

## МЕТОДИКА БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ДЕВЕЛОПЕРСКОЙ КОМПАНИИ

© 2011 В.В. Жукова

Самарский государственный экономический университет

E-mail: fikr@bk.ru

Исследуется методика формирования бюджетов доходов и расходов и бюджетов движения денежных средств. Данная методика рассмотрена на примере российских девелоперских компаний. Предлагаются алгоритмы составления бюджетов в разрезе блоков, направлений и центров финансовой ответственности. Рассмотрен механизм формирования бюджетных статей компании.

*Ключевые слова:* бюджетирование, управленческий учет, бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств, виды деятельности, центры финансовой ответственности, бюджетные статьи, финансовый учет, доходы, расходы, регламент бюджетирования, девелоперская компания.

Многопрофильные девелоперские компании, как правило, осуществляют спектр видов деятельности, включающий сдачу в аренду помещений торговых и логистических центров, предоставление коммунальных, клининговых, охранных, инженерных услуг арендаторам, а также культурно-развлекательных услуг посетителям. Эти виды деятельности обычно распределены по отдельным юридическим лицам и центрам финансовой ответственности (ЦФО) компании<sup>1</sup>.

Данная особенность накладывает отпечаток на составление финансовых бюджетов компании: бюджета доходов и расходов (БДР) и бюджета движения денежных средств (БДДС). Эти документы создаются после одобрения экономическими службами компании заявленных плановых потребностей, а также фактических данных в системе управленческого учета. БДР включает данные о доходах и расходах подчиненных бюджетов в разрезе ЦФО. БДДС отражает поступления и платежи денежных средств по видам деятельности и ЦФО.

Изучение опыта работы российских девелоперских компаний позволяет обобщить применяемые ими методики бюджетирования и управленческого учета. Процедура формирования финансовых бюджетов рассматривается в работах многих исследователей и включает общие требования, проверку базы управленческого учета, распределение ЦФО по блокам управления компаний, установление перечня бюджетных статей для разделов БДР и БДДС<sup>2</sup>.

Общие требования, предъявляемые к системе бюджетирования в девелоперских компаниях, заключаются в том, что бюджеты на планируемый и (или) отчетный период:

- представляются комплектно в порядке следования, указанном в Альбоме унифицированных форм управленческой отчетности компании. Листы бюджетов должны содержать название юридического лица, дату составления бюджета, ФИО ответственного за заполнение лица;

- составляются ежемесячно в соответствии с регламентом бюджетирования, принятым в компании;

- вертикальные и горизонтальные разрезы бюджетов (строки, столбцы) формируются в соответствии с установленными стандартными формами.

Проверка базы управленческого учета перед формированием планового/ отчетного БДР включает:

1) проверку соответствия ЦФО - вид деятельности (с учетом доходной и расходной части);

2) проверку наличия статей, которые не могут быть в БДР (покупка/продажа валюты, ввод остатков по отдельным счетам, внутренние перемещения, депозиты, дивиденды, займы, кредиты, налог с дивидендов, НДС, НДФЛ, пополнение счета/снятия по чеку, уставный капитал, финансовые вложения);

3) проверку незаполненных субконто по бухгалтерским счетам;

4) проверку и исправление дебетовых оборотов по пассивным счетам (90.1, 91.1, 99.2.2), кредитовых оборотов по активным счетам (20, 26, 44, 90.2, 91.2, 99.2.1);

5) проверку и исправление некорректных проводок;

6) проверку использования статьи "Накладные расходы по финансовой деятельности". Дан-

ная статья используется для учета процентов по кредитам и внутренним займам и отражается по ЦФО “Финансово-экономический департамент (ФЭД)”, вид деятельности “Услуги по управлению”;

7) проверку использования статьи “Сырье для производства продуктов питания”. Данная статья используется для учета покупной стоимости сырья и товаров для реализации.

