Фролов А.В.
аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита
ФГОУ ВПО Российский государственный аграрный университет – МСХА
имени К.А. Тимирязева,
г. Москва

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ОТРАСЛИ ОВЦЕВОДСТВА КАК ЭЛЕМЕНТ ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ

В последние годы управленческий учет получает все большее признание. Крупные сельскохозяйственные организации проводят большую подготовительную работу по внедрению у себя системы управленческого учета. Немаловажной частью данной системы является построение бюджетов и учет затрат по центрам ответственности с целью контроля за производственной деятельностью организаций для целей эффективного управления.

Бюджетирование характеризуется как технология финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, которые получают от коммерческой деятельности на всех уровнях управления. Данная технология позволяет анализировать прогнозируемые и получаемые финансовые показатели. Суть бюджетирования состоит в процессе разработки, исполнения, контроля и анализа финансового плана, который должен охватывать все стороны деятельности организации и позволяет сопоставить все понесенные затраты, а также полученные результаты на предстоящий период в целом и по отдельности.

Бюджетом называют количественный план в денежном выражении, который показывает планируемую величину доходов и расходов, а также капитал, который необходимо привлечь для достижения поставленных целей.

Суть бюджетирования состоит в представлении необходимой финансовой информации и показе движения денежных средств и финансовых ресурсов организации в наиболее удобной форме для руководителя.

С точки зрения контроля за величиной и экономичностью затрат мест и центров внутри предприятия различают метод бюджетирования издержек и метод сопоставления затрат и производительности. В первом случае для каждого места расходов или центра ответственности составляют бюджет (смету) затрат и по данным учета их фактической величины контролируют его соблюдение.

При использовании метода сопоставления затрат и производительности в разрезе каждого подразделения предприятия выявляют отклонения, вызванные изменением величины производительности или степени загрузки производственных мощностей и уровня издержек места или центра.

Разработка системы бюджетирования в исследуемом хозяйстве позволит охватить производственные и функциональные подразделения непроизводственной сферы деятельности организации.

Главный бюджет предприятия являет собой систему взаимосвязанных бюджетов и описывает в структурированной форме ожидания руководителей центров ответственности относительно продаж, расходов и других финансовых операций в планируемом периоде.

При организации системы управления затратами с помощью механизма бюджетирования в организации создается сквозная система из функциональных бюджетов по элементам затрат:

- материальные затраты и потребление энергии (всех видов);
- фонд оплаты труда;
- амортизация;
- финансовые затраты;
- прочие затраты.

Составная система бюджетов используется руководством центров ответственности как средство для управления всей деятельностью организации и внутреннего контроля за реальным состоянием дел, а также его сравнения с целями и задачами, заданными в плане.

Нами разработаны и опробованы с практической стороны следующие модели бюджетов производственных затрат отрасли овцеводства:

1. бюджет материальных затрат в овцеводстве (таблица 1);
2. бюджет затрат по оплате труда в овцеводстве (таблица 2);
3. бюджет затрат по вспомогательным производствам (таблица 3);
4. генеральный бюджет затрат по овцеводству (таблица 4).

Составляет данный бюджет (таблица 1) каждый центр затрат, входящий в сферу деятельности производства продукции овцеводства. Составление бюджета возможно как с разбивкой по кварталам, так и по месяцам. Разбивка по месяцам будет способствовать более точной информации по материальным затратам.

Таблица 2

Бюджет затрат по оплате труда работников овцеводства в сельскохозяйственном предприятии, тыс. руб.

