Элемент расходов											
	Материальные затраты		Затраты на оплату труда		Отчисления на соц. нужды		Амортизация		Прочие расходы		Итого	
	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм
Производство мармелада												
Производство конфет												
Производство печенья, вафель, пряников												
Производство плиточного шоколада и какао-порошка												
Всего по бизнес-процессу												

Приложение 30
Отчет по элементам расходов бизнес-процессов (центров ответственности)
за _____ 20__ г.

Бизнес-процесс (центр ответственности)	Элемент расходов											
	Материальные затраты		Затраты на оплату труда		Отчисления на соц. нужды		Амортизация		Прочие расходы		Итого	
	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм	по нормам	отклон. от норм
Заготовление												
Вложения во внеоборотные активы												
Производство												
Предпродажная подготовка												
Маркетинг												
Управление персоналом												
Управление финансами и учетом												
Управление информационными технологиями												
Итого по предприятию												

Приложение 31

Отчет по контролю расходов по элементам subprocessa «Производство мармелада» за _____ 20__ г.

Виды работ и операции	Элементы расходов												% выполнения бюджета
	Материальные затраты		Затраты на оплату труда		Отчисления на соц. нужды		Амортизация		Прочие расходы		Итого		
	по бюджету	отклон. от бюджета	по бюджету	отклон. от бюджета	по бюджету	отклон. от бюджета	по бюджету	отклон. от бюджета	по бюджету	отклон. от бюджета	по бюджету	отклон. от бюджета	
1. Приготовление рецептурной смеси													
2. Варка													
3. Формовка													
3.1.Формование в решетках													
3.2. Формование в лотках													
4. Резка													
5. Сушка													
5.1. Сушка на сушилках туннельного типа													
6. Укладка													
6.1. Укладка на укладочных конвейерах или на столах													
6.2. Укладка в коробки													
6.3. Укладка в лотки													
Всего по subprocessу													

Приложение 32

Отчет по контролю статей расходов субпроцесса «Производство мармелада» за 20 г.

Статьи расходов	Элементы расходов												% выпол-нения бюд-жета
	Материальные затраты		Затраты на оплату труда		Отчисления на соц. нужды		Амортизация		Прочие расходы		Итого		
	по бюдже-ту	отклон. от бюджета	по бюдже-ту	отклон. от бюджета	по бюдже-ту	отклон. от бюджета	по бюдже-ту	отклон. от бюджета	по бюдже-ту	отклон. от бюджета	по бюдже-ту	откл он. от бюд жета	
Стоимость сырья и материалов			x	x	x	x	x	x	x	x			
Основная заработная плата производствен-ных рабочих	x	x			x	x	x	x	x	x			
Отчисления на социальные нужды от заработной платы производствен-ных рабочих	x	x	x	x			x	x	x	x			
РСЭО, всего, в том числе							x	x					
затраты на обслуживание оборудования							x	x					
затраты на ремонт оборудования							x	x					
топливо и энергия			x	x	x	x	x	x	x	x			
смазочные материалы			x	x	x	x	x	x	x	x			
Всего по субпроцессу													

Приложение 33
Отчет по контролю расходов по элементам субпроцессов бизнес-процесса «Производство»
за _____ 20____ г.

Субпроцесс	Элементы расходов												% выполнения бюджета
	Материальные затраты		Затраты на оплату труда		Отчисления на соц. нужды		Амортизация		Прочие расходы		Итого		
	по бюджету	отклон. от бюджета	по бюджету	отклон. от бюджета	по бюджету	отклон. от бюджета	по бюджету	отклон. от бюджета	по бюджету	отклон. от бюджета	по бюджету	отклон. от бюджета	
Производство мармелада													
Производство конфет													
Производство печенья, вафель, пряников													
Производство плиточного шоколада и какао-порошка													
Всего по бизнес-процессу													

Приложение 34
Отчет по контролю расходов по элементам бизнес-процессов (центров ответственности)
за _____ 20____ г.

