

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ОСНОВА МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В АГРОХОЛДИНГАХ

© 2011 С.-А.Я. Хасиев

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: center_audita@mail.ru

Рассматриваются особенности использования элементов бюджетирования для формирования информации и отражения ее в управленческой отчетности агрохолдингов.

Ключевые слова: агрохолдинг, бюджетирование, стратегический бюджет, управленческая отчетность.

Большое внимание в управленческом учете организаций, входящих в агрохолдинги, уделяется взаимосвязи процесса управления и функций управленческого учета, поскольку его информация необходима на каждой стадии управленческого цикла: в планировании, инвестировании, организации и контроле. Особое место в управленческом учете отведено информации о производственных затратах. Однако для эффективности управления затратами нужна не только учетная информация, но и результаты ее сравнения с плановыми и нормативными величинами. С этой целью в системе управленческого учета широко применяется бюджетирование.

Взаимоотношения между структурными подразделениями холдинга по созданию конечного продукта строятся на основе регулируемого микрорынка, но реальные денежные потоки, обуславливающие процесс реализации, проявляются только во взаимоотношениях с посторонними по отношению к холдингу агентами. Следовательно, объектом калькулирования должен быть конечный продукт, в себестоимости которого необходимо отразить все затраты по его производству в цикле “производство - переработка - реализация”, а также отдельные стадии его создания.

Отправной точкой для разработки всей системы бюджетов является бюджет продаж, который разрабатывается на основе данных отдела маркетинга. Объем продаж и его товарная структура предопределяют уровень и общий характер деятельности организации. В общем виде бюджет продаж можно определить как сводный операционный бюджет, содержащий информацию как о запланированных объемах продаж, цене, размере выручки от основных видов деятельности, так и об ожидаемых доходах от прочей деятельности.

При необходимости для формирования бюджета продаж можно предварительно прогнозировать

количество продаж, т.е. составлять прогноз продаж на период бюджетирования. При этом указываются показатели, количество и детализация которых зависят от целесообразности и экономической эффективности сбора и обработки учетно-аналитической информации. К ним относятся: предполагаемые покупатели (клиенты); поставляемые товары; предполагаемая цена поставляемых товаров; сроки поставки и количество товаров в поставке; сроки оплаты; виды платежных средств.

Бюджетирование в агрохолдинге, производящем и продающем один вид основной продукции, например птицу, организуется с закреплением функциональных полномочий при формировании бюджета продаж следующим образом:

- отдел маркетинга формирует данные о прогнозных объемах сбыта, составляет прогноз продаж и представляет данный документ в ФРЦ агрохолдинга;

- ФРЦ головного предприятия на основе прогноза продаж формирует бюджет продаж.

Обязательными показателями прогноза продаж являются ожидаемый объем продаж с делением по внешним и входящим в холдинг покупателям и предполагаемая цена поставляемого товара. При этом предусмотрена возможность при необходимости расширить перечень показателей прогноза продаж. Отдел маркетинга должен представить ФРЦ головного предприятия прогноз продаж примерной формы (табл. 1).

При разработке бюджета продаж нам следует учитывать, что объем продажи продукции (товаров, работ, услуг) зависит не только от внутренних факторов, например, себестоимости, ценовой политики (в части контролируемых факторов), производственных мощностей, закупочных возможностей, уровня качества и сервиса, объемов продаж предыдущих периодов, но и от

Таблица 1

Прогноз продаж

Организация "XXX"

Кому: ФРЦ головного предприятия

Период: июль - декабрь 20__ г.

Показатель	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь
Ожидаемый объем продаж, кг	3900	4000	4000	4100	4200	4300
В том числе:						
реализация внутри холдинга	3800	3850	3900	4000	4100	4200
сторонним организациям	100	150	100	100	100	100
Ожидаемая цена единицы продукции (без НДС), руб.	50	50	50	50	60	60

внешних, например, деятельности конкурентов, сезонных колебаний продаж, а также изменений макроэкономических показателей (среднего уровня заработной платы, темпов экономического роста отрасли).