Месяц	Оплата труда			Отчисления на социальные нужды	Итого
	основная	дополнительная	натуральная		
1	2	3	4	5	6
Январь	350	500	50	169	1069
Февраль	325	0	50	70	445
Март	300	0	50	66	416
Апрель	275	500	50	155	930
Май	250	0	50	56	356
Июнь	225	0	50	52	277
Июль	210	0	50	49	309
Август	200	0	50	47	297
Сентябрь	180	0	50	43	273

Октябрь	150	0	50	37	237
Ноябрь	400	300	50	141	891
Декабрь	350	1300	50	319	2019
Всего за год	3215	2600	600	1202	7617

В приведенном бюджете (таблица 2) планируется фонд оплаты труда на год для работников овцеводства с помесячной разбивкой. Составляют все центры затрат, относящиеся к овцеводству.

Таблица 3

Бюджет затрат по вспомогательным производствам в овцеводстве сельскохозяйственного предприятия, тыс. руб.

Месяц	Работы и услуги вспомогательных производств				Итого
	водо-снабжение	электро-снабжение	транспорт-ные услуги	ЦРМ	
1	2	3	4	5	6
Январь	15	10	20	5	50
Февраль	15	10	20	5	50
Март	15	10	20	5	50
Апрель	20	30	30	15	95
Май	15	10	10	5	40
Июнь	15	10	10	5	40
Июль	15	10	10	5	40
Август	15	10	10	5	40
Сентябрь	15	10	10	5	40
Октябрь	15	10	15	15	55
Ноябрь	25	30	30	5	90
Декабрь	25	30	30	5	90
Всего за год	205	180	215	80	680

Данный вид бюджета (таблица 3) аккумулирует все затраты в овцеводстве на год, связанные с работами и услугами вспомогательных производств (электроснабжение, водоснабжение и т. д.).

Исходные данные приведенных бюджетов служат для составления общего (генерального) бюджета затрат по овцеводству на год (таблица 4). Здесь сводятся все данные по затратам овцеводства по всему сельскохозяйственному предприятию.

Существуют два подхода к расчетам бюджетов:

1. разработка бюджета с «нуля». Практикуется в тех случаях, если создается новая организация или меняется производственный профиль.
2. планирование от достигнутого. Применяется в альтернативных случаях.

Таблица 1

Бюджет материальных затрат производства продукции овцеводства, тыс. руб.

Статья бюджета	месяц												Всего за год
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Среднее поголовье, гол.	15750	15500	14500	13500	12500	12000	11500	11000	10500	10000	16000	15900	13221
Корма, в том числе:	212	203	198	188	114	111	112	107	111	150	194	203	1903
- грубые	55	53	50	47	0	0	0	0	0	35	47	51	338
- сочные	52	50	47	44	20	19	21	17	22	28	42	49	411
-кормоконцентратные смеси	105	100	101	97	94	92	91	90	89	87	105	103	1154
Ветпрепараты	15	15	10	15	10	10	10	10	10	10	15	15	145
Средства защиты овец	7	7	5	10	5	5	5	5	5	5	10	10	79
Нефтепродукты, в том числе:	80	80	70	90	60	50	40	40	40	50	100	80	780
- дизельное топливо	40	40	35	45	30	25	20	20	20	25	50	40	390
- бензин А-76	40	40	35	45	30	25	20	20	20	25	50	40	390
Содержание основных средств, в том числе:	15	15	15	16	16	16	16	16	15	15	15	15	179
- амортизация	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	150
- ремонт и техническое обслуживание	2	2	2	3	3	3	3	3	2	2	2	2	29
Прочие затраты	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	216
Общепроизводственные расходы	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	252
Общехозяйственные расходы	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	348
Итого	397	388	366	387	273	260	251	246	249	298	402	391	3908

Таблица 4

Бюджет затрат по овцеводству сельскохозяйственного предприятия, тыс. руб.