Бизнес-процесс (центр ответственности)	Элементы расходов												% выпол- нения бюд- жета
	Материальные затраты		Затраты на оплату труда		Отчисления на соц. нужды		Амортизация		Прочие расходы		Итого		
	по бюдже- ту	отклон. от бюджета	по бюдже- ту	отклон. от бюджета	по бюдже- ту	отклон. от бюджета	по бюд- жету	отклон. от бюджета	по бюдже- ту	отклон. от бюджета	по бюд- жету	отклон. от бюджета	
Заготовление													
Вложения во внеоборотные активы													
Производство													
Предпродажная подготовка													
Маркетинг													
Управление персоналом													
Управление финансами и учетом													
Управление информационны- ми технологиями													
Всего по предприятию													

Приложение 35

ЛИМИТНО-ЗАБОРНАЯ КАРТА № _____

Бизнес-процесс _____

Дата составления	Шифр субпроцесса	Шифр вида работ и операций	Шифр статьи расходов	Отправитель	Получатель	Корреспондирующий счет		Вид продукции
				структурное подразделение	структурное подразделение	счет, субсчет	шифр аналитического учета	

Материальные ценности				Единица измерения	
наименование, сорт, размер, марка			номенклатурный номер	код	наименование
Лимит _____		Порядковый номер по складской картотеке _____	Всего отпущено с учетом возврата	Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.
Отпущено	Дата	Количество	Остаток лимита	Подпись заведующего складом или получателя	

Окончание приложения 35

	Дата	Количество		Отклонение (+; -)	Код причины	Код виновника	Остаток лимита	Подпись заведующего складом или получателя
		Факт	Бюджет					
Отпущено								
Возвращено								

Руководитель подразделения, установившего лимит _____
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Руководитель подразделения, получившего
материальные ценности _____
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Заведующий складом _____
(подпись) (расшифровка подписи)
" ____ " _____ 20 ____ г.

Приложение 36

Производственный отчет субпроцесса «Производство печенья» о движении сырья и готовой продукции за смену

Движение сырья													
Номер строки	Наименование сырья	Приход сырья				Количество замесов	Расход					Остаток на конец смены	
		Со склада		С предыдущей смены			По норме на замес	На производство		Шифр		План	Факт
		План	Факт	План	Факт			План	Факт	Причины отклонений	Виновника отклонений		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Итого													

Окончание приложения 36

Движение готовой продукции											
Номер строки	Наименование	Движение готовой продукции (полуфабрикатов)								Остаток на конец смены	
		Остаток на начало смены		Выработка за смену		Сдано на склад		Прочий расход		План	Факт
		План	Факт	План	Факт	План	Факт	План	Факт		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Итого											

Приложение 37

НАРЯД № _____ НА СДЕЛЬНУЮ РАБОТУ

Субпроцесс _____

Начальник смены _____
 фамилия, имя, отчество

Ответственный _____
 фамилия, имя, отчество

[illegible]

Задание выдал _____

Задание принял _____

Оценка качества выполненных работ _____

«__» _____ 20__ г. Нормировщик _____

Выполненные работы (изделия) _____

Наряд на сумму _____

Утверждаю _____

Принял	_____	_____
	подпись	расшифровка

подпись	расшифровка подписи
---------	---------------------

Сдал _____
подпись расшифровка

« » 20 г.

Приложение 38
Оперативный отчет по контролю отклонений материальных затрат
субпроцесса _____

Группа материалов	Отклонения	
	по количеству	по цене
Сахар		
Мука		
Какао-масло		
...		
Итого		

Оперативный отчет по контролю отклонений трудовых затрат
субпроцесса _____

Вид изделий	Отклонения			
	в связи с дополнительным выпуском продукции	связи с изменением цен	в связи с исправлением брака	в связи с изменениями условий работы
Конфеты «Агреже»				
Конфеты «Магия двух»				
...				
Итого				

Оперативный отчет по контролю отклонений по причинам
субпроцесса _____

Причина	Виды отклонений			
	Материальные затраты	Трудовые затраты	РСЭО	...
Необеспеченность рабочей силой				
Нарушение рецептуры				
Несоответствие качества сырья				
Неисправность оборудования				
...				
Итого				