Представим основные требования, предъявляемые к бюджету продаж всего агрохолдинга:

- должен отражать ожидаемый объем выручки от продажи отгруженной продукции по основным видам деятельности холдинга в натуральных и стоимостных показателях на бюджетизируемый

период (с указанием соответствующих количественных показателей за требуемый отрезок времени) и содержать показатель "ожидаемая цена продукции".

Прогноз продаж, представленный ранее в примере, показывает, что указанная цена продажи продукции не может быть принята в качестве бюджетной из-за увеличения себестоимости единицы продукции (в части переменных расходов) на 600 руб. в апреле. После корректировки прогноз продаж может быть представлен в следующем виде (табл. 2).

Таблица 2

Прогноз продаж

(Корректировка 1)

Организация XXX

Период: июль-декабрь 20__ г.

Показатель	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь
Ожидаемый объем продаж, шт.	3900	4000	4000	4100	4200	4300
В том числе:						
реализация внутри холдинга	3800	3850	3900	4000	4100	4200
сторонним организациям	100	150	100	100	100	100
Ожидаемая цена единицы продукции (без НДС), руб.	55	60	60	65	65	70
Дата составления прогноза " __ " _____ 200__ г.						

период с разбивкой по месяцам или кварталам, а также по аналитическим показателям - продуктам, потребителям (клиентам), менеджерам по продажам, региональным рынкам;

- должен отражать объем доходов от прочей деятельности в стоимостных (при необходимости и в натуральных) показателях на бюджетизируемый период с разбивкой по месяцам или кварталам, а также по видам доходов: оказанию услуг, аренде, продаже имущества;

- составляется с учетом ценовой политики устанавливаемой головным (материнским) предприятием, спроса на продукцию, географии продаж, категорий покупателей, сезонных факторов;

- должен предусматривать возможность гибкого бюджетирования (т.е. фиксировать фактически

Документ должен быть направлен на согласование в отдел маркетинга. ФРЦ приступит к формированию бюджета продаж организации на II полугодие. Подобные документы будут составляться по всем зависимым предприятиям агрохолдинга и общему (сводному) бюджету продаж по холдингу.

Последующие месяцы холдинг будет придерживаться бюджета продаж, и каждый месяц, проводя сравнительный анализ деятельности каждого предприятия, входящего в агрохолдинг, возможен пересмотр бюджета продаж на последующий месяц, с учетом изменившихся ситуаций и условий деятельности. Бюджет продаж следует составлять параллельно с выбором производственной программы и формированием бюджета про-

изводства каждой организации и холдинга в целом. В этом случае можно получить наиболее реальные бюджеты продаж и производства, поскольку бюджет производства составляется на основании предполагаемого спроса и с учетом возможностей агрохолдинга и служит базой для формирования плана отгрузки.

Бюджет производства формируется на основании данных бюджета продаж, выраженных в натуральных величинах. Главное предназначение бюджета производства - согласование возможностей рынка, производственных мощностей, квалификации персонала и финансовых возможностей организации. При формировании бюджета производства оцениваются все основные ресурсы по периодам. Потребности сравниваются с имеющимся количеством ресурсов, т.е. при рациональном подходе к бюджетированию возможен анализ не только производственных мощностей и необходимого персонала, но также бюджета производственных запасов, включающего бюджеты прямых затрат на производство, прямых затрат на оплату труда и движения готовой продукции.

Бюджет производственных запасов рассчитывается на базе норм расхода сырья и материалов (спецификаций), длительности технологических операций, времени задержек и (или) доставки (технологических маршрутов). Здесь же рассчитывается план производства сырья, которое является основой конечной продукции, производимой агрохолдингом. Потребность в производственных запасах рассчитывается в рамках формирования бюджета производства. При этом выполняется детальный расчет показателей производственной и закупочной деятельности, необходимых материалов и мощностей.

Бюджеты коммерческих расходов, общепроизводственных затрат и управленческих расходов, как правило, являются сводными. Они могут формироваться по направлениям, например: эксплуатация зданий и сооружений, транспортные расходы, налоги.

