

## **Система структурирования затрат предприятия, формирующих бюджеты предприятия**

Богаев Д. Ю. магистрант кафедры «Налогообложения и бухгалтерского  
учета»

Липецкий государственный технический университет

Россия, г. Липецк

Научный руководитель: Иода Ю. В.

кандидат экономических наук, доцент

Одним из важных инструментов управления предприятием в условиях рыночной экономики является бюджетное планирование (бюджетирование). Технология бюджетирования предусматривает структурирование всех затрат предприятия, так как бюджетирование - управленческая технология, предназначенная для выработки и повышения финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений, текущие результатом которой является разработка и составление итоговой управленческой отчетности.

Основу итоговой управленческой отчетности составляют бюджет движения денежных средств (БДДС) и бюджет доходов и расходов (БДР), использованию где наиболее подробно отражена структура затрат предприятия. Информационной базой для составления БДР и БДДС служат счета бухгалтерского и налогового учета (см. рисунок 1).

Итак, после формирования структуры составления итоговой управленческой отчетности следует перейти к анализу структуры затрат, составляющих основу бюджета движения денежных средств и бюджета доходов и расходов.

Первым в цепочке распределения и структурирования затрат предприятия составляется бюджет движения денежных средств. Проект бюджета движения денежных средств составляется на основе бухгалтерской финансовой отчетности.

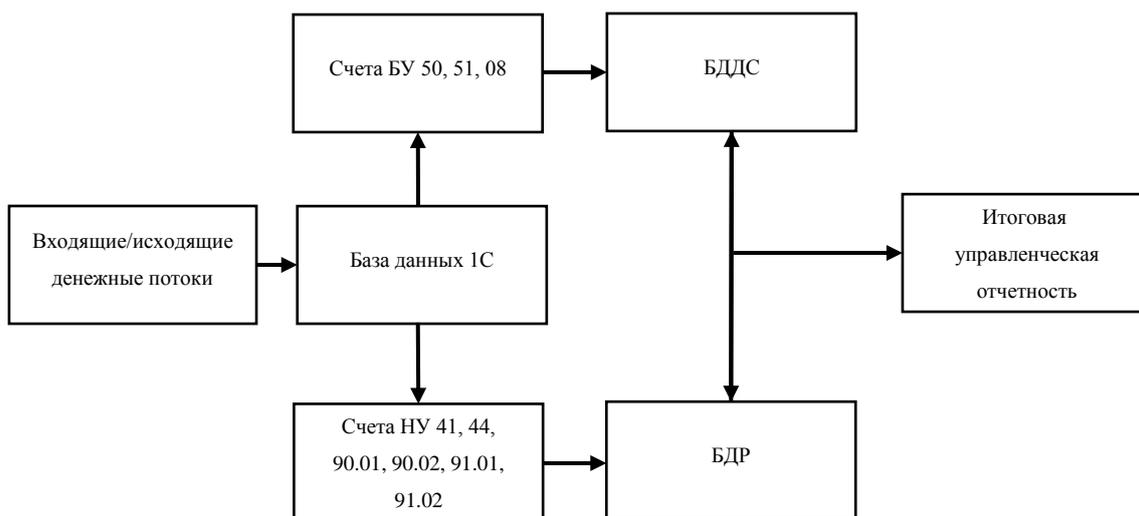


Рисунок 1. Система построения управленческого учета

Следует, однако, заметить что бюджет движения денежных средств не является чисто расчетным:

Во-первых, статьи отчета о финансовых результатах могут существенно отклоняться от соответствующих статей денежных поступлений и расходов на величину сальдо изменения дебиторской и кредиторской задолженности.

