Зубарева Е.В.,
Российский университет кооперации
Григорьева Н.Е.,
Чувашская государственная
сельскохозяйственная
академия

Преимущества и недостатки системы бюджетирования в сельскохозяйственных организациях

В современных условиях для поддержания конкурентоспособности организациям необходимо создавать системы стратегических и оперативных планов, систематически проводить мониторинг и анализ финансового состояния, эффективнее использовать производственные ресурсы и др. Применение системы сбалансированных бюджетов может решить эти задачи.

Контроль сегодня – это основа, обеспечивающая оптимальный ход бизнес-процессов на всех стадиях управления: планирование, прогнозирование, организация, регулирование, учет, анализ.

Без сомнения, в жесткой конкурентной среде бизнеса сельскохозяйственным организациям нужна эффективная система планирования и ее последующий контроль. Для этого необходима синхронизация всех организационных функций, которая может быть осуществлена путем построения взаимоувязанных плановых документов - бюджетов. Бюджеты позволяют разработать и осуществить мероприятия, направленные на ускорение темпов роста производства сельскохозяйственной продукции при одновременной оптимизации ее себестоимости.

В зависимости от продолжительности периода, к которому относится разрабатываемый план, выделяют: стратегическое, тактическое, оперативное (текущее) планирование. Ключевым моментом планирования является процесс определения целей организации.

В отличие от долгосрочного и среднесрочного планирования, которое реализуется в форме стратегических планов, бизнес-планов и инвестиционных проектов, операционное (текущее) планирование осуществляется в форме бюджетирования.

Процесс бюджетирования разбивается на следующие составные части:

1. постановка целей на планируемый период, поиск альтернативных вариантов достижения поставленных целей, прогнозирование, разработка нормативов, выбор оптимального из альтернативных вариантов;
2. организация выполнения утвержденных бюджетов;
3. контроль и регулирование, позволяющие сопоставить фактически достигнутые и плановые результаты, провести комплексный анализ отклонений и принять меры по пересмотру бюджетов или нормативов, устранить отклонения или откорректировать цели.

Система бюджетов сельскохозяйственной организации, то есть форматы бюджетных документов, регламент их подготовки, утверждения, реализации и контроля, разрабатываются и утверждаются внутри организации, в целом их можно рассматривать как систему документов организационного уровня регулирования.

Основой для разработки бюджетов должна служить оценка намечаемых действий с учетом существующих экономических и производственных условий и имеющихся в распоряжении хозяйствующего субъекта ресурсов, а также характера рынка, который, как предполагается, будет преобладающим в течение срока действия бюджета, уровень конкуренции, размер самой организации. Кроме того, не следует «сминать со щитов» общий уровень экономического развития в стране, поскольку это накладывает серьезные ограничения на перспективы развития некоторых отраслей сельскохозяйственного производства.

Для целей бюджетирования структурные единицы являются центрами финансовой ответственности (ЦФО). Для всех ЦФО составляются свои бюджеты, которые идентичны по структуре и отличаются друг от друга лишь количеством статей, находящихся в сфере ответственности конкретного ЦФО.

Анализ преимуществ использования системы бюджетирования показал, что координация между подразделениями является жизненно важной, особенно для больших, многосегментных, разветвленных структурно организаций, в которых руководители подразделений обладают значительной самостоятельностью в принятии решений.

Бюджеты, разработанные по подразделениям, служат инструментом текущего (краткосрочного) планирования и определяют пути использования ресурсов с учетом имеющихся в данный момент и ожидаемых в ближайшем будущем рыночных возможностей. Они играют роль самосбывающегося прогноза – прогноза, который сбывается только потому, что организация поставила своей целью его выполнение.

Бюджеты являются средством контроля и оценки результативности деятельности. Финансовый контроль и оценка результативности деятельности организации основываются на сравнении фактически достигнутых и плановых показателей (контроль с обратной связью), а также плановых (бюджетных) показателей с целями организации (контроль с прямой связью). Постоянный текущий мониторинг выполнения бюджетов позволяет наиболее оперативно реагировать на изменение ситуации и принимать меры для ее нормализации.