Статья бюджета	месяц												Всего за год
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Среднее поголовье, гол.	15750	15500	14500	13500	12500	12000	11500	11000	10500	10000	16000	15900	13221
Корма	212	203	198	188	114	111	112	107	111	150	194	203	1903
грубые корма	55	53	50	47	0	0	0	0	0	35	47	51	338
сочные корма	52	50	47	44	20	19	21	17	22	28	42	49	411
кормоконцентратные смеси	105	100	101	97	94	92	91	90	89	87	105	103	1154
Ветпрепараты и средства защиты животных	22	22	15	25	15	15	15	15	15	15	25	25	224
ветпрепараты	15	15	10	15	10	10	10	10	10	10	15	15	145
средства защиты	7	7	5	10	5	5	5	5	5	5	10	10	79
Нефтепродукты	80	80	70	90	60	50	40	40	40	50	100	80	780
дизельное топливо	40	40	35	45	30	25	20	20	20	25	50	40	390
бензин А-76	40	40	35	45	30	25	20	20	20	25	50	40	390
Оплата труда	900	375	350	825	300	275	260	250	230	200	750	1700	6415
основная	350	325	300	275	250	225	210	200	180	150	400	350	3215
дополнительная	500	0	0	500	0	0	0	0	0	0	300	1300	2600
натуральная	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	600
Отчисления на социальные нужды	169	70	66	155	56	52	49	47	43	37	141	319	1202
Содержание основных средств	15	15	15	16	16	16	16	16	15	15	15	15	179
амортизация	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	150
ремонт и техническое обслуживание	2	2	2	3	3	3	3	3	2	2	2	2	29
Работы и услуги вспомогательных производств	50	50	50	95	40	40	40	40	40	55	90	90	680
водоснабжение	15	15	15	20	15	15	15	15	15	15	25	25	205
электроснабжение	10	10	10	30	10	10	10	10	10	10	30	30	180
транспортное обслуживание	20	20	20	30	10	10	10	10	10	15	30	30	215
услуги ЦРМ	5	5	5	15	5	5	5	5	5	15	5	5	80
Прочие затраты	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	216
Общепроизводственные расходы	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	252
Общехозяйственные расходы	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	348
Итого	1515	883	831	1461	669	626	599	582	562	590	1382	2499	12199

Передовые предприятия повсеместно внедряют у себя современные технологии управления - системы бюджетирования. Однако практика создания таких систем в России показывает, что число успешных внедрений от общего числа внедрений невелико.

Одной из основных причин неудач обычно называют нечеткость целей постановки бюджетирования, в результате чего руководство предприятий получает вовсе не то, что оно ожидало получить. Часто делаются попытки внедрить бюджетирование просто потому, что это модно.

Причины неудач внедрения системы бюджетирования:

1. Непроработанность адекватных регламентирующих документов;
2. Отсутствие ориентировки на достижение стратегических целей;
3. Отсутствие команды квалифицированных специалистов, которые могли бы полностью выстроить идеологию системы;
4. Неналаженность взаимосвязей между финансовым и управленческим учетом;
5. Ограниченность структуры систем бюджетирования, разработкой лишь отдельных блоков или фрагментов подсистем.

Принципы эффективного внедрения системы бюджетирования:

1. принцип «скольжения» - процесс бюджетирования является непрерывным, разрабатываемые бюджеты должны быть гибкими;
2. утвержденные бюджеты должны исполняться – исполнение бюджета должно поощряться, неисполнение должно повлечь соответствующие меры со стороны руководителей предприятия;
3. от индикативного планирования к директивному – процесс перехода бюджета из категории предварительного (индикативного) в категорию обязательного (директивного) должен включать определенные стадии: корректировка, согласование и утверждение;
4. стандартизация бюджетных форм – бюджеты для всех центров финансовой ответственности должны составляться по единой методике;
5. принцип детализации расходов – расходы в бюджетах должны быть детализированы, степень детализации зависит от размеров предприятия;
6. принцип «финансовой структуры» - внедрению бюджетирования предшествует разработка финансовой структуры, формирование бюджетов и оценка результатов деятельности осуществляется по центрам финансовой ответственности;
7. прозрачность информации - специалисту, анализирующему итоговые данные бюджетных форм необходим доступ к информации, на основе которой формируются бюджеты.