Окончание приложения 38

**Оперативный отчет по контролю отклонений по виновникам
субпроцесса _____**

Виновник	Исполнитель	Руководитель субпроцесса	Руководитель бизнес- процесса	Руководитель центра ответственности	...
По материальным затратам					
По трудовым затратам					
...					
Итого					

Оперативный отчет по контролю отклонений по местам возникновения

Виды отклонений	Субпроцесс	Бизнес- процесс	Центр ответственности	Предприятие
По материальным затратам				
По трудовым затратам				
...				
Итого				

Приложение 39

Состав сбалансированных показателей по расходам бизнес-процессов

№ п/п	Показатель	Единица измерения	Формула
1	2	3	4
Бизнес-процесс «Заготовление»			
1	Входящее поставляемое качество сырья	%	Число поставленных изделий, в которых содержались элементы с дефектами / Общее число поставленных изделий
2	Средний объем заказа	руб.	Общий объем продаж / Общее число заказов
3	Сертифицированные поставщики	%	Число поставщиков, имеющих сертификат ИСО 9000 / Общее число поставщиков
4	Процент поставщиков, получивших право доставлять материалы без входного контроля; процент безупречных заказов	%	Число поставщиков без входного контроля / Общее количество поставщиков
5	Себестоимость поставщика	руб.	Сумма расходов, связанных с поставщиком
6	Себестоимость вида (группы) материальных запасов	руб.	Сумма фактических затрат по приобретению сырья и материалов
7	Время на оформление договора с поставщиком	часы	–
8	Расходы бизнес-процесса	руб.	Сумма расходов по статьям
Бизнес-процесс «Производство»			
1	Функциональная производственная себестоимость	руб.	Сумма фактических расходов на производство за месяц – Стоимость возвратных отходов
2	Затраты на 1 руб. продукции	руб.	Фактические производственные затраты / Объем продукции
3	Затраты на оплату сверхурочных работ	%	Затраты на оплату сверхурочных работ / Суммарный фонд заработной платы
4	Простои оборудования	%	Суммарное число часов простоя оборудования / Максимально возможное число часов работы оборудования
5	Процент брака	%	Количество бракованной продукции / Количество годной продукции
6	Соотношение прибыли к расходам на брак	%	Прибыль / Расходы на брак
7	Выход качественной продукции с первого раза	%	Количество качественной продукции / Общее количество продукции
8	Отклонения от бюджетных значений по статьям расходов	руб.	Бюджетные значения расходов – фактические значения расходов
9	Расходы на улучшение качества субпроцесса	%	Расходы на улучшение качества / Общая сумма расходов субпроцесса
10	Расходы субпроцесса	руб.	Сумма расходов по статьям
11	Расходы бизнес-процесса	руб.	Сумма расходов по статьям

Продолжение приложения 39

1	2	3	4
Бизнес-процесс «Предпродажная подготовка»			
1	Доля расходов на продажу в общей сумме расходов предприятия	%	Расходы на продажу / Общая сумма расходов
2	Удельный вес своевременно выполненных заказов	%	Число своевременно выполненных заказов / Общее число заказов
3	Доля возврата изделий	%	Число единиц возвращенной продукции / Число проданных единиц продукции
4	Затраты, связанные с возвратом продукции	%	Общие затраты, связанные с возвратом продукции / Общий объем продаж
5	Количество претензий по качеству продукции	шт.	–
6	Функциональная полная себестоимость продукции	руб.	Производственная функциональная себестоимость + Расходы на продажу
7	Прибыльность продукта	руб.	Выручка – Себестоимость реализованной продукции
8	Время на обслуживание покупателя	часы	
9	Расходы бизнес-процесса	руб.	Сумма расходов по статьям
Бизнес-процесс «Маркетинг»			
1	Время цикла разработки нового изделия	нед.	
2	Затраты на разработку изделия	%	(Суммарные затраты на подготовительное производство + Сопутствующие затраты на разработку изделия) / Продажа
3	Безопасность разрабатываемой продукции	%	Общее число добавок, используемых в производстве изделия на основании рекламаций / Общее число новых изделий
4	Показатели внедрения новых продуктов	%	Число неудачных новых изделий / Общее число новых изделий
5	Число инновационных предложений от поставщиков	шт.	–
6	Число новых потребителей	%	Число новых потребителей / Общее число потребителей
7	Доход от новых потребителей	%	Объем продаж новым потребителям / Общий объем продаж
8	Добавленная ценность изделий, приходящаяся на каждого сотрудника службы маркетинга	%	(Объем продаж изделий – Затраты на покупку материалов) / Число сотрудников в службе маркетинга
9	Процент неприбыльных клиентов	%	Число неприбыльных клиентов / Общее число клиентов
10	Сравнение цен на собственную продукцию с ценами конкурентов	руб.	–
11	Расходы бизнес-процесса	руб.	Сумма расходов по статьям
Бизнес-процесс «Управление персоналом»			
1	Участие сотрудников в совершенствовании деятельности предприятия	%	Число сотрудников, входящих в команды проектов по совершенствованию / Среднее число сотрудников