Так, например, механизм формирования остатка дебиторской задолженности (ДЗ) на конец периода показан на рисунке 2.

$$\begin{array}{r}
 \text{Остаток} \\
 \text{дебиторской} \\
 \text{задолженности} \\
 \text{покупателей на} \\
 \text{начало периода}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{r}
 \text{Объем} \\
 \text{реализации за} \\
 \text{период}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{r}
 \text{Денежные} \\
 \text{поступления} \\
 \text{от реализации} \\
 \text{за период}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{r}
 \text{Остаток} \\
 \text{дебиторской} \\
 \text{задолженности на} \\
 \text{конец периода}
 \end{array}$$

Рисунок 2. Механизм формирования остатка ДЗ на конец периода

Следовательно, поставщикана стадии составления бюджета движения денежных средств моделируются балансы движения расчетов (как активных, так и пассивных) — с покупателями, согласно с поставщиками, по оплате труда, с бюджетом и пр.

Во-вторых, существуют статьи денежных поступлений и расходов, не связанных с текущим кругооборотом капитала и инвестиционной деятельности. Это привлечение денежных средств (кредиты и займы, эмиссия

акций) и, наоборот, отражение осуществление расчетов по кредитному финансированию (погашение процентов и суммы основного долга по кредитам).

Таким образом, на стадии составления проекта бюджета движения денежных средств анализируется прогнозная динамика расчетов предприятия, систему возможного привлечения средств и погашения кредитной задолженности. С учетом всего вышесказанного проект бюджета движения денежных средств предприятия выглядит следующим образом (см. таблицу 1).

Таблица 1. Структура бюджета движения денежных средств

№	№ статьи по ЕКСР/ЕКСД	Статья
1.		Остаток на начало периода
<b>ОПЕРАЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ</b>		
2.		Поступление по операционной деятельности
3.		Выбытие ДС по операционной деятельности
4.		Чистый денежный поток по операционной деятельности
<b>ИНВЕСТИЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ</b>		
5.		Поступление ДС от инвестиционной деятельности
6.		Выбытие ДС на инвестиционную деятельность
7.		Чистый денежный поток по инвестиционной деятельности

Продолжение таблицы 1.

<b>ФИНАНСОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ</b>		
8.		Поступление ДС от финансовой деятельности
9.		Выбытие ДС от финансовой деятельности
10.		Чистый денежный поток по финансовой деятельности
11.		Остаток на конец периода

В структуре, представленной в таблице 1 наглядно продемонстрировано четкое распределение всех затрат и поступлений на три блока, а именно поступление/выбытие по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия. Определение остатка денежных средств на расчетном счете на конец периода определяется по формуле на рисунке 3.

$$\begin{array}{l} \text{Остаток денежных} \\ \text{средств на расчетном} \\ \text{счете на конец периода} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Остаток денежных} \\ \text{средств на расчетном} \\ \text{счете на начало} \\ \text{периода} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Чистый денежный} \\ \text{поток по операционной,} \\ \text{финансовой и} \\ \text{инвестиционной} \\ \text{деятельности} \end{array}$$

Рисунок 3. Расчет остатка денежных средств на расчетном счете на конец периода

В свою очередь, чистый денежный поток определяется как разность между поступлением и выбытием денежных средств по видам деятельности. Источником же информационного наполнения бюджета движения денежных средств, как показано на рисунке 1, служат счета бухгалтерского учета: 08 (вложения во внеоборотные активы), 50 (Касса), 51 (Расчетный счет). Механизм формирования затратной части БДДС представлен на рисунке 4.

