

товаропроизводителей необходимо создание кооперативно-интеграционных структур по их обслуживанию. При этом для успешного их функционирования необходимо выполнить комплекс организационно-экономических мер и систему экономических взаимоотношений с обслуживающими организациями. В ходе проведенных исследований нами выявлено, что одним из наиболее эффективных путей организации обслуживания в сельском хозяйстве является создание кооперативно-интеграционных структур по обслуживанию сельскохозяйственных товаропроизводителей на территории сельских советов (товарищества по обслуживанию сельскохозяйственных товаропроизводителей) и районов (ассоциации товариществ по обслуживанию сельскохозяйственных товаропроизводителей).

Создание и функционирование данных структур будет способствовать:

- замедлению роста производственных затрат за счет применения внутренних цен на основе нормативной себестоимости, снижения транспортных издержек, экономии на масштабе деятельности;
- повышению заинтересованности в качестве производимой продукции, так как каждая организация, входящая в товарищество, заинтересована в конечном результате – реализации продукции по наиболее высоким ценам для получения наибольшей прибыли;
- гарантированному обслуживанию аграрного производства и повышению качества предоставляемых сельхозпроизводителям услуг;
- улучшению условий сбыта сельскохозяйственной продукции.

§ 3.2. Бюджетная (финансовая) модель управления производством в кооперативно-интеграционном объединении

Научная оценка зарубежного и отечественного опыта функционирования агропромышленных формирований подтверждает необходимость дальнейшего совершенствования системы управления производством в кооперативно-интеграционных структурах путем разработки и внедрения в практику хозяйствования прогрессивных моделей управления. Одной из них, отвечающей современным требованиям хозяйствования и мировым стандартам управления, является бюджетная (финансовая) модель внутреннего управления или система бюджетирования.

Наиболее распространенными определениями понятия «бюджетирование» являются следующие:

1. Бюджетирование – это система внутреннего финансового управления организацией, в основе которой лежат планирование, учет и контроль доходов, расходов и формирующих их величин, характеризующих деятельность как подразделений, так и организации в целом, путем составления бюджета, контроля за их исполнением и анализа отклонений фактических показателей от бюджетных с целью принятия эффективных управленческих решений;

2. Бюджетирование – это система управления организацией посредством совокупности взаимосвязанных бюджетов, полностью отражающих в количественных или стоимостных показателях контролируемые аспекты финансово-хозяйственной деятельности;

3. Бюджетирование – процесс планирования и контроля финансово-экономического состояния организации с распределением ответственности за результаты работы.

Исследование термина «бюджетирование» показало, что его целесообразно рассматривать с трех позиций:

1. Как процесс трансформации планов деятельности организации в финансово-экономические показатели;

2. Как инструмент повышения ответственности руководителей за затраты на достижение поставленных целей и полученные результаты;

3. Как технологию информационно-аналитической поддержки управления, предназначенную для повышения экономической обоснованности принимаемых руководителем решений.

Понятие «бюджетная (финансовая) модель системы управления» является более широким, чем термин «бюджетирование», и включает в себя систему мотивации, управленческий учет и другие элементы, сопутствующие эффективному функционированию системы бюджетирования.

Следует также отметить, что понятие «бюджетная модель управления» является разновидностью моделей внутреннего управления подразделениями и входит в понятие «система внутреннего управления организацией» (рис. 3.2.1).

Система внутреннего управления организацией – это интегрированная система функций (по планированию, организации, координации, регулированию, мотивации, контролю, учету, анализу), модель управления подразделениями, методы и система управления затратами и доходами с целью достижения наилучших результатов и обеспечения финансовой устойчивости функционирования организации.

Ключевое отличие бюджетной модели управления от других моделей внутреннего управления, например, внутрихозяйственного расчета, заключается в том, что бюджетирование наряду с управлением и контролем над затратами, объемом производства по хозяйственным подразделениям (центры ответственности в бюджетировании) охватывает финансовую составляющую деятельности этих подразделений и организации в целом, что выражается в обязательном составлении финансовых бюджетов: бюджет доходов и расходов (БДР), бюджет движения денежных средств (БДДС), бюджет по бухгалтерскому балансу (БББ).

Следовательно, в основе выбора бюджетной (финансовой) модели системы внутреннего управления лежит



Рис. 3.2.1. Система внутреннего управления организацией и ее структурными подразделениями

необходимость управлять рентабельностью, ликвидностью, финансовыми (денежными) потоками и финансовым состоянием организации, что отсутствует в большинстве отечественных организаций, в том числе сельскохозяйственных.

Более детально ключевые элементы бюджетной (финансовой) модели системы внутреннего управления отражены на рисунке 3.2.2.

Анализ приведенных на рисунке 3.2.2 элементов бюджетной (финансовой) модели системы внутреннего управления подтверждает ее финансовую ориентацию. По отношению к традиционным моделям в бюджетной модели объектами управления служат центры ответственности. В качестве элементов организации новыми являются финансовая структура, бюджетная структура, бюджетное планирование, бюджетный контроль. Новым инструментом организации системы управления выступает управленческая бухгалтерия. Эти и другие элементы говорят об актуальности исследований бюджетной (финансовой) модели системы управления и ее научной новизне.

Таким образом, определены ключевые термины и понятия применительно к бюджетной (финансовой) модели управления, также выделены составные элементы системы бюджетирования и бюджетной модели управления.

Далее разработаны и предложены этапы внедрения полноценной системы бюджетирования в сельскохозяй-

ственные организации и кооперативно-интеграционные структуры (рис. 3.2.3).

Этап 1. Формирование целей и задач бюджетирования. При внедрении системы бюджетирования в первую очередь необходимо определиться с целями, а также задачами, которые необходимо решить для их достижения. В качестве целей бюджетирования можно выделить *планирование доходов и расходов, снижение затрат, увеличение конкурентоспособности (потенциала) организации, повышение ответственности менеджеров за принимаемые решения* и др. Набор целей должен быть установлен индивидуально руководством организации или собственником, исходя из установленных стратегических целей и анализа фактических финансовых показателей за предыдущие периоды.

Этап 2. Разработка, анализ и корректировка финансовой структуры предприятия. Финансовая структура организации – это набор бизнес-процессов (снабжение, производство, сбыт, инвестиции и т. д.) и других сфер финансовой ответственности (за прибыль, за затраты, за доходы и другие финансовые показатели), распределенных между структурными подразделениями, которые связаны между собой определенным образом (линейно-функциональная, дивизиональная или матричная связь) и выступают в качестве объектов управленческого учета и бюджетирования.



Рис. 3.2.2. Элементы бюджетной (финансовой) модели системы внутреннего управления

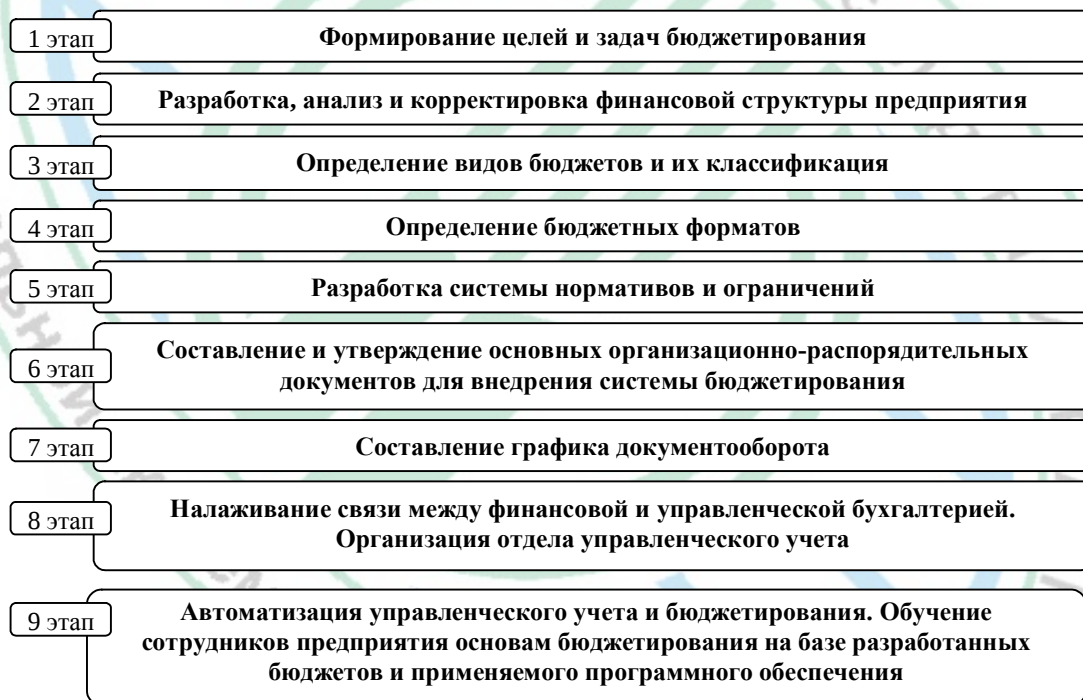


Рис. 3.2.3. Этапы внедрения системы бюджетирования

Важным объектом финансовой структуры организации являются *центры финансовой ответственности (ЦФО)*. Под ЦФО понимается структурное подразделение (группа подразделений, предприятий), возникающее как результат децентрализации управления и передачи ответственности управляющим этих подразделений за принимаемые ими финансовые решения и имеющее установленную схему мотивации.

