

7.3. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ПОЭТАПНОЙ ПОСТАНОВКЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В АГРОХОЛДИНГАХ

Чупахина Н.И., к.э.н., доцент кафедры экономики и менеджмента

Старооскольский технологический институт (филиал) Федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный технологический университет «Московский институт стали и сплавов»

Предложена методология построения управленческого учета в агрохолдингах. Представлена структура системы управленческого учета, дано подробное описание каждого методологического документа структуры. Предложена последовательность этапов внедрения системы управленческого учета.

Разработана подробная схема организации бюджетирования, в основе которой – построение финансовой структуры и создание центров ответственности.

Предложена методика учета затрат и калькулирования себестоимости для разных отраслей агрохолдинга. Рассмотрены современные методы ценообразования и предложена методика ценообразования для сельскохозяйственной продукции с учетом требований международных стандартов. Разработана методология управленческой отчетности и основные принципы ее построения.

Управленческий учет – оперативная система сбора и анализа актуальной информации для принятия необходимых управленческих решений.

Система управленческого учета (СУУ) позволяет менеджерам предприятий получать необходимый объем информации в срезах, которые требуются в каждый конкретный момент времени с учетом всех управленческих параметров, воздействий, необходимой степени оперативности и адресности полученных данных.

Постановка управленческого учета на предприятиях позволяет вести оперативный учет доходов и затрат в детализации по бизнес-процессам предприятия, с выделением центров, ответственных за финансовые и производственные показатели. Управленческий учет необходим компаниям, которые уже вышли на определенный уровень развития, где руководство не может лично контролировать деятельность всех подразделений и начинает делегировать свои полномочия управленцам среднего звена. Чтобы не терять контроль, руководителю необходимо получать оперативную информацию о деятельности компании. Такую информацию может предоставить только управленческий учет.

Методология постановки управленческого учета предполагает анализ существующей системы управления, формулирование требований к системе управленческого учета, а также построению самой системы такого учета.

Основные цели постановки управленческого учета:

- корректный расчет себестоимости видов продукции;
- поступление качественной информации для принятия управленческих решений;
- персонализация ответственности за определенные участки деятельности.

Управленческий учет, по мнению автора, должен соответствовать следующим требованиям:

- учет затрат по разным объектам с задаваемой пользователем степенью детализации;

- многовариантный порядок перераспределения затрат вспомогательных подразделений;
- определение учетного периода;
- автоматизация учета и точки ввода информации;
- точное определение статей затрат;
- определение ключевых показателей эффективности деятельности для всех уровней ответственности;
- определение структуры трех основных финансовых документов (баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств);
- определение плана счетов;
- определение главных пользователей системы и их требований к предоставляемой информации.

Существует общемировая практика постановки и ведения управленческого учета. Его общие показатели, а также многие принципы отражены в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) [30, 42] и управленческого учета [41], хотя в последнее время наблюдается заметный уход от классического подхода в сторону качественных показателей и происходит расширение понятия управленческого учета: в качестве факторов, влияющих на принятие управленческих решений, рассматривается конкурентная среда, система взаимоотношений с клиентами (CRM), система бизнес-процессов внутри предприятия и прочее.

В российской практике постановки управленческого учета существует своя специфика, которая обусловлена существующей разницей между западным и российским подходами к пониманию управленческого учета: на Западе акцент делается на термине «управленческий», а в нашей стране – на термине «учет». Это объясняется тем, что на западных предприятиях управленческий учет используется для анализа, планирования и более точного принятия решений, а на российских – в большей степени для получения достоверных, прозрачных и объективных данных (на Западе с этими задачами справляется финансовый (бухгалтерский) учет).

На российских предприятиях управленческий учет – это прежде всего система сбора и анализа информации о деятельности предприятия, которая полно и объективно отражает результаты его хозяйственных операций и ориентирована на потребности руководства и собственников компании. И лишь во вторую очередь эта система используется для управления затратами на уровне центров ответственности и видов деятельности, для стратегического учета и анализа.

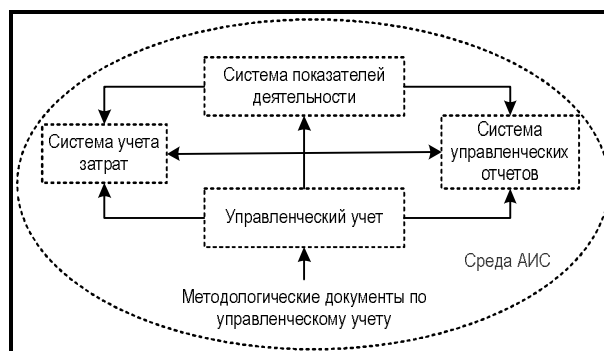


Рис. 1. Взаимосвязь компонентов системы управленческого учета

По мнению автора, структура управленческого учета для предприятий АПК в наиболее оптимальном варианте должна представлять систему компонентов, показанную на схеме (рис. 1). Компоненты управленческого

учета должны функционировать в среде автоматизированной информационной системы (АИС).

Таким образом, система управленческого учета для АПК может быть представлена такими составляющими:

- методологические документы по управленческому учету;
- система управленческих отчетов;
- автоматизированная информационная система уровня принятия решений.

Методологические документы по управленческому учету финансово-хозяйственных операций (корпоративные стандарты), по мнению автора, включают:

- систему показателей для управления предприятием;
- стандарт учета затрат и формирования себестоимости;
- план счетов управленческого учета;
- систему ценообразования;
- нормы и нормативы;
- систему бюджетирования;
- положение о конфиденциальной информации в системе управленческого учета;
- технологию бизнес-процессов.

При разработке стандартов управленческого учета необходимо ориентироваться на вид бизнеса, рынок, на котором работает компания, структуру компании и ее собственников.

Система управленческого учета должна удовлетворять требованиям принятия качественных управленческих решений и при этом должна быть относительно незатратной.

Условие экономной затратности в условиях РФ достигается путем формирования механизма оптимального взаимодействия финансового и управленческого учета и использования в качестве информационной базы для системы управленческого учета системы бухгалтерского учета.

При этом система бухгалтерского учета:

- корректируется в соответствии с требованиями рыночной оценки активов и обязательств и адекватной калькуляции финансовых результатов (объема продаж, себестоимости и прибыли);
- дополняется системой оперативного учета в части внешней экономической среды (маркетинговый учет) и неденежной оценки экономических процессов (трудовые ресурсы).

Поскольку у российских предприятий система управленческого учета ориентирована на отражение и накопление информации, то, по мнению автора, она должна основываться на базовых бухгалтерских принципах.

Правила управленческого учета могут базироваться на МСФО, зарубежных национальных стандартах (US GAAP, UK GAAP и т.д.), российских правилах ведения бухгалтерского учета.

Так как в России процесс реформирования системы бухгалтерского учета идет в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (US GAAP или IAS) в целях его гармонизации с МСФО и адаптации к требованиям рыночной экономики, то и ориентироваться в постановке управленческого учета следует на общепринятые международные принципы, не отождествляя при этом управленческую отчетность с отчетностью, подготовленную по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО / IAS / IFRS). Принципы МСФО, используемые в системе управленческого учета, можно классифицировать по следующим группам:

- определение основных категорий учета и отчетности (активы, обязательства, капитал, доходы, расходы, экономическая выгода);
- концепция поддержания капитала;

- аспект отнесения элемента учета к определенной категории;
- оценка элементов учета;
- основополагающие учетные принципы (начисления, осмотренности, непрерывности деятельности, постоянства (последовательности), существенности, превалирования экономического содержания над юридической формой, исторической стоимости, стабильности измерителей объективности экономичности информации (рациональности)) [44].

Результат использования обозначенных принципов – получение качественной информации (понятной, умственной, надежной, сопоставимой).

Рассмотрим содержание методологических документов по управленческому учету.

Важной составляющей методологических документов по управленческому учету является система ключевых показателей деятельности предприятия.

Исходя из того, что важнейшей задачей предприятия является повышение эффективности его деятельности, необходимо учитывать следующее:

- показатели деятельности предприятия должны быть всеобъемлющими и соответственно включать рост доходов, денежных потоков и прибылей на инвестиции;
- в течение жизненного цикла компании на каждой стадии роста различные показатели имеют различную степень важности. Следовательно, ни чистая прибыль, ни денежные потоки, ни доход на инвестиции не должны «затмевать» другие значимые показатели;
- измерение эффективности работы предприятия с помощью набора финансовых показателей необходимо расширить за счет использования бюджетных ожиданий, с которыми сравниваются фактически полученные данные;
- расчеты, особенно в период высокой инфляции, не должны основываться на исторической стоимости.

Для повышения ответственности менеджеров необходимо определить систему обобщающих показателей, по которым можно оценивать качество работы руководителей разного уровня [39].

Одним из важных составляющих СУУ является стандарт по учету и распределению затрат и формированию себестоимости. В нем должны быть приведены основные принципы отражения хозяйственных операций в организации.

При разработке стандартов учета следует исходить из уже существующих нормативных документов (ПБУ, МСФО) и корректировать их в соответствии со специфическими условиями деятельности предприятия.

В соответствии с МСФО (IAS) 2 Запасы, затраты подразделяются на прямые и косвенные, постоянные и переменные. Такая группировка затрат широко используется в управленческом учете для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли. Так, например, деление затрат на переменные и постоянные составляет основу системы калькулирования, для целей управления – метод учета прямых издержек (direct costing).

Основные принципы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях определены методическими рекомендациями от 6 июня 2003 г. (приказ №792 Минсельхоза РФ), Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденным приказом Минфина [2].

В международной практике управленческого учета существуют несколько методов учета затрат:

- метод поглощения (absorption costing);
- метод учета переменных издержек (variable costing);
- метод учета прямых издержек (direct costing);
- учет маржинальных издержек (marginal costing);

- учет затрат по функциям (activity based costing) и др.

Выбор метода учета затрат, а также их классификация зависят от того, какую управленческую задачу необходимо решить.

Анализируя российскую и международную практику в управленческом учете, можно выделить следующие основные задачи учета затрат:

- объективный расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;
- принятие управленческого решения и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Традиционные структуры управления предприятием не предполагают учета постоянных изменений в потребительских предпочтениях клиентов, поэтому расширение номенклатуры товаров и услуг для удовлетворения все возрастающего индивидуализированного спроса в рамках этой структуры бизнеса становится все менее эффективным. В противовес традиционным структурам управления и учета существуют другие подходы, в частности, процессно-ориентированный.

Для агрохолдингов, по мнению автора, наиболее оптимален процессный подход в организации таких видов производства, как растениеводство и животноводство.

По мнению автора, технология учета затрат должна базироваться на бухгалтерском методе. Двойная запись гарантирует, что мы всегда сможем определить, что и откуда появилось.

Примерные варианты ведения управленческого учета в системе счетов бухгалтерского учета приведены в Методических рекомендациях по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса (утверждены приказом Минсельхоза РФ от 13 июня 2001 г. №654). Такая методология учета предоставляет возможность организации управленческого учета в системе счетов, интегрированной или автономной от счетов финансового учета [5].

Вместе с новым планом счетов в российском бухгалтерском учете появились предпосылки правового разделения финансового и управленческого учета, имеющих разные задачи.

При разработке управленческого плана счетов за основу, по мнению автора, следует принимать рабочий бухгалтерский план счетов. При этом порядок отражения информации о хозяйственных операциях не меняется.

Однако в управленческий план счетов будут входить и незадействованные в бухгалтерском финансовом учете счета.

При разработке плана счетов нужно помнить, что для управленческого учета необходима большая детализация данных. Поэтому следует предусмотреть возможность отражения информации отдельно по каждому центру ответственности, направлению деятельности предприятия или производимому предприятием продукту. Кроме того, управленческий план счетов должен позволять легко делать выборки данных по определенному признаку, например по центрам ответственности, видам продукции, сотрудникам, временным периодам и т.д. Для этого необходимо каждой статье доходов и расходов, каждому центру ответственности и каждому виду деятельности присвоить соответствующие коды. Для гибкости анализа в различных сечениях следует разработать справочники объектов управленческого учета, которые прикрепляются к значимым для системы

управленческого учета счетам. Справочники должны быть разработаны с использованием системы кодов.

Эта система должна быть построена таким образом, чтобы обеспечить взаимосвязь управленческого учета и бюджетирования, отдельных справочников управленческого учета.

В условиях рыночной экономики коммерческий успех любого предприятия или предпринимателя во многом зависит от правильно выбранной стратегии и тактики ценообразования на товары и услуги.

Цены на продукцию земледелия и животноводства играют исключительно важную роль в экономике страны. В них перекрещиваются основные экономические и политические проблемы создания высокоразвитого сельского хозяйства. По мнению автора, в настоящее время в ценообразовании АПК не принимаются во внимание такие важные факторы, как полезность продукта и рассчитанный объем потребности в нем.

Цены (закупочные и рыночные) должны формироваться на основе затратного метода и экономически обоснованного уровня рентабельности, необходимого для возможности воспроизводства предприятия.

По мнению автора, при ценообразовании продукции АПК должны быть учтены особенности оценки, осуществляемой в соответствии с МСФО.

В соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» в период с момента первоначального признания биологических активов и вплоть до начала сбора сельскохозяйственной продукции их оценка проводится по справедливой стоимости (за вычетом определенных расчетным путем бытовых расходов), за исключением тех случаев, когда в момент первоначального признания справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности [30, 42]. Расчет предполагаемой величины бытовых расходов при этом целесообразно осуществлять посредством методов бюджетного планирования.

В осуществлении справедливой системы ценообразования в АПК, в рентабельности предприятий АПК должно быть заинтересовано прежде всего государство.

Одним из самых мощных инструментов создания эффективного производства является планирование и нормирование. Для всех стандартных операций определяются нормативные показатели, а затем отслеживаются отклонения фактических данных от нормы.

Создание плановых норм на предприятиях, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, необходимо и по причине явно выраженной сезонности производства / реализации продукции.

Основная сложность планирования и нормирования сегодня – это отсутствие обоснованной нормативной базы.

В этих условиях плановые нормы, по мнению автора, могут рассчитываться на основе статистических данных, которые корректируются с учетом возможных изменений (таких как инфляция, предполагаемые темпы роста тех или иных статей расходов в зависимости от увеличения объема реализации продукции и т.д.).

Нормативы в виде абсолютных значений чаще всего используются для комплексных статей расходов, включающих в свой состав множество мелких статей, для которых вообще бессмысленно разрабатывать нормативы и невозможно однозначно определить состав «нормообразующих» показателей.

Современные математические методы и совершенные информационные технологии дают возможность

оперативной разработки формализованных норм и нормативов для разных статей бюджета.

В процессе бюджетирования обеспечивается текущий контроль за решениями и процедурами по достижению запланированных финансовых показателей в результате образования, распределения и использования хозяйственных средств компании на всех стадиях ее создания, деятельности, реорганизации и ликвидации, а также в результате формирования и изменения стоимостных оценок и пропорций активов и пассивов компании [9].

Бюджетирование в холдингах имеет свои особенности. Например, концепция построения бюджетной модели может зависеть от вида холдинга (вертикальный, горизонтальный или смешанный), а организация бюджетирования – от системы управления в группе компаний.

Методологические документы по бюджетированию, по мнению автора, включают следующие:

- положение о финансовой структуре;
- положение о бюджетировании;
- регламент бюджетного планирования.

Постановка бюджетирования начинается с определения финансовой модели предприятия, что предполагает проведение анализа его организационно-функциональной структуры, материальных, денежных и документационных потоков и выявление точек концентрации финансовых результатов.

Кроме того, очень важно определить, какие виды бизнеса (направления) будут являться объектами планово-учетной деятельности, при этом необходимо соблюсти разумный баланс между чрезмерной детализацией и излишней обобщенностью. Определяющую роль играют пожелания собственников, особенности рынка (товара, работ или услуг), специфика управления бизнесом. Не менее важный элемент бюджетирования – определение центров ответственности.

После выделения основных планово-учетных элементов (бизнес-направлений и центров ответственности) разрабатывается номенклатура статей бюджетов. Одновременно осуществляется классификация затратных статей на переменные и постоянные, прямые и косвенные (особую важность здесь приобретают упоминавшиеся принципы существенности и рациональности, когда затраты на получение какой-либо информации не должны превышать извлекаемых из этой информации выгод). На основе вышеперечисленных процедур и осуществляется процесс бюджетирования.

Но основное в бюджетировании – контроль за исполнением бюджетов, сопоставление фактических показателей с плановыми и последующий анализ выявленных отклонений. Именно регистры управленческого учета позволяют получить информацию о фактическом исполнении бюджета. Поэтому управленческий учет должен быть построен на тех же принципах, что и бюджетный процесс: однотипная номенклатура статей доходов и расходов с возможностью их отнесения на тот или иной центр ответственности и вид деятельности.

Только после одновременной постановки как учетного, так и бюджетного процессов возможна полноценная работа системы управленческого учета: на основе анализа отчетности, полученной из регистров управленческого учета по различным аналитическим срезам (поставщикам, кодам затрат, видам продукции, срокам и т.п.), принимаются управленческие решения.

По мнению автора, в современных условиях одной из важнейших особенностей управленческого учета является степень открытости информации.

Дело в том, что в связи с автоматизированным вводом, хранением, обработкой и выводом информации с помощью ЭВМ и других средств вычислительной техники, в том числе и информации по управленческому учету, большое значение приобретает проблема ее защиты [15]. Разглашение (передача, утечка) сведений, связанных с производством, технологией, управлением финансами, может нанести ущерб предприятию [6, 7].

С принятием Федерального закона от 29 июля 2004 г. №98-ФЗ «О коммерческой тайне» у предприятий и организаций появилась правовая основа для защиты внутренней информации. Конечно, конкретный перечень подлежащей засекречиванию информации зависит от сферы деятельности фирмы, а способы защиты каждая организация вправе выбирать по своему усмотрению.

Перечень сведений, которые не могут составлять коммерческую тайну, указан в ст. 5 Закона №98-ФЗ. Так, законом запрещено скрывать данные, содержащиеся в учредительных документах, о должностных лицах, которые могут действовать от имени фирмы без доверенности, о нарушениях законодательства и привлечении предприятия к ответственности. Также режим коммерческой тайны не может быть установлен в отношении сведений о численности и составе работников, об условиях и системе оплаты труда, о показателях производственного травматизма, профзаболеваемости, о наличии вакансий, о задолженности работодателей по зарплате и иным социальным выплатам.

Организация вправе объявить тайной любую информацию, за исключением сведений, указанных в ст. 5 Закона №98-ФЗ.

В сфере финансов предприятие может установить режим коммерческой тайны в отношении данных бухгалтерского, налогового и управленческого учета; плановых и фактических показателей финансово-хозяйственной деятельности; сведений о состоянии банковских счетов, о рентабельности производства, о размерах и условиях полученных кредитов и займов, о личных доходах каждого сотрудника. Секретными могут быть первичные и сводные учетные документы, платежные поручения, выписки банка, списки поставщиков и т.д.

В сфере управления и обеспечения безопасности закрытыми могут быть сведения о подготовке и результатах переговоров с деловыми партнерами, об охранной системе предприятия, о программном и компьютерном обеспечении, об организации защиты коммерческой тайны.

Организация вправе ограничить доступ к такой информации, как сведения о структуре производства, производственных мощностях, запасах сырья и готовой продукции, планы расширения или свертывания производства отдельных видов продукции (работ, услуг), материалы о незарегистрированных открытиях, изобретениях и рацпредложениях и др.

Кроме перечисленного списка конфиденциальной информации каждое конкретное предприятие вправе самостоятельно устанавливать перечень сведений, составляющих коммерческую тайну.

Комплекс мер, которые обладатель конфиденциальной информации должен предпринять для ее охраны, прописан в п. 1 ст. 10 Закона №98-ФЗ.

Следует отметить, что введение режима коммерческой тайны – дело трудоемкое. Поэтому чем больше объем секретных данных, тем сложнее их оберегать, как следствие – дополнительные расходы и снижение оперативности работы сотрудников. Таким образом, необходимо, чтобы количество «особых» документов было разумным, а мероприятия по засекречиванию информации обоснованы с финансовой точки зрения.

По Закону «О коммерческой тайне» под разглашением коммерческой тайны имеются в виду противоправные, умышленные или неосторожные действия работников, приведшие к преждевременному, не вызванному служебной необходимостью, открытому опубликованию сведений, попадающих под эту категорию. В условиях конкурентной борьбы утечка информации определенного качества может привести к фатальным последствиям для предприятия [6].

Критерием для принятия любого решения о методах защиты информации является ее ценность. Несмотря на то, что было предпринято много различных попыток формализовать процесс определения ценности информации с использованием методов теории информации и анализа решений, этот процесс до сих пор остается весьма субъективным. Для объективной ее оценки в управленческом учете, на наш взгляд, требуется установление ценности информации с учетом уровней ее важности и секретности (рис. 2).

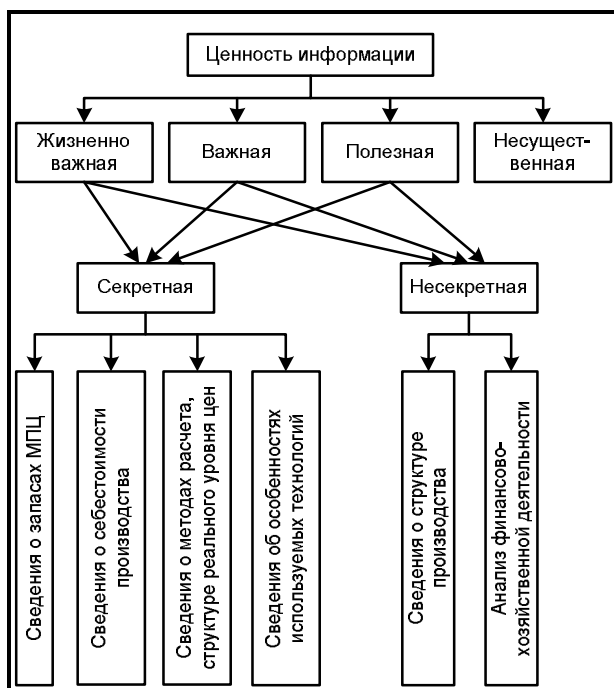


Рис. 2. Классификация информации управленческого учета в зависимости от степени ее ценности

Уровни важности в данной схеме нами классифицированы по степени влияния информации на эффективность деятельности предприятия.

- Жизненно важная, незаменимая информация – это информация, наличие которой необходимо для эффективного и непрерывного функционирования предприятия (сведения о запасах сырья, материалов, комплектующих, готовой продукции; структуре производства, производственных мощностях, типе и размещении оборудования; об особенностях используемых и разрабатываемых технологий и специфике их применения; о портфеле заказов и т.д.).

- Важная информация – информация, которая может быть заменена или восстановлена; но если процесс восстановления очень труден и связан с большими затратами, то длительное ее отсутствие может в итоге негативно отразиться на результатах производственно-хозяйственной деятельности предприятия (сведения о планах расширения или свертывания производства различных видов продукции и их технико-экономических обоснованиях; о планах инвестиций, закупок и продаж; о плановых и отчетных калькуляциях; о каналах, методах сбыта и стратегии цен; о движении финансовых потоков на предприятии; о целях, задачах, программах перспективных научных исследований и т.д.).
- Полезная информация – информация, которую можно восстановить за достаточно короткий период, однако предприятие может эффективно функционировать определенное время и без нее (сведения о программе рекламы, размещении и размере производственных помещений и складов, способах упаковки и доставки, персональных данных работников, домашних адресах и телефонах руководителей и т.д.).
- Несущественная информация – информация, которая больше не нужна предприятию (сведения об уволенных работниках, выполненных контрактах, ценах и затратах на снятые с производства изделия и т.д.).

Из приведенного списка информация первых трех уровней важности нуждается в защите, так как ее разглашение может нанести вред предприятию.

Категория важности, как и ценность информации, обычно изменяется со временем и зависит от степени отношения к ней различных групп потребителей и заинтересованных в информации лиц.

Важная информация может быть разделена по уровню секретности.

Уровень секретности – это административная или законодательная мера, соответствующая мере ответственности лица за утечку или потерю конкретной секретной информации, регламентируемой специальным документом с учетом государственных, военно-стратегических, коммерческих, служебных или частных интересов.

Методы защиты секретной информации следующие:

- ограничение доступа в помещения посторонних лиц или сотрудников других подразделений с использованием смарт-карт, которые представляют собой пластиковую карточку со встроенной микросхемой различной степени сложности;
- жесткое ограничение круга лиц, имеющих доступ к ПЭВМ, с назначением пароля каждому пользователю управленческой информации по принципу: чем больший вред может принести утечка или искажение определенной информации, тем ответственнее положение в иерархии фирмы должен занимать человек, который может с ней работать;
- шифрование особо секретной информации с использованием современных методов криптографии;
- при передаче документов в электронном виде использование электронной цифровой подписи;
- формирование архивов с секретной информацией с установлением паролей для доступа к ним.

Практика показала, что защищать необходимо не только секретную информацию. Несекретная информация, подвергнутая несанкционированным изменениям (например, модификация команд управления), может привести к утечке или потере связанной с ней секретной информации, а также к невыполнению автоматизированной системой заданных функций по причине получения ложных данных, которые могут быть не обнаружены пользователем системы.

Для защиты несекретной информации при ее компьютерной обработке необходимо устанавливать пароли для получения доступа определенного пользователя в

компьютере к необходимым программам и созданным архивам и периодически производить смену паролей с фиксированием их подписью в журнале паролей администратора. Кроме того, следует использовать специальные программы – хранители экранов, которые позволяют стереть информацию с экрана монитора и закрыть паролем возможность снятия режима хранителя экрана.

Автором разработан проект «Положения о коммерческой тайне» для предприятия.

Кроме подробно описанного выше различия между финансовым и управленческим учетом в степени открытости информации и степени ее защиты остальные различия, по мнению автора, достаточно явно проявлены в существующей теории и практике учета, поэтому подробно останавливаться на них не имеет смысла.

Бизнес-процесс – строго последовательный набор работ и процедур, потребляющих ресурсы и производящих шаг за шагом конечный результат.

Для описания бизнес-процессов формируются технологические карты.

Автором предложена в общем виде схема технологии производства сельскохозяйственной продукции (рис 3).

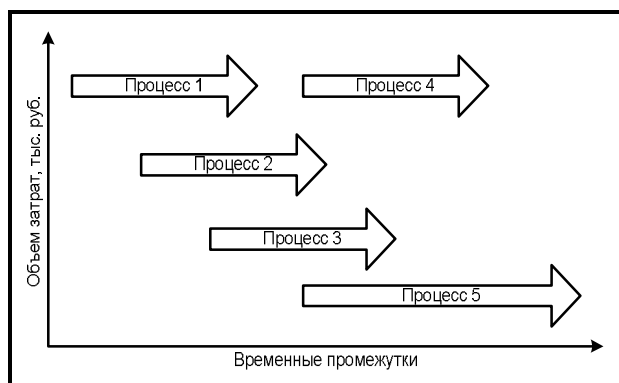


Рис. 3. Общий вид схемы технологии производства

Для большей наглядности каждый процесс может быть детализирован по структуре затрат.