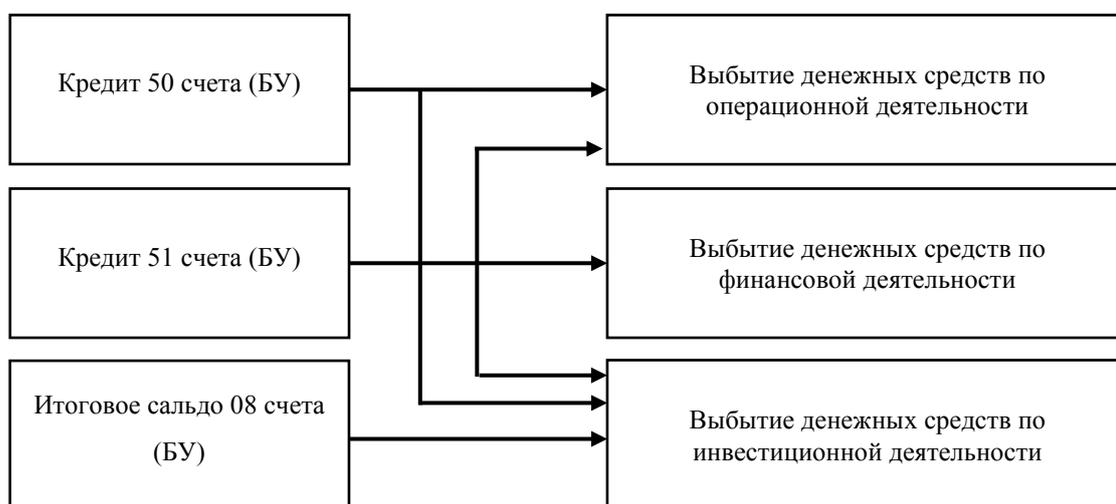


Рисунок 4. Механизм формирования затратной части бюджета движения денежных средств

Так как счета 50 и 51 являются активными счетами производства, то затраты на данных счетах отражаются по кредиту счета. Львиную долю затрат на данных счетах составляют затраты (выбытие) по операционной деятельности, так как именно затраты по операционной деятельности обеспечивают основную деятельность предприятия (см. таблицу 2).

Таблица 2. Укрупненная структура затрат по операционной деятельности

№	№ статьи по ЕКСР/ЕКСД	Статья
3.		<b>Выбытие ДС по операционной деятельности</b>
3.1.1.		На покупку электроэнергии
3.1.2.	1.2.2.	Электроэнергия за услуги по передаче
3.6.		Налоги и сборы
3.1.3.		Услуги операторов рынка
3.1.2.		Расходы на прочие работы и услуги
3.1.3.		Расходы на содержание офиса

Продолжение таблицы 2.

3.1.3.1.3.	1.4+2.6.3.	Обязательные страховые платежи
3.1.3.2.	1.7.5.	Арендная плата
3.1.3.3.		Услуги по доставке счетов извещений & Услуги по приему платежей от физических лиц
3.1.3.5.	1.8.	Резерв на непредвиденные расходы
3.1.3.6.		Прочие расходы
3.3.		Резервы

В укрупненной классификации, представленной в таблице 2 отражены основные затраты по операционной деятельности предприятия, формирующие основной объем затрат. Однако наибольший объем затрат приходится на статьи:

- Затраты на покупку электроэнергии (3.1.1.);
- Затраты на услуги по передаче электроэнергии (3.1.2);
- Налоги и сборы (3.6.).

Поскольку данные статьи затрат отражают основные операции компании, а именно покупку электроэнергии и передачу ее конечному

потребителю. В статье затрат 3.6. (налоги и сборы) отражаются затраты по налогам на прибыль и налог на добавленную стоимость. Однако, на любом предприятии существуют статьи затрат, которые невозможно отнести непосредственно к конкретному объекту затрат, но они связаны с поддержанием деятельности компании в целом. Накладные расходы, которые остались после вычитания прямых затрат, являются примером таких затрат. Структура косвенных, вспомогательных затрат отражена в таблице 3.

Таблица 3. Структура косвенных статей затрат

№	№ статьи по ЕКСР/ЕКСД	Статья
<b>3.</b>		<b>Выбытие ДС по операционной деятельности</b>
3.1.3.		Услуги операторов рынка
3.1.3.1.	1.7.2.1.	<i>НП " АТС "</i>
3.1.3.1.	1.7.2.4.	<i>Оплата услуг ОАО «СО ЕЭС»</i>
3.1.3.1.		<i>прочие услуги ЗАО «ЦФР»</i>

Продолжение таблицы 3.