С учетом особенностей сельскохозяйственного производства внутри некоторых ЦФО для нужд управленческого учета, повышения контроля и построения системы мотивации, в зависимости от статуса центра финансовой

ответственности, рекомендуется выделять: места возникновения затрат (МВЗ), места возникновения дохода (МВД), места возникновения прибыли (МВП), места возникновения инвестиций (МВИ). Под местом возникновения затрат в сельскохозяйственной организации нами понимается единица финансовой структуры (подразделение), имеющее управляющего (ответственное лицо), а в качестве целевых показателей – уровень нормативных (лимитированных) затрат, подконтрольных этому подразделению.

В качестве примера разработана и предложена к использованию финансовая структура ОАО «Агрокомбинат «Дзержинский» (рис. 3.2.4).

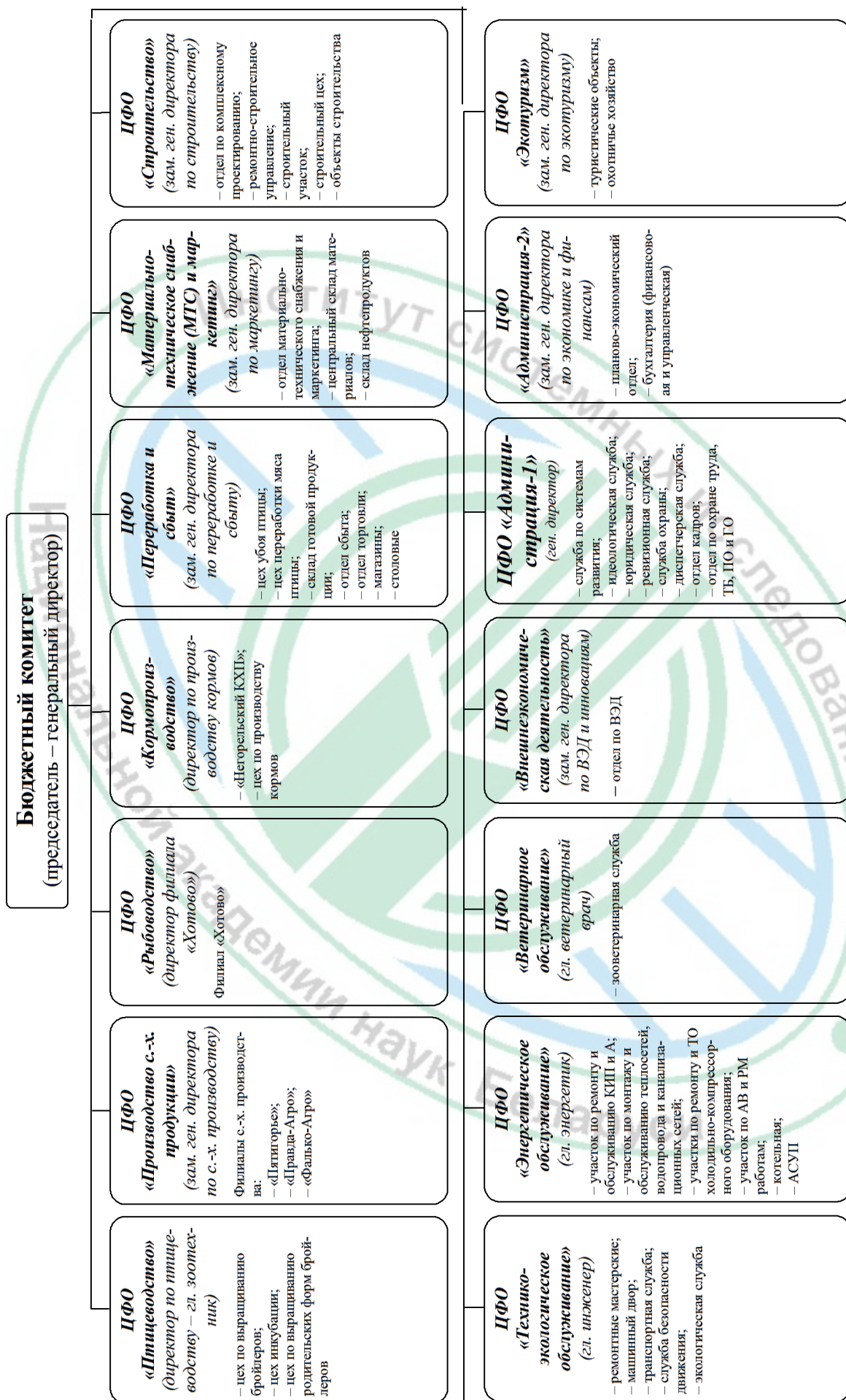


Рис. 3.2.4. Предлагаемая финансовая структура ОАО «Агрокомбинат «Дзержинский»

Для эффективного функционирования предлагаемой финансовой структуры разработан примерный вариант положения о ней.

Этап 3. Определение видов бюджетов и их классификация. На данном этапе внедрения системы бюджетирования определяется набор видов составляемых бюджетов, то есть составляется классификатор бюджетов организации.

Бюджет – это количественное воплощение плана, характеризующее доходы и расходы на определенный период, и капитал, который необходимо привлечь для достижения заданных планом целей. Данные бюджета планируют будущие финансовые операции, то есть бюджет создается до выполнения предполагаемых действий. Это и определяет роль бюджета как основы для контроля и оценки эффективности деятельности организации.

Как показали исследования, бюджеты целесообразно разделить на два вида: операционные и финансовые. Операционные бюджеты следует классифицировать на три группы: функциональные, инвестиционные и бюджеты центров финансовой ответственности.

Этап 4. Определение бюджетных форматов. Формат бюджетов зависит от того, что является предметом составления бюджета, размера организации, степени, в которой процесс формирования бюджета интегрирован с финансовой структурой организации, квалификации и опыта разработчиков. По сути, формат бюджетов –

это принятая за основу таблица, имеющая по вертикали бюджетные статьи (показатели), а по горизонтали – период бюджетирования.

Этап 5. Разработка системы нормативов и ограничений. Наиболее важным этапом является разработка нормативов и ограничений (если их нет) и пересмотр старых (если они уже есть), поскольку без них не может быть построена эффективная система бюджетирования, предназначенная для достижения всех целей бюджетного управления.

Этап 6. Составление и утверждение основных организационно-распорядительных документов для внедрения системы бюджетирования. Учитывая особенности системы бюджетирования, по нашему мнению, для эффективного ее функционирования любая организация на этапе внедрения должна индивидуально разработать и принять ряд следующих внутренних организационно-распорядительных документов (табл. 3.2.1).

Этап 7. Составление графика документооборота. Назначение графика документооборота состоит в объединении всех процедур и регламентов бюджетирования, усилий отдельных структурных подразделений организации на различных уровнях управления по составлению бюджетов путем установления между ними определенных связей в единую систему.

Именно на этом этапе осуществляется процесс оптимизации графиков составления отдельных (операционных,

Таблица 3.2.1. Перечень основных организационно-распорядительных документов

Тип документа	Содержание
Положение о бюджетировании	Понятие бюджетирования и бюджетов, цели задачи финансового планирования. Понятие и применяемые критерии выделения ЦФО. Общая структура бюджетов, основные положения бюджетного регламента. Принципы организации финансового планирования и контроля на предприятии. Описание утвержденных классификаторов статей и управленческого плана счетов. Процедуры формирования наиболее сложных статей, порядок получения основных бюджетных форматов
Положение о бюджетном комитете	Порядок создания комитета, основные задачи и функции. Правомочность решений комитета, организация взаимоотношений с другими подразделениями. Режим работы комитета
Положение о бюджетном регламенте	Принципы и цели разработки регламента, определение бюджетного периода и подпериодов. Формирование четкого графика документооборота внутри бюджетного периода с указанием сроков и порядка движения бюджетных форм. Перечень вспомогательных бюджетных документов, формирование процедуры консолидации бюджетов в сводные формы
Положение о финансовой структуре	Краткое описание направлений деятельности и организационных особенностей организации. Описание используемой классификации типов ЦФО, принципы образования ЦФО. Характеристика каждого ЦФО, в том числе с точки зрения входящих структурных подразделений
Положение о ЦФО	Разрабатывается для каждого ЦФО. Содержит информацию о задачах и функциях ЦФО, а также его руководителе, определяет сферы полномочий и ответственности, форматы и порядок составления бюджетов ЦФО, сроки разработки, согласования, представления на утверждение и корректировки бюджетов
Положение о материальном стимулировании	Принципы организации системы материального стимулирования с использованием бюджетного управления в целом по организации и в отношении отдельных ЦФО. Алгоритм формирования премиального фонда организации. Показатели и условия премирования для отдельных ЦФО
Приказ о внедрении системы бюджетирования	Определение даты начала действия системы. Указание ответственности лиц за составление и представление бюджетов, а также контроль за их исполнением, ответственных за разработку сводных и основных бюджетов, ответственных за своевременное предоставление необходимой информации. Перечень ЦФО и их руководителей
Положение о планово-экономическом отделе (финансовом отделе)	Общие положения, основные задачи и функции в рамках системы внутриорганизационного бюджетирования, права и обязанности руководителя подразделения, организация взаимоотношений с ЦФО и структурными подразделениями
Должностные инструкции сотрудников	Формируются в случае необходимости особого выделения каких-либо функций и обязанностей частных исполнителей