Одновременно бюджеты выступают средством мотивации, формируя коммуникационную среду, обеспечивая персонал необходимой информацией о производственно-финансовой деятельности, которая позволяет им сформировать целостную картину о целесообразности, выполняемой работы, стимулируя исполнителей и руководителей к достижению поставленных целей.

Коммуникационная роль бюджетирования будет особенно эффективна, если построить эту систему в виде комбинации восходящих и нисходящих потоков информации. Восходящие информационные потоки предполагают передачу сведений от низовых подразделений и линейных руководителей к руководителям и специалистам более высокого уровня (это, например, детальные

оценки ресурсов, нормативы, результаты инвентаризаций и т.п.). Нисходящие потоки – это, например, утвержденные функциональные бюджеты, которые сообщаются соответствующим подразделениям в качестве плановых заданий, периодические обзоры о степени их выполнения, которые готовят экономисты-аналитики и руководители организации.

Следует отметить, что тотальная вовлеченность сотрудников в процесс бюджетирования не только не нужна, но и затрудняет ее функционирование. Административное бремя, связанное с подготовкой бюджетов, не должно перекрывать преимущества этой системы.

Бюджетирование позволяет руководителям подразделений увидеть, как влияет выполнение плана конкретного сегмента на результаты работы всей организации. Разработка и согласование бюджетов способствует не только детальному изучению руководителями особенностей деятельности собственного подразделения, но и осознанию ими связей своих показателей с показателями работы других центров ответственности.

Таким образом, бюджетирование позволяет оценить деятельность центра ответственности, дает возможность получать и анализировать информацию для учета и калькуляции затрат, контролировать и стимулировать деятельность руководителей и самих подразделений.

Как было отмечено, бюджетирование тесно связано со стратегией организации, которая включает в себя планы на будущее по ключевым показателям. Для достижения стратегических целей нужны материальные средства, которые в дальнейшем будут использованы, поэтому перед составлением бюджетов оцениваются значения всех показателей на следующий год.

Затем заданные показатели организации распределяются по подразделениям. Получив параметры значений ключевых показателей, составляются бюджеты для каждого ЦФО. Именно перераспределяя денежные потоки и ресурсы, организация стимулирует развитие или, наоборот, сокращение тех или иных направлений деятельности.

Система бюджетирования, степень ее разработанности, количество вовлеченных в нее, различается в зависимости от ряда факторов, в первую очередь, от масштаба организации. Чем крупнее сельскохозяйственная организация, чем сложнее и разветвлённее у нее организационная структура, тем более важной оказывается координация работы между ее сегментами. Без формализованной системы обмена плановой и контрольной информацией между различными подразделениями и центрами ответственности обеспечить слаженную работу всей организации практически невозможно.

На организацию системы бюджетирования влияет готовность руководства организации к внедрению определенных процедур информационного обмена и поддержанию их в актуальном состоянии. До тех пор пока руководители организации не осознают, что внедрение системы хотя бы краткосрочного планирования отвечает жизненным интересам организации и обеспечивает нормальное ее функционирование, бюджетирования не будет.

Следует принять во внимание также особенности производимой продукции, которые определяют организационную структуру организации. Например,

сельскохозяйственная организация, специализирующаяся на селекции и производстве новых продуктивных пород животных, растений требует других подходов к планированию, чем та, которая производит товарную продукцию в большом количестве.

Бюджет крестьянского фермерского хозяйства формирует его руководитель единолично или с помощью одного-двух специалистов. Бюджет организации, средней по масштабам деятельности, разрабатывает группа руководителей подразделений (центров ответственности), а координирует чаще всего руководитель финансовой службы или главный экономист. В крупных агрохолдингах, агрофирмах с разветвленной организационной структурой функционирование системы бюджетирования может поддерживаться бюджетным комитетом (комиссией) – коллегиальным органом, состоящим из представителей всех (или нескольких) бюджетных центров, то есть организационных единиц или функциональных структур, для которых разрабатываются самостоятельные бюджеты.