Консолидированный БДР компании включает данные о доходах и расходах подчиненных бюджетов в разрезе ЦФО.

Распределение ЦФО по блокам управления компанией в целях планирования и сбора фактических данных включает формирование блоков управления, распределение ЦФО по блокам управления и определение вида ЦФО. Блок управления подразумевает направление деятельности компании.

Рассмотрим формирование финансовых бюджетов в многопрофильной девелоперской компании, включающей следующие блоки управления:

- “Управляющий центр”;
- “Управление объектами коммерческой недвижимости”;
- “Управление инвестиционными проектами”.

Блок “Управляющий центр” содержит ЦФО, осуществляющие информационные технологии, правовое обеспечение, управление персоналом, финансово-экономическую деятельность, другие общие расходы компании.

Блок “Управление объектами коммерческой недвижимости” включает текущие направления деятельности: культурно-развлекательный центр (КРЦ), управление торговыми и логистическими центрами, управление рынками, а также деятельность управляющей сервисной компании. В рамках указанных направлений выделяются ЦФО, сформированные на базе отдельных подразделений и объектов недвижимости (табл. 1).

Блок “Управление инвестиционными проектами” охватывает объекты строительства и реконструкции. ЦФО, включаемые в блок “Управляющий центр” и блок “Управление объектами коммерческой недвижимости”, являются текущими. ЦФО, включаемые в блок “Управление инвестиционными проектами”, по своему виду инвестиционные.

Установление перечня бюджетных статей для разделов БДР компании осуществляется следующим образом.

Таблица 1

Группировка блоков, направлений и ЦФО в компании

Блок и направление		Наименование ЦФО	Вид ЦФО
Блок "Управляющий центр (УЦ)"		Отдел информационных технологий	Текущий
		Отдел правового обеспечения	Текущий
		Отдел управления персоналом	Текущий
		Финансово-экономическая деятельность	Текущий
		Другие общие расходы	Текущий
Блок "Управление объектами коммерческой недвижимости"	Культурно-развлекательный центр	Подразделения, оказывающие культурно-развлекательные и оздоровительные услуги: бильярд, боулинг, фитнес, ресторан	Текущий
		Торговые и логистические центры	Текущий
	Рынки	Общие расходы управляющей компании	Текущий
		Продуктовый рынок	Текущий
		Рынок стройматериалов	Текущий
		Автомобильный рынок	Текущий
		Книжный рынок	Текущий
	Управляющая сервисная компания (УСК)	Мебельный рынок	Текущий
		Клининговая служба	Текущий
		Общие расходы блока	Текущий
		Финансово-экономическая служба	Текущий
		Частные охранные предприятия	
	Блок "Управление инвестиционными проектами"	Энергетическая служба	Текущий
Объекты строительства		Инвестиционный	
Объекты реконструкции		Инвестиционный	
Общие расходы		Текущий	

Раздел “Доходы по текущей деятельности” включает доходы по обычным (основным) видам деятельности в разрезе ЦФО по следующим укрупненным статьям (табл. 2):

- сдача в аренду торговых комплексов и логистических центров;
- сдача в аренду рынков;
- культурно-развлекательные услуги;
- оздоровительные услуги;
- общественное питание;
- клининговые услуги;
- охранные услуги;
- энергоуслуги;
- рекламные услуги.

мунальные расходы” устанавливается дополнительно. По культурно-развлекательному центру, кроме перечисленных, включаются статьи: сырье для производства продуктов питания, порча продуктов.