Окончание приложения 39

1	2	3	4
2	Расходы на исправление ошибочных управленческих решений	руб.	Сумма потерь, связанная с принятием неправильных управленческих решений и расходов по их исправлению
3	Степень удержания сотрудников (текучесть кадров)	%	Количество уволенных сотрудников / Общее количество сотрудников
4	Процент сотрудников, обученных процессному управлению	%	Количество обученных процессному управлению сотрудников / Общее количество обученных сотрудников
5	Количество выдвинутых новых идей по улучшению процессов и повышению качества продукции	шт.	—
6	Число предлагаемых улучшений на одного сотрудника	шт.	—
7	Результаты, полученные вследствие предложений сотрудников	руб.	Сумма экономического эффекта от внедрения инновационных предложений
8	Расходы бизнес-процесса	руб.	Сумма расходов по статьям
Бизнес-процесс «Управление финансами и учетом»			
1	Количество отчетов, выполненных в срок	шт.	—
2	Количество бюджетов, разработанных в срок	шт.	—
3	Результаты, полученные вследствие предложений сотрудников	руб.	Сумма экономического эффекта от внедрения инновационных предложений
4	Доступность стратегической информации	%	—
5	Число предлагаемых улучшений на одного сотрудника	шт.	—
6	Расходы на исправление ошибочных управленческих решений	руб.	Сумма потерь, связанная с принятием неправильных управленческих решений и расходов по их исправлению
7	Расходы бизнес-процесса	руб.	Сумма расходов по статьям
Бизнес-процесс «Управление информационными технологиями»			
1	Степень обеспеченности информационными технологиями	%	Количество информационных технологий / Общее количество управленческих работников
2	Уровень владения информационными технологиями	%	Количество сотрудников, обученных информационным технологиям / Общее количество сотрудников
3	Количество разработанных информационных систем поддержки предприятия	шт.	—
4	Число предлагаемых улучшений на одного сотрудника	шт.	—
5	Расходы на исправление ошибочных управленческих решений	руб.	Сумма потерь, связанная с принятием неправильных управленческих решений и расходов по их исправлению
6	Расходы бизнес-процесса	руб.	Сумма расходов по статьям

Приложение 40
Стратегический бюджет расходов по элементам ОАО «Ламзурь» в разрезе центров ответственности
на 2014 г., тыс. руб.