инвестиционных, финансовых) бюджетов и бюджетов ЦФО, последовательность, сроки их представления и консолидации, отлаживается взаимодействие отдельных ЦФО и МВЗ в бюджетной системе между собой. При его составлении следует учесть, что сразу правильно разработать график документооборота невозможно. Поэтому необходимо постоянно заниматься его оптимизацией и совершенствованием, но для этого должны быть пройдены все предыдущие этапы разработки и внедрения бюджетной модели внутреннего управления.

Этап 8. Налаживание связи между финансовой и управленческой бухгалтерией. Организация отдела управленческого учета. Выбор и налаживание связи между финансовым и управленческим учетом – одна из сложнейших проблем, решаемых при создании учетно-информационной системы обеспечения бюджетирования в организации.

По опыту зарубежных стран данная система может эффективно функционировать на базе создания управленческой бухгалтерии. Разделение бухгалтерской службы на две составляющие – финансовую и управленческую бухгалтерию – практикуется в зарубежных компаниях и фирмах, связь между которыми строится по следующим направлениям:

- автономная система, при которой каждый из видов учета – финансовый и управленческий – являются замкнутыми;

- интегрированная система, при которой используется единая система счетов и бухгалтерских проводок.

Использование той или иной формы обуславливается особенностями деятельности, сложившейся системой учета организации и зависит во многом от ее технических и финансовых возможностей.

Этап 9. Автоматизация управленческого учета и бюджетирования. Обучение сотрудников предприятия основам бюджетирования на базе разработанных бюджетов и применяемого программного обеспечения. Для наибольшего эффекта от бюджетного управления на последнем этапе его организации мы рекомендуем осуществление комплексной автоматизации всех бюджетных процессов. При таком комплексном подходе формирование бюджетов (разработка форм, расчет показателей, установление нормативов и ограничений), внесение в них изменений консолидация, учет и обработка информации об их исполнении осуществляется автоматически. В результате сокращается расход времени и ресурсов на внедрение процесса бюджетирования, мониторинг (контроль) исполнения бюджета, план-факт анализ отклонений и повышается эффективность управленческих решений.

Методика составления бюджетов, контроль и анализ их исполнения. В настоящее время для сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь отсутствует методика составления бюджетов и контроля за их исполнением. В этой связи нами разработана и предложена такая методика на примере ОАО «Агрокомбинат «Дзержинский». В этих целях для ОАО «Агрокомбинат «Дзержинский» нами разработан специальный классификатор бюджетов, который учитывает специфику деятельности организации (табл. 3.2.2).

Процесс составления бюджетов в ОАО «Агрокомбинат «Дзержинский» целесообразно представлять в виде восьми взаимосвязанных этапов, на каждом из которых формируются представленные выше бюджеты и решаются конкретные задачи.

На первом этапе формируется бюджет реализации, являющийся основой для планирования дальнейшей деятельности организации. Именно на этом этапе формируется выручка организации и подразделений, являющаяся основой положительного финансового результата производственно-хозяйственной деятельности субъекта. От объема реализации зависит производственная программа, величина и структура запасов готовой продукции, материалов, незавершенного производства, инвестиций и источников финансирования.

Кроме реализации по основной деятельности, сельскохозяйственные организации могут осуществлять реализацию прочей (побочной) продукции, товаров (например, через розничные магазины, столовую), работ, услуг (например, транспортные услуги), то есть так называемую прочую реализацию, объем и выручку от которых лучше отразить в отдельном бюджете.

На втором этапе целесообразно разрабатывать бюджет производства, бюджет остатков готовой (товарной) продукции и бюджет запасов сырья и материалов, которые позволяют осуществить прогноз себестоимости товарной и реализованной продукции. Данные бюджеты следует разрабатывать на основе имеющейся производственной программы, которая ежегодно составляется на ОАО «Агрокомбинат «Дзержинский». При ее составлении следует учитывать, что производство должно удовлетворять все запланированные продажи продукции в бюджетном периоде, внутренние потребности организации (например, яйца – для инкубации, мясо птицы – для переработки), а также обеспечить некоторый излишек (остаток), который останется на складе, чтобы быть гарантом обеспеченности продукцией для непрерывной ее реализации покупателям. Эту зависимость можно выразить формулой

$$O_{\text{п}} = O_{\text{пр}} + B_{\text{потр}} + \text{Ост}_{\text{гп}} + Ц_{\text{н}},$$

где $O_{\text{п}}$ – объем производства;

$O_{\text{пр}}$ – объем продаж;

$B_{\text{потр}}$ – внутренние потребности;

$\text{Ост}_{\text{гп}}$ – остатки готовой продукции на начало периода;

$Ц_{\text{н}}$ – целевой норматив остатков готовой продукции на конец периода.

На третьем этапе формируются бюджеты закупки и использования ТМЦ, бюджет работ и услуг, бюджет заработной платы (при упрощенной форме производства их объединяют в бюджет потребностей).

На четвертом этапе рассчитываются бюджет общехозяйственных расходов и бюджет коммерческих расходов.

Бюджет общехозяйственных (административных) расходов включает в себя расходы на содержание (командировочные, представительские расходы, служебный транспорт и т. п.) и оплату труда высшего руководства организации, содержание здания управления организацией (коммунальные платежи, ремонт), услуги

Таблица 3.2.2. Классификатор бюджетов (бюджетных таблиц), рекомендуемых для составления в ОАО «Агрокомбинат «Дзержинский»

Бюджет	Сущность и назначение
Операционное бюджетирование – составление бюджетов, необходимых для отражения хозяйственной деятельности	
<i>1. Бюджеты, охватывающие финансово-хозяйственную деятельность</i>	
Бюджет реализации	Прогноз целевого объема продаж продукции (работ, услуг) от основной и прочей деятельности, опираясь на анализ «затраты – объем – прибыль»
Бюджет производства	Определение производственной программы (по видам производств)
Бюджет остатков готовой (товарной) продукции	План остатков (запасов) товарной продукции, хранимой на складах для бесперебойного функционирования торговли
Бюджет запасов сырья и материалов	План объема запасов сырья и материалов для производства и других бизнес-процессов организации
Бюджет закупки и использования ТМЦ	Прогноз закупки и использования товарно-материальных ценностей для нужд организации
Бюджет работ и услуг	План объема работ и услуг для эффективного функционирования организации
Бюджет заработной платы	План оплаты труда работников организации
Бюджет коммерческих расходов	Определение потребностей, необходимых для выполнения бюджета реализации
Бюджет общехозяйственных расходов	Определение потребностей в материалах, услугах, затратах труда администрации и других подразделений
Бюджет налогов	План выплаты налогов
Бюджет платежей	Составляется ежедневно. Его следует считать детализировкой бюджета движения денежных средств
Бюджет использования чистой прибыли	План использования чистой прибыли
<i>II. Бюджеты имущества и источников формирования имущества</i>	
Бюджет состава и использования основных средств	Перспективный план состава и использования основных средств
Бюджет нематериальных активов	Перспективный план нематериальных активов
Бюджет собственного капитала	Перспективный план собственного капитала
Бюджет финансовых вложений	Перспективный план финансовых вложений
Бюджет долгосрочных обязательств	Перспективный план долгосрочных обязательств
Бюджет краткосрочных обязательств	Перспективный план краткосрочных обязательств
Бюджет кредиторской задолженности	Перспективный план кредиторской задолженности
Бюджеты центров финансовой ответственности (ЦФО)	Бюджеты центров финансовой ответственности составляются по основным показателям ЦФО «Птицеводство»; ЦФО «Производство с.-х. продукции»; ЦФО «Рыбоводство»; ЦФО «Кормопроизводство»; ЦФО «Переработка и сбыт»; ЦФО «Материально-техническое снабжение (МТС) и маркетинг»; ЦФО «Технико-экологическое обслуживание»; ЦФО «Энергетическое обслуживание»; ЦФО «Ветеринарное обслуживание»; ЦФО «Внешнеэкономическая деятельность»; ЦФО «Администрация-1»; ЦФО «Администрация-2»; ЦФО «Экотуризм»
Финансовое бюджетирование – составление финансовых бюджетов	
Бюджет доходов и расходов	Прогнозный отчет о прибылях и убытках отражает прогнозный финансовый результат организации
Бюджет движения денежных средств	Прогнозный отчет о движении денежных средств позволяет спрогнозировать финансовый поток организации
Бюджет по бухгалтерскому балансу	Прогнозный бухгалтерский баланс позволяет спрогнозировать финансовое положение организации
Расчет прогнозных коэффициентов финансового состояния	Расчет прогнозных коэффициентов рентабельности, производственная (операционная) эффективность, ликвидности, структура капитала

сторонних организаций (юридические, аудиторские, услуги связи и др.), канцтовары и т. д.