Построение системы бюджетирования в сельскохозяйственных предприятиях, занимающихся производством продукции овцеводства будет способствовать повышению конкурентоспособности продукции овцеводства и структурных подразделений предприятия, что в итоге обеспечит финансовую устойчивость организации.

В современных условиях для повышения эффективности сельскохозяйственного производства продукции овцеводства, необходимо основное внимание уделить поиску резервов внутри самих сельскохозяйственных организаций. Прежде всего, этого можно достичь путем совершенствования организационно-экономического механизма на основании широкого использования принципов и форм внутрихозяйственной кооперации и интеграции, децентрализации управления. Составной частью указанной децентрализованной системы управления являются способы реализации методологии управленческого учета, позволяющие измерять и контролировать результаты деятельности внутренних структурных единиц.

Преимущество децентрализации управления подразделениями заключается в том, что менеджеры подразделений имеют больше информации о местных условиях для принятия решений; деятельность менеджеров и трудовых коллективов становится более мотивированной путем проявления собственной инициативы; повышается уровень ответственности всех работников подразделений и их руководителей за эффективное решение всех производственных задач; формируется дружный коллектив при решении определенных задач. Важное значение при децентрализации управления производством и совершенствовании хозрасчетных отношений имеет определение организационной структуры экономического субъекта.

Децентрализация управления требует формализованного подхода к организационной структуре хозяйства, охватывающего все структурные единицы сверху донизу и определяющего место каждого подразделения организации с точки зрения делегирования им определенных полномочий и ответственности. Кроме того, работникам таких подразделений требуется организовать оплату их труда за конечные результаты производства продукции (работ, услуг). Все эти формы управления и организации труда требуют также децентрализации части функций бухгалтерского управленческого учета непосредственно в подразделения, то есть центры ответственности. Система учета при децентрализации управления обеспечивает отражение, накопление, оперативный анализ, контроль и представление информации о затратах и результатах, а также позволяет оценивать деятельность менеджеров и трудовых коллективов, называется учетом по центрам ответственности. Учет, контроль и анализ по центрам ответственности – это сложная система функций управления, которая оценивает соответствие достигнутых результатов запланированным по центру ответственности, которое является самостоятельным объектом бюджетного процесса и отвечает за исполнение перечня бюджетных показателей, определяемых центральным аппаратом управления при разработке сводного бюджета предприятия на предстоящий бюджетный период.

Для создания центров ответственности не как формальной организационной структуры хозяйствующего субъекта, а платформ построения современного внутреннего организационно – экономического механизма хозяйствования, необходимо выполнение общих основных требований:

- центры ответственности необходимо увязать с производственной и организационной структурой организации; каждый центр ответственности должно возглавлять ответственное за эффективность деятельности должностное лицо – менеджер (бригадир, завфермой и т.д.);

- для каждого центра ответственности должны быть разработаны бюджеты и определены показатели оценки эффективности их деятельности, а также параметры показателей материального и морального поощрения трудовых коллективов центров ответственности;

- для каждого центра ответственности и его руководителя необходимо четко делегировать рамки заранее определенных полномочий и ответственности; руководители центров ответственности должны принимать активное участие в разработке производственных заданий, составлении бюджетов на предстоящий период;

- для каждого центра необходимо разработать систему производственного учета и определить формы и периодичность отчетности за свою деятельность;

- для каждого центра ответственности необходимо четко определить последовательность процесса управленческого контроля с учетом среды контроля;

- при делении организации на центры ответственности возникает необходимость учета социально-психологических факторов, которые могут повлиять на мотивацию руководителей соответствующих центров.

Основная цель создания центров ответственности как объекта – это оперативное управление и контроль за издержками и объемами выпуска продукции. По отношению к процессу производства их следует разделить на основные и функциональные. Основные служат для обеспечения контроля затрат по местам их возникновения, а функциональные распространяют контроль затрат по многим местам их возникновения, но только если затраты формируются в них под влиянием этого центра. Выделяют:

- производственные;
- обслуживающие;
- материальные;
- сбытовые;
- управляющие.