Одной из ключевых задач при постановке системы управленческого учета является разработка состава, содержания и форматов управленческой отчетности.

Формат управленческой отчетности включает в себя:

- определение статей по каждому управленческому отчету;
- формирование методики учета по каждой статье управленческих отчетов;
- определение полноты предоставляемой информации;
- разработку реперных показателей (ключевых показателей эффективности – KPI) для оценки и контроля за эффективностью деятельности;
- определение ответственных за тот или другой отчет лиц.

Следует отметить, что ключевые показатели, установленные для разных уровней управления компаний, отслеживаются и отражаются в управленческой отчетности с различной периодичностью. Например, суммы платежей или остатков денежных средств нужно контролировать ежедневно, а показатели удовлетворенности клиентов – не чаще одного раза в месяц. В зависимости от специфики самого показателя, а также от информационных потребностей менеджеров управленческая отчетность может формироваться в самой разной аналитике (по брендам, товарным группам, категориям персонала, видам активов, каналам сбыта и т.д.).

Система управленческих отчетов отражает прежде всего принятую практику управления компанией. Она также опирается и на все остальные компоненты управленческого учета, и на все источники управленческого учета. В принципе, для некоторых небольших компаний система управленческих отчетов представляет собой некую практически самодостаточную систему управления, однако чем больше компания, тем большее значение приобретают другие подсистемы – система учета затрат и система показателей деятельности. Причем отчеты руководству компании должны представлять развернутый анализ возникновения отклонений и их причин и рекомендации по устранению выявленных недостатков [19].

В настоящее время особое значение приобретает консолидированная отчетность группы компаний, участвующих в едином бизнесе.

Управленческая консолидированная отчетность, представляющая итоги функционирования группы компаний за определенный период, в свою очередь, должна обладать большей детализацией, поскольку служит базой для решения самых разнообразных задач – будь то анализ выполнения бюджетов, оценка возможности производства нового продукта или привлечение заемных денежных средств для финансирования текущей деятельности. Несмотря на многообразие целей составления управленческой отчетности, методология консолидации может быть заимствована для формирования правил составления отчетов, пригодных для управления бизнесом на операционном уровне.

Основная цель консолидированных финансовых отчетов – представить деятельность холдинга или группы взаимосвязанных организаций (материнских, дочерних и зависимых) как деятельность единого хозяйствующего субъекта, его финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период.

Функции формирования консолидированной отчетности возлагаются на материнскую компанию. Есть и исключения: материнская компания освобождается от обязанности предоставления консолидированной отчетности в том случае, если она сама находится в полной или практически в полной (более 90%) собственности другой компании.

Обеспечение сопоставимости показателей консолидируемой отчетности (приведение показателей предприятий группы к единой оценке) – одна из основных задач в подготовке к процессу консолидации [47].

Формирование консолидированной финансовой отчетности группы основано на объединении информации, содержащейся в отчетности предприятий группы. Но консолидация не сводится к построчному сложению аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов: процесс консолидации предусматривает целый ряд специальных расчетов и может быть представлен в виде многошаговой процедуры. При этом на каждом шаге предусматриваются те или иные действия по преобразованию финансовых отчетов отдельных компаний и некоторой дополнительной информации в комплект консолидированной отчетности, составленной в соответствии с теми или иными стандартами. В консолидированную отчетность не следует включать показатели, характеризующие внутригрупповые операции, т.е. отношения элементов группы друг с другом.

Процесс формирования консолидированной финансовой отчетности сложен как с методологической точ-

ки зрения, так и с технической. Выходом в этой ситуации может быть автоматизация данного процесса.

Профессиональная система управления холдингом подразумевает комплексные решения по автоматизации управления холдингом и его управленческого учета. Информационное обеспечение автоматизации осуществляется посредством функционирования информационной системы.

Информационная система (ИС) – это средство организации информационного обеспечения процесса управления, способствующее своевременному поступлению необходимой и достоверной информации во все звенья системы управления, нуждающиеся в ней. К информационным системам относятся и автоматизированные системы управления технологическим процессом, предприятием, корпорацией.

Содержательную основу ИС составляют ее функциональные компоненты – модели, методы и алгоритмы получения управляющей информации (рис. 4).

Функциональная структура ИС – совокупность функциональных подсистем, комплексов задач и процедур обработки информации, реализующих функции системы управления. В системе управления крупных предприятий – корпораций выделяются самостоятельные подсистемы (контуры) функционального и организационного уровня управления (рис. 5).



Рис. 4. Алгоритм информационного управления

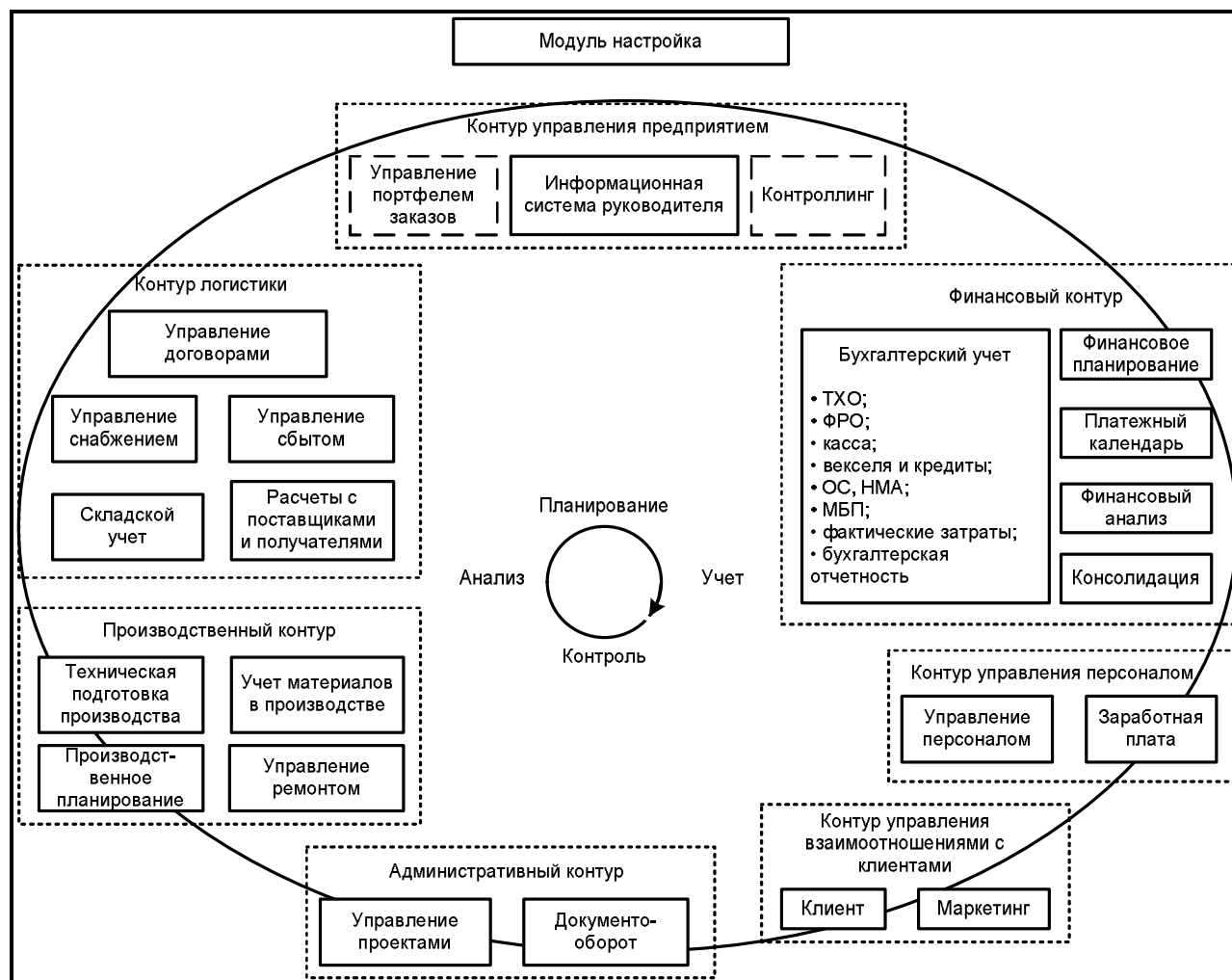


Рис. 5. Примерный состав функциональных компонентов информационной системы

Для эффективного управления предприятием необходимо в любой момент времени иметь доступ к информации о текущем состоянии компании. Бухгалтерский учет не может предоставить руководителю таких данных. Именно поэтому сейчас остро встает проблема применения и автоматизации управленческого учета. Подавляющее большинство российских предприятий до сих пор решают задачи управленческого учета, составления сводной и аналитической отчетности в MS Excel, сталкиваясь при этом с многократным вводом данных и естественными трудностями в консолидации информации по сложным управленческим правилам. Основной причиной этого является высокая изменчивость требований компаний к управленческой отчетности. Разработав (или купив) однажды программу для автоматизации управленческого учета, компания уже не может существенно изменять принципы учета, так как она привязана к программному обеспечению. Для внесения изменений в программу необходимо прибегать к дорогостоящим услугам разработчика или покупать новую программу. Вот и вынуждены экономисты и финансовые работники пользоваться «простынями» MS Excel, добавляя в нем все новые и новые строки и столбцы в отчетах.

Таким образом, наиболее выгодным и гибким является программное обеспечение с возможностью расширения функций корректировкой открытых для пользователей функциональных модулей.

В настоящее время недостаточно программного обеспечения оперативного контура, которое решает локальные задачи, но не является системой информационной поддержки управления. Современная информационная система должна не только обеспечивать руководство актуальной и достоверной информацией обо всех бизнес-процессах предприятия в конкретный момент времени, но и реализовывать полный цикл управления от планирования бизнеса до анализа результатов деятельности предприятия и последующей корректировки планов.

Каким же требованиям должна отвечать автоматизированная информационная система управленческого учета, для того чтобы быть эффективным инструментом для принятия управленческих решений? Следует выделить основные принципы построения автоматизированных систем управленческого учета и бюджетирования:

- принцип многовариантности стандартов ведения управленческого учета, планирования, анализа и контроля. В настоящее время на многих предприятиях независимо от формы собственности и масштабов деятельности проводится активная работа по упорядочиванию (стандартизации) бизнес-процессов в целом. Это касается и разработки стандарта управленческого учета: выделение центров финансовой ответственности, структуры бюджетов компании, регламентов бюджетирования, финансово-экономического анализа, учетной политики и др. После появления такого стандарта возникает потребность ведения управленческого учета в единой информационной базе. А если в уставной капитал вложили средства иностранные инвесторы, то возникает необходимость в предоставлении отчетности, например, в международных или национальных стандартах;
- принципы соблюдения правил учета. Управленческий учет не должен зависеть от бухгалтерского учета, т.к. они выполняют разные функции на предприятии, тем более что бухгалтерский учет является одним из инструментов управленческого. И все же игнорировать основные положения и принципы бухгалтерского учета не имеет смысла. Напротив, их использование позволяет построить логичную, корректно работающую систему, проверенную временем;

- принцип однократного ввода данных. Как отмечалось ранее, часть данных в управленческом учете извлекается из бухгалтерского контура. Поэтому для обеспечения достоверности информации, минимизации работы по вводу данных в систему очень важно, чтобы в автоматизированной системе был функционал для настройки правил автоматического переноса данных из первичных документов и бухгалтерских операций в управленческий контур;
- принцип гибкости настройки системы. Основным результатом соблюдения данного принципа в построении системы является соответствие настроенной системы задачам предприятия, возможность «перенести» разработанный стандарт в информационную систему. Поэтому возникает потребность в универсальном и наглядном механизме настройки, например системы бюджетирования и показателей финансового анализа;
- принцип безопасности или разделения доступа к управленческой информации. В построении любой автоматизированной системы должен быть соблюден принцип ее безопасности, тем более это важно для системы управленческого учета. Информация должна быть закрыта от внешних пользователей, т.к. в этом случае она является коммерческой тайной предприятия. Для внутренних пользователей система должна обеспечивать доступ только к необходимой информации в зависимости от занимаемой должности и выполняемых функций, т.е. дозироваться. Ее количество должно быть необходимым и достаточным [39].

В последние годы решения российских компаний, предлагающих свои автоматизированные системы автоматизации управления предприятием, по своей функциональности приблизились к западным аналогам. Кроме того, отечественные системы обычно отличаются более низкой ценой и лучшей интегрированностью с другими российскими пакетами.

Выбор автоматизированной системы для предприятия включает в себя оценку имеющихся на рынке программных продуктов для ведения управленческого учета, в том числе и бюджетирования, по следующим критериям:

- стоимость системы;
- возможность создания, анализа и контроля бюджетов предприятия;
- поддержка многопользовательской работы системы;
- импорт-экспорт данных в учетные (бухгалтерские) системы;
- возможности проведения анализа по принципу «если – то»;
- возможность внесения изменений в систему;
- наличие системы безопасности;
- наличие квалифицированной поддержки разработчика;
- наличие ряда успешных внедрений системы в России.

Внедрение системы управленческого учета является достаточно сложным и продолжительным процессом.

Многие авторы предлагают упрощенный подход к постановке управленческого учета.

Автором предлагается следующая последовательность постановки его этапов (рис. 6).

Четко разработанная стратегия предприятия обеспечивает связь ее финансовых результатов и рыночных позиций с помощью сбалансированной системы целей.

Для разработки стратегии необходимо выработать миссию предприятия, затем провести стратегический анализ, выбрать приоритетные направления развития и определить стратегические цели с точки зрения удовлетворенности клиентов и владельцев, эффективности бизнес-процессов и персонала.

По мнению автора, миссия предприятий АПК, в том числе и агрохолдингов, заключается в обеспечении продовольственной безопасности государства.

При постановке управленческого учета необходимо знать сильные и слабые стороны предприятия [35].



Рис. 6. Этапы постановки управленческого учета

Когда речь идет о внешней среде, имеются в виду благоприятные или опасные для развития бизнеса факторы, которые существуют независимо от состояния дел в организации и точно так же влияют на бизнес других компаний, в том числе конкурентов.

Среди факторов внутренней среды выделяют сильные и слабые стороны компании. Сразу следует отметить, что сила и слабость – понятия относительные и поддаются анализу преимущественно в сравнении с аналогичными внутренними факторами конкурентов. К тому же, компания не всегда располагает полной информацией о состоянии собственного бизнеса, не говоря уже о делах конкурентов. Тем не менее, при определении факторов внутренней среды, существенно влияющих на бизнес, подобное сравнение необходимо.

На практике какой-либо фактор внешней среды для одной компании может означать благоприятную возможность, а для другой – представлять угрозу.

Таким образом, использование даже такого простого инструмента, как SWOT-анализ, помогает организации сосредоточить внимание на стратегически важных вопросах.

Ниже приведен пример SWOT-анализа для группы компаний, включающей в себя несколько разнородных бизнесов, причем разных масштабов (табл. 1).

Результаты SWOT-анализа следует использовать следующим образом.

Проанализировав выделенные факторы, нужно:

- во-первых, провести оценку степени их влияния на бизнес компании. Например, влияние всех положительных факторов (внешних и внутренних) на бизнес компании оценивается путем выставления плюсов, а влияние отрицательных – при помощи минусов. Если влияние какого-либо фактора было оценено как нулевое, значит, учиты-

вать его при разработке стратегии в настоящий момент не имеет смысла, и он должен быть исключен из дальнейшего анализа. Можно использовать и пятибалльную, и десятибалльную шкалу, но чем шире шкала, тем сложнее будет потом выбирать ключевые факторы и концентрироваться на них;

- во-вторых, факторы нужно проранжировать по убыванию степени их влияния на бизнес;
- в-третьих, следует попытаться понять, каким образом можно усилить влияние благоприятных факторов внешней среды и избежать угроз, как более эффективно использовать сильные стороны компании и что делать со слабыми.

Таблица 1

ПРИМЕРНАЯ СХЕМА SWOT-АНАЛИЗА В ПРИМЕНЕНИИ К АГРОХОЛДИНГУ

Группа компаний холдинга	Внешняя среда
Сильные стороны (strengths)	Возможности (opportunities)
Известность собственника; наличие централизованной финансовой службы; наличие своего кредитного учреждения; наличие единого собственника; непрерывный производственный цикл; государственная поддержка; поддержка со стороны администрации	Наличие перспектив развития каждого из действующих бизнесов; возможности расширения ассортимента товаров и услуг; выгодное географическое положение; возможность развития рынков сбыта; возможности создания новых бизнесов
Слабые стороны (weaknesses)	Угрозы (threats)
Не сформирована четкая организационно-функциональная структура; нет корпоративной информационной системы; отсутствует система устойчивого взаимодействия бизнесов	Рост цен на материалы и запасные части; сезонные колебания; возрастающая конкуренция; отсутствие квалифицированных специалистов

Такой мониторинг факторов нужно проводить постоянно, в российских условиях – раз в квартал. Поквартальный мониторинг должен осуществляться в рамках регулярной процедуры – регламента стратегического анализа. Кроме того, нужно постоянно следить за изменениями экономической ситуации в стране. Конечно же, информация, предоставляемая SWOT-анализом, представляет лишь общую картину экономического положения предприятия. Наряду с данным инструментом на предприятии должны использоваться и более сложные методики, внедрение которых – одна из задач управленческого учета.

Со временем, конечно же, набор методов стратегического анализа следует расширять, но делать это необходимо постепенно, так как если сразу пытаться использовать несколько инструментов, то эффективно не будет работать ни один из них.

Следует отметить, что в SWOT-анализе не должно быть очень много факторов – только самые существенные.

Формирование механизма взаимодействия финансового и управленческого учета предполагает постановку аналитики бухгалтерского учета с учетом потребностей управленческого учета.

На данном этапе производится оценка:

- соответствия распределения накладных расходов в бухгалтерском и управленческом учете;
- аналитики для планирования и т.п.

В процессе постановки аналитики бухгалтерского учета должны быть проведены следующие мероприятия (адаптация под нужды планирования):

- введение отдельного (обособленного) учета по видам деятельности;
- классификация статей затрат в соответствии с отраслевыми методическими указаниями;
- распределение накладных расходов по видам деятельности и видам продукции в разрезе каждого вида деятельности пропорционально выбранной базе;
- упорядочивание элементов справочников;
- автоматизация расчета калькуляций продукции каждого вида деятельности;
- организация расчета с потребителями (внутренними и внешними).

Таким образом, направление бухгалтерии на потребности управленческого учета и одноразовый ввод информации – лучший вариант взаимодействия финансового и управленческого учета.

Современные технические средства позволяют вести различный учет (бухгалтерский, налоговый, управленческий) в одной системе. В этих условиях оптимальней усилить штат бухгалтерии, чем формировать параллельный отдел для обработки той же бухгалтерской «первички», но в управленческой системе. Естественно, конкретные предложения по взаимодействию разных видов учета невозможны без знания условий конкретного предприятия.

Автором более подробно будут предложены варианты реализации таких составляющих:

- учет затрат и формирование себестоимости;
- методика ценообразования;
- система бюджетирования;
- технология бизнес-процессов;
- система управленческой отчетности;
- алгоритм учетно-аналитической автоматизированной информационной системы.

Бюджетирование – важный момент контроля рационального и оптимального использования ресурсов.

В настоящее время часто ставится вопрос: нужно ли предприятию такое трудоемкое дело, как бюджетирование, поможет ли оно осуществлению стратегических целей предприятия?

Безусловно, система бюджетирования прежде всего является технологией оперативного управления. Вместе с тем, она должна строиться в контексте миссии и с учетом стратегических целей предприятия. Значит, в рамках бюджетирования должна собираться информация для оценки деятельности в отчетном периоде, позволяющая сверять координаты и при необходимости оперативно уточнять траекторию движения к стратегическим ориентирам. Чтобы контролировать приближение к стратегическим целям по итогам квартала и месяца, нужно увязать бюджетные статьи и аналитические разрезы бюджетной модели с факторами, влияющими на достижение цели.

Для этих целей можно использовать сбалансированную систему показателей или систему ключевых показателей эффективности (KPI – key performance indicators) [39].

Система бюджетирования в этом случае будет обеспечивать прозрачную, оперативную взаимосвязь результатов не только с факторами, повлиявшими на их получение, но и с целями компании. Руководство на основе анализа результатов бюджетного процесса будет иметь возможность принимать решения, ориентированные на реализацию стратегии.

В этом случае следует:

- усовершенствовать методологию бюджетирования, внедрив в бюджетную модель ключевые показатели эффек-

тивности и увязав тем самым систему оперативного управления со стратегическим менеджментом;

- оптимизировать трудозатраты по поддержанию системы бюджетирования с учетом возможности приобретения или доработки программного обеспечения, интегрированного с учетными системами;
- развивать систему мотивации на основе бюджетирования, интегрируя личные цели сотрудников с целями компании.

Автор считает, что для агрохолдингов, которые на свой страх и риск осуществляют свою деятельность, конкурируя с другими участниками рынка, принимая «удары» нестабильной мировой и государственной экономики, в первую очередь крайне необходима координация различных хозяйственных функций путем разработки взаимоувязанных и экономически обоснованных бюджетов.

С помощью анализа бюджетных отклонений и проведения своевременных мероприятий по их устранению создается механизм самоокупаемости и в дальнейшем прибыльности производственного процесса.

Кроме того, в сельскохозяйственной деятельности агрохолдингов из-за невозможности предсказания будущих результатов главной целью составления любого плана является не определение точных цифр и ориентиров, поскольку сделать это невозможно в принципе, а идентификация по каждому из важнейших направлений некоторого «коридора», в границах которого может варьировать тот или иной показатель. Такая возможность реализуется в системе бюджетирования в виде гибких бюджетов.

Бюджетирование также целесообразно в связи с потребностью во взаимной увязке потоков ресурсов, занятых в разных бизнес-процессах агрохолдинга.

Известно, что постановка системы бюджетирования законодательно и нормативно не регламентируется государственными органами. В этой связи форматы и формы бюджетов, а также регламент их разработки, утверждения, реализации и контроля утверждаются руководством самого хозяйствующего субъекта.

В связи с вышесказанным, очень важно на начальном этапе грамотно построить алгоритм бюджетирования и анализа, основанного на взаимосвязи бюджетов разного уровня и назначения.

Для оперативной постановки процесса следует утвердить единый стандарт бюджетной системы для холдинга и описать в нем концепцию бюджетирования, основные документы по нему.

В холдингах бюджетная модель во многом зависит от системы управления. Например, если агрохолдинг относится к разряду управленческих (то есть управляющая компания играет роль контролирующего органа), то естественен подход к построению бюджетирования «снизу вверх». При этом руководители дочерних компаний должны сами отвечать за свои бюджетные показатели, а управляющая компания производит только консолидацию, анализ и корректировку бюджетов. Кроме продаж, рекламы и кредитов, все остальное планируют дочерние предприятия.

Очень важно описать функции подразделения, которое отвечает за бюджетирование, и закрепить их в Положении о подразделении. Руководство бюджетным процессом и все необходимые изменения этого процесса должны быть сосредоточены в одних руках.

Автор предлагает следующие этапы построения бюджетирования в агрохолдингах (рис. 7).

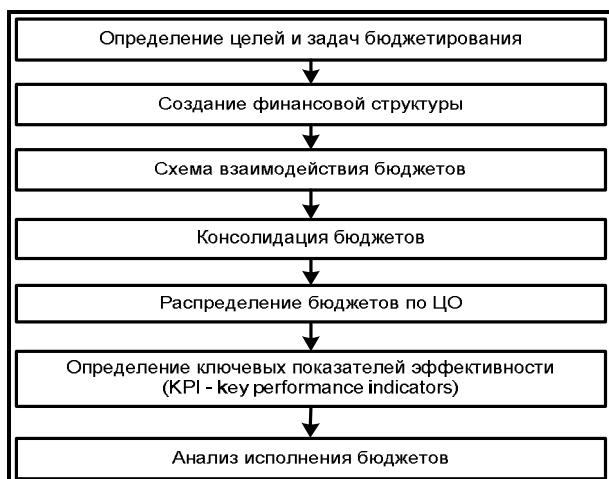


Рис. 7. Последовательность этапов построения системы бюджетирования в холдингах

Вначале должны быть уточнены цели и задачи бюджетирования, которые, по мнению автора, заключаются в:

- планировании и контроле стратегических и тактических планов предприятия;
- контроле и управлении затратами, в т.ч. через установление плановых норм использования ресурсов;
- координации деятельности различных подразделений агрохолдинга;
- коммуникации, то есть доведении планов до сведения руководителей разных уровней;
- мотивации руководителей на местах на достижение целей организации;
- контроле за состоянием ликвидности предприятия;
- сравнительном анализе запланированных и полученных результатов;
- анализе рентабельности (по норме прибыли) отдельных видов продуктов (услуг);
- контроле за дебиторской и кредиторской задолженностью;
- выявлении потребностей в денежных ресурсах и оптимизации финансовых потоков;
- контроле за продолжительностью процессов производственного цикла;
- контроле за доходностью общих активов;
- контроле за доходностью инвестиций;
- контроле за ростом бизнеса.

Чтобы легче планировать и контролировать деятельность отдельных менеджеров и подразделений, достичь необходимой «прозрачности» в управлении, многие предприятия приходят к децентрализации принятия решений, что обеспечивается путем создания финансовой структуры предприятия.

Финансовая структура, по мнению автора, – основа планирования и контроля деятельности предприятия.

Главная задача построения финансовой структуры – получить ответ на вопрос: кто и какие бюджеты на предприятии должен составлять? Правильно построенная финансовая структура позволяет увидеть «ключевые точки», в которых будет формироваться, учитываться и, скорее всего, перераспределяться прибыль, а также осуществляться контроль за расходами и доходами.

Финансовая структура агрохолдинга представляет собой совокупность центров финансовой ответственности (ЦФО), связанных между собой линиями ответственности. Учет по центрам ответственности является элементом системы управления, в которой планирование, учет, контроль и анализ достижения финансово-экономических показателей осуществляется в разрезе

руководителей, ответственных за достижение установленных показателей [11].

Система учета по центрам ответственности – основа системы бюджетирования, она обеспечивает руководителей информацией о достижении плановых показателей и причинах отклонений от них.

Центры ответственности – не только места возникновения затрат – места первичного потребления ресурсов. Они предполагают возложение ответственности на руководителя за достижение установленных плановых показателей в части доходов и расходов и наделение их соответствующими полномочиями.