Назначение бюджета коммерческих расходов – обеспечение выполнения бюджета реализации. Оба эти бюджета взаимосвязаны между собой, то есть любые изменения в бюджете реализации могут приводить к изменению в бюджете коммерческих расходов и наоборот. Например, увеличение объема продаж в бюджете реализации повлияет на увеличение транспортных издержек и заработной платы. В целом по организации формировать бюджет коммерческих расходов можно по каналам сбыта, регионам, группам клиентов и т. д.

На пятом этапе разрабатываются бюджеты налогов и платежей, а также вносятся необходимые корректировки в

предыдущие бюджеты или определяется требуемая величина заемных средств, если имеет место дефицит денежных средств.

На шестом этапе работы формируются бюджеты имущества и источников формирования имущества: бюджет финансовых вложений, бюджет состава и использования основных средств и нематериальных активов, бюджет собственного капитала, бюджет долгосрочных обязательств, бюджет краткосрочных кредитов и займов, бюджет прочих краткосрочных обязательств.

Все рассмотренные выше форматы бюджетов так или иначе предназначены для бюджетирования текущей деятельности, тогда как в птицеводческих организациях, в том

числе в ОАО «Агрокомбинат «Дзержинский», значительная часть финансовых потоков проходит через их инвестиционную деятельность.

Для контроля за эффективностью и направлением движения инвестиционных средств при планировании деятельности организации рекомендуем в бюджетах разделять инвестиционную и текущую части. Связано это с тем, что в бюджете доходов и расходов инвестиции отражаются с некоторым опозданием, поскольку инвестиционные затраты отражаются в текущих расходах не на прямую, то есть не влияют на текущую прибыль, рассчитанную в БДР. В бюджете по бухгалтерскому балансу будет наблюдаться рост активов, а в бюджете движения денежных средств – рост платежей, без объективной оценки, насколько этот рост оправдан.

Для контроля данной ситуации в бюджетном регламенте организации рекомендуется предусмотреть выделение центров инвестиций (например, ЦФО «Строительство»).

Основанием для составления инвестиционных бюджетов будут являться данные об остатках наличия основных средств, других внеоборотных активов, закупок основных средств и НМА.

На седьмом этапе составляются бюджеты ЦФО. Показатели бюджетов центров финансовой ответственности формируются из показателей функциональных и инвестиционных бюджетов, то есть сначала планируются показатели, характеризующие бизнес-процессы, затем их распределяют по бюджетам ЦФО, в которых и определяется фонд материального поощрения ЦФО за достижение данных показателей.

Отличительная особенность построения бюджетов ЦФО заключается в наличии в составе бюджетных статей информации о фонде материального поощрения и дополнительных столбцов, отражающих гибкий бюджет ЦФО, то есть бюджет, пересчитанный с учетом влияния на показатели ЦФО других ЦФО, а также отклонения от него фактических данных. Бюджеты ЦФО составляются с целью:

- определения реального вклада каждого подразделения в итоги деятельности всей организации;
- закрепления ответственности и установления системы мотивации;
- повышения эффективности деятельности подразделений.

На восьмом этапе формируются финансовые бюджеты, процесс составления, консолидации и контроля исполнения которых называется финансовым бюджетированием.

Наличие именно финансовой составляющей бюджетирования делает его отличным от других моделей внутрихозяйственных отношений и актуальным в настоящее время для организаций различных отраслевых направлений. Благодаря финансовому бюджетированию возможно управление и контроль за прибыльной деятельностью, движением денежных (финансовых) потоков и финансовым состоянием организации. Поэтому, по нашему мнению, при внедрении бюджетирования в сельскохозяйственной организации необходимо составление всех трех финансовых бюджетов, харак-

теризующих финансово-экономическое состояние в трех разрезах: финансовый результат (бюджет доходов и расходов); финансовый поток (бюджет движения денежных средств); финансовое положение (бюджет по бухгалтерскому балансу).

Бюджет доходов и расходов (план финансовых результатов) – бюджет, показывающий соотношение всех доходов от продажи в бюджетный период со всеми видами расходов, которые будут осуществлены для получения этих доходов. Разница между ними (по видам деятельности) показывает прибыль или убыток, который получит организация за отчетный период (табл. 3.2.3).

Разработка БДР на бюджетный период преследует следующие цели:

- обеспечение положительного финансового результата (прибыли) организации;
- повышение эффективности деятельности организации;
- контроль за рентабельностью реализации и производства.

Составление **бюджета движения денежных средств** связано с достижением следующих целей:

- обеспечение финансами выполнения БДР;
- эффективное использование денежных средств (собственных и заемных);
- определение взаимосвязи между денежными потоками, финансовым результатом и изменением финансового положения предприятия.

Необходимым условием разработки эффективной финансовой модели бюджетирования является составление **бюджета по бухгалтерскому балансу**. Бюджет по бухгалтерскому балансу (прогнозный баланс) – это бюджет, отражающий соотношение активов и пассивов организации в соответствии со сложившейся структурой и размерами активов, обязательств, собственного капитала и их изменением в процессе реализации других финансовых и операционных бюджетов. Его назначение заключается в следующем:

- определение соответствия (сбалансированности) активов и пассивов организации (оценка возможности выполнения БДР и БДДС);
- повышение эффективности использования активов и источников их финансирования;
- контроль над основными финансовыми показателями (ликвидности, платежеспособности, независимости и др.).

Наличие всех трех финансовых бюджетов (полная система бюджетирования) позволяет проводить комплексный анализ как прошлого, так и будущего финансово-экономического состояния организации, а также эффективно управлять им за счет планирования и контроля:

- ликвидности (на основе данных БДДС, БББ);
- рентабельности (по БДР);
- деловой активности (по БДР, БББ);
- финансовой устойчивости (по БДР, БББ).

Имея на руках все три финансовых бюджета, бухгалтер-аналитик может провести анализ финансового состояния предприятия в будущем бюджетном периоде (табл. 3.2.4).

После определения соответствующих показателей, если их величина не удовлетворяет нормативные или же-

Таблица 3.2.3. Формирование бюджета доходов и расходов

Показатели	Код строки	Бюджетные таблицы
I. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ		
Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг	010	Бюджет реализации
Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налогов и сборов, включаемых в выручку)	020	Бюджет реализации Бюджет налогов
Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг	030	Бюджет готовой (товарной) продукции
Валовая прибыль	040	Бюджеты ЦФО
Управленческие расходы	050	Бюджет общехозяйственных расходов
Расходы на реализацию	060	Бюджет коммерческих расходов
ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) от реализации товаров, продукции, работ, услуг	070	
II. ОПЕРАЦИОННЫЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ		
Операционные доходы	080	Бюджет финансовых вложений Бюджет прочих доходов и расходов
Операционные расходы	100	Бюджет финансовых вложений Бюджет краткосрочных обязательств Бюджет долгосрочных обязательств Бюджет прочих доходов и расходов
ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) от операционных доходов и расходов	120	
III. ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ		
Внереализационные доходы	130	Бюджет прочих доходов и расходов
Внереализационные расходы	150	
ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) от внереализационных доходов и расходов	160	
ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК)	200	
Расходы, не учитываемые при налогообложении	210	
Доходы, не учитываемые при налогообложении	220	
ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) до налогообложения	240	
Налог на прибыль	250	Бюджет налогов
Прочие налоги, сборы из прибыли	260	
Прочие расходы и платежи из прибыли	270	Бюджет движения денежных средств
ЧИСТАЯ ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) (200-250-260-270)	300	

лаемые показатели финансовой устойчивости организации в текущем бюджетном периоде, подвергают корректировке функциональные, инвестиционные бюджеты и бюджеты ЦФО.