Особенности деятельности бюджетных комитетов (комиссий) зависят от особенностей сельскохозяйственных организаций, но их основные функции будут общими для всех: конверсия стратегических бюджетов в операционные, организация рабочих совещаний, утверждение функциональных бюджетов и их консолидация, рассмотрение отчетов о выполнении бюджетов и анализ существенных отклонений, разрешение конфликтов, возникающих в процессе функционирования бюджетной системы.

При внедрении системы бюджетирования в сельскохозяйственные организации возможно для начала разработать и утвердит лишь форму финансового бюджета, а потребность во всех остальных бюджетных документах появится по мере расширения деятельности, усложнения организационной структуры и разделения ответственности на разных уровнях управления организацией. Этот процесс не должен вызвать затруднений, поскольку сельскохозяйственные организации на каждый финансовый год составляют производственный финансовый план. Его отличие от сводного бюджета отличается тем, что он составляется в укрупненном виде и менее детализирован по центрам финансовой ответственности.

Однако, с самого начала следует формализовать процедуры планирования, утвердив специальным распоряжением руководства организации форматы плановых, отчетных документов, процедуры их разработки, утверждения и порядок отчета о выполнении. Это будет способствовать как повышению дисциплинированности специалистов, вовлеченных в выполнение бюджетов, так и общей эффективности информационного обмена в рамках системы бюджетирования.

При формировании бюджетов следует учесть, что приростные бюджеты формируются на основе текущих бюджетов или результатов прошлых периодов с учетом предполагаемых параметров бюджетного периода и событий, которые, как ожидается, произойдут до его окончания. Такими параметрами будут, например, ожидаемый темп инфляции, уровень экономической активности, изменения структуры выпуска продукции по периодам. Данный подход фокусирует

внимание участников бюджетного процесса на изменениях, которые, как предполагается, произойдут в текущем бюджетном периоде по сравнению с прошлым.

Бюджетирование «с нуля» предполагает независимость плановых уровней расходов от их предыдущих значений. При этом все расходы в базовый период нам неизвестны, их требуется заново и абсолютно независимо определить. Достоинством данного метода является то, что его можно рассматривать как способ стимулирования поиска альтернативных путей достижения поставленных целей. Он также позволяет наглядно продемонстрировать связь между способом распределения бюджетных ресурсов и достижением целей организации. Кроме того, бюджетирование «с нуля» используется для планирования расходов в принципиально новых сферах деятельности, а также в тех случаях, когда организации приходится работать в резко меняющемся окружении.

Менеджерам высшего звена для подготовки бюджетов необходимы сведения, которые известны первоначально лишь менеджерам более низкого уровня и специалистам. Речь идет об информации, касающейся перспектив сбыта продукции, возможностей закупки сырья, комплектующих и т.п., норм затрат на изготовление единицы продукции, потребностей в обновлении оборудования, т.д. Для передачи такого рода сведений с нижних ступеней организационной иерархии к высшему руководству должен быть построен в виде восходящих информационных потоков, то есть по принципу «снизу вверх». По тому же каналу передается информация отчетного характера, а также результаты текущего анализа отклонений.

Таким образом, организация системы бюджетирования по центрам ответственности выполняет две важнейшие функции – информационную и контрольную.

С одной стороны, она играет роль своеобразной сигнальной системы, поскольку позволяет оперативно отслеживать процесс достижения центрами ответственности целевых показателей и тем самым удовлетворяет информационные потребности высшего руководства. С другой стороны, бюджеты позволяют оценивать результативность управленческой деятельности менеджеров и таким образом выполняют контрольную функцию, важность которой исключительно высока в условиях относительной самостоятельности центров ответственности и их руководителей.