Таким образом, в результате построения финансовой структуры образуется иерархия центров ответственности (рис. 8) во главе с управляющим холдинга, который несет ответственность перед владельцами (учредителями, вкладчиками) предприятия за прибыльное ведение бизнеса [19]. Далее следует несколько функциональных и/или штабных подразделений, тоже являющихся центрами ответственности, еще же – центры ответственности, которые могут состоять из секций, подразделений и даже отдельных работников.

В зависимости от полномочий и ответственности руководителей структурная единица может быть центром инвестиций, центром прибыли или центром затрат.

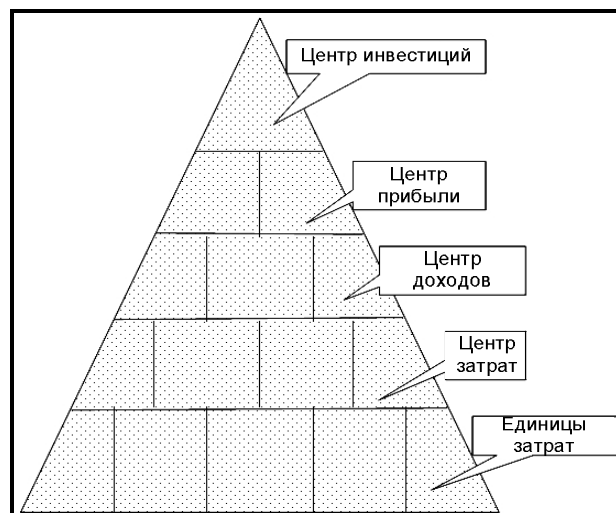


Рис. 8. Иерархия между центрами ответственности

Автором предлагаются следующие этапы построения финансовой структуры (рис. 9).

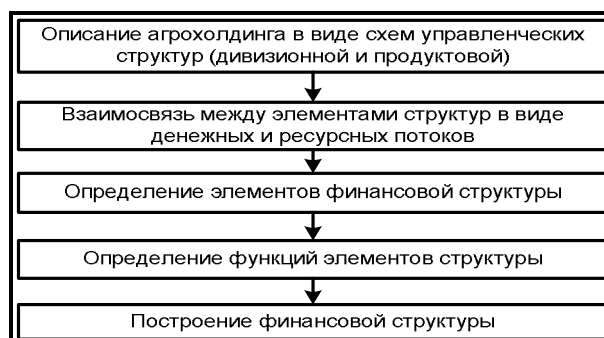


Рис. 9. Этапы построения финансовой структуры

Организационная структура агрохолдинга на основе продуктовой и дивизионной модели представлены на

рис. 10 и рис. 11, где дивизион – это подразделение агрохолдинга.

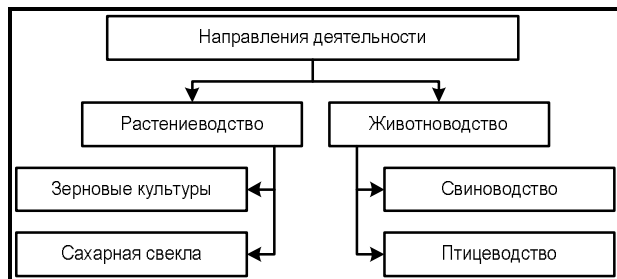


Рис. 10. Примерная схема продуктовой модели управления для предприятий АПК

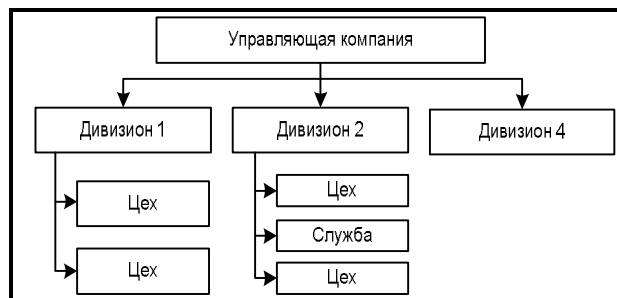


Рис. 11. Схема дивизионной модели агрохолдинга

Схемы денежных и ресурсных потоков необходимы для определения центров ответственности.

Примерная схема денежных и ресурсных потоков для определения центров ответственности показана на рис. 12.



Рис. 12. Схема денежных и ресурсных потоков в агрохолдинге

Далее в соответствии со схемой (см. рис. 9) необходимо определиться с элементами финансовой структуры.

Автор придерживается следующей терминологии:

- маржинальный доход (marginal revenue) – величина, на которую увеличится доход при изменении уровня дея-

тельности в случае применения метода калькуляции по прямым затратам;

- отклонение показателя – разница между запланированными и фактическими значениями показателя;
- центр ответственности – организационная единица системы управления экономикой (структурно- и технологически обособленное подразделение), руководитель которой:
 - наделен правом принятия решений по использованию ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);
 - обладает полномочиями, достаточными для обеспечения достижения поставленных целей;
 - отвечает за выполнение установленных планов и контрольных показателей, в том числе подчиненных ему подразделений (центров ответственности нижестоящего уровня).

Центр ответственности можно представить в терминах стандарта IDEF0 (Руководящий документ Госстандарта РФ «Методология функционального моделирования IDEF0») (рис. 13).

Методология проектирования SADT (structured analysis and design technique) разработана Дугласом Т. Россом в 1969-1973 годах. Она изначально создавалась для проектирования систем более общего назначения по сравнению с другими структурными методами, выросшими из проектирования программного обеспечения. IDEF0 (подмножество SADT) используется для моделирования бизнес-процессов в организационных системах [14].

Методология будет использоваться для проектирования автоматизированной информационно-аналитической системы.

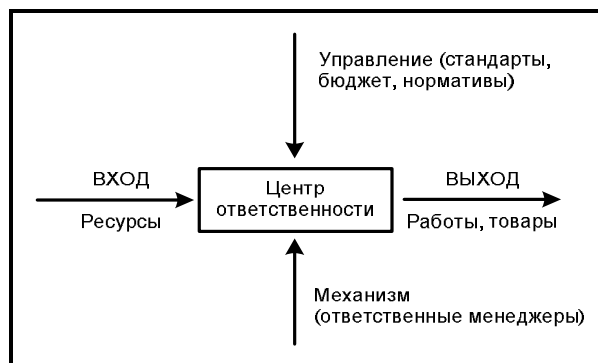


Рис. 13. IDEF0-модель центра ответственности

Таким образом, одним из основных критериев отнесения структурного подразделения к тому или иному типу центра ответственности являются обязанности и полномочия менеджера, возглавляющего это подразделение.

В зависимости от масштаба решений, которые может принимать руководитель центра ответственности, выделяют центры инвестиций, прибыли, доходов, затрат.

- Руководитель центра инвестиций отвечает за организацию и эффективность новых бизнес-проектов, прибыль от которых ожидается в будущем.
- Руководитель центра прибыли отвечает за реализацию одного или нескольких бизнес-проектов холдинга, обеспечивающих получение и учет прибыли.
- Руководитель центра дохода в рамках выделенного бюджета отвечает за достижение заданного уровня доходов (выручки).
- Руководитель центра затрат отвечает за соблюдение планового уровня затрат по производству заданного количества продукции и работ, оказанию услуг. Эта форма наиболее подходит для производственных и обеспечивающих подразделений. Критерием оценки для таких

центров является точность исполнения установленных лимитов затрат при выполнении заданных объемов производства с соблюдением установленных сроков и обеспечением требуемого качества.

В холдинговых структурах часто управление затратами осуществляется по статьям затрат: дочерняя компания должна отчитываться перед материнской о выполнении не только бюджета в целом, но и каждой статьи.

В этом случае целесообразно выделять центры ответственности не только за расходами подразделений и бизнес-единиц, но и для контроля за расходом ресурсов по статье (виду ресурса) в целом по организации. Руководителем такого центра ответственности назначается функциональный менеджер по конкретному направлению. Например, за расход нормируемых материалов может отвечать главный технолог, за расходы по ремонту и содержанию оборудования – главный инженер, за расход электроэнергии – главный энергетик и т.д.

Общеизвестно, что глубина детализации центров ответственности должна соответствовать такому требованию: затраты на управление данным центром ответственности не должны превышать получаемого от него эффекта.

Можно установить формальный критерий: затраты центра ответственности должны быть не менее 2% затрат организации.

Уровень существенности зависит от масштабов предприятия.

Автором предложено ввести понятие «единицы (элемента) затрат» – место возникновения затрат или часть технологического цикла.

Под местом возникновения затрат (МВЗ) предлагается понимать часть (рабочую единицу) организации, производственного цикла, для которых необходимо собрать информацию по затратам.

Место возникновения затрат может в отдельных случаях выступать как центр затрат.

Центр учета (ЦУ) – это любой объект финансовой структуры, которым могут быть и центр финансовой ответственности, и место возникновения затрат.

Определение функций элементов финансовой структуры – очередной этап построения финансовой структуры агрохолдинга (см. рис. 9).

Исходя из схемы движения оборотных средств, каждый центр ответственности имеет свои «входы» и «выходы». Для центра ответственности по производству или по продаже «выход» может быть оценен по стоимости продукции, для других центров ответственности «выход» может быть измерен стоимостью оказанных услуг, для третьих – качеством.

«Входы» могут быть оценены по произведенным затратам. В этом случае система учета по центрам от-

ветственности должна обеспечить возможность отделения затрат, контролируемых данным центром ответственности, от неконтролируемых им. При этом важным фактором может оказаться метод отнесения затрат на центр ответственности. Например, если затраты на ремонт оборудования распределяются на данный центр ответственности, то возможность контроля этих затрат весьма ограничена, но если они относятся пропорционально часовой ставке за каждый час отработанного времени и ремонт производится по запросу ответственного исполнителя, то степень их контролируемости возрастает.

Порядок формирования центров ответственности зависит от сферы деятельности предприятия, его мощности, отраслевой специфики, организационной структуры, технологического процесса и даже территориальной расположенности. Практика выработала лишь некоторые ориентиры при выборе центра ответственности. Например, центры затрат – это чаще всего производственные подразделения, отдел закупок, отделы административно-управленческого аппарата и т.д. Оценка их деятельности зависит прежде всего от эффективности использования ресурсов – выпуска продукции и связанных с ним затрат. Центры продаж – коммерческие, маркетинговые, сбытовые подразделения, ответственные за реализацию. Основной показатель их деятельности – объем продаж, выручка от реализации. Центры прибыли – относительно самостоятельные подразделения, руководители которых ответственны и за затраты, и за продажи, а следовательно, и за размер получаемой прибыли.

Анализируя потоки денежных средств и ТМЦ, классифицировать входы и выходы объектов анализа можно следующим образом:

- инвесторы и (или) учредители (финансовое управление, финансовая служба управляющей компании и т.д.) – центры инвестиций (ЦИ);
- предприятия, занимающиеся только производством, – центры затрат (ЦХ);
- занимающиеся производством и реализацией – центры прибыли (ЦП);
- занимающиеся только реализацией – центры дохода (ЦД).

Одним из основных критериев отнесения структурного подразделения к тому или иному типу центра ответственности являются обязанности и полномочия менеджера, возглавляющего это подразделение. Недопустимо возлагать на менеджера ответственность за те показатели, которые ему неподконтрольны.

Проведя анализ организационной структуры предприятия, его результаты следует оформить в виде таблиц, на основе которых можно уже строить финансовую структуру предприятия (табл. 2 и 3).

Таблица 2

АНАЛИЗ ОРГАНИЗАЦИОННОЙ СТРУКТУРЫ ПРЕДПРИЯТИЯ

Подразделение	Функция	Показатель деятельности	Управление доходами	Управление затратами	Управление инвестициями	Тип ЦФО
Управляющая компания	Управление капиталом	Рентабельность капитала, инвестиций	Да	Да	Да	ЦИ
Подразделение 1 (дивизион)	Продажа	Отклонение в доходах	Да	Нет	Нет	ЦД
Подразделение 2 (дивизион)	Управление затратами	Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗ
Отдел закупок	Управление затратами	Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗ
Производство	Управление затратами	Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗ
Цех 1	Управление затратами	Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗ

Подразделение	Функция	Показатель деятельности	Управление доходами	Управление затратами	Управление инвестициями	Тип ЦФО
Цех 2	Управление затратами	Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗ
Склад	Управление затратами	Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗ
Финансовая служба	Управление затратами	Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗ
Подразделение 3 (дивизион)	Управление прибылью	Отклонение прибыли	Да	Да	Нет	ЦП
Цех 1 – Растениеводство	Управление затратами	Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗ
Бригада 1	Управление затратами	Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗ
Бригада 2	Управление затратами	Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗ
Цех 2 – Животноводство	Управление затратами	Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗ
Бригада 3	Управление затратами	Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗ
Бригада 4	Управление затратами	Отклонение затрат	Нет	Да	Нет	ЦЗ

Таблица 3

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ МЕНЕДЖЕРОВ ХОЛДИНГА ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

ЦФО	Подразделение организационной структуры	Руководитель
Центр инвестиций «Управляющая компания»	Управляющая компания	Генеральный директор
Центр прибыли «Производственное подразделение»	Производственное подразделение	Руководитель подразделения
Центр дохода «Торговля»	Торговое подразделение	Руководитель подразделения
Центр затрат «Цех производственного подразделения»	Цех производственного подразделения	Начальник цеха

И, наконец, завершающий этап (см. рис. 9) – построение финансовой структуры.

Анализ организационной структуры предприятия в целях построения финансовой структуры направлен на определение финансового функционала подразделений [11].

Обычно процесс построения финансовой структуры начинается с определения ее вершины (центра финансовой отчетности первого уровня – центра инвестиций). В рассматриваемом холдинге это управляющая компания (рис. 14). Далее финансовая структура строится в зависимости от типа бизнеса, отрасли, масштабов, наличия филиалов и т.д. У небольшой фирмы может быть всего два уровня центров учета, а у крупного холдинга – несколько десятков.

На втором уровне выделяются укрупненные сферы интересов холдинга (предприятия), которые в разных компаниях называются по-разному:

- бизнес-сферы;
- бизнес-проекты;
- просто проекты;
- дивизионы.

Возможно, это будет «виртуальное» объединение, в которое входят несколько юридических лиц, формально между собой не связанных (см. рис. 14).

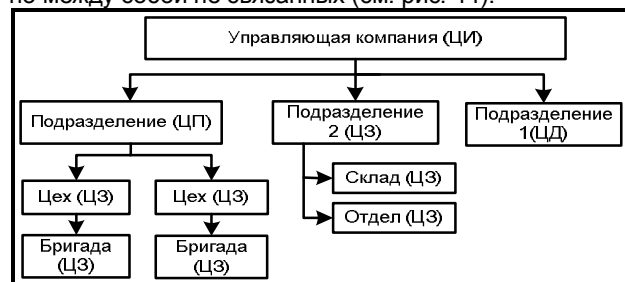


Рис. 14. Схема финансовой структуры агрохолдинга

На третьем и четвертом уровнях при необходимости можно выделить отдельные бизнес-сферы (направления деятельности) внутри дивизионов. В рамках используемой автором терминологии это могут быть как центры финансовой ответственности, так и центры финансового учета.

Пятый и последующие уровни внутри каждой компании образуются из центров финансового учета и мест возникновения затрат. При этом следует учитывать, что чем больше уровней и центров учета будет выделено, тем больше времени и трудозатрат потребуется для составления бюджетов и отчетов, но тем более подробную аналитику можно получить.

По итогам этапа формирования центров ответственности разрабатывается классификатор центров ответственности, в котором закрепляются принципы их выделения, классификации и кодирования, и справочник центров ответственности предприятия. Внутри предприятия, входящего в холдинг, финансовая структура формируется по тому же принципу, что и в рамках агрохолдинга.

Очевидно, нельзя построить финансовую структуру, не разобравшись в бизнес-процессах, четко не описав функции каждого структурного звена. Например, можно выделить функции, присущие в той или иной мере любому производственному предприятию: снабжение, производство, продажа, хранение, учет и контроль, администрирование, планирование, обслуживание производства, капитальное строительство, ремонт, транспорт и т.д. Затем все производственные функции необходимо закрепить за каждым подразделением. Удобнее всего это представить в виде таблицы (табл. 4).

Таблица 4

ЗАКРЕПЛЕНИЕ ФУНКЦИЙ ЗА СТРУКТУРНЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЕМ

Функция	Структурные подразделения
Производство	Подразделение 1
Обслуживание	Подразделение 2
Продажа	Подразделение 3

При этом следует помнить, что эта работа выполняется в целях формирования финансовой структуры для постановки бюджетирования. Поэтому каждой функции должна соответствовать своя статья из бюджета доходов и расходов (табл. 5). Таким образом, можно определить структурные подразделения, которые будут выполнять запланированные функции, а этим функциям, в свою очередь, будут соответствовать конкретные статьи бюджета доходов и расходов.

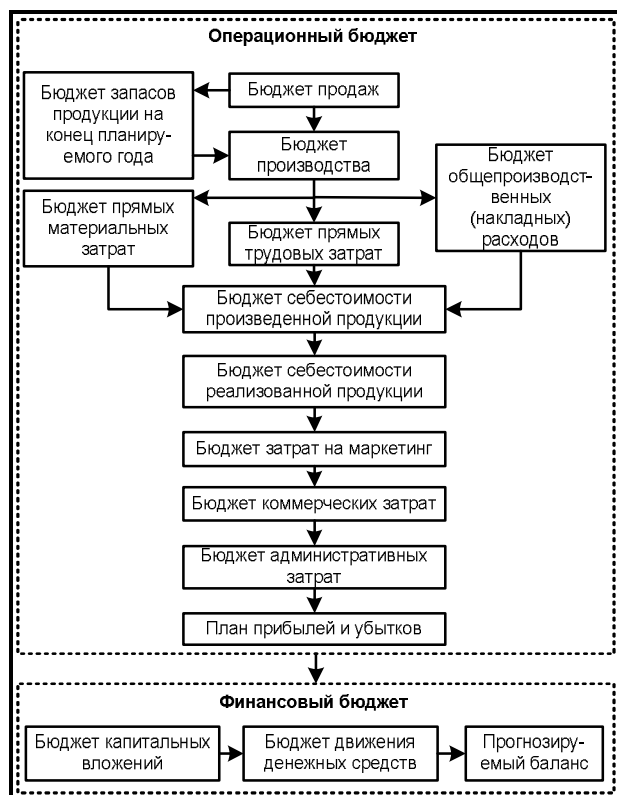
Схема взаимодействия бюджетов в подразделениях агрохолдинга – очередной этап построения системы бюджетирования в агрохолдингах (см. рис. 7).

Таблица 5

**ПРИМЕР ФУНКЦИОНАЛЬНОГО РАСПРЕДЕЛЕНИЯ
СТАТЕЙ БЮДЖЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ
МЕЖДУ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМИ**

Функция	Структурные подразделения	Статьи бюджета доходов и расходов
Производство	Подразделение (цех подразделения)	Прямые затраты
Обслуживание производства	Подразделение (цех подразделения)	Общепроизводственные затраты
Продажа	Подразделение	Выручка от реализации
Обслуживание имущества общее	Подразделение (цех подразделения)	Общехозяйственные затраты
Снабжение	Отдел подразделения	Общепроизводственные затраты
Хранение товарно-материальных ценностей	Склады подразделений	Общепроизводственные затраты
Учет и контроль	Планово-экономические отделы, бухгалтерия подразделений	Управленческие расходы
Управление	Руководство подразделений и агрохолдинга	Управленческие расходы

Внедрение полной системы бюджетирования в организации заключается в формировании так называемого мастер-бюджета (рис. 15), представляющего собой систему взаимосвязанных операционных и финансовых бюджетов [21].



**Рис. 15. Мастер-бюджет
производственного предприятия**

В каждой конкретной организации мастер-бюджет может иметь свой бюджетный состав. Возможно, каких-то блоков, в зависимости от особенностей деятельности холдинга, в системе бюджетов может не

быть (например, в организациях сферы услуг не будет бюджетов закупок и расходов прямых материалов).

Первый шаг в бюджетном планировании – составление бюджета продаж. Он определяется не столько производственными возможностями предприятия, сколько возможностями сбыта продукции на рынке товаров и услуг. При этом учитывают влияние следующих факторов:

- деятельность конкурентов;
- стабильность поставщиков и покупателей;
- результативность рекламы;
- сезонные и другие колебания спроса;
- политика ценообразования.

При планировании объема продаж используются различные методы:

- статистические прогнозы с применением математических методов;
- экспертные оценки специалистов отдела сбыта и др.

Исходя из бюджета продаж, разрабатывают производственный бюджет, на основе которого составляют бюджет закупок материалов, бюджет по труду и бюджет общепроизводственных расходов. Далее готовят бюджет затрат по маркетингу и бюджет коммерческих расходов.

Конечная цель работы над операционным бюджетом – разработка плана прибылей и убытков. Бюджет прибылей и убытков в своей основе имеет вид, показанный в табл. 6.

Таблица 6

**БЮДЖЕТНЫЙ ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ
ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ**

Наименование показателя	Значение показателя
Выручка	-
В том числе:	
продукт 1	-
продукт 2	-
продукт 3	-
продукт 4	-
Нормативные производственные затраты	-
В том числе:	
продукт 1	-
продукт 2	-
продукт 3	-
продукт 4	-
Валовая прибыль	-
Накладные коммерческие расходы	-
В том числе: ...	-
Накладные административные расходы	-
В том числе: ...	-
Прочие доходы и расходы	-
В том числе: ...	-
Прибыль до налогообложения	-

Чтобы оценить финансовый результат отдельного направления бизнеса агрохолдинга или отдельного подразделения, необходимо консолидировать бюджетные формы дочерних предприятий, которые в него входят, в генеральный бюджет.

В целом, чтобы составить консолидированный бюджет, нужно построчно сложить данные бюджетов подразделений, исключив внутригрупповые операции. Однако для этого потребуются разработать единую политику бюджетирования для всех подразделений группы, разграничить ответственность за формирование бюджетов между подразделениями холдинга и управляющей компанией, а также определить состав дополнительных показателей, позволяющих сделать необходимые корректировки при консолидации бюджета.

При консолидации бюджетов следует использовать ту же методику, что и при консолидации финансовой отчетности. Это позволит упростить проведение план-факт анализа.

Порядок составления, структуры и назначения консолидированной отчетности отражаются в нескольких Международных стандартах финансовой отчетности (IAS). В частности, наиболее важными по проблемам консолидированной отчетности являются стандарты:

- 22 «Объединение компаний» (IAS 22 Business Combinations);
- 25 «Учет инвестиций» (IAS 25 Accounting for Investments);
- 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» (IAS 27 Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries);
- 28 «Учет инвестиций в ассоциированные предприятия» (IAS 28 Accounting for Investments in Associates);
- 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» (IAS 31 Financial Reporting of Interests in Joint Ventures) [30, 42, 43, 44].

Таким образом, чтобы составить достоверный консолидированный бюджет, необходимо выполнить следующее:

- внедрить единую методологию бюджетирования в подразделениях холдинга, утвержденную управляющей компанией (одинаковые подходы при группировке планируемых статей затрат по видам затрат или по статьям калькуляции, оценка будущих поступлений денежных средств и т.д.);
- определить, по каким подразделениям (компаниям холдинга) будут консолидироваться бюджеты;
- разработать методику исключения внутригрупповых хозяйственных операций из консолидированных бюджетов.

Обычно при консолидации не учитываются внутригрупповые операции, которые не превышают 10% от общей суммы по консолидируемой статье.

При разработке методики исключения внутригрупповых хозяйственных операций для упрощения консолидации можно распределить типовые случаи, когда необходимы корректировки, на несколько групп и ввести соответствующие им консолидирующие показатели в бюджеты подразделений. Консолидирующие показатели – дополнительные показатели в бюджетах подразделений, отражающие доходы, расходы, активы и пассивы, возникшие в результате выполнения хозяйственных операций в рамках холдинга. Чтобы определить ту или иную консолидированную статью, требуется сложить аналогичные статьи по всем консолидируемым подразделениям холдинга и вычесть сумму по соответствующим им консолидирующим показателям. Итоговые показатели консолидированных бюджетов (прибыль, итог активы, итог расходы, итог выручка и т.д.) определяются на основании уже скорректированных статей.

Полный перечень консолидирующих показателей включает:

- внутренний оборот;
- нереализованную прибыль;
- капитализацию затрат;
- перераспределение затрат внутри группы.

Внутренний оборот возникает всегда, когда подразделения холдинга осуществляют внутригрупповые операции.

Если действующая в холдинге система трансфертных цен позволяет подразделениям продавать друг другу продукцию (услуги) по ценам выше себестоимости, то может возникнуть нереализованная прибыль. Она будет учтена у подразделения-покупателя в со-

ставе запасов сырья и материалов или незавершенного производства, если приобретенную продукцию не списать на себестоимость товаров, реализованных внешним покупателям, в том же периоде, на который составлен бюджет.

Значение показателя «Капитализация затрат» равно производственной себестоимости реализованной в рамках холдинга продукции, которая не была продана внешним покупателям. Непроизводственные затраты, к которым, как правило, относятся коммерческие, общие и административные расходы, являются затратами периода и при планировании не должны включаться в стоимость товарно-материальных запасов. По этой причине они не могут быть капитализированы на балансе другого подразделения компании.

Нужно также учесть, что в последующих бюджетных периодах будет запланировано списание на себестоимость ранее закупленной продукции, то есть произойдет декапитализация затрат. По аналогии это должно быть учтено при определении показателя «Капитализация затрат», однако в данном случае – со знаком минус.

Учитывать перераспределение затрат необходимо в том случае, если холдинг отслеживает результаты работы по нескольким видам деятельности. В этом случае из-за внутригрупповых хозяйственных операций (например, реализация вспомогательной продукции или услуг подразделениям, которые производят продукцию основного производства) затраты одного вида деятельности могут попадать в состав затрат другого. Нередко при планировании деятельности холдинга из-за внутригрупповых хозяйственных операций (например, реализация сырья и материалов) затраты одного подразделения учитываются в составе затрат другого.

Часто могут возникать ошибки из-за неправильного определения суммы корректировки или просто неверного ввода данных. Можно рекомендовать ввести процедуры проверки при составлении консолидированного бюджета.

Достоверность отражения корректировок при составлении консолидированного бюджета можно проверить, используя так называемые балансовые равенства в рамках группы. Например, суммарные продажи внутри группы должны быть равны суммарным закупкам; общая кредиторская задолженность, возникшая в результате хозяйственных операций в рамках холдинга, должна быть равна дебиторской задолженности. Если в результате этого будут выявлены расхождения, то для дальнейшей проверки необходимо определить правильность отражения каждой операции внутреннего оборота в обоих подразделениях. Иначе говоря, сравнить суммы корректировок, сделанных по одной и той же внутригрупповой операции подразделениями холдинга.

Принципы организации управления, и как следствие этого, принципы бюджетирования и консолидации в компаниях холдингового типа могут сильно различаться.