3.1.2.		Расходы на прочие работы и услуги
3.1.3.1.	1.7.3.10.7.	<i>Ограничения(отключения)</i>
3.1.3.2.	1.7.3.10.3.6.	<i>Оказание услуг по копированию и распечатке документов</i>
3.1.3.3.		<i>Хранение документов</i>
3.1.3.4.		<i>Прочие расходы</i>
3.1.3.		Расходы на содержание офиса
3.1.3.1.		Оплата труда (в том числе ОСП)
		<i>Оплата труда</i>
		<i>Обязательные страховые платежи</i>
3.1.3.2.	1.7.5.	Арендная плата
3.1.3.3.		Услуги по доставке счетов извещений & Услуги по приему платежей от физических лиц
3.1.3.5.	1.8.	Резерв на непредвиденные расходы
3.1.3.6.		Прочие расходы
3.3.		Резервы
3.3.3.	1.3.17.1.4.1.	<i>Резерв отпусков</i>
3.3.5.		<i>Резерв по сомнительным долгам</i>
	1.10.7.	Модернизация информационной системы операционной деятельности компании
	1.10.7.1.	<i>На эксплуатацию системы/расходы на развитие информационной структуры</i>
	1.10.7.1.1.	<i>Расходы на техническую поддержку</i>
	1.10.7.1.2.	<i>Прочие расходы на развитие информационной структуры</i>

Данная структура наглядно отражает перечень затрат, без которых невозможна нормальная стабильная работа энергосбытовой компании. Так, например, операторы рынка обеспечивают регулирование, контроль, а также обеспечивают необходимой информацией участников Единой энергетической системы. Расходы на прочие работы и услуги, расходы на содержание офиса, а также другие внутрифирменные расходы, такие как оплата труда, арендная плата и т. д. предназначены для поддержания нормального функционирования всех механизмов компании. Затраты на модернизацию информационной системы операционной деятельности компании направлены на поддержание функционирования электронной системы документооборота, баз данных и прочих средств связи и обмена информацией необходимых для обеспечения коммуникации внутри компании, взаимодействия отделов и обратной связи с руководящим персоналом.

Также немаловажным аспектом является создание резервов, в частности резерва по сомнительным долгам с целью покрытия просроченной дебиторской задолженности для обеспечения безубыточности гарантирующего поставщика при просрочке платежей потребителей, дабы нивелировать риски, связанные с образованием кассовых разрывов и, как следствие, увеличением кредиторской задолженности компании перед поставщиками электроэнергии.

Итак, операционная деятельность компании есть основной механизм, основной целью которого является извлечение прибыли. Финансовая же деятельность компании направлена на обеспечение операционной деятельности денежными средствами. Исходя из чего, структура затрат финансовой деятельности является относительно более простой, нежели структура затрат операционной деятельности предприятия (см. таблицу 4).

Таблица 4. Структура затрат финансовой деятельности

№	№ статьи по ЕКСР/ЕКСД	Выбытие ДС от финансовой деятельности
9.1.		На погашение кредитов
9.2.		На размещение депозитов
9.3.		На проценты к уплате
9.4.		На прочую финансовую деятельности
9.4.1.		Возврат денежных средств
9.4.2.		Дивиденды
9.4.3.		Благотворительность
9.4.4.		Обслуживание коммерческого кредита

В структуре затрат, отраженной в таблице 4, показаны основные расходы, связанные с финансовой деятельностью организации. Основным объемом затрат в данной классификации приходится на погашение кредитов, необходимых для поддержания полноценного функционирования компании, а также на размещение денежных средств в депозит для получения процентов для их последующего перераспределения на покрытие текущих расходов по операционной и финансовой деятельности, а также финансирования инвестиционной деятельности компании. Структура затрат инвестиционной деятельности отражена в таблице 5.

Таблица 5. Структура затрат инвестиционной деятельности

6.	№ статьи по ЕКСР/ЕКСД	Выбытие ДС на инвестиционную деятельность
6.1.		Инвестиционный проект 1
6.2		Инвестиционный проект 2
6.3		Инвестиционный проект 3

В данной структуре отражается перечень инвестиционных проектов компании в текущем финансовом году. Источником информационного наполнения данного раздела служит бухгалтерский счет 08 (вложение во внеоборотные активы) и соответствующие субсчета, в зависимости от типа приобретаемого объекта.