На этом заканчивается *первый этап бюджетного цикла*.

Следующим этапом бюджетирования является контроль над исполнением бюджетов организации. Обязательным условием бюджетного контроля в сельскохозяйственной организации является экономический анализ. Такие методы экономического анализа как сравнение относительных и средних величин, балансовый метод, способы детерминированного и стохастического факторного анализа и другие, находят широкое применение в решении задач бюджетного контроля.

В зависимости от видов бюджетного контроля можно выделить три вида бюджетного анализа: перспективный, оперативный и заключительный. Каждый из них имеет важное значение, однако ученые и экономисты-практики выделяют значимость заключительного анализа. Рассмотрим этапы заключительного анализа на примере ОАО «Агрокомбинат «Дзержинский».

Объектом *1-го этапа анализа исполнения бюджета являются финансовые бюджеты*, а информационной базой – отчеты об их исполнении: отчет о выполнении бюджета доходов и расходов, отчет о выполнении бюджета движения денежных средств, отчет о выполнении бюджета по бухгалтерскому балансу.

Целью анализа отчета о выполнении бюджета доходов и расходов является изучение финансовых результатов деятельности организации. При этом изучаются финансовые результаты как основной, так инвестиционной и финансовой деятельности.

Прогнозный финансовый результат (прибыль или убыток) деятельности организации на бюджетный период может несколько отличаться от фактического финансового результата. Поэтому отклонения от финансового результата, выявляемые в ходе анализа исполнения бюджетов, можно представить следующим образом:

$$\Delta R_{\text{факт}} = \Delta R_{\text{г}} + \Delta R_{\text{и}} + \Delta R_{\text{ф}},$$

где $\Delta R_{\text{общ}}$ – отклонение по финансовому результату всей деятельности;

$\Delta R_{\text{г}}$ – отклонение по результату от основной деятельности;

$\Delta R_{\text{и}}$ – отклонение по результату от инвестиционной деятельности;

$\Delta R_{\text{ф}}$ – отклонение по результату от финансовой деятельности.

Результат от основной деятельности складывается как разница между доходами и расходами от основных и прочих продаж. Поэтому отклонения могут возникнуть как в результате основных продаж (сельскохозяйственной продукции), так и по прочим продажам (товаров, работ, услуг), что можно выразить формулой

$$\Delta R_i = \Delta R_{ii} + \Delta R_{i\bar{i}},$$

где $\Delta R_{оп}$ – отклонения по основным продажам;

$\Delta R_{пп}$ – отклонения по прочим продажам.

В свою очередь отклонения по продажам (как по основным, так и по прочим) возникают в результате появления отклонений по маржинальному доходу (ΔM) (разница между выручкой от продаж и производственной себестоимостью реализованной продукции, товаров, работ, услуг), по коммерческим (ΔK) и административным расходам (ΔA):

$$\Delta R_i = \Delta M + \Delta \hat{E} + \Delta \hat{A}.$$

Отчет о выполнении бюджета движения денежных средств отражает плановые, фактические показатели, отклонения. Анализ данных отчета показывает размеры (объемы) и направления (структуру) фактического денежного потока, оказывающее прямое влияние на финансовое состояние организации, а именно на показатели ликвидности (абсолютной ликвидности).

Анализ проводится также как и по БДР в разрезе трех направлений деятельности предприятия: основной, финансовой и инвестиционной (рис. 3.2.5).

Отклонения по движению денежных средств выражаются в отклонении финансовых потоков денежных средств по видам деятельности, что в конечном итоге отражается на размере конечного остатка денежных средств в бюджетном периоде. Эту зависимость можно выразить следующим образом:

$$\Delta \hat{I}_e = \Delta \hat{A}_i + \Delta \hat{A}_e + \Delta \hat{A}_o + \Delta \hat{I}_e,$$

где ΔO_k – отклонения в остатке денежных средств на конец периода;

ΔD_o – отклонения в финансовом потоке по основной деятельности;

ΔD_u – отклонения в финансовом потоке по инвестиционной деятельности;

ΔD_ϕ – отклонения в финансовом потоке по финансовой деятельности;

ΔO_n – отклонения в остатке денежных средств на начало периода.

Анализ отчета о выполнении бюджета по бухгалтерскому балансу позволяет установить отклонения фактических величин на конец отчетного бюджетного периода от плановых по отдельным статьям активов и пассивов и определить, за счет каких статей оборотных активов и текущих обязательств наблюдалось отклонение показателей, характеризующих текущее (краткосрочное) финансовое состояние организации, по сравнению с уровнем, заложенным в БББ (рис. 3.2.6). В отчете о выполнении БББ, составленном на основе сравнительного (динамического) баланса, отражаются данные на начало бюджетного периода (факт), на конец периода (план и факт), отклонение факта от плана на конец периода.

Отклонения фактических показателей баланса от бюджетных могут иметь разный характер и причины, их вызывающие, но в любом случае сохраняется следующее равенство:

$$\Delta \hat{A}_a = \Delta \hat{A}_{ai} + \Delta \hat{A}_{ei} + \Delta \hat{A}_{ai} + \Delta \hat{A}_e,$$

где ΔB_{oa} – отклонения в оборотных активах предприятия;

ΔB_{bo} – отклонения во внеоборотных активах;

ΔB_{ko} – отклонения в краткосрочных обязательствах;

ΔB_{do} – отклонения в долгосрочных обязательствах;

ΔB_k – отклонения в капитале.

Далее по каждой строке баланса проводят анализ отклонений, изменения в структуре баланса. Кроме того, по данным отчета о выполнении бюджета по бухгалтерскому балансу исчисляют коэффициенты показателей структуры капитала, состояние основных и оборотных средств, а с помощью предыдущих отчетов – показатели оборачиваемости и рентабельности.

Из анализа отчетов о выполнении финансовых бюджетов не возможно до конца определить причины произошедших отклонений. Более глубоко изучать причины этих отклонений возможно на этапе план-факт анализа.

План – факт анализ операционных бюджетов (2-ой этап анализа) по каждому виду проводится в двух плоскостях:

– по структуре – вертикальный анализ;

– в динамике – горизонтальный анализ.

На этапе анализа бюджетов типа БДР бухгалтер-аналитик определяет причины отклонений в доходах и расходах организации. Для более детального анализа имеет смысл разбить этот этап на следующие шаги:

– анализ отклонения чистой прибыли или непокрытого убытка (конечного финансового результата);

– анализ отклонения валовой прибыли;

– анализ отклонений себестоимости готовой продукции, списанной на реализацию;

– анализ себестоимости валовой продукции;

– анализ отклонений в коммерческих и административных расходах.

После этого анализу подвергаются статьи бюджетов, отражающих потоки денежных средств по направлениям их поступления и использования. Данный этап проводится в том случае, если данных, представленных в отчете о выполнении сводного бюджета движения денежных средств, недостаточно для формирования выводов, необходимых для принятия соответствующих управленческих решений. Исходной информацией будут являться также отчеты о выполнении бюджета производственных расходов, бюджета административных расходов, бюджета коммерческих расходов.

Отклонения в затратах на данные ресурсы, работы и услуги необходимо анализировать каждый в отдельности. Так, отклонение в прямых материальных затратах может быть связано с воздействием ценового и количественного факторов:

$$\Delta \hat{I}_o = \Delta \ddot{O} \times N_o,$$

$$\Delta \hat{I}_i = \Delta N \times \ddot{O}_a,$$

где ΔM_n – отклонение по материальным затратам из-за отклонения в цене;

ΔM_n – отклонение по материальным затратам из-за отклонения в количестве использованных материалов, работ, услуг;

Таблица 3.2.4. Финансовые коэффициенты, подлежащие расчету при анализе планируемого финансового состояния организации