В крупных холдингах высший менеджмент материнской компании часто делегирует очень широкие полномочия дочерним компаниям, менеджеры которых несут полную ответственность за достижение некоторых целевых показателей. Для коммерческих организаций цели обычно формулируются преимущественно в терминах финансовой результативности, поэтому в качестве целевых показателей выбираются прибыль, рентабельность, темпы роста продаж и т.п. В этом случае управление на уровне холдинговой компании

заключается в контроле за достижением целевых показателей и перераспределении финансовых ресурсов между компаниями, входящими в холдинг.

Бюджетирование на уровне дочерних компаний (при условии, что они сами по себе не являются управляющими компаниями холдинга более низкого порядка) ведется в соответствии с рассмотренными выше методиками функционального бюджетирования. При условии достижения дочерними компаниями целевых показателей руководителям материнской компании в значительной степени безразлично, как и какими средствами менеджмент дочерних компаний их добивается.

Для управляющей (материнской) компании холдинга (УКХ) в этом случае бюджетирование будет заключаться в планировании расходов на содержание УКХ и консолидированном бюджете движения денежных средств (БДДС) по холдингу в целом. Если в БДДС отдельной самостоятельной компании максимальные суммы обычно имеют место по статьям текущей операционной деятельности, то в УКХ текущая деятельность носит учетно-контрольный характер и не требует значительных денежных средств, поэтому по сравнению с другими финансовыми потоками операционный поток невелик, гораздо более значимы суммы по инвестиционной и финансовой деятельности.

Другая категория холдинговых компаний – те, которые осуществляют координацию текущей деятельности дочерних компаний и перераспределение не только финансовых, но и материальных и иных ресурсов. В этом случае подлежат консолидации не только финансовые бюджеты, но и бюджеты затрат и закупок тех ресурсов, которые требуют координации и централизованного управления на уровне холдинга.

Для целей контроля результативности деятельности холдинговой компании в целом разрабатываются консолидированные бюджеты всех типов (продаж, производства, закупок всех ресурсов, накладных расходов, финансовые бюджеты), с исключением внутрикорпоративного оборота ресурсов. Речь может идти как о финансовых ресурсах (инвестиции или оказание финансовой помощи одной компании холдинга другой), так и о передаче материальных ресурсов (продажа продукции компаниями холдинга друг другу).

Продукция одной компании холдинга, реализованная второй компанией, становится для второй компании входящим материальным ресурсом и после дополнительной обработки реализуется на сторону (если она передается третьей компании холдинга, цепочка удлиняется, но суть дела не меняется). Получается, что объем продаж холдинга в целом увеличился только на сумму выручки второй компании, поэтому «выручку» первой компании от этой операции следует считать внутрикорпоративным оборотом и исключить при консолидации бюджета продаж.

Аналогично следует исключить из консолидированного бюджета закупок материальных ресурсов сумму, «затраченную» второй компанией на покупку входящих ресурсов у первой, поскольку фактически в холдинг были закуплены только материальные ресурсы, поступившие в первоначальную обработку первой компанией [20].

Следующий этап построения бюджетирования (рис. 7) – распределение бюджетов по центрам ответственности.

Для отдельного подразделения агрохолдинга следует составлять три основных сводных бюджета:

- бюджет доходов и расходов;
- бюджет движения денежных средств;
- прогнозный баланс.

Производственные функции должны быть соотнесены со статьями бюджета доходов и расходов.

Бюджет движения денежных средств нужно составлять подразделениям, в которых необходимо следить за тем, чтобы не было дефицита денежных средств. Как правило, этот бюджет формируется для отдельного подразделения. Для ЦУ, выделенных внутри юридического лица, бюджет движения денежных средств составляется в зависимости от специфики конкретного предприятия.

С одной стороны, если оплата ресурсов для всех центров осуществляется одной и той же бухгалтерией с одного и того же расчетного счета, составлять бюджет движения денежных средств не обязательно. В данном случае важно, чтобы не было дефицита денежных средств по предприятию в целом. С другой стороны, иногда целесообразно составлять бюджет движения денежных средств для каждого ЦФУ в отдельности, особенно когда в разные бизнес-программы вовлечены деньги разных инвесторов. Это делается для того, чтобы четко отслеживать, какому ЦФУ принадлежат свободные средства предприятия, а какой центр учета в данный момент испытывает дефицит денежных средств. В некоторых холдингах за использование одним ЦФУ денежных средств другого ЦФУ даже начисляются проценты, как при банковском кредите [8].

Баланс надо составлять там, где важно отслеживать структуру активов и пассивов, а также дебиторскую и кредиторскую задолженности. Как правило, это необходимо на уровне юридического лица и выше (группа предприятий, холдинг в целом).

Полученная структура системы бюджетирования и распределение бюджетов и ответственности за них по ЦФО показана в таблице (табл. 7).

Таблица 7

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ БЮДЖЕТОВ ПО ЦЕНТРАМ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

№	Наименование ЦФО	Наименование бюджетов
1	Управляющая компания	• Консолидированный бюджет прибылей / убытков (БПУ); • консолидированный прогнозный баланс (ПБ); • консолидированный бюджет движения денежных средств (БДДС); • кредитный бюджет; • бюджет продаж (БПР); • бюджет рекламных затрат
2	Направление бизнеса	• БПУ; • ПБ; • БДДС; • инвестиционный бюджет (ИБ)
3	ЦФО (уровня подразделений холдинга)	• БПУ; • ПБ; • БДДС; • ИБ. Операционные бюджеты, составляемые исходя из специфики деятельности соответствующей компании / структурной единицы, такие как: • бюджет продаж; • бюджет товарно-материальных запасов и др.

Как уже указывалось ранее, определение ключевых показателей эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности (KPI) – один из

важных моментов построения системы бюджетирования (см. рис. 7).

Показатели для каждого центра ответственности, по мнению автора, определяются на основании следующих принципов:

- показатели центров ответственности должны детализировать цели, стоящие перед всей организацией, для чего основные цели в количественном выражении необходимо декомпозировать по основным направлениям бизнеса, а затем и по центрам ответственности;
- статьи доходов и расходов должны иметь существенную долю в структуре общих показателей предприятия;
- показатели центров ответственности – статьи доходов и расходов должны находиться в зоне влияния их руководителя.

Политика управления бизнесом, направленная на достижение многомерной цели, реализуется с использованием системы ключевых показателей эффективности, которые разрабатываются для предприятия в целом и каждого центра финансовой ответственности. Система КРП имеет древовидную структуру и соответствует финансовой структуре, на которой основана система бюджетирования.

Набор показателей эффективности отдельных ЦФО существенно зависит от роли этого центра ответственности в системе управления и от выполняемых им функций.

В табл. 8 автором представлена система ключевых показателей эффективности деятельности агрохолдинга. Значения этих показателей устанавливаются с учетом хозяйственных возможностей предприятия и

тенденций развития сектора рынка, на котором работает предприятие.

КРП верхнего уровня можно детализировать в зависимости от специфики предприятия. Например, объем привлеченных инвестиций можно разбить на проекты, реализуемые компанией, а объем продаж – на группы товаров (услуг). Для расчета КРП используются данные системы бюджетирования и управленческого учета (формулы для вычисления КРП сконструированы из бюджетных статей и показателей управленческого учета).

EVA (economic value added) – экономическая добавленная стоимость – это финансовый показатель, показывающий фактическую экономическую прибыль предприятия. Данный метод используется аналитиками США и рекомендуется к применению стандартом управленческого учета SMA-4 Measuring entity performance (изменение эффективности предприятия) [41].

Этот показатель является частью доходного подхода оценки компании и рассчитывается двумя способами:

$$EVA = NOPAT - WACC * C; \quad (1)$$

$$EVA = IC * (ROIC * WACC), \quad (2)$$

где

NOPAT – чистая операционная прибыль, очищенная от эффектов долгового финансирования;

WACC – средневзвешенная стоимость капитала;

C – сумма инвестированного капитала;

IC – инвестированный капитал в операционную деятельность на начало периода;

ROIC – рентабельность инвестированного капитала.

Таблица 8

КЛЮЧЕВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ ЭФФЕКТИВНОСТИ АГРОХОЛДИНГА

Вид ЦФО	Структурная единица компании	Ключевые показатели эффективности (КРП)	Источник информации
Центр инвестиций	Управляющая компания	Экономическая добавленная стоимость (EVA). Рентабельность активов (ROA) – отношение прибыли до налогообложения к средней величине активов. Рентабельность инвестиций (ROI) – отношение чистой прибыли к инвестициям. Рентабельность продаж – отношение прибыли к выручке от реализации. Доля управленческих расходов в выручке – отношение управленческих расходов к выручке	Консолидированный бюджетный баланс холдинга. Консолидированный БДР холдинга. Консолидированный инвестиционный бюджет холдинга. Консолидированный БДР холдинга
Центр прибыли	Подразделение	Исполнение бюджетов: • продаж; • БДДС; • ИБ; • рентабельности производства; • рентабельность системы управления подразделением	• БПУ • ПБ • БДДС • ИБ Операционные бюджеты, составляемые исходя из специфики деятельности соответствующей компании / структурной единицы, такие как: • бюджет продаж; • бюджет товарно-материальных запасов и др.
Центр затрат	Цеха производственных подразделений	Исполнение бюджетов Производительность труда (выработка на 1 работающего) рабочих цеха – отношение объема произведенной продукции к среднесписочной численности рабочих цеха. Затраты на 1 рубль товарной продукции – отношение фактических производственных затрат к объему товарной продукции. Отклонение общецеховых затрат от норматива – отношение фактических общецеховых затрат к нормативному значению, выраженное в процентах	Макет управленческого учета «Состав, численность и движение персонала» Бюджет затрат на производство. Бюджет производства. Бюджет общецеховых затрат
Центр дохода	Подразделение по реализации продукции	Выполнение плана продаж продукции холдинга – отношение фактической выручки отчетного периода к плановой, выраженное в процентах	Бюджет продаж

$NOPAT = EBIT * (1 - \text{эффективная ставка налога на прибыль}),$

где

EBIT – операционная прибыль от продаж, прибыль до уплаты процентов по кредиту и налога на прибыль.

Рентабельность инвестиционного капитала рассчитывается по формуле:

$ROIC = NOPAT / IC.$

Введение контрольных показателей позволяет управлять центрами финансовой ответственности, устанавливая лимиты, нормативные значения или предельные границы принимаемых показателей (например, лимит расходов на мобильную связь).

И наконец, завершающий этап создания системы бюджетирования в агрохолдингах (см. рис. 7) – анализ исполнения бюджета.

Цель проведения анализа исполнения планов и бюджетов – получение оперативной информации о достижении запланированных результатов деятельности для принятия решений по устранению негативных тенденций, корректировке планов, мотивации менеджеров. На этапе анализа бюджета центра ответственности важно устранить влияние факторов, не зависящих от руководителя.

Для этого производится факторный анализ и составляется гибкий бюджет.

Факторный анализ проводится для определения отклонения по причине изменения объема и определения отклонений по причине ценового фактора.

Гибкий бюджет – бюджет подразделения, рассчитанный на основе фактического объема производства. Он позволяет определить отклонения бюджетных данных от фактических, вызванных изменением объема производства по сравнению с первоначально прогнозируемым. Гибкий бюджет можно также построить на фактических ценах на израсходованные ресурсы, если нужно исключить ценовые факторы из зоны ответственности руководителя центра ответственности.

Для эффективного функционирования системы управления по центрам ответственности при ее разработке, как уже подчеркивалось, нужно учитывать следующие условия:

- при выделении центров ответственности и формировании бюджетов необходимо обеспечить соответствие полномочий и ответственности, т.е. в бюджет центра ответственности должны попадать только показатели, достижение которых зависит от эффективности работы его руководителя и персонала;
- система учета должна обеспечивать корректность списания затрат на тот центр ответственности, в котором эти затраты возникли, что обеспечивается отметкой кода ответственного подразделения на каждом первичном документе;
- система стимулирования должна обеспечивать связь материального вознаграждения руководителя центра ответственности с достигнутыми им показателями по исполнению бюджетов;
- расходы на поддержание работы системы управления по центрам ответственности не должны быть больше приносимого ею эффекта, что обеспечивается анализом уровня существенности затрат, относимых к каждому ЦО.

Выстраивая систему управления по центрам ответственности, необходимо помнить, что управление затратами не является самоцелью.

Основными задачами агрохолдинга могут являться обеспечение конкурентоспособности, достижение определенной доли рынка, уровня рентабельности инве-

стиций, капитализации компании и пр. При этом, ставя во главу угла показатели доходов и затрат, следует помнить, что задачей менеджера – руководителя центра ответственности, является обеспечение согласованности данных показателей с показателями других областей с целью формирования возможностей и стимулов достижения основных целей организации.

Одна из наиболее актуальных проблем большинства российских предприятий – необоснованный и неконтролируемый рост затрат. Для решения этой проблемы компаниям необходима четкая программа по управлению затратами. Управление затратами – это умение экономить ресурсы и максимизировать отдачу от них. Задачи стандарта по учету затрат и калькулированию себестоимости, по мнению автора, состоят в следующем:

- описать общие принципы учета затрат;
- оценить организацию учета затрат в разрезе видов производств, центров возникновения затрат и мест их возникновения (единиц затрат) с точки зрения эффективности их распределения;
- проанализировать процедуры калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг по видам производств и выбрать наиболее оптимальную для каждого вида производства.

Управление затратами подразумевает целый комплекс мероприятий, направленных на снижение и контроль затрат. Процесс создания системы управления затратами на предприятии можно разбить на несколько этапов (рис. 16).

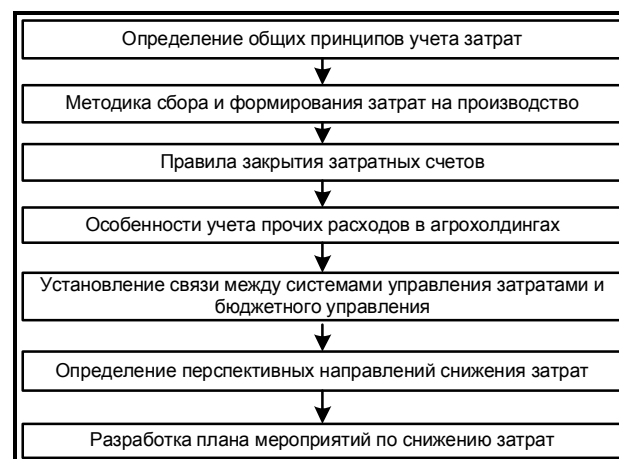


Рис. 16. Этапы создания системы управления затратами на предприятии

Автор придерживается следующей терминологии (в соответствии с основополагающей концепцией МСФО) [39].

- Затратами является принятая к учету стоимостная оценка использованных предприятием ресурсов – материальных, финансовых, трудовых и прочих. По окончании периода накопления затрат факт их осуществления приводит к образованию активов либо расходов.
- Момент завершения периода накопления затрат определяется тогда, когда соблюдены условия признания активов, либо когда становится очевидным, что понесенные затраты уменьшают экономические выгоды предприятия без создания какого-либо актива. Соответственно, если в момент возникновения затрат очевидно, что они либо привели к созданию актива, либо уменьшают экономические выгоды холдинга (т.е. признаются расходами), то период накопления затрат равен нулю, то есть накопления затрат не производится. При этом активом считается объект имущества, от использования или отчуждения ко-

того ожидается экономическая выгода в будущем (основные средства, готовая продукция, МПЗ и т.п.)

- Будущие экономические выгоды – это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку в компанию денежных средств или их эквивалентов. Считается, что объект имущества принесет в будущем экономические выгоды, когда он может быть:
 - использован обособленно или в сочетании с другими объектами в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
 - реализован или возмездно отчужден по иным основаниям, включая погашение всех видов задолженности (по вкладам в уставные капиталы, по дивидендам и т.п.).

Если осуществление затрат не привело к созданию актива, то по окончании периода накопления затрат предприятием признаются расходы. Кроме того, расходами признается уменьшение экономических выгод предприятия выражающееся в выбытии активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновении обязательств, приводящее к уменьшению капитала предприятия (за исключением уменьшения вкладов участников).

Расходы признаются предприятиями и в двух случаях:

- когда имеется уверенность в том, что осуществление затрат является причиной извлечения соответствующего дохода. Затраты могут быть признаны расходом непосредственно (в случае реализации работ или услуг, признания управленческих или коммерческих расходов) или через выбытие активов, для создания которых предприятие ранее осуществляло эти затраты (собственная продукция, основные средства, МПЗ и т.д.). Тогда в учете признаются расходы по обычным видам деятельности или операционные расходы (выбытие прочих активов, отличных от продукции);
- когда осуществление затрат не может быть непосредственно соотнесено с каким-то доходом или становится очевидным, что предполагаемый по данным затратам доход получен не будет, либо получение дохода по ним не предполагается. Тогда в учете признаются операционные расходы (например, оплата процентов по кредитам, услуг депозитария и т.д.) или внереализационные расходы.

Деление расходов целесообразно на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы (рис. 17). Расходы по обычным видам деятельности формируются из затрат, связанных с производством (себестоимость продукции, работ, услуг), управленческих и коммерческих расходов.

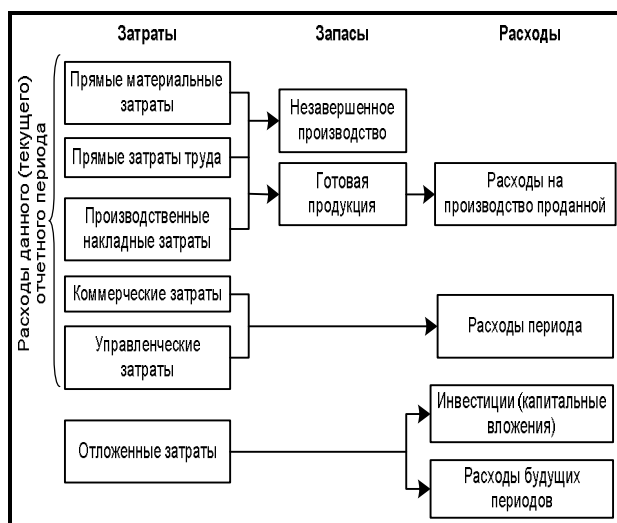


Рис. 17. Расходы и затраты компании

В понимании автора объект учета затрат (cost object) – функция, организационное подразделение, контракт или другая рабочая единица, для которой требуется организовать ведение данных по затратам и накопление и измерение стоимости процессов, продукции, работ, капитальных проектов и т.п. [18].

Драйвер затрат (cost driver, кост драйвер) – это показатель измерения активности вида деятельности, отражающий сущность данного вида деятельности и взаимосвязанный с калькулируемым объектом. В отечественной литературе используются разные определения этого понятия:

- «вектор активности»;
- «носитель затрат»;
- «потребитель затрат»;
- «коэффициент распределения затрат»;
- «единица деятельности»;
- «единица активности».

Целесообразнее использовать понятие «драйвер затрат» по причине того, что данный термин используется в большинстве работ. Кроме того, наиболее распространенный перевод «носитель затрат» уже применяется в отечественной теории учета в несколько ином значении.

Метод учета затрат на производство представляет собой совокупность приемов и способов наблюдения за производственными затратами, обеспечивающих достоверное и всестороннее их отражение по объектам учета и позволяющих получать объективные обобщенные показатели.

Применение конкретных приемов и способов, используемых при том или ином методе учета затрат, определяется учетной политикой каждой организации, формирование которой непосредственно зависит от особенностей хозяйственной деятельности.

Методология различных приемов и способов учета затрат позволяет их классифицировать в двух вариантах:

- в разрезе объектов учета затрат (при традиционной системе учета фактических затрат);
- в разрезе целей контроля за их уровнем, прогнозировании и регулирования (при управленческой направленности в отношении эффективности оперативного контроля за использованием ресурсов).

Для отражения затрат в зависимости от выбора того или иного объекта учета в соответствии с методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [2, 3], положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), иными нормативными документами определены следующие основные методы: простой, обезличенный (котловый), позаказный, попередельный, попроцессный, а также система нормативного учета производственных затрат.

В целях контроля за затратами, их прогнозирования и регулирования могут применяться приемы нормативного и ненормативного учета затрат в разрезе их видов.

Указанные методы учета применяются при наличии в организации соответствующих производств.

Простой способ учета затрат применяется прежде всего в простых (однопредельных) производствах, отличающимися особенностями которых является отсутствие незавершенного производства, промежуточного продукта (полуфабриката), небольшая однородная номенклатура продукции, получаемая в результа-

те краткого единовременного технологического процесса. В сельском хозяйстве данный способ вполне применим во вспомогательных производствах (электро-, водо-, теплоснабжение и др.).

При этом способе затраты относятся прямо на себестоимость отдельных видов продукции (услуг) (рис. 18).

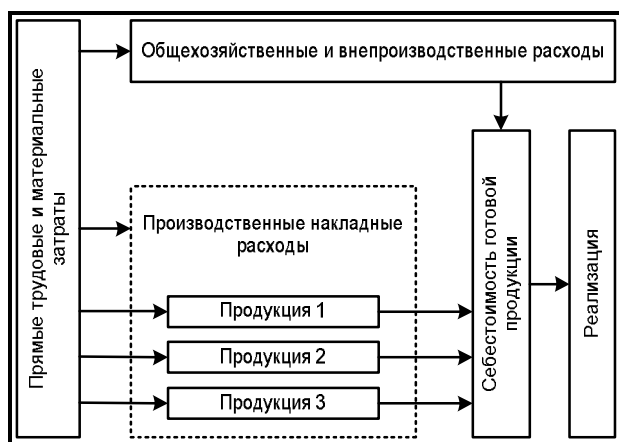


Рис. 18. Простой метод учета затрат

В отдельных организациях (преимущественно небольших), в которых не ставится задача исчисления себестоимости, в целях уменьшения трудоемкости учетных работ может применяться так называемый обезличенный (котловый) способ учета затрат. Его использование целесообразно также и в том случае, если производится один вид продукции или ее ограниченный круг. Учет осуществляется, как правило, лишь по элементам затрат без выделения статей. Кроме того, при этом способе характерно ведение учета в целом по организации, цеху или экономически обоснованным установленным группам продукции. Исчисление себестоимости единицы продукции в этом случае может быть осуществлено только путем распределения обезличенно учтенных фактических затрат между отдельными видами продукции пропорционально их плановым (нормативным) расходам.

Позаказный способ учета применяется в производстве, где продукция носит характер отдельных заказов (рис. 19). По заказу локализируют и группируют прямые затраты на производство, они же (заказы) выступают признаками аналитических счетов по учету затрат, между которыми периодически распределяются косвенные расходы. На аналитических счетах последовательно собираются все затраты по данному заказу. До завершения заказа затраты на него представляют собой незавершенное производство, а после его завершения независимо от длительности его выполнения – себестоимость готового продукта.

Позаказный метод и его модификации могут использоваться в ремонтном производстве (при ремонте зданий, сооружений, ремонте сельскохозяйственных машин, оборудования, транспортных средств, изготовлении запасных частей, инструментов и инвентаря в ремонтных мастерских хозяйства), строительстве хозяйственным способом, а также в основных отраслях (где каждая культура, группа культур, отдельный вид животных или обособленный вид промышленного производства будут представлять собой производственные заказы) (см. рис. 19).

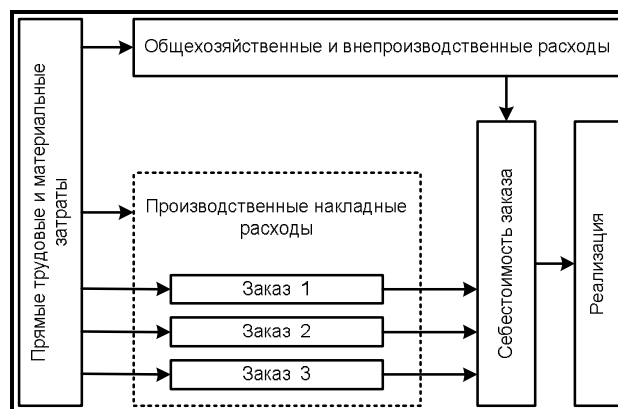


Рис. 19. Позаказный метод учета затрат

Попередельный способ учета затрат используется при производстве массовой продукции, получаемой путем последовательной переработки сырья и материалов в полуфабрикаты, а из них – в готовый продукт (рис. 20).

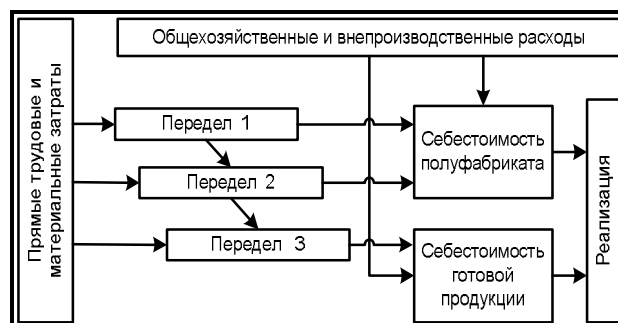


Рис. 20. Попередельный метод учета затрат

Попередельный способ учета затрат может быть бесполуфабрикатным и полуфабрикатным. При бесполуфабрикатном варианте учета контроль за движением полуфабрикатов осуществляется в бухгалтерском учете оперативно в натуральном выражении и без записей по счетам. В каждом цехе (переделе) учитываются только его собственные затраты без учета стоимости полуфабрикатов, полученных от других цехов (переделов).

Фактическая себестоимость готовой продукции определяется путем исчисления долей участия отдельных цехов в формировании себестоимости готовой продукции. При полуфабрикатном варианте затраты учитываются по каждому цеху и каждому виду полуфабрикатов, а также готовой продукции, соответственно рассчитывается себестоимость по каждой стадии производства продукции. Полуфабрикатный способ может быть использован как с применением счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», так и без применения этого счета.

При любом варианте учета оперативный учет осуществляется только в количественном (натуральном) выражении. Соответствие данных бухгалтерского и оперативного учета обычно определяется только на основе инвентаризации всех материальных ценностей, находящихся в производстве, т.е. инвентаризации незавершенного производства. В зависимости от системы учета затрат на производство по-разному будет осуществляться и инвентаризация незавершенного производства: при полуфабрикатном варианте учета –

по каждому цеху (переделу) в отдельности, а при бесполуфабрикатном – только по организации в целом.

Попередельное калькулирование, в отличие от позаказного, позволяет исчислить среднюю себестоимость калькуляционной единицы.

В сельском хозяйстве этот метод учета затрат, бесполуфабрикатный вариант, может применяться в промышленных производствах, где, как правило, себестоимость единицы готовой продукции калькулируется на последней стадии (при небольшом объеме производства) – при забое скота, переработке молока, кирпичном производстве и пр. Можно использовать и полуфабрикатный вариант (в том случае, если объем и организация производства позволяют учитывать затраты по каждой стадии технологического процесса), например, в табаководстве, на плодоовощеперерабатывающих, молокоперерабатывающих, мясоперерабатывающих предприятиях.