Элементы затрат	Центр ответственности – руководитель бизнес-процесса							
	Бизнес-процесс «Заготовление»	Бизнес-процесс «Производство»	Бизнес-процесс «Предпродажная подготовка»	Бизнес-процесс «Маркетинг»	Бизнес-процесс «Управление персоналом»	Бизнес-процесс «Управление финансами и учетом»	Бизнес-процесс «Управление информационными технологиями»	Итого по бизнес-процессам
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Материальные затраты	192 376,4	384 752,8	294 581,6	282 559,5	64 125,5	68 105	60 134	1 346 634,8
Сырье и основные материалы	71 450,8	180 417,3	97 538,7	94 132,2	24 684,8	34 802,5	23 950,7	453 990,5
Полуфабрикаты	30 784,6	56 257,1	57 054,7	56 849,4	10 115	9 064,2	8 639	169 326,9
Вспомогательные материалы								184 663,5
Упаковочные материалы	39 022,8	85 143,2	64 308,8	60 688,4	13 483,8	10 809,3	12 976	226 995,2
Тара наружная	51 118,2	62 935,2	75 679,4	70 889,5	15 841,9	13 429	14 568,3	311 658,7
2. Затраты на оплату труда	14 021,6	28 043,3	21 913	17 913,2	5 473,7	4 682,8	6 104	98 151,6
Расходы на оплату труда производственных рабочих	3 102	5 603,8	4 052,2	3 784,7	1 012,3	2 160,4	1 217,3	22 717,2
Расходы на оплату труда вспомогательных рабочих, занятых обслуживанием оборудования	1 571,8	3 743,9	3 252,1	2 186,4	812,2	599,4	817,4	20 249,5

Продолжение приложения 40

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Расходы на оплату труда работников, занятых управлением и обслуживанием бизнес-процесса	9 347,8	18 695,6	14 608,7	11 942,1	3 649,2	3 121,8	4 069,3	55 184,9
3. Отчисления на социальные нужды	12 065,9	24 131,8	17 908,1	15 108,1	5 122,9	4 021,9	6 103,2	84 461,9
Отчисления на социальные нужды от оплаты труда производственных рабочих	3 111,8	5 622,9	3 784,5	3 620,5	1 053,4	924,6	3 087	21 204,7
Отчисления на социальные нужды от оплаты труда вспомогательных рабочих	910,2	2 421,1	2 184,9	1 415,6	654,2	416,1	1 052,6	9 054,7
Отчисления на социальные нужды от оплаты труда работников, занятых управлением и обслуживанием бизнес-процесса	8 043,9	16 087,8	11 938,7	10 072	3 415,3	2 681,2	4 068,8	56 307,7
4. Амортизация	14 021,6	28 043,2	22 113,5	18 313	5 674,5	4 972,4	5 013,4	98 151,6
Амортизация производственного оборудования	4 903,8	10 891,9	8 927,5	6 356,8	1 637	1 817,6	1 606,5	36 141,1
Амортизация зданий, сооружений и других основных средств	9 117,8	17 151,3	13 186	11 956,2	4 037,5	3 154,8	3 406,9	62 010,5

Окончание приложения 40

1	2	3	4	5	6	7	8	9
5. Прочие	18 626,3	37 252,7	31 128,9	26 898,1	6 408,7	4 896,2	5 173,6	130 384,5
Командировочные расходы	2 328,9	4 656,5	3 891,2	3 362,3	801,1	612	646,7	16 298,7
Представительские расходы	1 984,5	3 875,2	2 574,3	2 983,1	756,5	795,6	598,7	13 567,9
Расходы на медицинский осмотр работников	2 028,9	4 384,2	3 176,2	3 561,3	803,9	694,2	432,5	15 081,2
Расходы по текущей аренде имущества	3 124,5	5 117,9	3 796,5	4 012	952,3	983	894	18 880,2
Расходы по подготовке и переподготовке кадров	1 874,6	3 567,2	2 874,2	2 453,2	759,6	704,6	703,9	12 937,3
Расходы по продаже, выбытию и прочему списанию основных средств и других активов	3 102	4 980,3	4 012,2	4 561,2	908,6	996,6	916,9	19 477,8
Расходы на услуги связи	2 521,4	6 135,2	6 321,5	3 147,9	793,5	703,2	612	20 234,7
Расходы на информационные и консультационные услуги	1 661,5	4 536,2	4 482,8	2 817,1	633,2	593	368,9	15 092,7
Итого	251 111,8	502 223,8	387 645,1	360 791,9	86 805,3	86 678,3	82 528,2	1 757 784,4