Показатели	Расчетная формула	Обозначения показателей	Нормативное значение	Применение
Рентабельность				
Рентабельность совокупных активов	$ROA = \text{ЧП (БДР)} / \text{ССА (ББЛ)}$	ЧП – чистая прибыль; ССА – среднегодовая стоимость активов	Нет норматива. Чем выше показатель, тем лучше	Характеризует эффективность и прибыльность использования всех активов организации. Отражает величину прибыли, приходящейся на рубль, вложенный во внеоборотные и оборотные активы
Рентабельность внеоборотного капитала	$Рвк = \text{ЧП (БДР)} / \text{СВК (ББЛ)}$	СВК – среднегодовая стоимость внеоборотных активов	Нет норматива. Чем выше показатель, тем лучше	Определяет величину прибыли, приходящейся на рубль, вложенный во внеоборотные активы. Отражает эффективность использования внеоборотного капитала организации
Рентабельность оборотного капитала	$Рок = \text{ЧП (БДР)} / \text{СОА (ББЛ)}$	СОА – сумма оборотных активов	Нет норматива. Чем выше показатель, тем лучше	Отражает эффективность и прибыльность использования оборотного капитала. Определяет величину прибыли, приходящейся на рубль, вложенный в оборотные активы
Рентабельность основной деятельности	$Род = \text{Пп} / \text{СРП} + \text{КПР} + \text{АР (БДР)}$	Пп – прибыль от продажи; СРП – себестоимость реализованной продукции; КПР – коммерческие постоянные расходы; АР – административные расходы	Норматив устанавливается руководством	Характеризует сумму прибыли от продаж, приходящейся на каждый рубль затрат на производство и сбыт продукции
Рентабельность продаж	$Рп = \text{Пп} / \text{ВР (БДР)}$	ВР – нетто-выручка от продажи продукции (работ, услуг)	Норматив устанавливается руководством	Определяет, сколько рублей прибыли получено организацией в результате продажи продукции на рубль выручки
Производственная (операционная) эффективность				
Оборачиваемость общих активов	$ООА = \text{ВР} / \text{ССА}$	–	Свыше 3,0–3,5	Показывает число оборотов общих активов для достижения плановой величины объема продаж
Коэффициент оборачиваемости оборотных активов	$Коао = \text{ВР} / \text{СМА}$	СМА – средняя стоимость материальных оборотных средств	Нет норматива. Чем выше показатель, тем лучше	Показывает скорость оборота материальных и денежных ресурсов предприятия
Ликвидность				
Коэффициент текущей ликвидности	$Ктл = \text{ТА} / \text{КО}$	ТА – текущие активы; КО – краткосрочные обязательства	Минимальное значение – 1; оптимальное значение – 1,5–2,5	Характеризует степень покрытия текущих обязательств за счет всех оборотных средств предприятия
Коэффициент срочной ликвидности	$Ксл = (\text{ДН} + \text{ДЗ}) / \text{КО}$	ДН – денежная наличность (денежные средства + высоколиквидные ценные бумаги); ДЗ – дебиторская задолженность	Минимальное значение – 0,6–0,7; оптимальное значение – 1	Показывает, какая часть текущих обязательств может быть погашена не только за счет денежных средств, но и ожидаемых поступлений (погашения дебиторской задолженности)
Коэффициент абсолютной ликвидности	$Кал = \text{ДН} / \text{КО}$	–	Минимальное значение – 0,1; оптимальное значение – 0,25–0,30	Показывает, какая часть краткосрочных обязательств может быть погашена за счет имеющейся денежной наличности
Структура капитала				
Коэффициент финансовой автономии (независимости)	$Кфа = \text{СК} / \text{ВБ}$	СК – собственный капитал; ВБ – валюта баланса	Нет норматива. Чем выше показатель, тем лучше	Характеризует долю средств из собственных источников в общем объеме средств
Коэффициент финансового левериджа	$Кфл = \text{ЗК} / \text{СК}$	ЗК – заемный капитал	Нет норматива. Чем выше показатель, тем лучше	Показывает, на сколько процентов увеличивается сумма собственного капитала за счет привлечения заемных средств в оборот организации

$\Delta\Pi$ – отклонение в цене (разница между фактической (Π_{ϕ}) и бюджетной ценой (Π_{ϵ}) материалов, работ, услуг);

ΔN – отклонение в количестве (разница между фактическим (N_{ϕ}) и бюджетным количеством (N_{ϵ}) материалов, работ, услуг).

Отклонения по прямым трудовым затратам в птицеводстве анализируется несколько иначе. Это связано с тем, что заработная плата состоит из двух частей: за отработанное время и за продукцию. Поэтому отклонение по прямым трудовым затратам ($\Delta T_{\text{общ}}$) можно представить следующим образом:

$$\Delta T_{\text{i} \hat{a} \hat{u}} = \Delta T_{\hat{a}} + \Delta T_{\text{i}},$$

где $\Delta T_{\text{общ}}$ – отклонение по прямым трудовым затратам за отработанное время;

ΔT_{i} – отклонение по прямым трудовым затратам за произведенную продукцию.

При этом ΔT_{i} раскладывается на две составляющие: по ставке оплаты труда за отработанное время ($\Delta T_{\text{вс}}$) и времени работы ($\Delta T_{\text{врт}}$).

$$\Delta T_{\hat{a} \hat{n}} = \Delta \hat{N} \times t_{\hat{o}},$$

$$\Delta T_{\hat{a} t} = \Delta t \times C_{\hat{a}},$$

где ΔC – отклонение ставки оплаты труда за отработанное время ($C_{\phi} - C_{\epsilon}$);

Δt – отклонение во времени работы ($t_{\phi} - t_{\epsilon}$).

Отклонение по прямым трудовым затратам за произведенную продукцию зависит как от количества произведенной продукции (K), так и ставки (расценки) (P) за произведенную продукцию:

$$\Delta T_{\text{i} \hat{o}} = \Delta \hat{P} \times \hat{E}_{\hat{o}},$$

$$\Delta T_{\text{i} \hat{e}} = \Delta \hat{E} \times \hat{P}_{\hat{a}}.$$

Однако выяснить данные причины возможно только на следующем шаге второго этапа анализа.

Этап анализа натурально-стоимостных бюджетов, отража и БДДС.

Здесь же подвергаются анализу бюджеты производства и реализации. Анализ отклонений объемов реализации на основе отчета о выполнении позволит выявить причины отклонения в выручке, которые были не выявлены в ходе анализа выполнения БДР. Отклонение по выручке от реализации зависит от цены и объема реализации. Эту зависимость можно выразить следующим образом:



Рис. 3.2.5. Модель анализа отклонений по бюджетам типа БДДС



Рис. 3.2.6. Модель анализа отклонений по БББ

– отклонение по цене, возникающее из-за разницы между фактической ценой реализации и ценой по бюджету ($\Delta B_{\text{ц}}$):

$$\Delta B_{\text{ц}} = (P_{\text{ф}} - P_{\text{б}}) \times V_{\text{ф}};$$

– отклонение по цене, возникающее из-за отклонения в объемах реализации ($\Delta B_{\text{в}}$):

$$\Delta B_{\text{в}} = (V_{\text{б}} - V_{\text{а}}) \times P_{\text{а}},$$

где $P_{\text{ф}}$, $P_{\text{б}}$ – фактическая, бюджетная цена продажи единицы продукции;

$V_{\text{ф}}$, $V_{\text{б}}$ – фактический, бюджетный объем продаж.

Используя эти формулы, можно сделать вывод по каждой продукции организации в отдельности. В ходе последующего анализа можно выявить степень влияния каждого фактора на отклонение выручки от реализации.

Отклонение в объеме продаж может быть вызвано не только падением спроса или увеличением цены продажи, но и падением объемов производства. С этой целью анализу подвергается исполнение бюджета производства, степень выполнения которого влияет также и на объемы потребностей в ресурсах, и на остатки незавершенного производства и через бюджет продаж – на остатки готовой продукции.

Бюджетный анализ был бы неполным, если бы по его результатам не были выявлены ответственные за недовыполнение тех или иных показателей выше рассмотренных бюджетов. Поэтому заключительным шагом второго этапа ретроспективного анализа является анализ отклонений по исполнению бюджетов по центрам финансовой ответственности.

Мотивационная функция в системе внутреннего управления организацией. Следующим основным элементом построения эффективной системы бюджетирования является организация стимулирования работников организации. В качестве основных принципов построения эффективной системы материального стимулирования, которые не противоречат действующему законодательству, можно выделить следующие:

1. Источником образования премиального фонда подразделений должен быть специальный фонд материального стимулирования, создаваемый за счет маржинального дохода организации в бюджетном периоде;

2. Учетным и аналитическим обеспечением формирования и распределения премиального фонда организации по итогам бюджетного периода должен стать учет, контроль и анализ деятельности по центрам ответственности;

3. При построении системы материального стимулирования необходимо исходить из разделения ответственности на два вида: ответственность за подготовку бюджетов и ответственность за исполнение;

4. В основе исчисления коэффициентов премирования должны лежать положительные отклонения от плана по назначенным подразделению бюджетным заданиям (показателям);

5. Выбор показателей и условий премирования в соответствии с распределенной ответственностью между ЦФО;

6. Равный размер премиальных разным ЦФО за равный вклад в финансовые результаты организации в целом;

7. Основой начисления и распределения премиального фонда и фонда доплат должны быть гибкие ставки (коэффициенты) премирования и доплат.

Учетное обеспечение бюджетной модели системы внутреннего управления сельскохозяйственной организацией. Составление, мониторинг (контроль) и план-факт анализ исполнения финансово-экономических показателей сводного (главного) бюджета сельскохозяйственной организации, включающего операционные и финансовые бюджеты, возможно только при наличии соответствующей учетной системы, предоставляющей информацию о:

– фактической и плановой информации исполнения бюджета за прошлые бюджетные периоды;

– нормативных (плановых) показателей и отклонениях от них в текущем периоде (в оперативном порядке);

– внутренней среде, например, состояние потенциала предприятия и т. д.;

– внешней среде предприятия, например, состоянии рыночной конъюнктуры, действиях конкурентов и т. д.