Оценка деятельности руководителей на уровне каждого конкретного ЦО должна проводиться только на основании контролируемых, на его уровне ответственности показателей, то есть показателей, на величину которых он может влиять своими действиями и решениями. Определение статей, контролируемых на уровне каждого центра, является одним из ключевых моментов организации учета по центрам ответственности. В идеале все статьи доходов и расходов должны быть закреплены за конкретным исполнителем на каком-либо уровне управления.

Организация бюджетирования по центрам ответственности позволяет реализовать систему контроля по отклонениям, суть которой сводится к следующему: руководителям высших уровней управления нет необходимости

вмешиваться в организацию процесса на более низких уровнях до тех пор, пока деятельность осуществляется в рамках запланированных значений показателей. И лишь тогда, когда на низших уровнях управления начинаются сложности, проявляющиеся в отклонениях от нормы, он должен осуществить воздействие на систему с целью нормализации положения.

Чем сложнее организационная структура и чем больше уровней управления в ней, тем больше отчетов с низших уровней управления стекаются наверх, вызывая потребность в фильтрации информации для передачи ее на следующий уровень управления. Агрегированная отчетность в системе центров ответственности также играет роль сигнальной системы, помогающей выявить проблемные участки в организации и вовремя принять регулирующие меры.

Контроль по отклонениям подразумевает исчисление этих отклонений, текущий и итоговый анализ и выявление их причин. Под отклонениями понимаются расхождение фактических величин целевых производственно-финансовых показателей с их плановыми (бюджетными) величинами.

Анализировать следует лишь значимые отклонения. Уровень значимости выбирается произвольно, чаще всего встречается два подхода – значимыми признаются отклонения, превышающие 5% величины суммы по соответствующей статье, либо определенную фиксированную сумму (например, 5 тыс. рублей).

Управление по отклонениям основано на сравнении результатов, и здесь можно выделить два аспекта сравнения: для пояснения того, какие результаты сравниваются, используются термины «контроль с прямой связью» и «контроль с обратной связью».

Контроль с обратной связью подразумевает сравнение бюджетных и фактических результатов, тогда как контроль с прямой связью – сравнение желаемых результатов (т.е. целей) с бюджетными. Поскольку контроль с обратной связью требует знания фактических результатов, которые неизвестны до тех пор, пока событие не произойдет, он носит ретроспективный характер. Контроль с прямой связью, наоборот, ориентирован в будущее.

В процессе формирования и поддержания в актуальном состоянии системы бюджетирования перед организацией встает множество вопросов и проблем, в формулировке и решении которых тесно сплетаются организационные и поведенческие аспекты.

Проблема участия руководителей разных уровней в разработке бюджетов. Вовлечение в процесс бюджетирования большого количества сотрудников на разных уровнях организации хорошо с точки зрения мотивации, поскольку известно, что человек лучше выполняет задачу, в выработке которой участвовал сам. Однако обеспечить согласованность действий множества людей бывает крайне трудно, а согласованность интересов – вообще практически невозможно.

Каким бы широким не было участие в бюджетном процессе исполнителей на всех уровнях организационной структуры, ответственность за выполнение бюджетов все равно остается персональной. За выполнение отдельного бюджета, будь то бюджет продаж или бюджет производственных затрат от-

дельного участка, отвечает руководитель соответствующего подразделения лично. Он не может разделить ответственность со своими подчиненными и поэтому в большинстве случаев не видит особой надобности вовлекать их в подготовку этого документа.

Если система выстроена преимущественно по принципу «сверху вниз», то составленные на уровне руководства бюджеты перед утверждением спускаются для рассмотрения их руководителями среднего уровня на предмет реальных возможностей их выполнения. Опыт показывает, что более продуктивным с точки зрения затрат на бюджетирование бывает именно такой вариант – информационные потоки организованы преимущественно по принципу «сверху вниз» с ограниченным участием менеджеров и специалистов низших уровней управления организацией.

