

ОЦЕНКА ПРОДУКТОВОГО БЮДЖЕТА ПРИ РАЗЛИЧНЫХ УСЛОВИЯХ ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЙ

Никулина С.Н. Курганская государственная сельскохозяйственная академия им.

Т.С.Мальцева

Одним из элементов управленческого учета является процесс бюджетирования, который позволяет согласовать деятельность структурных подразделений организации и осуществить взаимосвязь с ее стратегическими целями. Бюджет – подробный план приобретения и использования финансовых и иных ресурсов в течение определенного периода времени [2]. Главный бюджет организации включает в себя операционные бюджеты и финансовые бюджеты.

Первый этап в процессе бюджетирования - составление бюджета продаж. Бюджет продаж показывает ежемесячный или поквартальный объем продаж по видам продукции и в целом по организации в натуральных и стоимостных показателях на протяжении бюджетного периода. Бюджет продаж планируется по каждому виду продукции, в нем представлен прогноз совокупного дохода. Бюджет продаж является основой для всех других бюджетов. На базе его составляется бюджет денежных средств, так как он напрямую зависит от наличных поступлений за реализованную продукцию. Основным звеном бюджета продаж является продуктовая программа.

По мнению Бурцева В.В. [1] формирование продуктового бюджета включает ряд процедур:

1) разработку альтернативных продуктовых бюджетов с учетом дополнительных условий, например, в сфере сбыта - максимально возможный и минимально допустимый объемы сбыта по всем рынкам и по каждому рынку в разрезе видов продукции и каналов сбыта;

2) анализ и оценку альтернатив в зависимости от различных условий принятия решений:

- при отсутствии так называемых «узких мест» (разнообразных ограничений продаж) критерием оценки альтернатив является рентабельность

продукции (или маржинальный доход по каждому виду продукции). В этом случае осуществляется ранговый анализ ассортимента по каждой альтернативе;

- при наличии одного «узкого места» критерием служит маржинальная прибыль на единицу «узкого места», или удельная маржинальная прибыль по продукту;

- при наличии нескольких «узких мест» критерием выступает маржинальная прибыль за период;

3) выбор оптимальной продуктовой программы.

Применяя методику указанного выше автора, рассмотрим на примере конкретной молокоперерабатывающей организации из второй процедуры два варианта:

- формирование и анализ ассортимента в условиях отсутствия ограничений. В целях оптимизации структуры ассортимента предлагается использовать метод анализа категорий [1];

- формирование и анализ ассортимента при наличии одного ограничения.

Если в организации нет ограничений продаж, небольшая разница категорий (таблица 1) свидетельствует об экономически рациональной структуре ассортимента: бифилайф пюр-пак (0,5кг), кефир 3,2% (1кг), молоко 3,2% фляжное, молоко 4% (1л), сырки крестьянские (0,1кг), масло крестьянское блочное.

Если продукция, с низкой рентабельностью, выпускается в большом объеме, то при наличии устойчивого спроса можно снизить себестоимость или при наличии тенденции к снижению спроса уменьшить объем выпуска: бифидок пюр-пак (0,5кг), сметана 20% (0,2кг), сметана 20% фляжная, сыр Адыгейский, сырки крестьянские с изюмом (0,1кг), творог крестьянский (0,25кг), творог крестьянский 5% (1кг), творог с фруктами 4% (0,2кг), творожная масса с изюмом ст.(0,5кг).