Центры ответственности внутри организационных структур могут объединяться или же иметь более детальное деление по функциям.

Центры ответственности могут совпадать с местами возникновения затрат или же объединять несколько мест, а их выделение необходимо для эффективного осуществления всех функций управления. От мест возникновения затрат центры затрат отличны представлением группировки затрат в аналитическом учете по отдельным операциям, процессам и функциям внутри производственных подразделений. Центрами затрат будут являться первичные производственные и обслуживающие единицы, характеризуемые единообразием функций и производственных операций, сходным уровнем технической оснащенности и организации труда, а также направленностью затрат.

Они выделяются в качестве объекта планирования и учета затрат для целей детализации затрат, усиления контроля и повышения точности калькулирования.

На основании этого, нами представляется возможным определить и сформировать следующие центры ответственности в отрасли овцеводства в сельскохозяйственной организации (рис. 1).

Под $М_1$ – $М_{10}$ нами обозначены маточные отары овец в хозяйстве (каждая приблизительно по 800 голов), БП – отара баранов-производителей (приблизительно 200 голов), $Я_1$ – $Я_2$ – две отары ярок, предназначенных для ремонта стада и реализации племенного молодняка (приблизительно по 1750 голов), $Б_1$ – $Б_2$ – две отары баранчиков, предназначенных для реализации на мясо (приблизительно по 1750 голов).