При этом способе прямые затраты обычно учитываются по переделам, а внутри их – по видам производимой продукции (там, где это возможно).

Расходы, связанные с работой оборудования, также учитываются по переделам, а затем распределяются внутри каждого из них по видам изделий. Общепроизводственные и управленческие расходы распределяются в аналогичном порядке между переделами и видами продукции (изделий).

Автором разработана для мясоперерабатывающих подразделений агрохолдинга методика расчета себестоимости конкретного изделия, ее структуры, основанная на разделении затрат на условно-переменные и условно-постоянные.

Алгоритм действий по предлагаемой методике представляется целесообразным разделить на шесть этапов (табл. 9).

Таблица 9

АЛГОРИТМ РАСЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, ЕЕ СТРУКТУРЫ, ОСНОВАННЫЙ НА РАЗДЕЛЕНИИ ЗАТРАТ НА УСЛОВНО-ПЕРЕМЕННЫЕ И УСЛОВНО-ПОСТОЯННЫЕ

№ этапа	Содержание этапа
1	Выделение центров ответственности (центров затрат) производства
2	Выделение объектов затрат
3	Расчет условно-постоянных (по центрам ответственности) и условно-переменных (в расчете на единицу продукции) затрат в зависимости от объемов производства
4	Определение степени тесноты связи издержек производства и его объемов для конкретизации разделения видов затрат на переменную и постоянную составляющие
5	Определение базы распределения условно-постоянных затрат для расчета полной себестоимости
6	Расчет структуры себестоимости в ее переменной части по видам (группам) затрат на основе маржинального подхода

Обоснуем каждый из этапов.

Первый этап

На мясоперерабатывающих предприятиях центром ответственности могут быть как предприятие в целом (при небольших и средних масштабах деятельности), так и его отдельные и обособленные подразделения (цеха, участки). Здесь, как правило, центры ответственности одновременно являются и центрами затрат. Учетные данные по центрам ответственности должны

быть объективны, достоверны, своевременны и оперативны. Кроме того, информация по учетным данным должна быть высокого качества и эффективной, должна содержать минимальное количество показателей и в то же время удовлетворять максимальное число ее пользователей на разных уровнях управления. Информация должна быть самой необходимой и целесообразной, исключающей лишние показатели. Кроме того, бухгалтерская информация должна формироваться с наименьшими затратами труда и времени. Очевидно, что для удовлетворения всех перечисленных выше требований необходимо использовать различные методы сбора, обработки и учета информации с использованием современных технологий.

Второй этап

В зависимости от принятого на предприятии метода учета затрат это могут быть переделы (как правило, на крупных предприятиях мясожировой промышленности), виды продукции, группы продукции. Последний вариант, по мнению автора, наиболее предпочтителен:

- во-первых, как уже указывалось, технологические процессы производства для однородных групп продукции мясопереработки имеют много общего, что позволяет их объединить;
- во-вторых, выпускаемая продукция скоропортящаяся, требует быстрой реализации, объемы производства и реализации практически одинаковы, а объемы незавершенного производства незначительны.

Третий этап

Выполнить вручную расчет сумм условно-постоянных по центрам ответственности и условно-переменных затрат на единицу продукции, как и все последующие этапы расчетов, достаточно трудоемко, поэтому необходимо применение методов математического анализа с использованием персональных компьютеров. Среди существующих математических методов наиболее приемлем для нашего случая метод регрессионного анализа [28], суть которого заключается в определении функциональной зависимости средних значений каких-либо (влияющих) факторов от некоторой другой величины или нескольких величин (результативных факторов).

Для релевантного уровня производства можно использовать линейную регрессионную зависимость. Все параметры уравнения регрессии устанавливаются с помощью метода наименьших квадратов отклонений эмпирических (исходных) от выровненных (средних).

Такой метод использует С.А. Николаева [27] для разделения затрат по центрам ответственности на переменную и постоянную составляющие. Эта модель однофакторная и имеет вид:

$$y = a + bx,$$

где

a – условно-постоянные затраты;

b – условно-переменные затраты, зависящие от объема реализации;

x – объемы реализации.

Автор считает, что для целей управленческого учета более целесообразно использовать многофакторную регрессионную модель. Такая модель, адаптированная к конкретным условиям, дает возможность распределить условно-переменные затраты на различные объемы, виды (группы, номенклатуры) производимой продукции и, таким образом, получить бесконечное множе-

ство вариантов определения реальной (приближенной к фактической) себестоимости продукции по видам и в итоге возможные финансовые результаты производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Важность данного этапа заключается также в том, что можно проверить правильность разделения в бухгалтерском учете затрат на постоянные и переменные и в случае больших расхождений проанализировать и выявить их причину.

Предлагаемая нами многофакторная линейная регрессионная модель имеет вид:

$$Y = a + \sum_{i=1}^n b_i x_i,$$

где

Y – полная себестоимость (или общие издержки обращения в периоде);

a – условно-постоянные (косвенные) расходы;

b_i – условно-переменные расходы на одну единицу выпускаемой (продаваемой) продукции ($i = 1, 2, \dots, n$);

x_i – объем выпуска (продажи) продукции в натуральных единицах измерения ($i = 1, 2, \dots, n$).

Для адекватности расчета коэффициентов регрессии необходимо выполнить основные требования, предъявляемые к включаемым в эконометрическую модель факторам:

- каждый из факторов должен быть обоснован теоретически;
- в перечень целесообразно включать только важнейшие факторы, оказывающие существенное воздействие на изучаемые показатели; при этом рекомендуется, чтобы количество включаемых в модель факторов не превышало одной трети от числа наблюдений в выборке (длины временного ряда);
- факторы не должны быть линейно зависимы, поскольку эта зависимость означает, что они характеризуют аналогичные свойства изучаемого явления;
- влияющие на экономический процесс факторы могут быть количественными и качественными; в модель рекомендуется включать только те из них, которые могут быть численно измерены;
- в одну модель нельзя включать совокупный фактор и образующие его частные факторы;
- на практике считают, что две переменные коллинеарны (линейно зависимы), если парный коэффициент корреляции между ними по абсолютной величине превышает 0,8.

Для расчета коэффициентов уравнения, описанного выше, можно применить средства Microsoft Excel («Анализ данных») либо специализированные статистические пакеты программ.

Четвертый этап

Этот этап выполняется с помощью корреляционного анализа. Этот анализ используется для определения естественной меры зависимости (в рамках линейного подхода) между одним из влияющих факторов и результативным фактором, т.е. коэффициентом корреляции.

Коэффициент корреляции – это доля фактической дисперсии в общей дисперсии. Он имеет следующий вид:

$$r = \frac{\sigma_{yx}}{\sigma_y},$$

где

$$\sigma_{yx} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (y_i - \bar{y})(x_i - \bar{x})}{n-1}};$$

n – число наблюдений (значений);

$n - 1$ – несмещенная оценка выборки;

$\bar{y}$ – среднее значение y , рассчитанное по формуле регрессионной зависимости между y и x ;

$$\sigma_y = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (y_i - \bar{y})^2}{n-1}};$$

y_i – значение результативного фактора по выборке.

Если в результате расчетов коэффициент корреляции (тесноты связи) равен или близок к единице, то это свидетельствует о максимальной тесноте связи факторов производства и объемов производства, а при значении, равном или близком к нулю, – наоборот, т.е. никакой связи не существует.

Таким образом, по тесноте связи факторов и объемов производства их можно разделить на условно-постоянные и условно-переменные.

Для расчета коэффициентов корреляции можно также применить средства Microsoft Excel («Анализ данных») либо специализированные статистические пакеты программ.

Пятый этап

Определение полной себестоимости необходимо для того, чтобы ориентироваться в ценообразовании продукции. Базой распределения условно-постоянных затрат для определения полной себестоимости должен быть тот фактор производства, который в максимальной степени обуславливает условно-постоянные затраты. Максимальная степень обусловленности рассчитывается с помощью корреляционного анализа между условно-постоянными затратами и каждой статьей прямых (условно-переменных) затрат.

Шестой этап

Расчет структуры себестоимости в ее переменной части по видам (группам) продукции автор предлагает проводить с помощью факторной линейной регрессионной модели, которая имеет следующий вид:

$$Y = a + \sum_{i=1}^n b_i x_i,$$

где

y – общая сумма условно-переменных (прямых) издержек определенного вида (затраты на материалы, заработную плату и т.д.) в себестоимости в периоде;

b_i – условно-переменные расходы определенного вида на одну единицу выпускаемой (продаваемой) продукции ($i = 1, 2, \dots, n$);

x_i – объем выпуска (продажи) продукции в натуральных единицах измерения ($i = 1, 2, \dots, n$).

Более подробное описание этапов 3, 4, 5, 6 показано на рис. 21. Аббревиатура ППП на схеме расшифровывается как «пакет программных продуктов» для экономико-математических расчетов.

Таким образом, проблема разделения затрат на постоянные и переменные поддается решению, а современные средства вычислительной техники и программные продукты способны обеспечить не только оперативное и нетрудоемкое решение, но и хорошее качество информации для принятия управленческих решений на основе оперативного расчета себестоимости каждого вида продукции.

В организациях с массовым производством используется также попроцессный способ учета. Он позволяет определить себестоимость продукции, приходящуюся на

одну или несколько технологических стадий (процессов), в которых не образуются полуфабрикаты (см. рис. 21).



Рис. 21. Модель распределения затрат и расчета структуры себестоимости по видам продукции

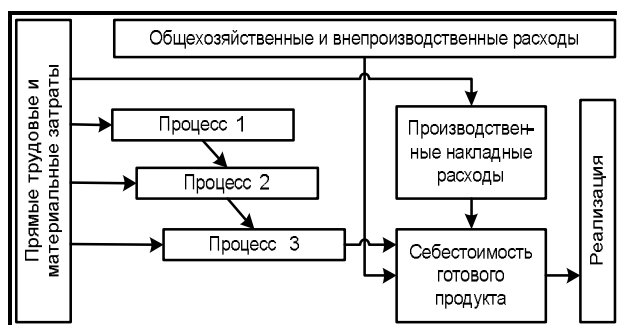


Рис. 22. Схема попроцессного метода учета затрат

Суть попроцессного способа в его первоначальной трактовке состоит в том, что затраты следуют за продуктом по технологической цепочке, т.е. по завершении любой операции накапливаются затраты, объем которых можно соотнести с их средним стандартным или нормативным размером. Распределение затрат между выпуском и незавершенным производством, а также между несколькими видами продукции производится на любой стадии производственного процесса.

Сегодня необходимы революционные обновления и модернизация всех сторон деятельности предприятия, в связи с чем и попроцессный метод приобрел несколько иные особенности [16].

В настоящее время вместо создания структур на основе набора функций деятельность компании организуется вокруг нескольких основных бизнес-процессов со специфическими целями в каждом из них. Такая структура представляет собой плоскую иерархию: сокращается вертикальное администрирование, взаимодействуют фрагментарные задачи, устраняются работы, которые не обеспечивают получения добавленной стоимости, тем самым минимизируется деятельность внутри каждого процесса.

Классическое определение бизнес-процесса принадлежит М. Хаммеру и Дж. Чампи. Бизнес-процесс – это совокупность различных видов деятельности, в рамках которой на входе используется один или более видов ресурсов, и в результате этой деятельности на выходе создается продукт, представляющий ценность для потребителя [22].

Использование бизнес-процесса вместо структурных бизнес-единиц позволяет по-новому взглянуть на системную организацию процессов действующего предприятия. Процессно-ориентированный подход в такой организации будет основан на интеграции работ вокруг бизнес-процессов, и на этой платформе противопоставлен традиционному – функционально-ориентированному (линейно-функциональному), построенному на принципах разделения труда, узкой специализации и жестких иерархических структурах бизнес-единиц.

Представляется, что при такой структуре управления в качестве объекта учета затрат будет выступать бизнес-процесс в целом, расчлененный на отдельные процессы (подпроцессы) и виды деятельности. Наиболее подходящим методом учета затрат для такой организации является ABC-метод (activity based costing – функциональный метод учета затрат), получивший известность после публикаций Р. Купера [36] в 1987 г. Сущность данного метода заключается в том, что затраты предприятия, учтенные по элементам издержек, первоначально группируют по видам (функциям производственно-хозяйственной деятельности), а затем относят на себестоимость конкретных продуктов (услуг). Таким образом, в соответствии с методом предполагается, что ресурсы, которые обуславливают затраты предприятия, потребляются не конечными продуктами, а процессами (activities), участвующими в производстве конечных продуктов.

Процессный (процессно-ориентированный) подход в организации производства и управления предъявляет новые требования к системе учета – она должна адекватно учитывать происходящие изменения и быть приспособлена к новой производственной структуре, к вновь образованным местам формирования затрат.

Понять, какие именно операции обеспечивают возможность производства того или иного продукта, определить их стоимость и перенести ее на соответствующие продукты – в этом и заключается основная задача ABC. Именно таким образом достигается максимально точное распределение косвенных затрат.

К сожалению, на сегодняшний момент данный метод не получил широкого распространения на отечественных предприятиях, поскольку до настоящего времени отсутствовала методика его внедрения и использования в рамках единого контура финансового управления.

Однако следует отметить огромную заинтересованность в его использовании со стороны многих хозяйствующих субъектов, поскольку процессно-операционное калькулирование позволяет:

- определять и анализировать себестоимость бизнес-процессов на предприятии;
- определять и анализировать различные функциональные затраты;
- распределять в целях получения информации для принятия управленческих решений накладные расходы в тесной зависимости с реальным использованием ресурсов в рамках бизнес-процессов.

Можно выделить следующие основные методологические предпосылки процессно-операционного калькулирования:

- затраты предприятия вызваны его деятельностью;
- продукция создает спрос на виды деятельности;
- затраты относятся на продукты в соответствии с «потребностью» продукта в тех или иных видах деятельности.

На рис. 22 представлена последовательность основных действий в рамках рассматриваемой методики.

Первый этап

Первый этап предполагает выделение и описание основных бизнес-процессов на предприятии. Для этого может быть применена методология стандарта IDEF0[14]. Возможность использования IDEF0 обусловлена тем, что посредством этого стандарта предприятие рассматривается как множество последовательно выполняемых функций, а дуги входов, выходов, — управления и механизмов, что полностью соответствует идеологии процессно-операционного калькулирования (рис. 23).

Можно выделить три базовых принципа взаимосвязи процессно-операционного калькулирования и методологии IDEF0:

- бизнес-функция характеризуется числом, которое представляет собой стоимость или время ее выполнения;
- стоимость функции, которая может быть детализирована (подвергнута декомпозиции) определяется как сумма стоимости всех подфункций;
- стоимость или время функции, которая не имеет декомпозиции, определяется разработчиком системы (при перспективном моделировании) или расчетным путем. После проведения IDEF0-диагностики все производственные операции предприятия должны быть задокументированы в диаграммах процесса.

Второй этап

Второй этап предусматривает создание центра затрат для каждого ключевого бизнес-процесса и распределение совокупных накладных расходов по видам деятельности. Для этого первичная организация сбора информации на счетах бухгалтерского учета должна предусматривать наличие соответствующих аналитических признаков.

Третий этап

Третий этап предусматривает определение носителя затрат для распределения затрат, собранных по каждому виду деятельности.

Четвертый этап

Четвертый этап калькулирования предполагает отнесение косвенных расходов на продукты в соответствии с «потребностью» продукта в определенном виде деятельности. На этом этапе главной задачей является мониторинг деятельности вплоть до готового продукта в соответствии с «потреблением» этим продуктом той или иной функциональной деятельности в процессе производства.

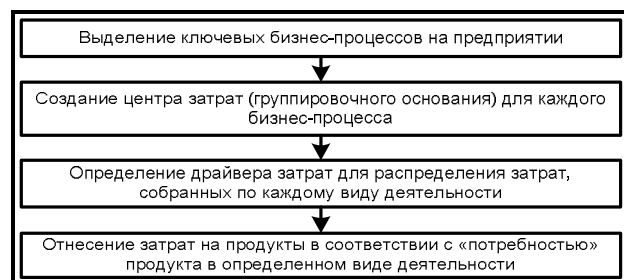


Рис. 23. Алгоритм процессно-операционного калькулирования

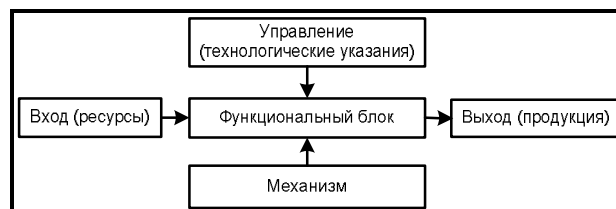


Рис. 24. Функциональный блок по стандарту IDEF0

Производство сельскохозяйственной продукции, как известно, имеет специфические особенности, не характерные для других отраслей народного хозяйства. Это прежде всего — природно-климатические условия производства. Факторы, связанные с природно-климатическими условиями (засуха, заморозки, стихийные бедствия и т.д.), влияют на технологический процесс производства сельскохозяйственной продукции, на урожайность, выход продукции на 100 га, в том числе 100 га пашни, продукции животноводства на 100 га сельскохозяйственных угодий, на себестоимость продукции и, следовательно, на эффективность сельскохозяйственного производства.

В отличие от промышленности, применение системы машин в сельском хозяйстве также имеет свои существенные особенности. На промышленных предприятиях разнородные машины действуют одновременно, каждая машина поставляет другой сырой материал или полуфабрикат, и все машины, составляющие единую систему, в каждый данный момент производят обработку продукта на различных фазах его производства.

Применение же машин в сельском хозяйстве должно обеспечить проведение почти всех работ в течение определенного рабочего периода. Запоздывание с той или иной операцией и растягивание ее сроков при выращивании сельскохозяйственных культур отражается на урожайности и, следовательно, ведет к снижению эффективности производства.

Таким образом, учет затрат в агрохолдингах в сфере производства продукции растениеводства и животноводства определяются следующими основными особенностями:

- технологическим процессом производства нескольких видов продуктов, а также необходимостью распределения общих расходов между ними;
- последовательным осуществлением основных производственных процессов;
- высоким удельным весом незавершенного производства в растениеводстве и животноводстве.

Наиболее полно, по мнению автора, особенности сельскохозяйственного производства можно учесть, используя попроцессный метод учета затрат [31].

Для каждого вида деятельности при попроцессном методе устанавливается определенный вид драйвера затрат. Например, для сельскохозяйственной деятельности, такой как растениеводство, в качестве драйвера затрат целесообразно выбрать площадь пашни, предназначенной для выращивания определенного вида культуры. Это так называемые операционные драйверы затрат. В качестве драйвера затрат может выступать время:

- время наладки оборудования,
- время проверки качества продукции и т.д.

Правильному выбору драйвера затрат по использованию ABC-метода уделяется особое внимание, поскольку от этого зависит точность исчисления себестоимости продукции.

Рассмотрим некоторые учетные аспекты данного метода, наиболее приемлемые для учета затрат в сельскохозяйственном производстве агрохолдинга.

Порядок учета затрат при процессной структуре с использованием ABC-метода имеет две особенности.

1. Использование двухуровневой системы учета, где на первом уровне учитываются фактические затраты по бизнес-процессам (подпроцессам) и видам деятельности, на втором – происходит списание фактических косвенных затрат бизнес-процессов по объектам калькулирования.
2. Замена счетов затрат по местам формирования на счета затрат по бизнес-процессам.

Данный вариант учета рассчитан на процессную структуру организации. Представляется, что можно использовать традиционную нумерацию счетов по учету затрат по местам их формирования (по процессам) (счета 20-29). Кроме того, в составе бизнес-процесса следует выделять операционные (основные) процессы, связанные непосредственно с изготовлением продукции, и вспомогательные процессы, обслуживающие основные.

Следует отметить принципиальную особенность процессного метода: прямые затраты (в частности, материалы) относят непосредственно на себестоимость калькулируемого объекта, а косвенные распределяют согласно драйверам затрат видов деятельности.

Виды синтетических счетов по бизнес-процессам и аналитических счетов по процессам (подпроцессам) и видам деятельности устанавливаются согласно реестру или справочнику бизнес-процессов, который необходим для предприятий процессно-ориентированной структуры управления. Справочник представляет собой полный перечень определений процессов (подпроцессов) и видов деятельности, включая их подробные описания и ключевые характеристики, а также информацию о других возможных атрибутах: драйверах затрат, их количественной и стоимостной величинах и т.д.

Характеристика синтетического счета из группы счетов 20-29 (затраты на бизнес-процесс) такова: счет – активный, сальдовый; сальдо означает стоимость незавершенного производства выпускаемого продукта (причем операционные процессы предусматривают наличие незавершенного производства, а в обслуживающих оно отсутствует); по дебету учитываются фактические затраты на бизнес-процесс, по кредиту – фактические затраты по готовой продукции.

Для учетных операций второго уровня (учет затрат по объектам калькулирования) предлагается (как вариант) ввести счета управленческого учета: счета 30-39 (затраты по объектам калькулирования). Аналитические счета к этим счетам могут быть открыты в разрезе детализированных объектов калькулирования. В данном случае нами используются счета управленческого учета, рекомендованные Инструкцией по применению Плана счетов для учета затрат по элементам [5].

Результатом бизнес-процесса (по определению) является продукт для удовлетворения индивидуализированного спроса потребителей, поэтому количество бизнес-процессов должно совпадать с числом калькулируемых объектов. Соответственно должна быть обеспечена взаимосвязь счетов двух уровней: дебет счета 30 (затраты по объектам калькулирования) и корреспондирующий с ним кредит счета 20 (затраты на бизнес-процесс) и т.д. по всем счетам данных групп.

Характеристика синтетического счета из группы счетов 30-39 (затраты по объектам калькулирования):

- счет – активный, несальдовый;
- по дебету счета учитываются фактические прямые (материальные) затраты и косвенные затраты бизнес-процесса по калькулируемому объекту;
- по кредиту – полные фактические затраты по калькулируемому объекту.

В качестве прямых затрат при ABC-методе выступают, как уже упоминалось выше, материалы, учет поступления которых ведется на счетах 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», а списание на калькуляционный объект осуществляется непосредственно со счетов 10 «Материалы», 16 по общепринятой методологии. При этом целесообразно в качестве учетной цены на материалы принимать покупную стоимость материалов, а затраты на процесс снабжения относить на счета 20-29 (затраты на бизнес-процесс).

Косвенные фактические затраты по объекту калькулирования учитываются корреспонденцией счетов с соответствующими счетами бизнес-процессов:

- Дебет 30-39 (затраты по объектам калькулирования);
- Кредит 20-29 (затраты на бизнес-процесс).

Данная корреспонденция допускает разнообразную комбинацию аналитических счетов при сохранении основной, базовой взаимосвязи бизнес-процесса и калькулируемого объекта.

Сумма косвенных затрат по бизнес-процессу определяется на основании стоимостной цепочки затрат по видам деятельности, учетная информация по которым представлена на аналитических счетах. При использовании соответствующего программного обеспечения это сделать относительно несложно.

В целом технология учета по данному варианту предусматривает следующий алгоритм (схема):

1. Учет фактических затрат на бизнес-процесс в разрезе экономических элементов и статей калькуляции (бюджетов): Дебет 20-29 (затраты на бизнес-процесс) Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.д.
2. Учет прямых затрат по объектам калькулирования в сумме фактических затрат: Дебет 30-39 (затраты по объектам калькулирования) Кредит 10, 16, 70, 69, 02.
3. Списание распределенных по объектам калькулирования затрат (в конце отчетного периода): Дебет 30-39 Кредит 20-29.
4. Списание полных фактических затрат по калькулируемому объекту: Дебет 43 «Готовая продукция» Кредит 30-39 (затраты по объектам калькулирования).
5. Учет фактических затрат по процессам (подпроцессам) и отдельным видам деятельности осуществляется с использованием аналитических справочников, открываемых к основному синтетическому счету бизнес-процесса по методологии.

В работе предлагается для детализации информации вести учет затрат по синтетическим стандартным счетам (20, 23, 25, 26) и аналитическим справочникам, каждый из которых предназначен для группировки информации по выбранному аналитическому признаку (элементам затрат, статьям затрат, видам производств, центрам затрат, местам возникновения затрат).

Счет 20 «Основное производство» [5] предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации.

Счет 23 «Вспомогательные производства» [5] предназначен для обобщения информации о затратах про-

изготовств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации. В частности, этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих:

- обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);
- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств;
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных организациях);
- возведение (временных) нетитульных сооружений;
- добычу камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
- лесозаготовки, лесопиление;
- засолку, сушку и консервирование сельскохозяйственных продуктов и т.д.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» [5] предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации без привязки к конкретному виду производства. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы:

- по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;
- расходы по страхованию указанного имущества;
- расходы на отопление, освещение и содержание помещений;
- арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве;
- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» [5] предназначен для обобщения информации о затратах для нужд управления всеми бизнес-процессами структурных подразделений и предприятия в целом, а также затратах, связанных с мероприятиями, необходимыми для холдинга в целом. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы:

- административно-управленческие расходы;
- содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг;
- другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

В то же время не считаются затратами по управлению затраты, связанные с обслуживанием собственного капитала общества (организация собраний акционеров, дополнительная эмиссия акций, услуги регистратора и прочие), так как осуществление данных расходов не связано с производственной деятельностью общества, а является обязательным условием существования акционерного общества как хозяйствующего субъекта.

Коммерческие расходы, собираемые на счете 44, связаны с процессом реализации готовой продукции, а также издержками обращения по торговым операциям.

Прочие расходы делятся на операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы.

На предприятиях необходимо утвердить перечень внереализационных и операционных доходов и расходов, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Примерный перечень таких расходов представлен в приложении.

При классификации расходов, не являющихся расходами по обычным видам деятельности, но и не утвержденным вышеуказанным перечнем необходимо придерживаться следующей логики. К операционным расходам относятся все расходы, связанные с извлечением операционных доходов, а также расходы, не связанные с извлечением доходов, но являющиеся результатом целенаправленных действий (операций), обусловленных производственной (хозяйственной) необходимостью, и в то же время не являющиеся расходами по обычным видам деятельности. В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

В качестве внереализационных предприятие признает расходы, не связанные с процессами производства и обращения. Как правило, их нельзя соотнести с целенаправленными действиями (операциями), специально направленными на их извлечение. К таким расходам относятся расходы от выплат штрафов и пени, возмещения убытков, списания неустойчивой дебиторской задолженности, формирования курсовых разниц и т.п. Такие расходы, как правило, являются не периодическими, а разовыми.