Люди выполняют свою работу лучше, если знают, что эта работа будет проверена. Однако если руководство использует систему бюджетирования в качестве средства принуждения сотрудников, преследуя тех, кто не выполняет плановые задания, это может создать в коллективе нервозную обстановку, отнюдь не способствующую продуктивной деятельности и достижению целей организации.

Принципиальным моментом является то, что планы должны быть выполнимы, поскольку постановка невыполнимой задачи приводит к тому, что у людей «опускаются руки», и они прикладывают к работе меньшие усилия, чем при выполнении даже слишком простой задачи.

Проблема перекладывания руководителями ответственности друг на друга возникает как результат распределения персональной ответственности между отдельными менеджерами. Поскольку процесс бюджетирования затрагивает все центры ответственности, почти в каждом из отдельных функциональных бюджетов есть показатели, ответственность за формирование которых (а также за отклонения фактических значений от плановых) несут руководители двух или более центров ответственности. В случае, когда отклонение такого рода значимо, у руководителя, ответственного за выполнение данного бюджета, может возникнуть желание разделить эту ответственность или даже перенести ее на другого линейного руководителя. Например, при сбое поставки кормов отрасли животноводства бригадир полеводческой бригады может сослаться на то, что не было заложено в бюджете и не представлена предварительная заявка на дополнительный расход кормов в связи с увеличением откормочного поголовья животных на выращивании и откорме.

В современных условиях для успешного ведения производственной и хозяйственной деятельности руководителям уже недостаточно иметь только финансовые показатели деятельности отдельных бизнес-единиц. Сегодня необходима комплексная автоматизация. Автоматизировав основные потоки внутренней информации, включающие бюджетирование, учет, анализ, контроль система управления сельскохозяйственной организацией будет носить комплексный характер.

Внедрение информационных технологий, позволяющих вести компьютерную обработку основных потоков внутренней информации, позволит соз-

дать эффективную систему управления сельскохозяйственной организацией, схема которой представлена на рисунке.

Такая система позволит осуществлять контроль по всем объектам учета затрат, ответственным лицам и исполнителям, использованием производственных ресурсов, полнотой отражения факторов хозяйственной деятельности.