Следующей ступенью анализа структуры затрат на предприятии в системе управленческого учёта является рассмотрение отражения затрат с точки зрения бюджета доходов и расходов предприятия. По структуре затрат БДР и БДДС достаточно схожи, но также имеют концептуальные различия в методике отражения затрат (см. таблицу 6).

Таблица 6. Отличия отражения затрат БДР и БДДС

Статья	БДР	БДДС
Амортизация	+	-
Переоценка основных фондов и товарно-материальных ценностей	+	-
Брак в производстве	+	-
Порча и прочие потери	+	-
Недостачи по результатам инвентаризации	+	-
Курсовые разницы	+	-
Получение/погашение кредитов (займы)	-	+
Покупка основных фондов	-	+
Капитальные ремонты	-	+
Косвенные налоги	-	+

Главное отличие заключается в том, что БДДС - способ отражения движения денежных потоков. Соответственно, в данном документе фигурируют только те события, которые имеют денежное выражение.

В качестве первичных документов, которыми оформляются операции, содержащиеся в БДДС, используются расчетно-кассовые ордера и выписки по операциям с банковскими счетами предприятия. Сам БДДС несколько напоминает такую бухгалтерскую форму как «Отчет о движении денежных средств». БДР - способ фиксации операций, формирующих прибыль (убыток) предприятия. В данном документе отражаются доходы и расходы, на его базе может быть рассчитана себестоимость и рентабельность.

В качестве первичных документов, которыми оформляются операции, содержащиеся в БДР, используются акты выполненных работ, оказанных услуг и акты приема-передачи материальных ценностей. Также могут учитываться документы, которыми оформляются переоценки материальных и нематериальных ценностей и прочие операции, проходящие в неденежной

форме. По структуре БДР схож с бухгалтерской формой №2 «Отчет о прибылях и убытках» (см. таблицу 7).

Таблица 7. Укрупненная структура затрат бюджета доходов и расходов

№ п/п	№ статьи по ЕКСП/ЕКСД	Статья
1.1.1.		Доходы от основной деятельности
3.1.1.		Расходы на основную деятельность
6.30		Прочие доходы
6.31.		Прочие расходы
7.		Операционная прибыль (ЕВИТДА)
8.	2.1. ЕКСП	Проценты к уплате
9.		Прибыль (убыток) до налогообложения
10.		ОНА&ОНО
11.	1.7.8.6.+1.7.8.7.	Налоги
12.		Чистая прибыль (убыток)

Исходя из структуры, представленной в таблице 7, в БДР традиционно включаются три группы показателей: доходы, расходы и чистая прибыль. Доходы и расходы отражаются по принципу начисления (в момент их возникновения), в БДДС, напротив, отражаются фактическая оплата. Именно из-за такой тесной связи двух бюджетов, в частности обусловленной временными границами, структура расходов в БДР и БДДС практически идентична. Основой информационного наполнения бюджета доходов и расходов служат счета налогового учета:

- 41 - товары;
- 44 - расходы на продажу;
- 90.01 - выручка;
- 90.02 - себестоимость продаж;
- 91.01 - прочие доходы;
- 91.02 - прочие расходы.

Стоит отметить, что из-за особенностей информационного наполнения, суммы денежных средств в бюджете доходов и расходов указываются без учета налога на добавленную стоимость.

Подводя итог, следует сказать, что механизм формирования БДР, в отличие от механизма формирования БДС, и его сущность позволяют использовать его как инструмент моделирования экономической ситуации. Иными словами, меняя определенные параметры можно посмотреть, как это отразится на величине прибыли. Справедливо и обратное: руководство формулирует цель — получить доход определенных размеров.

В связи с чем, при формировании бюджета доходов и расходов активное участие принимают руководители центров финансовой ответственности, что позволяет наиболее оптимально и равномерно распределить затраты предприятия на весь финансовый цикл работы организации.