В качестве внереализационных предприятие признает следующие расходы:

- расходы, являющиеся побочным результатом хозяйственных операций, по которым не было действий, предпринятых специально для их осуществления (курсовые разницы, расходы по приобретению или созданию основных средств, выявленные после их принятия к учету и др.);
- расходы, выявленные в случае, когда предпринятые действия привели не к ожидаемому или даже к противоположному ожидаемому результату – убытки (уплаченные штрафы, пени, неустойки, списанная безнадежная дебиторская задолженность);
- благотворительные и социальные расходы.

В соответствии со стандартом предприятия подразделяют расходы на «затраты на продукт» и «затраты на период». К затратам на продукт относятся затраты на производство продукции, работ, услуг. К затратам на период относятся прочие расходы (операционные, внереализационные и чрезвычайные), управленческие и коммерческие расходы.

В структурных подразделениях предприятий агрохолдинга, выделенных в самостоятельные планово-учетные подразделения и осуществляющих производственную деятельность, относимую к другим отраслям народного хозяйства (строительство, транспорт и др.), учет и калькулирование издержек производства и обращения осуществляются в соответствии с нормативными положениями и инструкциями для указанных отраслей, однако для единообразного учета предприятия АПК отрасли, агрохолдинги, должны разрабатывать единые стандарты учета по всем областям своей деятельности.

Себестоимость продукции в агрохолдингах представляет собой стоимостную оценку используемых в производственной деятельности природных ресурсов, материалов, топлива, энергии, амортизации основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат.

Таким образом, затраты на производство (себестоимость) продукции формируются на счетах 20, 23, 25. Причем на счета 20, 23 относятся затраты, осуществление которых непосредственно связано с технологическим процессом производства сельскохозяйственной продукции, а также других производств, создание продукции которых является одним из видов деятельности предприятия. На счет 23 относятся затраты, связанные с процессами, являющимися вспомогательными по отношению к основным технологическим процессам (т.е. большая часть продукции этих производств потребляется по внутрипроизводственному обороту).

Автором было проанализировано положение по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции и предложен свой вариант учета затрат с использованием процессно-ориентированного подхода.

В соответствии с процессно-ориентированным подходом к учету затрат следует подразделять затраты на производство по следующим признакам:

- по способу отнесения на себестоимость объектов калькулирования:
 - прямые затраты на продукт;
 - косвенные затраты на продукт;
- по способу отнесения на вид производства:
 - прямые затраты на производство;
 - косвенные затраты на производство (расходы по нескольким видам производств).

Автор считает, что жесткая привязка видов производств к счетам (20 и 23) в виде субсчетов ограничивает возможности оперативного гибкого сравнительного анализа для более объективной оценки эффективности бизнес-процессов.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости производства – часть системы бухгалтерского учета на предприятии, основанной на первичной документации и инвентаризации. Задачей учета себестоимости является своевременное и достоверное определение фактических затрат на производство и себестоимости отдельных видов продукции предприятия, осуществление контроля за затратами на всех стадиях технологии.

На предприятии должно быть обеспечено методическое единство в планировании и учете затрат на производство и калькулирование себестоимости производства. На предприятиях, в частности должна быть организована система, которая позволяет вне зависимости от организационно-производственной структуры получить в сопоставимой форме фактические затраты на производство как основных видов продукции, так и продукции вспомогательных производств. Данная учетная система должна позволить анализировать сложившиеся затраты на производство продукции по пяти основным аналитическим разрезам:

- видам производств;
- центрам затрат (цехам);
- местам возникновения затрат;
- элементам затрат;
- статьям калькуляции.

Таким образом, информация, получаемая в системе управленческого учета, используется для принятия управленческих решений как долгосрочного, так и краткосрочного характера в самых разнообразных ситуациях.

Опыт зарубежных компаний показывает, что управление затратами эффективно только при его жесткой увязке с системой бюджетирования. Внедрение на

предприятии такой системы может расцениваться как первый шаг на пути к управлению затратами. При разработке бюджета предприятия ограничивает размер планируемых затрат и тем самым управляет ими. Бюджет компании можно составлять с использованием нормативов затрат (нормирование), а также путем жесткого ограничения затрат структурных подразделений и установления менеджментом компании лимитов (лимитирование). Как показывает практика, оптимальным является сочетание этих методов: лимитирование применяется к тем статьям затрат, для которых не установлены нормы (коммерческие и общехозяйственные расходы и т.д.). Вместе с тем, успешно функционируют предприятия, использующие только нормирование или только лимитирование.

Следует особо подчеркнуть, что статьи бюджета должны совпадать с элементами справочника статей затрат.

По мнению автора, необходимым условием для снижения затрат является грамотная классификация их в зависимости от целей управленческого учета [28].

Для осуществления снижения затрат следует классифицировать их таким образом:

- контролируемые и неконтролируемые;
- прямые и косвенные;
- производственные и внепроизводственные;
- постоянные и переменные;
- регулируемые и нерегулируемые;
- эффективные и неэффективные;
- в пределах нормы и с отклонениями от нормы.

Основа распределения затрат на контролируемые и неконтролируемые – финансовая структура предприятия, элементами которой являются центры ответственности.

При выделении центров затрат должно быть обеспечено соответствие полномочий и ответственности менеджера – руководителя центра. То есть должны быть четко определены затраты, контролируемые конкретным менеджером. По мнению автора, все затраты при грамотно построенной финансовой структуре должны быть контролируемыми каким-либо центром затрат. Неконтролируемые затраты могут быть относительно некоторого центра затрат.

По мнению автора, разделять затраты на прямые и косвенные следует относительно процессов (подпроцессов) производства, продуктов, мест возникновения затрат, центров затрат.

Из такого рассуждения следует, что один и тот же вид затрат может быть одновременно прямым и косвенным относительно разных объектов учета затрат.

- Прямые затраты на объект – те, которые на основе первичных документов можно отнести на данный объект (процесс производства, вид продукции, работ, услуг, место возникновения затрат, центр затрат).
- Косвенные затраты на объект – те, которые отнесены на объект, представляющий совокупность объектов учета затрат, например на процесс, который охватывает несколько видов производств. Их включают в затраты соответствующих объектов по окончании месяца путем распределения пропорционально условиям, предусмотренным учетной политикой.
- Производственные затраты – это затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг). К работам и услугам производственного характера относятся:
 - выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов;
 - проведение испытаний для определения качества потребляемых сырья и материалов,

- контроль за соблюдением установленных технологических процессов,
 - ремонт основных производственных фондов и пр.
- Транспортные услуги сторонних организаций по перевозкам грузов внутри предприятия (перемещение сырья, материалов, инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цехи (отделения) и доставка готовой продукции на склады хранения, до станции (порта, пристани) отправления также относятся к услугам производственного характера;

- Непроизводственные – затраты, связанные с непроизводственной деятельностью предприятия. К непроизводственным относятся, например, затраты жилищно-коммунального хозяйства, детского сада, затраты цехов и отделов предприятия по обслуживанию ЖКХ и т.д.

По связи с технико-экономическими факторами и главным образом с объемом производства, затраты можно разделить на условно-переменные и условно-постоянные.

Условно-переменные затраты нормируются на единицу продукции: их размер увеличивается или уменьшается в пропорциональном соответствии с изменением объема выпуска продукции, например, затраты на основные материалы, заработная плата производственных рабочих и др.

К условно-постоянным относятся затраты, абсолютная величина которых лимитируется по подразделению или организации в целом и не находится в прямой зависимости от объема выполнения производственной программы, в частности, расходы на освещение и отопление помещений или заработная плата управленческого персонала.

Описать поведение затрат для небольшого промежутка времени можно с помощью формулы:

$$Y = a + bX, \quad (3)$$

где

Y – совокупные затраты;

a – постоянные затраты в определенный промежуток времени;

b – переменные затраты на единицу продукции;

X – объем производства.

На практике зависимость (3) можно получить, используя математические методы (метод отклонений затрат или минимаксный метод, метод наименьших квадратов и регрессионный анализ).

Разделение затрат на переменные и постоянные лежит в основе составления гибкого бюджета. Если в статическом бюджете затраты планируются, то в гибком бюджете они рассчитываются. В идеальном случае гибкий бюджет составляется после анализа влияния изменений объема производства на каждый вид затрат.

Для переменных затрат определяют норму в расчете на единицу продукции, т.е. рассчитывают размер удельных переменных затрат. На основе этих норм в гибком бюджете определяют общую сумму переменных затрат в зависимости от уровня реализации.

Постоянные затраты, по определению, не зависят от объемов производства в пределах временного диапазона предсказуемости; величина постоянных накладных расходов в расчете на единицу продукции изменяется всецело с изменением уровня производства. Для того чтобы рассчитать уровень постоянных затрат применительно к изменившемуся уровню производства, следует установить нормативную ставку постоянных расходов как отношение нормативно допустимых постоянных затрат к сметному объему производства.

Затраты считаются регулируемыми тогда, когда их величина устанавливается руководителем центра затрат и их уровень в значительной степени поддается влиянию менеджера. Нерегулируемыми называются затраты, которые не подлежат воздействию на данном уровне управленческого контроля.

Эффективность затрат зависит от того, получает или нет предприятие доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они (затраты) были произведены.

Контролируемые затраты необходимо проанализировать на отклонения от плана или нормы.

Если обнаружены отклонения выше предельных, то следует провести факторный анализ для выявления причин отклонения. По результатам анализа следует принять управленческие решения по устранению этих причин.

По законам рыночной экономики, в условиях рынка основным механизмом экономической стабильности отрасли является механизм ценообразования. Отсутствие данного механизма проявляется в прогрессирующем росте диспаритета цен и ежегодной утечке капитала из производственного сектора отрасли.

Одним из решающих путей повышения конкурентоспособности предприятия является оптимальный механизм ценообразования и установление факторов, влияющих на определение цены товара. Сложность ценообразования состоит в том, что цена – категория конъюнктурная. На ее уровень оказывает существенное влияние комплекс политических, экономических, психологических и социальных факторов. Сегодня цена может определяться фактором затрат, а завтра ее уровень может зависеть от психологии поведения покупателей.

Уровень цены реализации непосредственным образом определяет ценовую конкурентоспособность товара.

Цена – фундаментальная экономическая категория, в которой пересекаются и взаимосвязаны практически все основные элементы экономики, проблемы развития общества в целом [17]. В первую очередь это относится к производству и реализации товаров, оказанию услуг, к созданию, распределению и использованию ВВП и национального дохода.

Товар – это благо, которое может быть выражено продуктом, материалом, полуфабрикатом, фактором производства и т.п.

Существуют две основные точки зрения на теорию цены. По мнению сторонников одной теории, цена товара выражает его стоимость. Сторонники другой теории считают, что цена товара представляет собой сумму денег, за которую продавец согласен продать, а покупатель готов заплатить за товар определенной полезности. Отсюда цена – денежное выражение стоимости товара, такое же определение дается в ГОСТ Р 51303-99. Другие экономисты более конкретизируют вторую точку зрения: цена (англ. price, cost, value) есть денежное выражение ценности продукта, товара, услуги, фактора производства в процессе обмена. В свою очередь, ценность – это значимость (польза, полезность) товара как продукта потребления для покупателя (потребителя).

При выборе товара покупатель определяет эффективное для себя соотношение ценности блага (качества, полезности и т.д.) и цены (массу денег или других эквивалентов, которую нужно отдать взамен, чтобы получить и эффективно эксплуатировать желаемое бла-

го). Для продавца цена представляет собой вознаграждение за результат труда и возмещение понесенных расходов на создание (производство, транспортировка, реклама и т.д.) приобретаемого покупателем товара.

Продукция земледелия и животноводства – это особый вид товара, от количества и качества которого зависит жизнь человека, в связи с чем большую значимость для такого товара приобретает его ценность.

На протяжении всей истории развития человечества его сопровождает проблема нехватки продуктов питания. Особенно остро вопрос обеспечения продуктами питания встал во второй половине XX в. в связи с увеличением численности населения в мире.

В ноябре 1996 г. в Риме была проведена Всемирная встреча на высшем уровне (саммит) по продовольственному обеспечению. В принятой Римской политической декларации и в Плане действий до 2015 г. отмечено, что более 800 млн. чел. в различных странах, особенно в развивающихся, страдают от недоедания и голода [48].

Это обстоятельство заставляет правительства стран мира вырабатывать новую политику на агропродовольственном рынке. С одной стороны, страны мира должны совместно решать проблему устранения недоедания и голода, а с другой стороны, создание в 1995 г. ВТО (Всемирной торговой организации) способствовало рождению новых правил в мировой торговле сельхозтоварами и продовольствием.

Особую актуальность проблема обеспечения населения продуктами питания приобрела в современной России. До 1991 г. Россия являлась одной из ведущих стран по производству и потреблению продовольственных товаров на душу населения и занимала по этому показателю 7-е место в мире. В 1997 г. она опустилась ниже 42-го места, а по производству зерна – на уровень 1963 г. В сравнении с 1990 г. в стране на 25,3 млн. голов сократилась численность крупного рогатого скота, свиней – на 21,0 млн. голов, овец и коз – на 38,9 млн. голов.

На сегодня, благодаря усилиям Правительства РФ, ситуация улучшилась, хотя до полного благополучия еще очень далеко (рис. 25, 26) [40].

Спад производства продовольствия и сырья в отечественном аграрном секторе сегодня компенсируется импортом, который составляет свыше 40% от общего объема потребления.

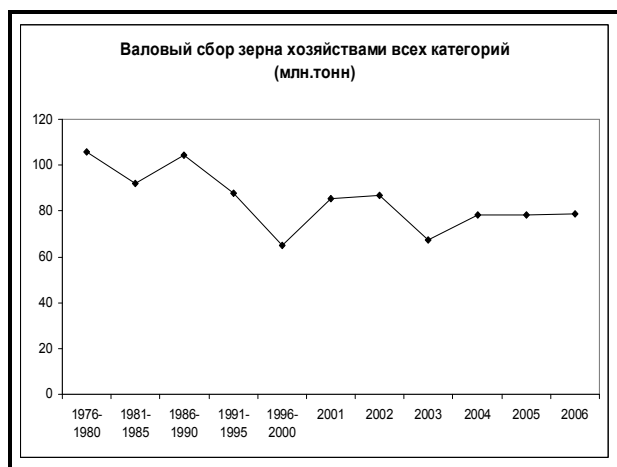


Рис. 25. Динамика валового сбора зерна за период 1976-2006 гг.

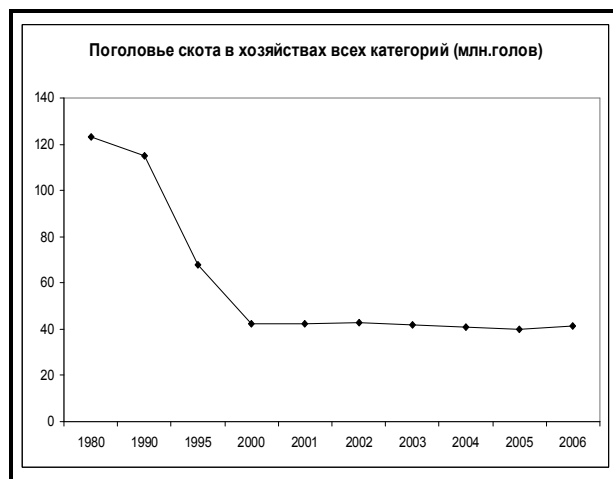


Рис. 26. Динамика поголовья скота за период 1980-2006 гг.

Кроме того, Россия потеряла свою продовольственную безопасность. В нашу страну в обмен на сырьевые ресурсы поставляются некачественные продукты питания. Так, по данным контрольно-инспекционных служб РФ, в 1996 г. из общего объема импортных продуктов питания было забраковано мясных и мясорастительных консервов – 41,0%, мяса птицы – 27,0%, маргарина и майонеза – 49,0%, виноградного и плодово-ягодного вина – 46,0% и т.д. [48].

Общеизвестны факты ввоза в страну генетически модифицированной продукции (продовольствие, сырье, корма и премиксы для сельскохозяйственных и т.д.) с нарушением правовых регламентов и норм.

Завозу некачественной и даже опасной для здоровья продукции из стран дальнего и ближнего зарубежья способствует отсутствие жесткого таможенного контроля на внешних границах СНГ, несовершенство системы сертификации, малоэффективная деятельность контрольно-инспекционных служб, в первую очередь, таких, как Государственная хлебная инспекция, Государственный ветеринарный надзор, Государственная инспекция по карантину растений.

Низкое качество продуктов питания, неплатежеспособность многих россиян приводят к тому, что в стране резко увеличилось количество больных людей (по данным Госкомстата РФ, свыше 20% всех жителей страны составляют группы населения с признаками белково-калорийной недостаточности) и вследствие этого – смертность населения.

Так, если в 1992 г. естественная убыль населения составляла 207,0 тыс. чел., то уже в 1996 г. – 824,5 тыс. чел. В 1994-1997 гг. только сельское население России сократилось на 382 тыс. чел.

Все эти обстоятельства заставляют органы государственной власти РФ кардинально пересмотреть отношение к проблеме питания своих граждан. В своей политике обеспечения продовольственной безопасности Россия должна исходить из положений Римской декларации о всемирной продовольственной безопасности, одобренной на Всемирной встрече на высшем уровне по проблемам продовольствия в ноябре 1996 г. Как известно, в Римской декларации главы подавляющего большинства правительств и государств мира подтвердили «право каждого на доступ к безопасным для здоровья и полноценным продуктам питания, в

соответствии с правом на адекватное питание и основным правом каждого на свободу от голода».

Для России с ее огромными плодородными земельными ресурсами обеспечение продовольствием населения страны должно стать приоритетной стратегической задачей. Ее решение возможно лишь при условии стабильного развития аграрного сектора.

Как уже ранее отмечалось, основным тормозом в развитии предприятий АПК является несоблюдение закона стоимости – неэквивалентный обмен между товаропроизводителями.

Такая ситуация возникла из-за нарушения межхозяйственных связей при переходе к рыночной экономике, которая привела к диспаритету цен на сельскохозяйственную продукцию, технику и механизмы для села.

В этой связи одним из важных элементов эффективного развития сельскохозяйственных предприятий является разработка научно обоснованной методики ценообразования на продукцию сельского хозяйства.

При принятии решения об установлении той или иной цены следует проанализировать массу различных показателей, учитывать спрос покупателей (предложение конкурентов) и разработать не противоречащий действующему законодательству механизм ценообразования, посредством реализации которого продавец получит желаемый результат в соответствии со своими целями и задачами (рис. 27).

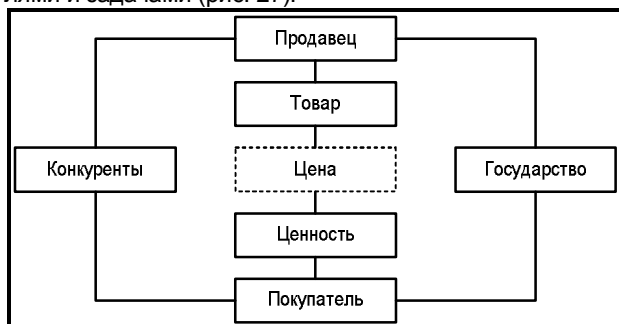


Рис. 27. Взаимосвязь субъектов, объекта и предмета механизма ценообразования

В центре внимания всех субъектов механизма ценообразования всегда остается цена. Полное понимание сущности и важности такой сложной фундаментальной экономической категории, как цена, является основополагающим при разработке механизма ценообразования. Внешним проявлением внутреннего содержания цены являются ее функции. Они отражают сущность цены, ее роль в экономике, место среди других экономических категорий и взаимосвязь с этими категориями.

Методология механизма ценообразования [17] включает в себя следующее:

1. Политика цен – общие цели, которые продавец собирается достичь с помощью реализации товара по установленным ценам.
2. Стратегия ценообразования – это согласованный общий план действий из совокупности наиболее важных решений, благодаря которым политика цен реализуется на практике.

Практическое воплощение политика цен находит в стратегии ценообразования, при выборе которой продавец должен учитывать множество внешних и внутренних факторов, определяющих механизм ценообразования.

Исследования показывают, что чем точнее будет информация и детальней проведен анализ факторов в

совокупности, тем эффективней и с наименьшими рисками обеспечивается выбор стратегии ценообразования. Также свой отпечаток накладывает динамическая составляющая развития экономических процессов. Другими словами, стратегия ценообразования должна находиться под постоянным мониторингом с целью оперативного реагирования на малейшие изменения и отклонения в данных факторах. При формировании стратегии ценообразования каждый продавец должен исходить из своей специфики хозяйствования и индивидуальных возможностей, поэтому данный перечень определяющих факторов может и должен быть расширен по усмотрению продавца.

Алгоритм формирования стратегии ценообразования (рис. 28) заключается в следующем.

1. Получение информации по факторам, определяющим механизм ценообразования, всеми имеющимися у продавца способами, не противоречащими действующему законодательству.
2. Стратегический анализ полученной информации на следующих уровнях:
 - на макроэкономическом уровне, так называемом, макроуровне в рамках государства и внешнеэкономических связей;
 - на региональном (зональном, сегментном) уровне, так называемом мезоуровне;
 - на уровне продавца, так называемом микроуровне.
3. Непосредственно утверждение согласованного общего плана действий на долгосрочную перспективу из совокупности наиболее важных решений в соответствии с задачами политики цен, то есть формирование стратегии ценообразования.

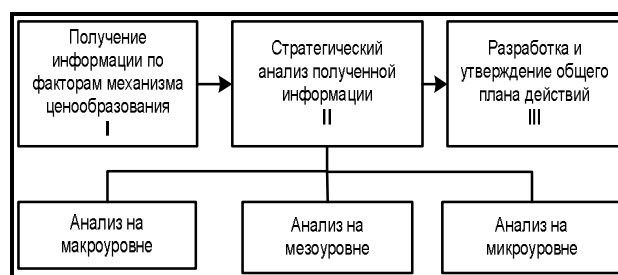


Рис. 28. Алгоритм формирования стратегии ценообразования

Охарактеризовать базовые направления стратегии ценообразования продавца в теоретическом аспекте можно в трех вариантах.

1. Цена устанавливается ниже экономической ценности товара, то есть соотношение цены P к ценности C меньше единицы ($P / C < 1$).
2. Цена устанавливается на уровне экономической ценности товара, то есть соотношение цены P к ценности C равна единице ($P / C = 1$).
3. Цена устанавливается выше экономической ценности товара, то есть соотношение цены P к ценности C больше единицы ($P / C > 1$).

Однако понятие ценности товара достаточно субъективно, оно зависит от восприятия конкретного индивидуума.

Однозначно при формировании стратегии ценообразования для прочих товаров свой весомый отпечаток накладывает конкурентная среда, поэтому объективно актуально с развитием рыночных отношений сочетание ориентаций и на покупателя, и на конкурентов.

Среди важнейших принципов ценообразования выделяют следующие.

1. Принцип обоснованности, который состоит в необходимости анализа и учета в ценообразовании рыночных факторов и объективных экономических законов развития рыночной экономики (закон стоимости, закон спроса и предложения).
2. Принцип единства обеспечивает единую методику расчета цен для определенного вида товара соответствующую условиям реализации.
3. Принцип целенаправленности состоит в четком определении приоритетных экономических и социальных задач и проблем, которые должны решаться с помощью цен.
4. Принцип контроля имеет целью проверку правильности применения установленных законодательством общих для всех продавцов правил ценообразования и реализуется, в частности, при государственном регулировании цен.
5. Принцип непрерывности процесса ценообразования проявляется в постоянной необходимости формирования цены на товар в кругообороте экономических процессов, например, протекающих по схеме «товар – деньги – товар».

Применяемые в современной практике ценообразования методы расчета цен в той или иной степени базируются на экономическом функционировании субъектов механизма ценообразования, с одной стороны, а с дру-

гой – на оценке расходов продавца и требованиях покупателя, предъявляемых к качеству / полезности товара. Методы могут быть разделены на четыре основные группы, в зависимости от того, на что в большей степени ориентируется фирма-производитель или продавец при выборе того или иного метода (рис. 29):

- на издержки производства – затратные методы;
- на конъюнктуру рынка – рыночные методы;
- на нормативы затрат на технико-экономический параметр продукции – эконометрические (параметрические) методы;
- без выбора – административные.

Затратные методы ценообразования основываются на расходах продавца. Затратные методы позволяет оценить долю расходов в цене каждого товара и делает расчет цен точным с большей степенью вероятности, так как при этом продавцу легче спрогнозировать свои показатели расходов. Поэтому практически каждый продавец в той или иной степени использует эти методы в своей практике при формировании механизма ценообразования.

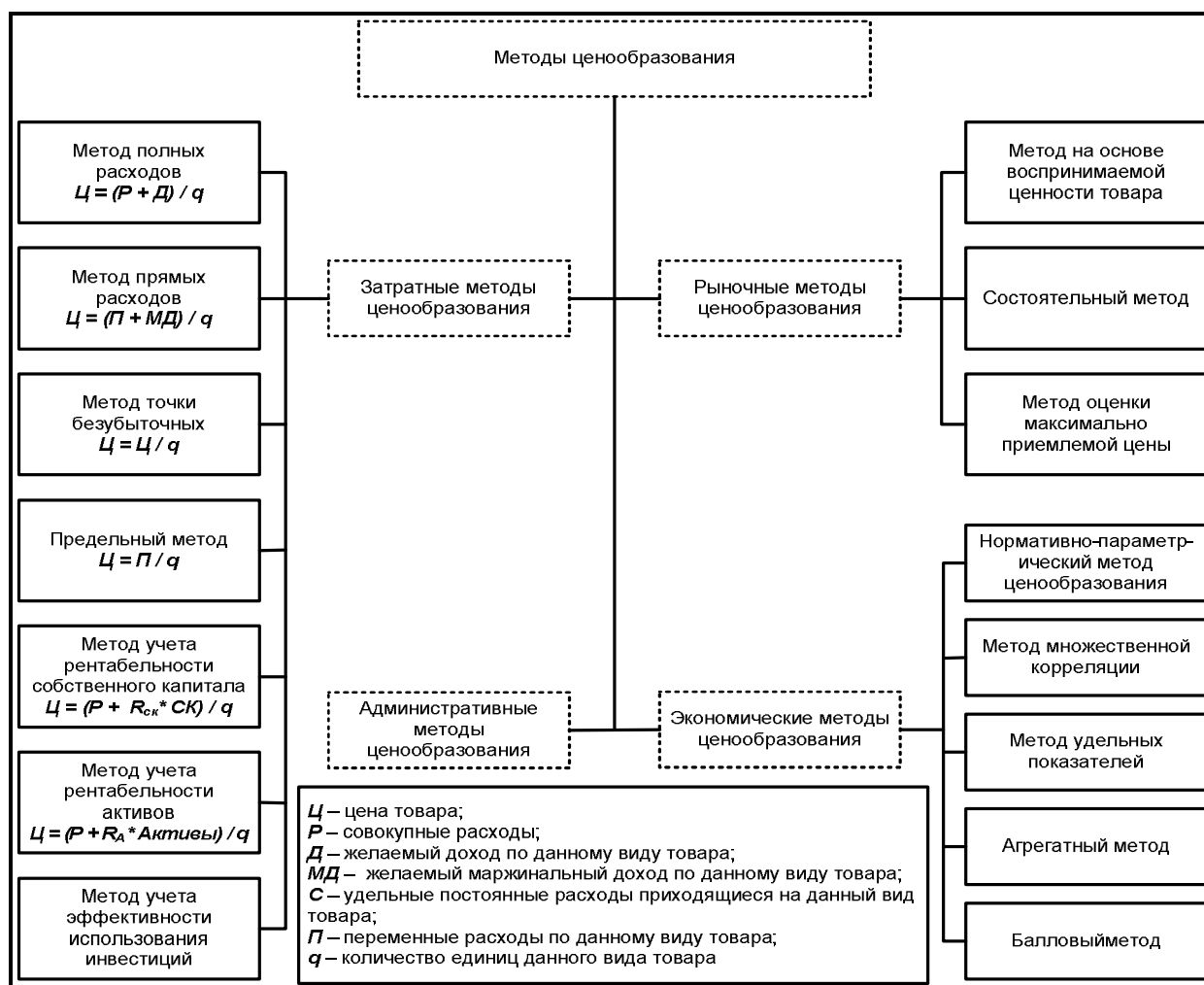


Рис. 29. Классификация методов ценообразования

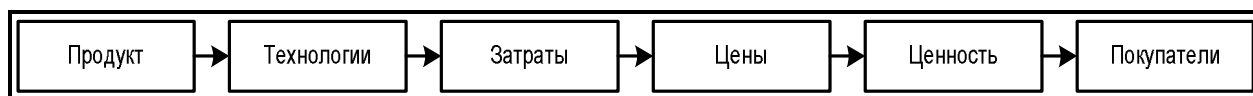


Рис. 30. Схема формирования цены затратными методами

Точность расчета базовой цены с помощью затратных методов ценообразования обеспечивается возможностью максимально точного вычленения постоянных расходов из общей суммы расходов продавца, а также правильной оценкой учета запаса ресурсов.