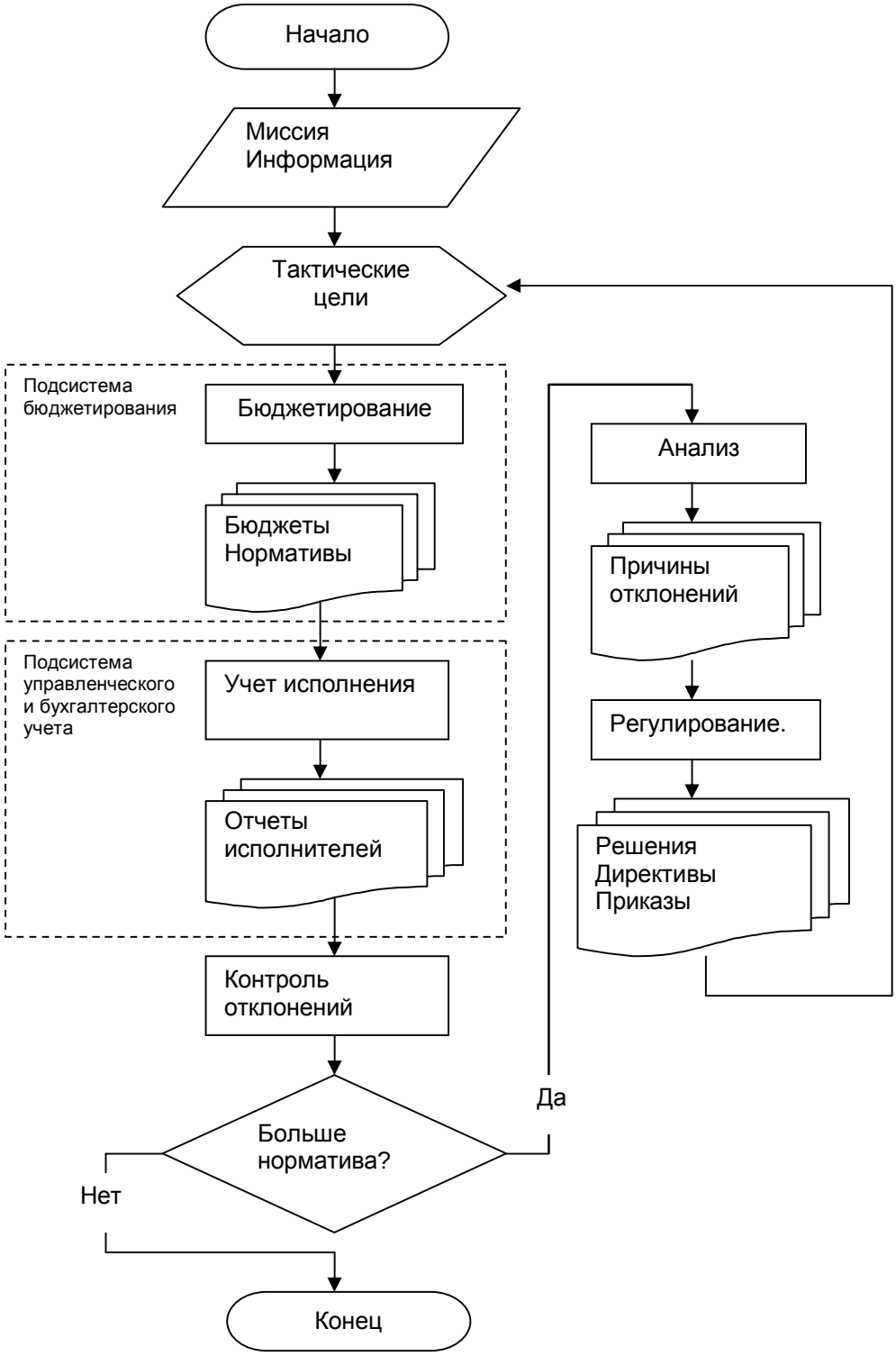

Рис. Система управления сельскохозяйственной организацией

Система бюджетирования требует для своего внедрения и поддержания определенных, и немалых, затрат. Расчет нормативов в денежном и натураль-

ном выражении, подготовка нормативных калькуляций, классификаторов бюджетов, центров ответственности и статей, их пересмотр при изменениях рыночной ситуации и условий производства – все это требует значительных затрат, прежде всего времени работы сотрудников. Все эти работы следует проводить с достаточной периодичностью, поскольку слишком частые или слишком редкие пересмотры нормативов могут подорвать доверие к ним и к бюджетам в целом, а также снизить аналитическую ценность этой системы для принятия управленческих решений.

Процесс бюджетирования и связанная с ним система контроля являют собой, пожалуй, самый яркий пример межличностных взаимодействий в организации - поиска компромисса, распределения ответственности и стимулирования по результатам. Бюджеты выполняют люди, именно они решают, как им достичь поставленной перед ними цели и что делать, если что-то пойдет не так, как надо. Так же как и везде, где дело касается человеческих отношений, всегда остается место для субъективных факторов.

Литература:

1. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика).-М.: Издательство «Дело и сервис», 2005.
2. Войко Д. Система бюджетирования при формировании учетной политики организации// «Финансовая газета».- № 30 (июль), 31(август). – 2005.
3. Давыденко А. От смет к финансовым отчетам. Бюджетирование в «Ростелекоме»// «Двойная запись»,- № 11. -2005.
4. Робсон М., Уллах Ф. Реинжиниринг бизнес-процессов: Практические руководство/Пер. с англ. Под ред. Н.Д. Эриашвили. -М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2003.