Раздел “Расходы по текущей деятельности” / “Накладные” включает статьи:

- налоги;
- оргтехника, программы, сопровождение;
- персонал: подбор, регистрация, обучение;
- реклама и маркетинг;
- франчайзинговые платежи (роялти);
- связь, Интернет;
- страхование;

Таблица 2

Доходы по обычным (основным) видам деятельности в разрезе ЦФО по статьям

Юр. лицо	ЦФО	Вид деятельности	Статья
Все юридические лица, кроме клининговых, охранных и энергетических компаний	1. Торговые комплексы, логистические центры 2. Общие расходы управляющей компании (только для проверки). Распределяются по ЦФО	1. Сдача в аренду торговых комплексов и логистических центров 2. Сдача в аренду рынков 3. Реализация коммунальных услуг 4. Реализация рекламных услуг	1. Реализация / Поступления Услуги. Арендная плата 2. Реализация / Возмещение коммунальных услуг 3. Реализация / Поступления Рекламные услуги
	Культурно-развлекательный центр (по ЦФО)	1. Культурно-развлекательные услуги 2. Оздоровительные услуги 3. Услуги общественного питания 4. КРЦ общие	1. Реализация/Поступления Культурно-развлекательные услуги 2. Реализация/Поступления Оздоровительные услуги 3. Реализация/Поступления Услуги общественного питания
	Общие расходы УСК	1. Услуги по управлению	1. Реализация/ Возмещение Коммунальные услуги
Клининговые, охранные, энергетические компании	1. Торговые комплексы, логистические центры	1. Клининговые услуги 2. Охранные услуги 3. Энергоуслуги	1. Реализация / Поступления Клининговые услуги 2. Реализация / Поступления Охранные услуги 3. Реализация / Поступления Энергетические услуги

Раздел “Расходы по текущей деятельности” / “Основные” включает расходы по обычным видам деятельности в разрезе ЦФО по следующим укрупненным статьям (табл. 3):

- оплата труда, ЕСН;
- эксплуатационные расходы;
- коммунальные расходы;
- сырье для производства продуктов питания;
- порча продуктов.

Перечень бюджетных статей для укрупненных статей “Эксплуатационные расходы”, “Ком-

- транспорт;
- юридические и консультационные услуги;
- прочие общехозяйственные;
- рентные платежи /аренда/субаренда земельных участков;
- налог на землю;
- амортизация ОС и НМА;
- налог на имущество.

Раздел “Прочая операционная деятельность” включает статьи:

- прочие доходы (агентское вознаграждение, активы безвозмездно, банковские услуги, валю-

Таблица 3

## Расходы по обычным видам деятельности в разрезе ЦФО по видам деятельности и статьям

Юр. лицо	ЦФО	Вид деятельности	Статья
Все	1. Торговые комплексы, логистические центры 2. Рынки 3. Общие расходы управляющей компании торговыми комплексами	1. Сдача в аренду торговых комплексов и логистических центров 2. Сдача в аренду рынков 3. Реализация коммунальных услуг 4. Реализация рекламных услуг	1. ЕСН 2. Оплата труда 3. Эксплуатационные расходы 4. Коммунальные расходы 5. Сырье для производства продуктов питания 6. Порча продуктов
	Культурно-развлекательный центр (по ЦФО)	1. Культурно-развлекательные услуги 2. Оздоровительные услуги 3. Услуги общественного питания	
	1. Общие расходы управляющей сервисной компании 2. Отдел информационных технологий, отдел правового обеспечения, отдел управления персоналом 3. ФЭД УСК, КРЦ, УЦ 4. Общие расходы УЦ	1. Услуги по управлению	
	1. Клининговая служба 2. Охранная служба 3. Энергетическая служба	1. Клининговые услуги 2. Охрана 3. Энергоуслуги	

та, курсовые разницы, возмещение причиненных убытков, доходы и расходы прошлых лет, задолженность, по которой истек срок, комиссионное вознаграждение, продажа/покупка основных средств и иных активов, реализация товаров и услуг по агентским договорам, реализация/поступления от продажи ТМЦ, реализация/поступления от оказания услуг ФЭД, страхование имущества, ответственности (выплаты по страховым случаям), ТМЦ, выявленные в результате инвентаризации, штрафы, пени, неустойки);

- прочие расходы (аналогичные статьи).