Для целей ценообразования в управленческом учете наиболее реально отражающим расходы продавца является метод учета затрат ресурсов НИФО (NIFO – next-in, first-out) – оценка ресурсов по цене, которую придется заплатить в будущем за восполнение запаса ресурса, израсходованного в настоящем. Это особенно актуально при больших колебаниях цен на товары (ресурсы) в краткосрочном периоде времени. Однако данными ни бухгалтерского, ни налогового учета продавец в этих целях не сможет воспользоваться, так как такой метод действующим законодательством РФ не предусмотрен, что, несомненно, приведет к дополнительным трудозатратам и расходам при обеспечении учета ресурсов по методу НИФО.

Затратные методы ценообразования предполагают расчет цены продажи продукции путем прибавления к издержкам производства некой определенной величины.

В общем виде модель формирования цены с помощью затратных методов ценообразования можно представить так:

$$\text{Цена товара} = (\text{Совокупные расходы} + \text{Желаемый доход} + \text{Косвенные налоги в цене}) / \text{Объем продаж товара в натуральных единицах измерения}.$$

В цене товара всегда следуют предусматривать дополнительную надбавку в виде косвенных налогов и отчислений в расчете на единицу товара, перечень и величина которых определяются в соответствии с действующим законодательством.

К затратным методам можно отнести следующие методы:

1. метод полных издержек;
2. метод прямых затрат;
3. метод предельных издержек;
4. метод на основе анализа безубыточности;
5. метод учета рентабельности инвестиций;
6. метод надбавки к цене.

Метод формирования цены на основе полных расходов – англ. full cost pricing – (другие определения: метод прямого калькулирования, метод «средние издержки плюс прибыль», метод «издержки (затраты) плюс») предполагает составление калькуляции на конкретный товар или вид (группу) товаров, где учитываются как переменные, так и удельные постоянные расходы. Цена рассчитывается как сумма этих расходов на единицу товара и желаемого дохода на единицу товара, который может быть выражен как в абсолютном значении, так и в относительном – в виде процента рентабельности к расходам. Коэффициент рентабельности (здесь и далее) – это отношение рентабельности в процентах к 100%.

В первом случае модель расчета цены выглядит следующим образом:

$$\text{Цена} = \text{Совокупные расходы на единицу} + \text{Желаемый доход на единицу}.$$

Во втором случае модель выглядит так:

$$\text{Цена} = \text{Совокупные расходы на единицу} * (1 + \text{Коэффициент рентабельности}).$$

Если коэффициент рентабельности принять за единицу и более, то проявится смысл метода ценообра-

зования, который экономисты называют методом определения цены товара на основе анализа максимального пика убытков и прибылей. При этом методе желаемый доход тождественен совокупным расходам данного вида товара, скорректированным на коэффициент преимущества.

К преимуществам метода формирования цены на основе полных расходов относится то, что этот метод позволяет прогнозировать цену на перспективу и учитывает все расходы, позволяя продавцу спланировать коммерческую выгоду от хозяйственной деятельности.

Недостатком метода полных расходов является сложность определения уровня желаемого дохода на единицу, поскольку нет регламентированного точного способа или формы ее расчета, что объясняется разнообразием экономических ситуаций и специфики хозяйственной деятельности продавца. Однако этим недостатком обладают все затратные методы ценообразования, при расчете цены по которым используется дополнительная надбавка в виде желаемого дохода на единицу товара.

Преимущество метода формирования цены на основе переменных расходов (англ. direct cost pricing) заключается в отсутствии необходимости рассчитывать удельные постоянные расходы на единицу товара, что, без сомнений, трудозатратно и актуально для продавцов с большим ассортиментом товаров или в случае затруднительного вычленения постоянных расходов из общего объема. Этот метод учитывает только переменные расходы и объем дохода, в том числе покрывающий постоянные расходы. В экономической литературе встречаются другие определения этого метода:

- метод валовой прибыли;
- метод минимальных издержек;
- метод прямых затрат;
- метод стоимостного изготовления;
- метод сокращенных затрат.

Желаемый объем дохода представляет собой маржинальный доход, равный сумме непосредственно самого дохода (прибыли) и постоянных расходов. Маржинальный доход может быть выражен как в абсолютном значении, так и в относительном – в виде процента рентабельности к переменным расходам.

В случае использования маржинального дохода в абсолютном значении модель расчета цены выглядит следующим образом:

$$\text{Цена} = \text{Переменные расходы на единицу} + \text{Маржинальный доход на единицу}.$$

Во втором случае, когда маржинальный доход выражен в относительном виде, модель выглядит так:

$$\text{Цена} = \text{Переменные расходы на единицу} * (1 + \text{Коэффициент рентабельности}).$$

Данный метод менее гибко позволяет реагировать на конъюнктуру рынка в части понижения цены в некоторых случаях, чем метод, основанный на оценке точки безубыточности, который не предполагает какого-либо дохода в виде надбавки к совокупным расходам. Цена товара равна общим расходам на единицу товара, то есть совокупный объем продаж покрывает только общие расходы – нет прибыли, но нет и убытков. Для определения точки безубыточности применяют такие методы, как математический, метод маржинального дохода и графический. Как правило, более наглядно представить действие этого метода можно с помощью графика зависимости переменных расходов и валово-

ние возможной минимальной цены товара с последующим сопоставлением цен, полученных при рыночных или эконометрических методах ценообразования. Если по результатам анализа будет установлено, что минимальная цена не обеспечит при заданном уровне экономической ценности (качества) товара необходимый покупательский спрос, то эффективность использования инвестиций. Цена товара, согласно этому методу, определяется как сумма следующих показателей в расчете на единицу:

- цена инвестиционных ресурсов;
- дополнительная необходимая надбавка к цене товара, обеспечивающая возвратность инвестиционных ресурсов согласно условиям договора;
- упущенная выгода от размещения инвестиционных ресурсов в проектах, гарантирующих минимальный доход;
- общие расходы на производство и реализацию данного вида товара.

Экономисты среди прочих затратных методов ценообразования выделяют метод целевого ценообразования (англ. target return pricing, другие названия – метод надбавок к цене, метод определения целевой цены или определения цены в соответствии с целевой прибылью). Однако данный метод базируется на рассмотренных выше затратных методах ценообразования. Ставится зависимость цены от объема продаж, который обеспечивает получение намеченного дохода, что только более конкретизирует значение желаемого дохода, используемого в моделях методов формирования цены на основе полных расходов и на основе переменных расходов.

В общем виде условия применения затратных методов ценообразования при определении цены как окончательной заключаются в следующем:

- существует низкая эластичность спроса по цене, то есть цена не является основным фактором, определяющим решение покупателя приобрести именно данный товар;
- товар обладает особой экономической ценностью или не имеет аналогов, то есть уникален (новый, опытный образец, товар, производимый на заказ);
- товар реализуется на рынке с традициями затратного ценообразования или неценовой конкуренцией;
- совокупные расходы на производство и реализацию товара стабильны или незначительно изменяются во времени.

К индивидуальным преимуществам затратных методов ценообразования можно добавить и общие, присущие всем этим методам:

- информация о расходах подтверждается данными бухгалтерского учета и первичными документами;
- обеспечивается справедливость по отношению к покупателям. Цена экономически обоснована и не носит в себе «грабительский эффект» при условии справедливой нормы дохода продавца, обеспечивающий его воспроизводственный процесс.

Однако в рыночных условиях хозяйствования недостатком затратных методов ценообразования является их фокусирование на внутренних факторах, определяющих механизм ценообразования. Не принимаются во внимание внешние факторы и, прежде всего, потребительские свойства товара и его заменителей, покупательский спрос на товар.

Основным требованием точного определения цены в условиях затратного ценообразования является умственное и грамотное обоснование величины желаемого дохода в составе цены товара и создание совершенной системы учета расходов, что, в общем, является нормальным требованием для успешного функциони-

рования любого продавца независимо от методов ценообразования.

В большинстве своем затратные методы формирования цены используются для формирования базовой (основной) цены товара, которая служит отправной точкой для определения конечной цены (цены сделки) с использованием в дальнейшем приемов и инструментов тактики ценообразования, а также скорректированных в соответствии с принятой стратегией ценообразования на тот или иной товар.

В эпоху социализма, чтобы поддержать предприятия АПК, государство использовало особые подходы к ценообразованию сельскохозяйственной продукции, которые, по мнению автора, заслуживают внимания [31].

Первое основное назначение цен на сельскохозяйственную продукцию в том, чтобы в стоимостной, денежной форме отразить затраты общественно необходимого труда.

Цены следует устанавливать, ориентируясь на худшие условия производства, на таком уровне, чтобы они обеспечивали возмещение издержек и получение соответствующей рентабельности в соответствии с намеченными темпами расширенного воспроизводства и повышения материального благосостояния работников. Основа ценообразования – заданный уровень рентабельности:

$$N_p = \frac{m'}{c + u} * 100 = \frac{\sum ТП [Ц - (c + u)] / \sum ТП Ц - (c + u) + 100 = \frac{ц - (c + u)}{c + u} * 100,$$

где

N_p – уровень рентабельности, %;

m' – прибыль;

$\sum ТП$ – объем реализованной продукции;

$Ц$ – средняя цена реализации 1 ц продукции;

$c + v$ – себестоимость 1 ц реализованной продукции.

$$N_n = \frac{m'}{\Phi_{oc} + \Phi_{об}} * 100,$$

где

N_n – норма прибыли;

Φ_{oc} – среднегодовая стоимость основных средств (фондов);

$\Phi_{об}$ – среднегодовая стоимость оборотных средств (фондов).

Проведенные исследования того времени показывали, что для обеспечения прироста производства сельскохозяйственной продукции ежегодно на 4% уровень рентабельности должен составлять около 30-40%, а норма прибыли – 8-10%.

Экономически обоснованную цену $Ц$ можно представить в виде следующей формулы:

$$Ц = c + v + m', \quad (4)$$

где

$c + v$ – себестоимость продукции;

m' – прибыль, остающаяся в распоряжении хозяйств.

Государство осуществляло дифференциацию на одну и ту же продукцию для предприятий, расположенных в зонах с разными естественными условиями, то есть достигалось выравнивание экономических условий хозяйствования.

Система цен для каждой зоны разрабатывалась так, чтобы в большей мере поощрять хозяйства к произ-

водству той продукции, для возделывания которой в данной зоне имелись наиболее благоприятные природные и экономические условия.

Важнейшим принципом в ценообразовании того времени являлось стимулирование улучшения качества продукции. Экономическая сущность его состоит в том, чтобы возместить закупочными ценами дополнительные расходы на производство продукции повышенного качества, а также стимулировать увеличение ее объема. Надбавки к закупочным ценам за реализацию продукции повышенного качества выплачивались за семена особо ценных сортов зерновых и масличных культур, хлопчатника, льна, картофеля, сахарной свеклы, крупного рогатого скота и др.

Закупочные цены на некоторые виды продукции устанавливались с учетом сроков реализации (ранний картофель и овощи, фрукты, ягоды и т.д.). Это было связано с разным уровнем затрат на производство и хранение однородной продукции.

Важное экономическое значение имело устранение сезонности в производстве продукции животноводства:

- молока;
- свинины;
- мяса птицы;
- яиц и др.

Важное экономическое значение имело устранение сезонности в производстве продукции животноводства. Для смягчения сезонности в производстве государство считало целесообразным предпринимать внутригодовую дифференциацию закупочных цен на молоко и прирост животных.

Важным принципом ценообразования является, по мнению специалистов того времени, отражение в цене полезности или потребительной стоимости продукции.

Полезность сельскохозяйственной продукции любого вида определяется совокупностью ее свойств:

- питательной ценностью;
- внешним видом;
- вкусовыми, сырьевыми достоинствами;
- выгодностью использования и т.д.

Большое экономическое и политическое значение имеет правильное соотношение цен на сельскохозяйственную продукцию и приобретаемые сельхозпроизводителями промышленные товары – технику, оборудование, строительные материалы, запасные части, топливо, удобрения, а также на производственные услуги для сельского хозяйства.

Справедливая для сельхозпроизводителей система цен, которая обеспечивала паритетность сельского хозяйства к другим отраслям, была разрушена в 1992 г., с началом реформирования российской экономики.

При формировании закупочных и розничных цен на сельскохозяйственную продукцию сегодня, по мнению автора, следует взять за основу важнейшие принципы, которые эффективно работали в свое время:

- основа ценообразования – заданный уровень рентабельности и нормы прибыли;
- стимулирование улучшения качества продукции;
- отражение в цене полезности или потребительной стоимости продукции;
- обеспечение эквивалентного соотношения цен на сельскохозяйственную продукцию и приобретаемые сельхозпроизводителями промышленные товары;
- страхование рисков производства.

На современном этапе развития российского бухгалтерского учета для хозяйствующих субъектов преду-

смотрена некоторая вариативность в способах и методах ведения учета [23]. Применительно к оценке готовой продукции сельского хозяйства это выражается в том, что в текущем учете она может отражаться:

- по фактической производственной (полной и неполной) себестоимости;
- по плановой (нормативной) производственной (полной и неполной) себестоимости;
- по справедливой стоимости (в случае перехода на МФСО или внесения соответствующих изменений в нормативные документы).

В настоящее время наиболее часто применяются следующие способы оценки готовой продукции:

- по фактической себестоимости. В сельском хозяйстве способ используется сравнительно редко и только в тех случаях, когда возможно первоначальное определение фактического уровня затрат, что нехарактерно для рассматриваемой отрасли ввиду ярко выраженной сезонности производства;
- по плановой (нормативной) себестоимости (по учетным ценам). Способ применяется при невозможности первоначального определения фактической суммы затрат на производство или в целях управления организацией; достоинство данного способа оценки заключается в обеспечении единства оценки в планировании и учете.

Очевидно, что в организациях агропромышленного комплекса зачастую применяется именно второй способ оценки готовой продукции, так как определить фактические производственные затраты в течение года, как правило, не представляется возможным. Учитывая особенности сельскохозяйственных организаций, это означает необходимость составления большого объема расчетов в связи с широким ассортиментом производимой продукции, характеризующейся различной рентабельностью. Организация при оценке готовой продукции по учетным ценам гарантированно получает в итоге дополнительный объем работ по корректировке стоимостной оценки готовой продукции. Конечно же, способ достаточно трудоемок, к тому же корректировка может осуществляться только по окончании отчетного периода, в течение которого постоянно происходит движение продукции (ее поступление, отгрузка и продажа), которую необходимо оценивать при принятии к учету и списании. В данных условиях практическую ценность представляют рыночно ориентированные методы оценки готовой продукции, одним из которых является определение справедливой стоимости готовой продукции.

Термин «справедливая стоимость» впервые появился в бухгалтерском учете в начале 90-х годов XX века, когда Комитетом по стандартам бухгалтерского учета США (FASB) были выпущены стандарты, регламентирующие правила раскрытия информации о финансовых инструментах, в том числе производных финансовых инструментах. Аналогичные тенденции наблюдались и в развитии международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО). МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» использует справедливую стоимость при учете практически всех финансовых инструментов в портфеле компании. А в МСФО 40 «Инвестиционная собственность» (2000 г.) учет по справедливой стоимости используется применительно к инвестиционной собственности уже в качестве основного, а не альтернативного подхода. Как видно из приведенной краткой ретроспективы, наиболее рыночно ориентированные системы бухгалтерских стандартов – МСФО и US GAAP – нацелены на расширение использования справедливой стоимости как категории учета, а не только раскрытия информации.

Ранее в системе бухгалтерского учета и отчетности приоритет принадлежал учету активов по «исторической» (т.е. первоначальной) стоимости. Однако для подавляющего числа фактических и потенциальных контрагентов экономических субъектов более важной и значимой является информация о текущей реальной стоимости отдельных активов и организации в целом. Игнорировать данный факт и продолжать поддерживать концепцию учета на принципах оценки по первоначальной стоимости вряд ли представляется разумным. Поэтому вполне объективны тенденции увеличения в конце XX в. числа сторонников постановки учета активов по справедливой стоимости и закрепления соответствующей методики учета и оценки активов в ряде национальных и международных стандартов по учету и финансовой отчетности.

Наиболее четкое и полное определение справедливой стоимости приведено в МСФО, согласно которым справедливая стоимость – это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, не зависими друг от друга сторонами. Таким образом, для того чтобы иметь практическую возможность определить справедливую стоимость, необходима информация о сделке с аналогичным активом, в которой соблюдались бы следующие условия:

- сделка совершается между несвязанными сторонами;
- у сторон имеется информация об условиях;
- сделка не является вынужденной.

В соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» в период с момента первоначального признания биологических активов и вплоть до начала сбора сельскохозяйственной продукции их оценка проводится по справедливой стоимости (за вычетом определенных расчетным путем бытовых расходов), за исключением тех случаев, когда в момент первоначального признания справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности. Расчет предполагаемой величины бытовых расходов при этом целесообразно осуществлять посредством методов бюджетного планирования.

Практическая реализация данного предложения неизбежно встретит на своем пути ряд сложностей и противоречий, обусловленных рядом внешних и внутренних факторов. Наиболее трудоемкой задачей, по нашему мнению, является определение справедливой стоимости при отсутствии активного рынка, что типично при продаже продукции АПК в РФ. Активный рынок сбыта продукции отсутствует, и сделки заключаются непосредственно между двумя контрагентами по договоренности. Цены подобных сделок обычно представляют собой закрытую информацию и не могут являться ориентиром при определении справедливой стоимости. В данном случае величину ее рекомендуется определять расчетным путем, в частности, методом дисконтированных денежных потоков, предлагаемым к использованию МСФО 41. Этот метод весьма распространен в условиях развитой рыночной экономики, однако в условиях нестабильного уровня инфляции не всегда применим из-за затрудненного выбора адекватной процентной ставки.

Одним из интересных вариантов, по мнению автора, является методика, предложенная Л.И. Хорунжием [23].

Учитывая специфику сельского хозяйства, можно предложить методику определения справедливой стои-

мости готовой продукции, основанную на применении метода дисконтированных денежных потоков и модели Гордона. Это во многом обусловлено сезонным характером сельскохозяйственного производства, так как в соответствии с данным методом возможно осуществить анализ-прогноз будущих потоков денежных поступлений в разрезе их структуры, величины, времени, частоты, а также определить ставки, по которым необходимо определить будущую стоимость. Сущность метода заключается в определении стоимости будущих денежных потоков на дату оценки посредством использования ставки дисконтирования.

С математической точки зрения ставка дисконтирования – это процентная ставка, используемая для пересчета будущих потоков доходов в единую величину текущей (сегодняшней) стоимости. В зависимости от специфики деятельности организации и перспектив ее развития может использоваться один из следующих способов расчета ставки дисконтирования:

- метод расчета по ликвидационной стоимости – применяется в том случае, если в обозримом будущем ожидается банкротство организации с последующей продажей всех активов. Очевидно, что данное положение в корне противоречит самой концепции справедливой стоимости, базирующейся на допущении непрерывности деятельности организации, следовательно, применение данного метода для расчета ставки дисконтирования недопустимо;
- модель средневзвешенной стоимости капитала (WACC – weighted average cost capital) – используется при прогнозировании отдачи небольших инвестиционных проектов;
- метод кумулятивного построения (CAMP – capital asset pricing model) – позволяет определить ставку дисконтирования для оценки всего бизнеса в целом, а также отдельных активов и обязательств.

После определения ставки дисконтирования расчет осуществляется по модели Гордона, в соответствии с которой будущая стоимость денежных потоков исчисляется с помощью коэффициента капитализации, представляющего собой разницу между ставкой дисконтирования и долгосрочными темпами роста оцениваемого показателя (в данном случае – выручки от продажи). При отсутствии темпов роста коэффициент капитализации равен ставке дисконтирования. Допущением модели является то, что она основана на прогнозе получения стабильных доходов в перспективе.

1. В качестве безрисковой ставки дохода на капитал в мировой практике используется обычно ставка дохода по долгосрочным государственным долговым обязательствам. В примере в качестве ставки использована ставка рефинансирования Банка России, составляющая в настоящее время 11,5%.
2. Средняя надбавка в зависимости от объема производства в международной практике варьируется в диапазоне от 0 до 6 и находится в обратной зависимости от этого объема. Если по сравнению с организациями-аналогами, работающими в АПК, оцениваемая организация характеризуется достаточно большим объемом производства, то в перспективе она может иметь больший уровень доходности, а следовательно, для нее требуется менее высокая надбавка для оценки альтернативных издержек.
3. Средний темп прироста выручки определяется на основе ретроспективного анализа данных о деятельности организации и построения динамического ряда. Аналогично темпу прироста выручки определяется и прогнозируемая выручка от продаж (V_{t+1}).

Расчет справедливой стоимости в соответствии с моделью Гордона производится по формуле:

$$S = V_{t+1} / (K - g),$$

где

V_{t+1} – прогнозируемая выручка от реализации готовой продукции в планируемом периоде, руб.;

K – ставка дисконтирования, %;

g – средний темп роста выручки от реализации, %.

Предложенный метод имеет свои преимущества, поскольку, во-первых, до сих пор не существует альтернативной методики расчета и, во-вторых, определение справедливой стоимости и расчет ставки дисконтирования осуществляются в системе управленческого учета, для которого в целом характерна сильная зависимость от человеческого фактора.

Проанализировав существующие в практике методы ценообразования, автор считает, что наиболее оптимальным для агрохолдингов является метод целевой рентабельности, в основе которой лежит заданная норма инвестиций в активы.

Расчет цены в этом случае происходит по следующей схеме.

- Определяется справедливая стоимость инвестированного в активы капитала.
- На основе коэффициента доходности инвестиций в активы компании ROI (не менее средней ставки рефинансирования) рассчитывается планируемая прибыль $Пп$.
- Исходя из бюджетов производства, объема планируемых инвестиций, предполагаемой урожайности определяют минимально возможный объем производства Q_{min} .

Используя информацию о полной нормативной себестоимости единицы продукции $Сп$ продукции рассчитывается наценка:

$$\text{Наценка} = Пп / Q_{min} * Сп;$$

$$\text{Цена} = Сп + \text{Наценка}.$$

Можно рассчитать наценку, используя переменную $СПЕРн$ и производственную $СПРн$ себестоимость единицы продукции. Наценка в этом случае рассчитывается таким образом:

$$\text{Наценка} = (Пп + \text{Постоянные затраты}) / Q_{min} * СПЕРн;$$

$$\text{Цена} = СПЕРн + \text{Наценка}.$$

$$\text{Наценка} = (Пп + \text{Непроизводственные затраты}) / Q_{min} * СПРн;$$

$$\text{Цена} = СПРн + \text{Наценка}.$$

Как уже подчеркивалось ранее, наценка должна быть достаточной для компенсации как себестоимости производства, так и части затрат, не участвовавших в формировании базиса цены, а также в достаточной степени гарантировать обслуживание инвестиций и обеспечивать возможность дальнейшего развития бизнеса в долгосрочной перспективе.

Для большей эффективности методики, предложенной автором, государство должно обеспечивать основные принципы ценообразования сельскохозяйственного производства, такие как стимулирование улучшения качества и ценности продукции, эквивалентное соотношение цен на сельскохозяйственную продукцию и приобретаемые сельхозпроизводителями промышленные товары, страхование рисков производства.

Но чтобы деньги сельхозпроизводителя и государства не пропали даром, необходимо Министерством экономики и сельского хозяйства планировать минимальные объемы производства каждого вида продукции для госзакупок с целью обеспечения продовольственной безопасности.

Объемы производства, кроме объемов, необходимых для госзакупок, должны уже планировать сами

производители, заключая договора с потребителями сельхозпродукции.

В идеале, каждая перерабатывающая отрасль заблаговременно, до начала сева, должна заявить о потребностях зерна в новом сезоне, обосновав эту цифру наличием перерабатывающих мощностей.

Методы регулирования рынка сельхозпродукции государством сегодня крайне не эффективны. Анонимность, бессистемность и непрозрачность интервенций на ценообразование рынка сельскохозяйственной продукции говорит о том, что они проводились не для аграриев и не в их интересах.

Стоит отметить, что сегодняшняя ставка банковского процента на кредиты для российских сельхозпроизводителей очень высока по сравнению с мировыми экономически развитыми аграрными зонами.

Очевидно, что государство должно взять на себя решение таких задач, как:

- планирование госзакупок;
- законность и открытость интервенций на рынок сельхозпродукции;
- кредитование сельхозпроизводителей по выгодной для производителя ставке.

Отчетность – это система взаимосвязанных оценочных показателей за истекший период, характеризующих условия и результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия или составляющих его элементов:

- направлений бизнеса;
- проектов;
- структурных подразделений;
- работников и т.д.

Составление отчетности – завершающая стадия учетного процесса в управленческом учете, поэтому она включает обобщающие итоговые результаты отчетного периода после соответствующей обработки данных.