В качестве такой учетной системы нам представляется возможным использовать на практике одновременно два метода стандарт-кост и директ-костинг, объединенных в общий метод «стандарт-директ-костинг». Применительно к сельскому хозяйству и бюджетному процессу в основе метода «стандарт-директ-костинг» лежит исполнение нормативов (стандартов) затрат (расходов) и доходов, выявление отклонений от них и списание постоянных административных и коммерческих расходов сразу (без распределения) на финансовый результат от реализации. При методе «стандарт-директ-костинг» в учете фиксируются:

– плановые (бюджетные) и фактические показатели;

– отклонения фактических показателей от плановых;

– затраты, в разрезе условно-переменных и условно-постоянных, что необходимо для анализа «затраты – объем – прибыль» при составлении и анализе исполнения бюджета реализации.

Также нами разработан и предложен пример построения управленческого (рабочего) плана счетов сельскохозяйственной организации с учетом принципов метода «стандарт-директ-костинг». Он составлен на основе плана счетов бухгалтерского учета финансовой деятельности организаций и постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 «Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета».

Поясним свойства и назначения новых счетов, предлагаемых нами к утверждению в управленческом плане счетов.

Счет 30 «Отклонения по бюджетам центров финансовой ответственности (ЦФО)» предназначен для учета информации о деятельности ЦФО в бюджетном периоде, а именно отклонениях фактических показателей (доходов, расходов, результатов). Счет 30 – активно-пассивный, несальдовый, регулирующий. По дебету учитываются фактические затраты по центру ответственности, по кредиту – общая сумма бюджетных (нормативных) затрат. Разница между

дебетовым и кредитовым оборотами показывает величину бюджетных отклонений:

– в случае превышения дебетового оборота – отрицательное отклонение;

– в случае превышения кредитового оборота – положительное отклонение.

Поскольку счета используются в системе «стандарт-директ-костинг», то выявленное отклонение списывается на финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли, методом прямой записи или методом «красное сторно», согласно принятой учетной методологии.

К счету 30 «Отклонения по бюджетам центров финансовой ответственности (ЦФО)» могут быть открыты следующие субсчета:

30.1 «Отклонения по бюджетам центров затрат (ЦЗ)»;

30.2 «Отклонения по бюджетам центров маржинального дохода (ЦМД)»;

30.3 «Отклонения по бюджетам центров прибыли (ЦП)»;

30.4 «Отклонения по бюджетам центров инвестиций (ЦИ)»;

30.9 «Сальдо отклонений по ЦФО».

Рассмотрим каждый из них.

Счет 30.1 «Отклонения по бюджетам ЦЗ» предназначен для выявления отклонений фактических затрат от нормативных по каждому центру ответственности наделенного статусом центра затрат. К нему могут быть открыты субсчета второго порядка по видам центров финансовой ответственности, предусмотренные в «Положении о финансовой структуре предприятия»:

30.1.1 – ЦФО «Птицеводство»;

30.1.2 – ЦФО «Производство с.-х. продукции»;

30.1.3 – ЦФО «Рыбоводство»;

30.1.4 – ЦФО «Кормопроизводство»;

30.1.5 – ЦФО «Переработка и сбыт»;

30.1.6 – ЦФО «Материально-техническое снабжение (МТС) и маркетинг»;

30.1.7 – ЦФО «Технико-экологическое обслуживание»;

30.1.8 – ЦФО «Энергетическое обслуживание»;

30.1.9 – ЦФО «Ветеринарное обслуживание»;

30.1.10 – ЦФО «Внешнеэкономическая деятельность»;

30.1.11 – ЦФО «Администрация-1»;

30.1.12 – ЦФО «Администрация-2».

Далее аналитика строится по местам возникновения затрат и статьям бюджетов ЦФО.

Учет фактических затрат (по дебету) и нормативных (бюджетных) затрат (по кредиту) по бюджетным статьям ведут в разрезе мест возникновения затрат и ЦФО в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других – на сумму фактических затрат. С дебетом счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и другие затраты счета – на сумму нормативной стоимости израсходованных ресурсов (норматив количества × норматив цены).

В результате по дебету счетов 20, 23, 25, 26 учитываются нормативные затраты, поэтому готовая продукция на склад приходится в нормативной оценке бухгалтерской записью: Дт 43 Кт 20.

В нормативной оценке, являющейся также трансфертной ценой, передается продукция (работы, услуги) из одного цеха в другой. Например, по нормативной цене центнера живой птицы передается живая птица в цех убоя птицы, что отражается проводкой: Дт 20.3 «Промышленное производство» Кт 11 – передана птица на убой.

В конце отчетного периода (квартал) отклонения со счета 30.1 списываются на счет 30.9 «Сальдо отклонений по ЦФО»:

Дт 30.1 Кт 30.9 – списано положительное отклонение (факт < бюджет);

Дт 30.9 Кт 30.1 – списано отрицательное отклонение (факт > бюджет).

Счет 30.2 «Отклонения по бюджетам центров маржинального дохода (ЦМД)» предназначен для выявления отклонений фактических затрат от нормативных по каждому центру ответственности, наделенного статусом центра маржинального дохода.

Центры маржинального дохода (ЦМД) несут ответственность за величину получаемого маржинального дохода, из суммы которого покрываются вначале затраты самого центра, а затем и всего предприятия. В качестве ЦМД могут быть как отдельные подразделения в составе предприятия, так и отдельные юридические лица в составе объединения.

В качестве ЦМД на птицефабрике мы выделили отдел сбыта. По дебету счета 30.2 будут отражаться фактические постоянные затраты отдела на маркетинг и расходы на продажу (транспортировку и т.п.). По кредиту – нормативная сумма коммерческих затрат с раздельным отражением и списанием переменных и постоянных затрат согласно бюджету коммерческих затрат:

Дт 30.2.1 Кт 10, 70, 69, 23, 60 и т. д. – учтены фактические переменные коммерческие затраты;

Дт 30.2.2 Кт 10, 70, 69, 23, 60 и т. д. – учтены фактические постоянные коммерческие затраты;

Дт 44.1 Кт 30.2.1 – списаны нормативные на единицу продукции переменные коммерческие затраты;

Дт 44.2 Кт 30.2.2 – на сумму нормативного лимита постоянных коммерческих затрат.

На этом же счете учитывают доходы от реализации. При этом по кредиту счета 30.2 учитывают фактическую выручку, причитающуюся от покупателей, а по дебету – выручку по бюджету реализации и БДР:

Дт 62 Кт 30.2 – отражена фактическая выручка от реализации продукции (работ, услуг);

Дт 30.2 Кт 90.2 – отражена нормативная выручка от реализации продукции животноводства по бюджету.

На конец отчетного периода превышение дебетового оборота над кредитовым показывает отрицательное отклонение по коммерческим затратам (перерасход) в выручке от реализации (недополучение выручки) и, наоборот, превышение кредитового оборота – положительное отклонение (экономия коммерческих расходов и превышение фактической выручкой над

выручкой по бюджету). Отклонение коммерческих расходов списывается на счет 30.9 «Сальдо отклонений по ЦФО», а отклонение по выручке – на счет 90 по ЦФО и видам продукции дополнительной записью или методом «красное сторно».

Счет 30.3 «Отклонения по бюджетам центров прибыли (ЦП)» предназначен для выявления отклонений по ЦФО, которым присвоен статус центра прибыли (ЦП). В качестве центра прибыли и одновременно места возникновения прибыли (МВП) в ОАО «Агрокомбинат «Дзержинский» нами были выделены: отдел торговли, сеть фирменных магазинов розничной торговли, столовые. Их задача заключается в реализации продукции самого агрокомбината, а также других продовольственных товаров.

По дебету счета 30.3 «Отклонения по бюджетам ЦП» в разрезе МВП и статей бюджета данного центра отражается доход от реализации по бюджету, а по кредиту – собирается фактическая выручка от реализации. При этом делаются следующие записи:

Дт 50 Кт 30.3 – поступила в кассу предприятия фактическая выручка от реализации продукции, товаров в розницу;

Дт 30.3 Кт 90.8 – отражена выручка по бюджету центра прибыли.

Отклонения, выявленные в конце отчетного периода, подлежат списанию:

Дт 30.3 Кт 90.8 – списано положительное отклонение выручки;

Дт 30.3 Кт 90.8 – списано отрицательное отклонение выручки.