Раздел “Финансовая деятельность” включает статьи: проценты полученные, проценты уплаченные, лизинг.

Раздел “Налог на доходы” содержит статьи: налог на прибыль по общему режиму налогообложения, единый налог по упрощенной системе налогообложения, единый налог на вмененный доход.

Раздел “Инвестиционная деятельность” охватывает все доходы и расходы, относимые к инвестиционным ЦФО.

Раздел “Расходы из чистой прибыли” включает статьи: благотворительность, спонсорство,

дивиденды, отражаемые по ЦФО “Управляющий центр (УЦ)”, общие расходы, вид деятельности “Услуги по управлению”.

Проверка базы управленческого учета перед формированием планового/ отчетного БДДС осуществляется в порядке, аналогичном для БДР. В дополнение описанная процедура включает проверку наличия статей, которые отражаются в БДР, но не могут быть в БДДС:

- амортизация НМА;
- амортизация ОС;
- амортизация ОС/не принимаемая для целей налога на прибыль;
- валюта, переоценка обязательств;
- задолженность, по которой истек срок исковой давности.

Проверка сформированного планового/ отчетного БДДС предполагает сопоставление общей суммы поступлений и выплат с дебетовыми и кредитовыми оборотами и проверку сгруппированных значений.

При формировании БДДС распределение ЦФО по блокам управления компанией осуществляется аналогично блокам управления, установленным для БДР.

В БДДС включаются следующие основные разделы и подразделы:

- “Операционная деятельность/ Поступления”;
- “Операционная деятельность / Выплаты”;
- “Прочая операционная деятельность/ Поступления”;
- “Прочая операционная деятельность/ Выплаты”;
- “Финансовая деятельность/ Поступления”;
- “Финансовая деятельность/ Выплаты”;
- “Инвестиционная деятельность/ Поступления”;
- “Инвестиционная деятельность/ Выплаты”.

Установление перечня бюджетных статей по разделам “Операционная деятельность” и “Инвестиционная деятельность” осуществляется аналогично БДР.

Кроме того, в отличие от БДР, в разделе “Операционная деятельность” БДДС в поступления денежных средств по группе статей “Коммунальные” включаются все поступления (которые в программной базе “Аренда” поименованы как “Переменная аренда (вода)”, “Переменная аренда (электроэнергия)”, “Переменная аренда (газ)”, “Переменная аренда (связь)”, “Переменная аренда (теплоснабжение)”, Бухгалтерская проводка Д62 К90), а также перевыставленные, такие как “Возмещение (вода)”, “Возмещение

(электроэнергия)”, “Возмещение (газ)”, “Возмещение (связь)”, “Возмещение (теплоснабжение)”, Бухгалтерская проводка Д62 К76).

Соответственно, в выплаты попадает вся сумма, подлежащая оплате поставщику коммунальных услуг. Сравнение в движении денежных средств - поступления минус выплаты по коммунальным услугам - дает представление о собственных затратах компании.

В разделах “Финансовая деятельность / Поступления” и “Финансовая деятельность / Выплаты” в БДДС (в отличие от БДР) отражаются статьи: депозиты, дивиденды, займы, кредиты, лизинг, проценты уплаченные, проценты полученные, финансовые вложения.

Данная методика позволяет установить соответствие между финансовыми бюджетами компании благодаря сопоставимости бюджетных статей, выявить финансовый результат и денежные потоки не только на уровне компании в целом, но также и на уровне отдельных ЦФО. Получаемая информация необходима для проведения анализа и реструктуризации деятельности компании.

<sup>1</sup> *Бланк И.А.* Финансовый менеджмент: учеб. курс. 2-е изд., перераб. и доп. Киев, 2004.

<sup>2</sup> *Бочаров В.В.* Коммерческое бюджетирование. СПб., 2003.

*Поступила в редакцию 05.10.2011 г.*