Бюджет движения денежных средств - один из наиболее важных бюджетов агрохолдинга. При его исполнении (или неисполнении) определяются реальная платежеспособность и выполнение финансовых обязательств. Приходная часть этого бюджета (поступления) формируется на базе заказов клиентов, расходная часть (платежи) - на базе заказов на оплату сырья и материалов, опла-

ту труда (прямые расходы на оплату труда) и эксплуатационных расходов на оборудование.

При формировании бюджета движения денежных средств для всех сделок, в которых используются неденежные формы расчетов, должна рассчитываться реальная рентабельность на основе рыночных цен, действующих при условии расчетов денежными средствами. Источником информации могут быть биржевые котировки, прайс-листы изготовителей и посредников и т.д.

С помощью бюджета "Прибыли (убытки)" оценивается рентабельность текущей деятельности каждой зависимой организации агрохолдинга, этот бюджет формируется с помощью специализированного отчета. При соответствующей организации процесса бюджетирования можно получить отчет в целом по фирме или с необходимой степенью детализации, например, отчет по продуктам, подразделению.

Плановый агрегированный баланс формируется на основе специализированного отчета, строящегося по счетам управленческого учета.

Существуют и другие подходы к формированию бюджета. Наиболее типичными являются формирование бюджетов по центрам ответственности (центрам затрат (доходов)) и по проектам.

В случае формирования системы бюджетирования организации на основе центров финансовой ответственности выделяются бизнес-единицы, формирующие бюджеты и отвечающие за их исполнение.

В управленческом учете бюджеты, как правило, по признаку "уровень анализа" делятся:

- на статичный (жесткий) - нулевой и первый уровни анализа;
- гибкий - второй уровень анализа;
- бюджет, детализирующий отклонения, - третий уровень анализа.

Показатели статичного (жесткого) бюджета остаются неизменными даже при изменении уровня деловой активности организации (например, при увеличении объема продаж).

Рассмотрим на примере порядок использования данных статичного бюджета, показатели которого выражены в денежном измерителе, для нулевого и первого уровней анализа результатов деятельности агрохолдинга, реализующей основной вид продукции, работ, услуг (табл. 3).

Констатация того факта, что план по прибыли был невыполнен на 80 тыс. руб., а отклоне-

Таблица 3

Нулевой уровень анализа

Агрохолдинг "МПМК Шема"		Период: июль 20XX г.	
Показатель	Сумма, тыс. руб.	%	
Фактическая прибыль	40	33,3	
Бюджетная операционная прибыль	120	100	
Отклонения от статического бюджета	80	66,7	

ние от жесткого бюджета по показателю "Операционная прибыль" составило 66,7 %, как правило, не удовлетворяет руководство из-за ограниченности информации. Таким образом, возникает потребность в проведении как минимум первого уровня анализа, на котором требуется сравнить бюджетные и фактические результаты по следующим показателям: выручка, постоянные и переменные издержки, маржинальный доход (разница между выручкой и переменными издержками) и операционная прибыль (табл. 4).

вышают запланированный уровень, то отклонение будет благоприятным, в противном случае - неблагоприятным. По отклонениям показателей издержек ситуация обратная. Отклонение по издержкам считается благоприятным, если фактические издержки ниже бюджетных, и неблагоприятным, если они выше.

Поскольку данные статического (жесткого) бюджета включают плановые издержки для прогнозируемого объема производства, а фактически произведенные издержки относятся к факти-

Таблица 4

Первый уровень анализа

ООО "Шема"		Период: июль 20XX г.			
Показатель	Факт., тыс. руб.	%	Статический бюджет, тыс. руб.	%	Отклонение, тыс. руб.
Объем продаж	160	-	260	-	100
Выручка	160	100	260	100	100
Переменные издержки	77,2	48,25	108	41,38	30,8
Маржинальный доход	82,8	51,75	152	58,46	69,2
Постоянные издержки	42,8	26,75	32	12,31	-10,8
Операционная прибыль	40	25	120	46,15	80

Фактически достигнутые результаты сравниваем с фактическими и бюджетными данными, выявляем величины отклонений между ними и причины образования отклонений, оцениваем деятельность отдельных подразделений и холдинга в целом, определяем рентабельность направлений деятельности или видов продукции.