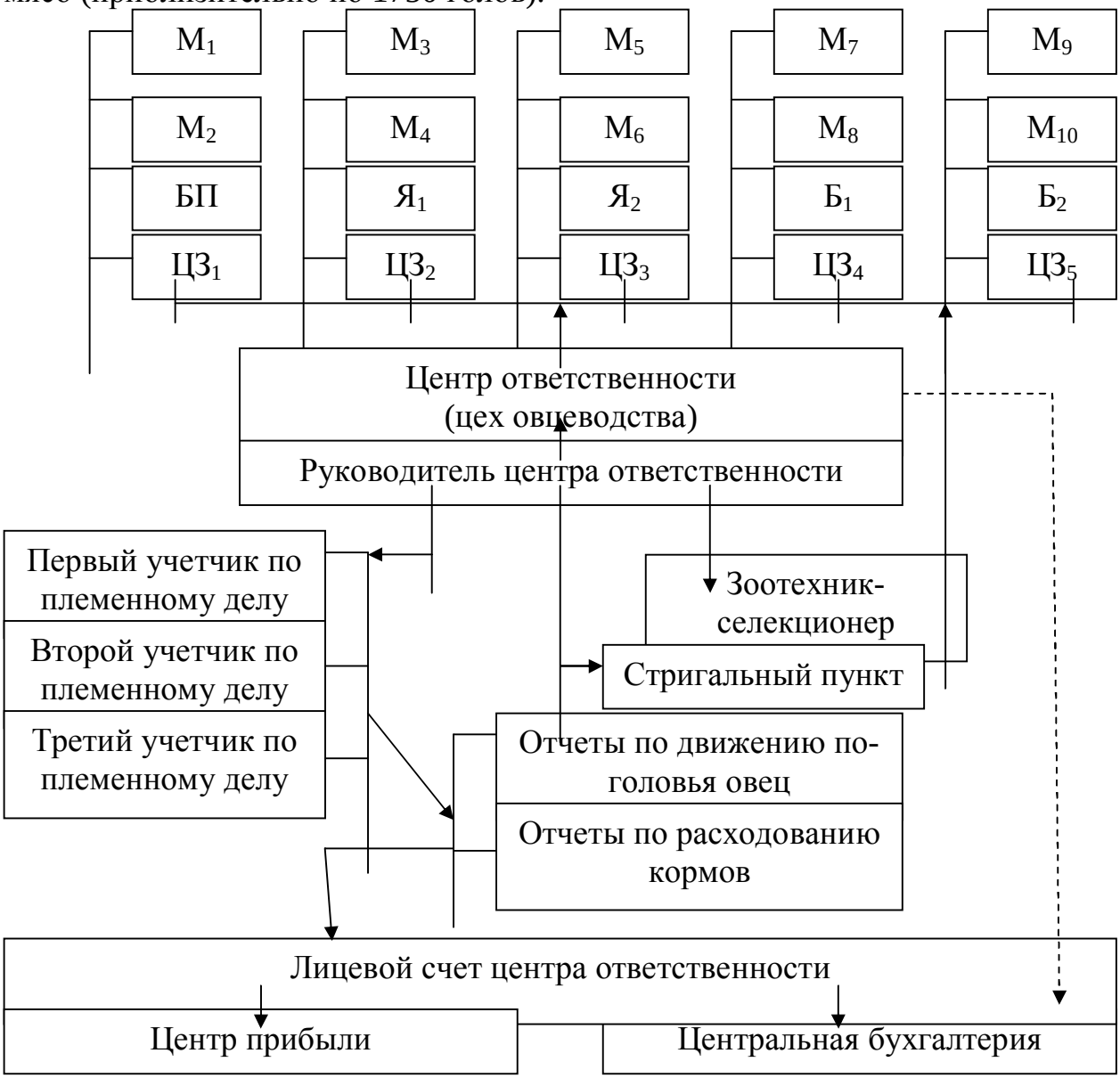

Рис. 1. Схема функционирования центров ответственности в сельскохозяйственной организации

$Ц_1$ – $Ц_5$ – центры затрат в овцеводстве. Ими являются пять производственных комплексных бригад, на территории которых и под чьей ответственностью располагаются овцы в хозяйстве. Для оперативного руководства ов-

цеводством создана структурная единица – центр ответственности (цех овцеводства). Им руководит начальник цеха овцеводства. Кроме того, имеется зоотехник – селекционер и три учетчика по племенному учету. Старшие чабаны ежемесячно сдают отчеты бухгалтерам бригад, которые их обрабатывают и сдают в центральную бухгалтерию колхоза. Это отчеты по движению поголовья, по расходованию кормов. Осеменение овцематок производится после стрижки – в апреле-мае месяце, окот проходит в ноябре месяце. Каждому ягненку присваивается индивидуальный номер и заводится карточка.

Результаты проведенного нами исследования были апробированы на базе сельскохозяйственного производственного кооператива колхоза «Гигант» Благодарненского района Ставропольского края.

Литература

1. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете: ФЗ от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ. // Ведомости Федерального Собрания Рос. Федерации. – 1996. - №33. – Ст. 1358.
2. Российская Федерация. Министерство Финансов. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению: Утв. приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. №94н // М.: «ВЗО-Сервис» Центра «Земля России» МСХА, 2000. – 92 с.
3. Российская Федерация. Министерство сельского хозяйства. Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: Утв. приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003 г. №792 // М., 2003. – 206 с.
4. Богатая, И.Н. Бухгалтерский учет / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. – Ростов н/Д: Феникс, 2002. – 608 с.
5. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях / Под ред. Р.Н. Расторгуевой. – М.: ПрофОбрИздат, 2002. – 416 с.
6. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А. Вахрушина. – М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. – 528 с.
7. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
8. Карпова, Т.П. Управленческий учет / Т.П. Карпова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
9. Кондратова, И.Г. Основы управленческого учета / И.Г. Кондратова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
10. Лисович, Г.М. Сельскохозяйственный учет (финансовый и управленческий) / Г.М. Лисович. - Ростов н/Д: МарТ, 2002. – 720 с.
11. Пизенгольц, М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / М.З. Пизенгольц. – М.: Финансы и статистика, 2001. – Т. 2. – 400 с.
12. Хоружий, Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л.И. Хоружий. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.