Таблица 1

Ранговый анализ продуктовой (ассортиментной) программы

№ п/п	Наименование продукции	Удельный вес выпуска, %	Рентабельность, %	Ранг выпуска, Рв	Ранг рентабельности, Рр	Разница рангов, Рв-Рр
1	Бифидок (0,5кг)	1,5	8	13	20	-7
2	Бифидок пюр-пак	0,2	6	31	22	9
3	Бифилайф пюр-пак	0,8	9	21	19	2
4	Бифилюкс (0,5кг)	1,2	4	16	24	-8
5	Варенец	1,0	4	18	24	-6
6	Йогурт	2,3	19	11	15	-4
7	Кефир 2,5% (0,5кг)	2,3	11	11	18	-7
8	Кефир 2,5% (1кг)	10,2	36	3	8	-5
9	Кефир 3,2% (1кг)	1,9	31	12	9	3
10	Крем творожный (0,1кг)	0,02	2	33	26	7
11	Молоко 1,5% (1л)	6,3	11	4	18	-14
12	Молоко 2,5% (1л)	13,3	41	2	7	-5
13	Молоко 3,2% (1л)	25,7	23	1	12	-11
14	Молоко 3,2% фляжное	1,4	28	14	11	3
15	Молоко 4% (1л)	2,7	44	9	6	3
16	Молоко йодированное 3,2%	5,6	23	5	12	-7
17	Ряженка (0,5кг)	1,1	21	17	13	4
18	Сливки 20% (0,2кг)	0,2	1	31	26	5
19	Сметана 20% (0,5кг)	1,4	4	14	24	-10
20	Сметана 20% (0,2кг)	1,2	58	16	2	14
21	Сметана 20% фляжная	0,01	50	34	4	30
22	Снежок (0,5кг)	2,8	72	8	1	7
23	Сыворотка (1л)	3,0	20	7	14	-7
24	Сыворотка фляжная	0,5	7	26	21	5
25	Сыр Адыгейский	0,96	29	20	10	10
26	Сыр Адыгейский со специями	0,06	3	32	25	7
27	Сырки крестьянские (0,1кг)	0,62	6	24	22	2
28	Сырки крестьянские с изюмом	0,22	54	30	2	28
29	Творог крестьянский (0,25кг)	1,3	52	15	3	12
30	Творог крестьянский 5% (1кг)	0,97	47	19	5	14
31	Творог крестьянский 9% б(1кг)	0,78	0	22	27	-5
32	Творог крестьянский фольга	0,34	5	28	23	-5
33	Творог с фруктами 4% (0,2кг)	0,32	52	29	3	26
34	Творожная масса с изюмом	0,44	15	27	16	9
35	Сухое обезжиренное молоко (СОМ)	3,4	-1	6	28	-22
36	Масло крестьянское блочное	0,59	-2	25	29	-4
37	Масло крестьянское (0,2кг)	2,6	5	10	23	-13
38	Теплоэнергия, гКал	0,7	12	23	17	-6

Если продукция, с высокой рентабельностью, выпускается в малых объемах, то при наличии устойчивого спроса можно увеличить объем или, снизить цену в интересах повышения спроса: молоко 1,5% (1л), молоко 3,2% (1л), сметана 20% (0,5кг), СОМ, масло крестьянское (0,2кг).

Количественно степень рациональности структуры ассортимента Бурцев В.В. [1] предлагает оценить коэффициентом корреляции (Cor) категории по выпуску (Coj) и категории по рентабельности (Crj) продукта вида j :

$$Cor = 1 - \frac{6 \sum_{i=1}^n (Coj - Crj)^2}{n(n^2 - 1)} \quad (1)$$

где n — число изделий в ассортименте.

По исследуемой организации $n=38$, $Cor = 0.5$. Следовательно, получена положительная связь между этими параметрами, т.е. с повышением рентабельности изделий объем их выпуска имеет выраженную тенденцию к увеличению. Таким образом, в молокоперерабатывающей организации, взятой для исследования, структура продуктовой программы рациональна.

Если в организации имеется одно ограничение, то определение оптимальной структуры ассортимента происходит в следующем порядке.

Во-первых, рассчитывают ожидаемую удельную маржинальную прибыль по всем продуктам, и продукты с отрицательной маржинальной прибылью исключаются из дальнейшего анализа. В нашем случае исключается следующая продукция: творог крестьянский 5% (1кг), сухое обезжиренное молоко, масло крестьянское (0,2кг). Продукция, по которой не существует проблема ограничений, сразу включается в ассортимент: масло крестьянское, сливки 20% (0,2кг), сметана 20% (0,5кг), сметана 20% (0,2кг), сметана 20% фляжная, сыворотка (1л) и сыворотка фляжная.

Во-вторых, на базе возможного объема сбыта исчисляют объем производства остальных видов продукции. Критерием принятия решения может быть удельная маржинальная прибыль [1]. Для определения

оптимальной структуры ассортиментной программы продукты ранжируют по убывающей величине их удельной маржинальной прибыли.

В исследуемой организации в отдельных случаях имеется одно «узкое место» - молоко-сырье. Ограниченное количество этого сырья наблюдается в размере 90% от плана. Продукты, которых касается проблема ограничения, приведены в таблице 2.