Выявленные отклонения за выбранный период часто служат базой оценки результатов деятельности каждого центра финансовой ответственности в конце отчетного периода и принятия регулирующих производственно-хозяйственную деятельность организации решений.

Каждое из отклонений оцениваем как благоприятное или неблагоприятное. Благоприятным считается отклонение, оказывающее положительное воздействие на операционную прибыль, т.е. увеличивающее прибыль. Соответственно, неблагоприятное отклонение - это отклонение, оказывающее отрицательное воздействие на операционную прибыль. Если фактические доходы пре-

ческому объему, их сравнение не совсем корректно. Это касается, в первую очередь, переменных затрат.

Прежде чем анализировать отклонения от бюджетных данных, сами бюджетные данные следует скорректировать на соответствующий фактический выпуск. Для этих целей используется гибкий бюджет (переменный), который обеспечивает прогнозные данные, скорректированные на изменения в уровне выпуска (или любом другом показателе). Гибкий бюджет - это бюджет, показатели которого могут регулироваться в зависимости от уровня деятельности. Цель гибкого бюджета - изменение всех издержек на единицу продукции. Гибкий бюджет составляется для получения новых плановых показателей, рассчитанных исходя из фактического объема реализации и бюджетных значений затрат на единицу.

Гибкие бюджеты можно использовать не только на этапе анализа исполнения бюджета, но и на этапе планирования для предварительного

анализа возможных колебаний объема сбыта, предположения о котором легли в основу расчета всех основных бюджетных показателей. Формула гибкого бюджета корректно определяет общие бюджетные издержки для любого уровня производственной деятельности:

$$\text{Гибкий бюджет} = \text{Средние бюджетные переменные издержки} \cdot \text{Объем продаж} + \text{Бюджетные постоянные затраты}.$$

Для проведения второго уровня анализа нам необходимо представить в едином формате: фактические данные; сформированный на базе фактического объема продаж агрохолдинга на примере одного предприятия (или другого показателя - по требованию) гибкий бюджет и показатель жесткого бюджета за отчетный период.

Совокупное отклонение бюджетных данных от фактических включает:

- отклонение, вызванное изменением объема производства (продаж) по сравнению с прогнозируемым, определяется путем сопоставления жесткого и гибкого бюджетов (при условии, что цена и средние переменные расходы постоянны);

- отклонение от гибкого бюджета, которое выявляется при сравнении фактических данных и гибкого бюджета и детализируется по каждому показателю, формирующему финансовый результат деятельности агрохолдинга, по факторам, вызвавшим эти изменения.

При построении системы бюджетирования необходимо предусмотреть и построить систему

контроля за выполнением бюджетов. Именно на базе информации по центрам ответственности строится система контроля деятельности каждой организации, входящей в агрохолдинг и холдинга в целом.

Управленческая отчетность агрохолдинга - это завершающий этап учетного процесса, отражает целый комплекс данных о деятельности холдинга. Основная цель управленческой отчетности - удовлетворение информационной потребности руководителей различных уровней управления организации. Поэтому по отношению к управленческой отчетности (в отличие от финансовой) не могут быть установлены общие правила формирования и представления и применены единые отчетные формы. Формируемые бюджеты являются хорошей базой для построения системы управленческой отчетности.

1. Дятлова А.Ф. Учет и отчетность организаций аграрного сектора экономики: теория и методология: монография / А.Ф. Дятлова. Йошкар-Ола, 2011.

2. Каверина О.Д. Организация бюджетирования на предприятии // Бухгалтерский учет. 2003. № 11. С. 57-60.

3. Картова Т.П. Управленческий учет: информационное обеспечение менеджмента. Смоленск, 1993.

4. Плотников В.С., Шестакова В.В. Финансовый и управленческий учет в холдингах / под ред. В.И. Бариленко. М., 2004.

5. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. М., 2001.

Поступила в редакцию 04.08.2011 г.