Схема генерации управленческой отчетности показана на рис. 32.

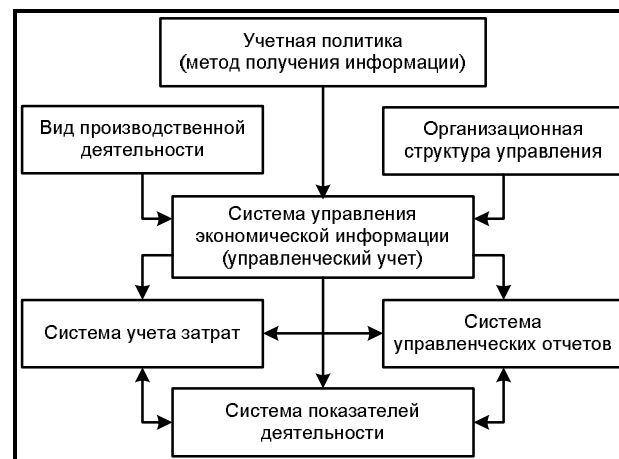


Рис. 32. Схема генерации управленческой отчетности

Управленческая отчетность отличается тем, что может содержать как количественные, так и качественные параметры, выраженные как в стоимостном, так и в натуральном значениях. При этом важно знать, что отчетные данные не могут отражать итогов хозяйственных операций, которых не было в текущих записях управленческого учета. Схематично методология управленческой отчетности (авторская трактовка) представлена на рис. 33.



Рис. 33. Методология управленческой отчетности

Управленческая отчетность российских компаний, как правило, составляется на основе МСФО, ГААП или российских бухгалтерских стандартов, стандартов управленческого учета. Главные отличия управленческой отчетности от бухгалтерской, по мнению автора, заключаются в степени детализации (в управленческой отчетности представлена более подробная аналитическая информация), способах группировки данных (в управленческой отчетности данные могут группироваться по принципам, отличным от бухгалтерских) и в степени точности информации (в некоторых случаях, особенно в оперативных управленческих отчетах, допускаются определенная погрешность и использование приблизительных данных).

Цель внутренней управленческой отчетности, включающей детализированные сведения о предприятии – удовлетворение информационных потребностей менеджеров и руководителей для анализа и принятия решений в сфере оценки и контроля, прогнозирования и планирования, т.е. обеспечение предоставления потребителям информации нужных им сведений. Практически это означает необходимость создания единого информационного пространства (информационной системы), способного обеспечить сбор и структурирование всех первичных данных, а также формирование сводных и консолидированных отчетов, получатель которых имеет возможность проследить источник происхождения данных до первичного документа.

Единое информационное пространство достаточно легко может быть реализовано внутри организации. Более серьезные трудности возникают при создании единого информационного пространства, объединяющего несколько организаций, например, инвестора и ряд объектов инвестирования или холдинговой структуры. Однако без создания такого пространства (или,

как минимум, единой системы отчетности) вышестоящая организация не может быть уверена в достоверности получаемой ею информации.

Существует ряд принципов, в соответствии с которыми формируются и предоставляются внутренние отчеты. Наиболее значимы из них, по мнению автора, следующие:

- «иерархичность» отчетности (принцип многоступенчатой отчетности по уровням управления);
- адресность и конкретность отчета;
- отчет должен содержать оперативную информацию, полезную для принятия управленческих решений;
- отчет не должен быть перегружен, информация в отчете должна быть систематизирована;
- затраты на подготовку внутренней отчетности не должны превышать экономического эффекта от ее использования (принцип экономичности);
- сопоставимость данных;
- стандартизация терминологии и понятий, используемых в отчетах;
- отчет должен быть аналитичен и конкретен, то есть он должен облегчать принятие решений.

Принцип иерархичности отчетности подразумевает уменьшение детализированности отчетов по мере уменьшения ранга руководителя, которому они представляются. Суть такого подхода, называемого «управлением по исключениям», заключается в том, что руководителю более высокого уровня управления нет необходимости проверять подробности отчетов, составленных на более низком иерархическом уровне, до тех пор, пока не возникнет какая-либо управленческая проблема. Автором предлагается следующая иерархия детализации отчетов (рис. 34).

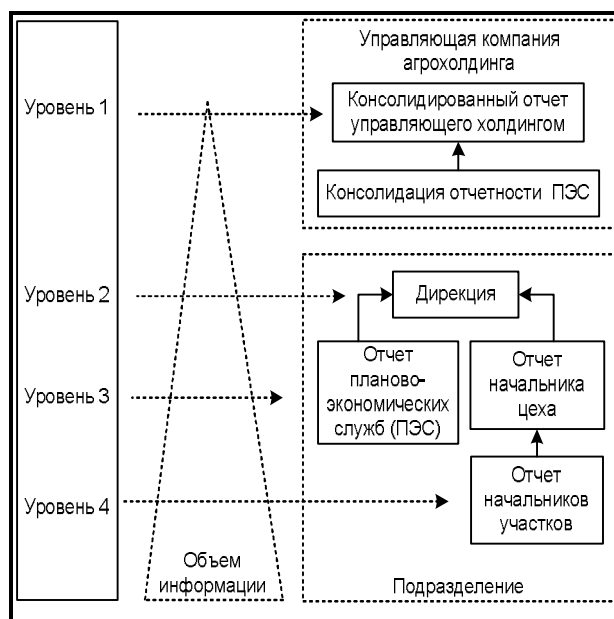


Рис. 34. Иерархия управленческой отчетности агрохолдинга

Необходимо также учитывать, что управленческая отчетность должна быть адресна и конкретна, то есть поступать именно тому управляющему, который отвечает за данный участок хозяйственной деятельности, и в ней должна быть представлена только та информация, которая способствует принятию управленческих решений на конкретных направлениях деятельности. Избыточная информация возлагает на управляющего

дополнительную работу по ее сортировке и поиску данных, необходимых для управления.

Принцип оперативности и своевременности представления отчетности предполагает, что оптимальная частота представления отчетности является производной от назначения информации и возможности принятия решений, то есть от факторов, определяющих использование отчетов в управлении.

Стандартизация связана с отработкой четкой терминологии и понятий, используемых в отчетности, разработкой единой системы символов и обозначений.

Для реализации последнего принципа необходимо:

- дополнять фактические показатели плановыми, а также данными предшествующих периодов. Такой отчет позволяет видеть развитие событий во времени, их динамику, а также выявлять существенные отклонения от плана для последующей «работы» с ними (выявление причин отклонений, виновников, принятие соответствующих решений);
- дополнять отчетные формы текстовыми пояснениями (например, о причинах отклонений);
- осуществлять классификацию информации в отчетных формах (например, в порядке возрастания или убывания показателей, благоприятные / неблагоприятные изменения и т.п.);
- осуществлять расчет соответствующих аналитических показателей, например, маржинального дохода, рентабельности, безубыточности, отклонений в натуральных единицах и процентах и т.д.

Поскольку одна из главных задач постановки управленческого учета – удовлетворение информационных потребностей менеджеров различных уровней управления, весьма важным является перечень и содержание разработанных форм управленческой (внутренней) отчетности.

При разработке методики составления и обработки отчетности требуется взвешенный подход в отношении сроков подачи управленческой отчетности, количества представляемых данных, их формата.

Однако может возникнуть ситуация, когда владельцу компании или генеральному директору понадобится хотя бы приблизительная отчетность до окончания отчетного периода. В этом случае можно использовать имитационные модели бизнеса, с использованием которых несложно составить и долгосрочные прогнозы, и ежемесячные бюджеты. В модель вводятся доступные на текущий момент данные, производится их экстраполяция на дни, оставшиеся до конца отчетного периода. В результате удается получить управленческую отчетность, построенную в основном на фактических данных, но с определенными допущениями. Как правило, точности такого расчета вполне достаточно для принятия оперативных решений.

Каждое предприятие разрабатывает управленческую отчетность, ориентируясь прежде всего на свои потребности в управленческой информации. С одной стороны, не имея всей информации, руководство компании не сможет принимать взвешенных решений, с другой – если информации слишком много, то менеджеру становится труднее выделить самые важные данные, оказывающие наибольшее влияние на развитие предприятия. Например, оптимальность бизнес-процессов холдинга можно оценивать всего по одному показателю эффективности:

- скорость движения оборотных средств;
- продолжительность производственного цикла;
- рентабельность активов, инвестиций, собственного капитала и т.д.

Применение единых отчетных форм в этом случае затруднительно в связи с разнообразием специфики деятельности экономических субъектов хозяйствования (организационно-правовой формы, вида собственности, масштаба организации, организационной структуры управления, отраслевой принадлежности, технологии и организации производства, особенности сбыта продукции, порядка и метода учета затрат и т.д.), а также с особенностями работы конкретного подразделения предприятия, его функциями в системе управления. Поэтому составление управленческой отчетности законодательно не регламентируется и является внутренним делом организации.

Практика ведения управленческого учета на российских предприятиях показывает, что всю управленческую отчетность можно разбить на три блока:

- управленческая отчетность о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового положения предприятия;
- управленческая отчетность по ключевым показателям деятельности;
- управленческая отчетность об исполнении бюджетов предприятия.

Если текущее управление финансами основано на системе бюджетирования, то в этом случае формируются бюджет доходов и расходов, а также бюджет движения денежных средств. Для учета и контроля исполнения бюджетов проводится анализ «план – факт», по результатам которого должен быть реализован в основной корпоративной информационной системе.

Децентрализация системы управления агрохолдинга требует относительно более формализованного подхода к организационной структуре предприятия, охватывающей все структурные единицы сверху донизу и определяющей место каждой структурной единицы (подразделения, отделения) с точки зрения делегирования ей полномочий и ответственности. Именно центр ответственности и становится таким обобщающим понятием. В результате организационную структуру можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности, связанных линиями ответственности. Как уже подчеркивалось ранее, учетная система, которая обеспечивает отражение, накопление и предоставление информации о затратах и результатах в рамках такой структуры, а также позволяет оценивать и контролировать деятельность структурных единиц вплоть до конкретных сотрудников, называется учетом по центрам ответственности.

Управленческая отчетность по центрам ответственности должна соответствовать следующим основным требованиям:

- быть оперативной до такой степени, чтобы вовремя скорректировать результаты деятельности центра ответственности;
- включать сведения о фактических и прогнозных отклонениях от плана и предоставлять возможность прямого доступа к этой информации для их анализа;
- отражать объем ответственности менеджера за принятие решений в части закрепленного за ним направления деятельности.

Для оценки деятельности отдельных ЦФО применяются различные формы отчетности. Например, для ЦФО, отвечающих за получение дохода, определена форма, позволяющая контролировать и учитывать объем продаж, наценку по товарным группам и каналам сбыта, размер дебиторской задолженности, валовую прибыль. А в форме отчетности для центров затрат от-

ражены объем и стоимость полученных услуг, работ, израсходованных материалов, имущественных активов.

Конкретное содержание управленческой отчетности по центрам ответственности, инструменты и методы измерения включаемых в нее данных определяются в первую очередь статусом рассматриваемого центра ответственности. Основу контроля, заложенного в управленческой отчетности, составляют содержащие плановые финансовые показатели планы (сметы, бюджеты) соответствующих центров ответственности, которые в зависимости от полномочий структурной единицы компании могут быть распределены по следующим иерархическим уровням информационной системы управленческого учета:

1. отчеты об исполнении расходных смет центров затрат;
2. отчеты об издержках и поступлениях центров прибыли;
3. отчеты о финансовой деятельности центров инвестиций.

Для создания на предприятии системы внутренней отчетности необходимо прежде всего определить перечень информации, которая необходима менеджерам различных структурных звеньев, а также степень оперативности и регулярности ее предоставления. Для этого, как правило, проводится специальное обследование системы управления предприятием, выявляются полномочия менеджеров различных уровней управления по принятию решений и их информационные потребности. В результате заполняется информационная карта, отражающая потребности в информации структурных единиц предприятия. В таблице автором предложена структура информационной карты (табл. 10).

Таблица 10

ИНФОРМАЦИОННАЯ КАРТА ОТЧЕТНОСТИ АГРОХОЛДИНГА

Структурные единицы / центры ответственности	Перечень информации	Тип данных (количественные / стоимостные)	Ответственный	Периодичность	Ключевые показатели
-	-	-	-	-	-

Таким образом, кроме самих отчетных форм, должен быть проработан регламент их составления, передачи и обработки (порядок, сроки, ответственные).

Основа отчетности центра затрат – бюджет.

Смета (бюджет) центра затрат, содержащая информацию о планируемой величине и структуре закрепленных за ним расходов, иногда называется сметой учета по ответственности. В соответствии с концепцией контролируемых затрат все издержки при этом предпочтительно закрепить не только за конкретными подразделениями, но и за подотчетными лицами.

В настоящее время широкое распространение получили гибкие сметы, позволяющие пересчитывать планируемые расходы на фактический объем производства товаров (услуг). Этот пересчет осуществляется посредством разделения всех учитываемых затрат на переменные и постоянные с последующей корректировкой ожидаемых переменных издержек с учетом коэффициента фактического изменения объема производства. Такой подход минимизирует вероятность неконтролируемого уровня деловой активности и увеличения расходов.

Примерная структура отчета для центра затрат по гибкому бюджету показана в табл. 11.

Отчет об исполнении сметы представляет собой результат процедуры управленческого учета, в процессе

которой сравниваются фактические и запланированные величины. Взаимосвязь отчетностей различных уровней управления, рассматриваемых в качестве центров затрат, приведена в табл. 12. Отчет каждого уровня управления включает графы с указанием статей контролируемых затрат, планируемых и фактических их значений, а также абсолютных отклонений. Последние могут быть положительными при экономии ресурсов либо отрицательными в случае перерасхода финансовых средств. Сметные данные пересчитываются по формуле гибкой сметы таким образом, чтобы отражать реальный (фактический) уровень выпуска продукции.

Таблица 11

ПРИМЕРНАЯ СТРУКТУРА ОТЧЕТА ДЛЯ ЦЕНТРА ЗАТРАТ

Статьи контролируемых затрат	Фактически	Отклонение (+, -)	По гибкому бюджету	Отклонение (+, -)	По плану
1	2	3	4	5	6

Таблица 12

СТРУКТУРА ОТЧЕТОВ ЦЕНТРОВ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ПО УРОВНЯМ УПРАВЛЕНИЯ

Затраты	По плану	Отклонение	Причина	Виновник
Уровень 4. Цех. Отчет начальника участка				
Статья 1.				
Статья 2.				
.....	-	-	-	-
Статья n.				
Всего:				
Уровень 3. Цех. Отчет начальника цеха				
Участок №1.				
Участок №2.				
Участок №3.				
Всего прямые затраты:				
Общехозяйственные затраты, в том числе:	-	-	-	-
Статья 1.				
Статья 2.				
.....				
Статья n.				
Всего по цеху				
Уровень 2. Отчет директора подразделения				
Цех №4.				
Цех №11.				
Цех №18.				
Всего по основному производству.	-	-	-	-
Общепроизводственные затраты				
Уровень 1. Отчет управляющего холдингом				
По основному производству.				
По обслуживающему производству.				
Общехозяйственные.	-	-	-	-
Коммерческие.				
Прочие.				
Всего по предприятию				

Управленческая отчетность должна содержать только те показатели, которые подконтрольны менеджеру рассматриваемого центра ответственности и на величину которых он может оказывать влияние. С другой стороны, отчетность включает информацию об отклонениях, позволяющую реализовать принцип управления по откло-

нениям. В соответствии с этим принципом менеджер более высокого уровня может воздействовать на деятельность нижестоящих, подконтрольных ему центров ответственности только в том случае, когда на нижнем уровне возникает проблема, проявляющаяся в виде отклонения от заданного значения. На крупных многоуровневых предприятиях со сложной структурой оптимальное информационное обеспечение управления вызывает необходимость отбирать учетные данные, повышать их аналитичность, что также предусматривает важность сбора и обработки сведений об отклонениях.

Большинство руководителей не имеют возможности изучать детализированные отчеты в полном объеме для выявления проблемных или успешных областей деятельности предприятия. Поэтому в управленческих отчетах наряду с суммарными величинами целесообразно предусмотреть отбор лишь тех статей, по которым отмечены особенно значительные отклонения, например более 5% от запланированного уровня. Для детального анализа этих статей может приводиться расшифровка, показывающая причины возникших отклонений, принятые меры и другую необходимую информацию. Таким образом, отчетность по центрам затрат может выступать в роли сигнальной системы о производственном процессе и динамике затрат.

Отчеты центров прибыли (профит-центров), как правило, имеют форму отчетов о прибыли, так как данные структурные единицы несут ответственность и обладают полномочиями как в части затрат, так и в отношении поступлений выручки от продаж товаров (услуг), реализации основных средств, нематериальных активов и т.д.

Центры инвестиций можно рассматривать как совокупность центра затрат и центра прибыли. Поэтому к нему в равной мере применимы те же учетно-аналитические инструменты, что и к центрам ответственности других видов.

Управление затратами центром инвестиций осуществляют при помощи операционного бюджета, отчета о его исполнении, баланса и отчета о денежных потоках. Оценка эффективности функционирования центра осуществляется путем расчета аналитических показателей: традиционных (рентабельность капиталовложений, окупаемость вложенного капитала) и дисконтированием денежных потоков (внутренняя норма рентабельности, чистая приведенная стоимость).

Поскольку обычно центром инвестиций является предприятие (управляющая компания агрохолдинга), то отчетность представляет собой традиционную финансовую отчетность предприятия. По абсолютным величинам прибыли нельзя сравнить деятельность подразделений холдинга. Относительную эффективность подразделения определяют при помощи специального аналитического показателя — рентабельность активов:

$$ROA = \text{Прибыль} / \text{Активы}.$$

В качестве базы активов можно принять:

- суммарные активы, непосредственно идентифицируемые с подразделением;
- операционные (используемые) активы (суммарные минус незанятые, купленные для будущего использования);
- оборотный капитал (текущие активы минус текущие обязательства плюс другие активы **ОС**).

При этом исключается часть текущих активов, финансируемых краткосрочными кредитами.

Для оценки и сравнения результатов деятельности подразделений показатель прибыли в формуле **ROA** можно определять как:

- операционная прибыль (прибыль до выплаты процентов и налогов на прибыль), учитывающая распределенные на отделения операционные расходы предприятия в целом;
- остаточный доход.

Формулу **ROA** можно расширить и углубить по смыслу:

$$ROA = ROS (\text{рентабельность продаж}) * \text{Оборот активов}$$

Показатель **ROS** предпочитают предприятия с относительно низким уровнем инвестиций в здания, оборудование и другие долгосрочные активы.

Другие показатели деятельности центров инвестиций — рентабельность вложения капитала, абсолютные величины продаж, прибыли, оценка движения денежных средств.

Литература

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н (в ред. от 7 мая 2003 г. №38н).
2. Приказ Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. №792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях».
3. Приказ Минсельхоза РФ от 31 января 2003 г. №28 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету доходов и расходов деятельности сельскохозяйственных и других организаций АПК».
4. Приказ Минсельхоза РФ от 31 января 2003 г. №26 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях».
5. Приказ Минсельхоза РФ от 13 июня 2001 г. №654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению».
6. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. №149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации».
7. Федеральный закон от 29 июля 2004 г. №98-ФЗ «О коммерческой тайне» (с изменениями от 2 февраля, 18 декабря 2006 г., 24 июля 2007 г.).
8. Бойко Д. В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием // Управленческий учет. — 2005. — №3. — С. 4-12.
9. Грибановский В.М. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики России // Управленческий учет. — 2005. — №1. — С. 7-11.
10. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник / Пер. с англ.: — М.: ЮНИТИ, 2005.
11. Дронченко О. Финансовая структура: первый шаг к бюджетированию // Финансовый директор. — 2004. — №12.
12. Вил Р.В., Палий В.Ф. Управленческий учет. — М.: ИНФРА-М, 1997.
13. Волкова О.Н. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях. — М.: Финансы и статистика, 2005.
14. Методология функционального моделирования IDEF/0 / Госстандарт России. М., 2000.
15. Болдырева И.С. Защита информации в системах компьютерного учета // Бухгалтерский учет. — 2000. — №10. — С. 45-46.
16. Иванов В.В., Богаченко П.В., Хан О.К. Формирование системы управленческого учета на основе процессных методов

- управления компанией // Управленческий учет. – 2006. – №1. – С. 4-16.
17. Липсиц И.В. Ценообразование: Учебник. – М.: Экономистъ, 2005.
 18. Методические рекомендации «Цели и задачи управленческого учета»: Проект / Министерство экономического развития и торговли РФ. М., 2002.
 19. Ростова Н. Бюджетное управление в холдингах: с чего начать // Консультант. – 2005. – №17.
 20. Стивен М. Брег. Настольная книга финансового директора / Пер. с англ. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005.
 21. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. – М.: Финансы и статистика, 2002.
 22. Хаммер М., Чампи Дж. Реинжиниринг корпорации: манифест революции в бизнесе. – СПб.: Изд-во СПб. ун-та, 1997.
 23. Хоружий Л.И. Оценка готовой продукции сельского хозяйства по справедливой стоимости // Аудиторские ведомости. – 2006. – №11.
 24. Цели и задачи управленческого учета: Методическая рекомендация: Проект. М., 2002 // Internet resource: <http://www.cma.org.ru/>.
 25. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета // Internet resource: <http://www.cma.org.ru/>.
 26. Серия методических рекомендаций по управленческому учету // Internet resource: <http://www.cma.org.ru/>.
 27. Николаева С.С. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.: ил.
 28. Шеремет А.Д. Управленческий учет: Учеб. пособие. – 2-е изд., испр. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2006.
 29. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа предприятия. М.: ЮНИ-ГЛОБ, 1995.
 30. Чая В.Т. Международные стандарты финансовой отчетности. = International Accounting Standards. International Financial Reporting Standards: Учебник. – М.: КНОРУС, 2006. – 272 с.
 31. Экономика сельского хозяйства / Под ред. В.А. Добрынина. – М.: Агропромиздат, 1990.
 32. Andersen Bjorn Business Process Improvement Toolbox. – ASQ Quality Press, 1999.
 33. Accounting: A Management Approach, Gordon Shillinglaw, Kathleen T. McGahran, 9th ed., 1993.
 34. Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Charles T. Horngren, George Foster, Srikant Datar, 8th ed., 1994.
 35. Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1991) The Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings, Prentice-Hall.
 36. Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1992) Activity based systems: measuring the costs of resource usage. Accounting Horizons, September, 1-13.
 37. Kaplan R.S., Norton D.P. the Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston: Harvard Business School Press, 1996.
 38. Kip R. Krumwiede and Shannon L. Charles Finding the Right Mix: How to Match Strategy and Management Practices to Enhance Firm Performance, Strategic Finance, Institute of Management Accountants, 2007.
 39. David Parmenter The New Thinking on Key Performance Indicators, Finance & Management, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 2007.
 40. Статистические данные // Internet resource: <http://www.GKS.ru/> // Internet resource: <http://www.gaap.ru/>
 41. GAAP и МСФО (IAS/IFRS) – Курс по методике IAB/ уровень Intermediate/ Раздел 1.
 42. Совет по международным стандартам финансовой отчетности: <http://www.iasb.org/>.
 43. Страница официального журнала Европейского союза с опубликованными МСФО и их интерпретациями: http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/ias_en.htm.
 44. <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/>
 45. Stoltz S. OLAP, an alternative technology over spreadsheets. (http://www.businessintelligence.com/ex/asp/code_139/x/article.htm).
 46. Концепции управленческого учета на современном этапе. <http://www.ibookcase.com/info/management/managementaccounting/>.
 47. Internet resource: <http://www.agrobusiness.ru>

Чупахина Наталья Ильинична

РЕЦЕНЗИЯ

Предприятия агропромышленного комплекса, в частности агрохолдинги, имеют свои специфические особенности, которые обусловлены технологией и организацией производства продукции. Исследование проблем становления и организации управленческого учета этой отрасли в новых условиях хозяйствования на данный момент не получили должного развития.

В связи с этим статья Чупахиной Н.И., отражающая методологию внедрения управленческого учета в агрохолдингах, представляется весьма своевременной и актуальной.

В статье подробно проработана структура системы управленческого учета для агрохолдингов, представлена последовательность этапов внедрения управленческого учета.

Автором предложена подробная схема внедрения бюджетирования в агрохолдингах с подробным описанием каждого этапа внедрения.

Интересным является предложенная автором система ключевых показателей эффективности (KPI – key performance indicators) деятельности агрохолдинга, которая формируется на основе сформулированных автором принципов. Значения этих показателей устанавливаются с учетом хозяйственных возможностей агрохолдинга и тенденций развития сектора рынка, на котором работает предприятие.

Особое внимание в статье уделено учету затрат в сельскохозяйственном производстве. Наиболее полно особенности сельскохозяйственного производства, по мнению автора, можно учесть, используя процессно-ориентированный подход, который основан на интеграции работ вокруг бизнес-процессов. В этом случае в качестве объекта учета затрат будет выступать бизнес-процесс в целом, расчлененный на отдельные процессы (подпроцессы) и виды деятельности. В работе предлагается для детализации информации вести учет затрат по синтетическим стандартным счетам (20, 23, 25, 26) и аналитическим справочникам, каждый из которых предназначен для группировки информации по выбранному аналитическому признаку (элементам затрат, статьям затрат, видам производств, центрам затрат, местам возникновения затрат).

При учете затрат автор предлагает придерживаться основополагающих концепций МСФО.

Автором дана оценка существующих методик ценообразования, предложена своя методика ценообразования сельскохозяйственной продукции. В статье сформулированы условия эффективного функционирования агрохолдингов.

Статья отвечает предъявляемым требованиям и ее следует опубликовать в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Чая В.Т., д.э.н., профессор, исполнительный директор Ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество»

7.3. METHODOLOGICAL APPROACHES TO STAGE-BY-STAGE SETTING OF SYSTEM OF THE ADMINISTRATIVE REGISTRATION IN AGROHOLDINGS

N.I. Chupahina, Candidate of Science (Economic), the Senior Lecturer of Chair of Economy and Management of the Starooskolsky Institute of Technology (Branch) of Federal State Educational Institution of the Higher Vocational Training «the State Technological University» the Moscow Institute of a Steel and Alloys »

Methodology of construction of administrative account is offered in agroholdingakh. The structure of the system of administrative account is presented, the detailed description of every methodological document of structure is

given. The sequence of the stages of introduction of the system of administrative account is offered.

The detailed chart of organization of byudzhetrovaniya is developed, in basis of which is a construction of financial structure and creation of centers of responsibility.

The method of account of expenses and calculation of prime price is offered for different industries of agrokholdinga. The modern methods of pricing are considered and the method of pricing is offered for an agricultural product taking into account the requirements of international standards. Methodology of the administrative accounting and basic principles of its construction is developed.