Таблица 2

Формирование ассортиментной программы продукции при наличии
одного ограничения (молоко- сырье)

№ п/п	Продукция	Цена продажи, руб.	Переменные издержки производства ед. продукции, руб.	Маржинальная прибыль, руб.	Расход дефицитного сырья (в кг на 1кг готового изделия)	Удельная маржинальная прибыль, руб./т	Приоритетность
1	Бифидок (0,5кг)	13,3	12,34	0,96	0,680	1,41	20
2	Бифидок пор-пак	15,54	14,67	0,87	0,678	1,28	21
3	Бифилайф пор-пак	16,44	15,04	1,40	0,678	2,06	18
4	Бифилукс (0,5кг)	13,29	11,79	1,50	0,680	2,21	17
5	Варенец	12,08	11,64	0,44	0,682	0,65	25
6	Йогурт	14,95	12,52	2,43	0,679	3,58	13
7	Кефир 2,5% (0,5кг)	12,98	11,68	1,30	0,680	1,91	19
8	Кефир 2,5% (1кг)	13,43	9,86	3,57	0,680	5,25	7
9	Кефир 3,2% (1кг)	13,95	10,68	3,27	0,870	3,76	10
10	Крем творожный (0,1кг)	71,95	70,27	1,68	1,431	1,17	22
11	Молоко 1,5% (1л)	9,84	8,86	0,98	0,407	2,41	15
12	Молоко 2,5% (1л)	12,12	9,80	3,30	0,671	4,92	8
13	Молоко 3,2% (1л)	13,67	10,68	2,99	0,810	3,69	12
14	Молоко 3,2% фляжное	13,75	9,56	4,19	0,862	4,86	9
15	Молоко 4% (1л)	13,45	10,97	2,48	1,071	2,32	16
16	Молоко йодированное 3,2%	13,02	10,73	2,29	0,869	2,64	14
17	Ряженка (0,5кг)	12,05	11,98	0,17	0,682	0,25	27
18	Снежок (0,5кг)	14,91	12,38	2,53	0,681	3,72	11
19	Сыр Адыгейский	77,74	75,39	2,35	5,973	0,39	26
20	Сыр Адыгейский со специями	78,77	73,96	4,81	5,943	0,81	24
21	Сырки крестьянские(0,1кг)	76,07	49,35	26,72	1,274	23,33	1
22	Сырки крестьянские с изюмом	74,19	48,96	25,23	1,202	20,99	2
23	Творог крестьянский (0,25кг)	72,50	49,20	23,30	1,226	19,01	4
24	Творог крестьянский 9% (1кг)	62,44	59,73	2,71	2,667	1,02	23
25	Творог крестьянский (фольга)	79,18	52,09	27,09	1,323	20,49	3
26	Творог с фруктами 4% (0,2кг)	78,16	68,21	9,95	1,148	8,67	6
27	Творожная масса с изюмом	78,84	64,73	14,11	1,165	12,11	7

Определенный ранжированный перечень позволяет оценить предпочтительность отдельных видов продукции с точки зрения максимизации прибыли в «узких местах». Первым продуктом включим в ассортимент сырки крестьянские (0,1кг), а последним - ряженку (0,5кг). Независимо от приоритетности автоматически включим в ассортимент продукцию, которой не касается проблема ограничений: сливки, сметана, масло, сухое обезжиренное молоко.

Если же отдельные виды продуктов должны быть обязательно произведены в определенном количестве (например, для выполнения отдельных заказов и др.), в ассортимент сначала включают именно эти продукты.

Таким образом, рассмотренная методика позволит сформировать оптимальные бюджет продаж и бюджет производства, формирование которых наиболее трудоемкое в системе бюджетирования.

Литература

1. Бурцев В.В. Управленческий учет и производственное бюджетирование // Современный бухучет.-2006.-№7.-С.3-9.
2. Проект методические рекомендации по теме «Бюджетирование» (2й вариант), подготовленный в рамках проекта ТАСИС в 2005 г. // <http://www.cma.org.ru/cma/>
3. Шукаев А.И. Формирование оптимальных бюджетов производственного предприятия на основе аналитических моделей // Управленческий учет.-2006.-№6.-С.38-45.