Счет 30.4 «Отклонения по бюджетам центров инвестиций (ЦИ)» предназначен для раскрытия информации о деятельности подразделений организации, наделенных статусом центров инвестиций. В крупной организации (кооперативно-интеграционной структуре) ЦИ – это подразделение, имеющее право управлять не только оборотными активами, но и внеоборотными активами (основными средствами, нематериальными активами), в том числе построить новый цех, модернизировать оборудование и т. д. Таким образом, ЦИ может осуществлять инвестиции.

По дебету счета 30.4 в разрезе инвестиционных проектов отражают фактические вложения (инвестиции) ЦИ в приобретение, строительство новых объектов ОС, НМА в корреспонденции счетов учета материалов, оплаты труда, услуг сторонних организаций, собственных вспомогательных производств и т. д. По кредиту – вложения в объекты ОС, НМА согласно бюджету инвестиций, который тесно связан с БДР и БДДС, в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы». Бухгалтерские записи:

Дт 30.4 Кт 60 – оприходованы основные средства на сумму фактических затрат на его приобретение;

Дт 18 Кт 60 – учтен НДС;

Дт 08.4 Кт 30.4 – отражены затраты на приобретение объектов ОС согласно бюджету инвестиций;

Дт 08.4 Кт 30.4 – доотнесена сумма отрицательного отклонения фактических затрат от бюджетных (перерасход средств);

Дт 08.4 Кт 30.4 – списано положительное отклонение методом «красное сторно».

Однако экономия средств по инвестиционным проектам не всегда является положительным отклонением, поскольку уменьшение сумм инвестиций может быть вызвано сокращением вложений, то есть недофинансированием проектов. Особенно это актуально, когда объект еще находится в стадии строительства, монтажа и т. п., то есть не сдан в эксплуатацию.

Счет 30.9 «Сальдо отклонений по ЦФО» предназначен для учета отклонений в затратах центров финансовой ответственности. По дебету счета 30.9 в корреспонденции со счетами 30.1, 30.2, 30.3 и 30.4 отражают отрицательные отклонения (факт > плана), а по кредиту – положительные отклонения (факт < плана). По окончании отчетного (бюджетного периода) сумма превышения дебетового оборота по счету 30.9 над кредитовым (перерасход) списывается на счет 90 «Реализация» следующей записью: Дт 90 Кт 30.9 – списано превышение фактических затрат на производство и реализацию над бюджетными по реализованной продукции.

В случае превышения кредитового оборота по счету 30.9 над дебетовым (экономия), сумма превышения списывается со счета 90 методом «красное сторно»: Дт 90 Кт 30.9 – списано отклонение (экономия) фактических затрат от бюджетных по проданной продукции.

Важным моментом в описании любой учетной системы является учет затрат, культивирование себестоимости и выявление финансового результата.

Таким образом, предложенная модель объектов и организации учета в птицеводстве с планом счетов и аналитикой, отвечающих требованиям бюджетирования, и принципы метода «стандарт-директ-костинг» позволяют обеспечить необходимой учетной информацией бюджетную модель системы внутреннего управления организацией.

Заключение

Таким образом, в процессе проведенных исследований получены результаты, содержащие следующие элементы новизны:

1. Уточнено понятие «бюджетирование» и «бюджетная модель управления». Проведено сравнение бюджетирования с существующими системами управления структурными подразделениями и выявлено основное отличие, заключающееся в том, что бюджетирование включает управление финансовой деятельностью организации и ее подразделениями, что выражается в обязательном составлении финансовых бюджетов: бюджета доходов и расходов (БДР), бюджета движения денежных средств (БДДС), бюджета по бухгалтерскому балансу (БББ). Данное обстоятельство и другие причины (необходимость, в настоящее время, управлять рентабельностью, ликвидностью, финансовыми (денежными) потоками и финансовым состоянием организации) являются определяющими при выборе именно бюджетной модели внутреннего управления подразделениями и организацией в целом.

2. Выделены основные элементы функционирования системы бюджетирования (финансовая структура, бюджетная структура, учетная политика, бюджетное

планирование, бюджетный контроль, анализ) и бюджетной модели внутреннего управления (функции, цели, объекты, методы, элементы и инструменты организации), раскрыта их сущность и новизна.

3. Определены этапы внедрения бюджетной (финансовой) модели системы внутреннего управления и рассмотрены их особенности. Ключевым элементом является разработка финансовой структуры организации и выделение центров финансовой ответственности.

4. Разработана методика составления бюджетов, в которой на примере ОАО «Агрокомбинат «Дзержинский» предложен классификатор бюджетов и этапы заполнения бюджетных форм. Также предложен порядок контроля за исполнением бюджетов и анализ их эффективности.

5. Предложено увязывать конечные результаты анализа бюджетов с мотивацией работников и выделены основные принципы построения эффективной системы материального стимулирования.

6. Для эффективного функционирования бюджетной (финансовой) модели внутреннего управления структурными подразделениями предложена организация управленческого учета. С целью повышения эффективности функционирования бюджетного управления предложено выделение в финансовой структуре организации специальной службы (отдела) – управленческой бухгалтерии, работники которой будут ответственны за ведение управленческого учета и учетно-информационное обеспечение бюджетной модели системы внутреннего управления организации. Определены ее задачи и принципы построения.

7. Предложено разделение и учет затрат на переменные и постоянные с условием применения метода «стандарт-директ-костинг» в системе управленческого учета. Особенностью в данном случае является то, что учитываются и формировать производственную себестоимость производимой продукции (работ, услуг) будут стандартные переменные прямые затраты и стан-

дартные (по нормативу) переменные косвенные затраты (затраты по содержанию и эксплуатации оборудования), тогда как постоянные затраты в нормативной оценке будут относиться на финансовые результаты. Отклонение фактических затрат от нормативных будет учитываться на отдельных счетах и в конце отчетного периода общей суммой списываться на финансовый результат организации. Однако для повышения эффективности бюджетного управления необходимо выявлять, учитывать и анализировать отклонения не только в разрезе статей доходов и расходов, продукции (работ, услуг), но и по центрам финансовой ответственности. Последнее обстоятельство связано с контрольной и мотивационной функцией бюджетирования.

8. Для целей бюджетного управления, а именно отражения фактических и бюджетных данных и нахождения отклонений в доходах, расходах и результатах по центрам ответственности, в управленческом плане счетов предложен новый счет: 30 «Отклонения по бюджетам центров финансовой ответственности (ЦФО)». К нему могут быть открыты следующие субсчета:

30.1 «Отклонения по бюджетам центров затрат (ЦЗ)»;

30.2 «Отклонения по бюджетам центров маржинального дохода (ЦМД)»;

30.3 «Отклонения по бюджетам центров прибыли (ЦП)»;

30.4 «Отклонения по бюджетам центров инвестиций (ЦИ)»;

30.9 «Сальдо отклонений по ЦФО».

К каждому субсчету и открытым к ним субсчетам второго порядка определены свойства, назначение этих счетов и даны примеры бухгалтерских записей. Приведенный пример отражения операций по учету затрат и формированию финансовых результатов на основе принципов метода учета «стандарт-директ-костинг» с использованием предложенных счетов по учету отклонений и других счетов управленческого учета в интегрированной системе учета, позволил наглядно показать возможность их применения на практике.

§ 3.3. Совершенствование моделей крупнотоварных сельскохозяйственных организаций

Основная масса товарной продукции в республике производится на крупнотоварных сельскохозяйственных предприятиях. Состав и результативность деятельности данных формирований по состоянию на 1 января 2010 г. представлены в таблице 3.3.1.

Анализ таблицы 3.3.1 свидетельствует, что в 2009 г. средний убыток от реализации продукции составил 38,1 млн руб. на одно крупнотоварное сельскохозяйственное предприятие. С учетом же внереализационных доходов, основную часть которых составляют государственные субсидии, от реализации получена прибыль в размере 808,7 млн руб. Наибольший размер прибыли в расчете на 100 га сельскохозяйственных угодий по результатам 2009 г. получили общества с ограниченной ответственностью – 24,7 млн руб., акционерные общества – 18,2 и закрытые акционерные общества –

7,4 млн руб. В то же время фермерские хозяйства, кооперативы, коммунальные областные и районные унитарные предприятия понесли значительные убытки – 5,5 млн руб.; 4,3; 19,2 и 6,3 млн руб. на 100 га сельскохозяйственных угодий соответственно. По показателю окупаемости затрат выручкой от реализации продукции наиболее эффективно работают общества с ограниченной ответственностью – 97,8 %, а также фермерские хозяйства – 86,5 %, наименее эффективны – государственные унитарные предприятия, в частности, районные, которые менее чем на 50 % покрывают свои затраты выручкой от реализации.

Более наглядно уровень окупаемости затрат выручкой представлен на рисунке 3.3.1.

Эффективное управление отечественными предприятиями требует новых методов исследования и анализа