

5.5. ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ С УЧЕТОМ ОТРАСЛЕВЫХ ОСОБЕННОСТЕЙ ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕЙ СФЕРЫ АПК

Никулина С.Н., к.э.н., доцент, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит»

Курганская государственная сельскохозяйственная академия им. Т.С. Мальцева

В статье разработан теоретико-методологический комплекс системы бюджетирования, в том числе с учетом отраслевых особенностей перерабатывающей сферы агропромышленного комплекса и сформирована концепция развития бюджетирования. Определены основные элементы системы бюджетирования. Представлена структура и последовательность формирования генерального бюджета перерабатывающей организации АПК с учетом отраслевых факторов.

Для повышения эффективности управления перерабатывающими организациями агропромышленного комплекса (АПК) одним из важнейших элементов управленческого учета в современных условиях является развитие бюджетирования. На наш взгляд, бюджет организации – документ, в котором отражены ее цели и задачи, содержит информацию о планируемых данных о доходах, расходах, активах и обязательствах, охватывает все стороны хозяйственно-финансовой деятельности, используется для планирования, контроля, регулирования, анализа и оценки эффективности деятельности организации в целом и ее структурных подразделений. Данное нами определение показывает, что бюджет содержит планируемую информацию, которая формируется с учетом целей и задач организации, в том числе ее структурных подразделений, и используется не только для планирования, но и выполнения других функций управления. Кроме того, бюджет содержит информацию об объектах бухгалтерского учета (доходы, расходы, активы и др.), в том числе управленческого (например, доходы структурного подразделения), что позволяет сделать вывод о том, что бюджетирование является элементом управленческого учета.

Отдельные авторы, например Блинов Д.А. [3] считают целесообразным использовать термины «плановые» и «фактические бюджеты». Плановый бюджет включает плановые (проектные, прогнозные и т.п.), а фактический бюджет – фактические (бухгалтерские, прошлые) показатели. В этом случае бюджеты по форме и структуре идентичны, а будут различаться по экономическому содержанию. По нашей точке зрения, бюджеты могут быть только плановыми, а к бюджетам, которые содержат плановые и фактические показатели или только фактические, необходимо использовать понятие «отчет об исполнении бюджета». К бюджету, в котором отражены

плановые показатели, и одновременно предусмотрены графы для отражения фактических показателей (т.е. комбинированный), по нашему мнению, можно использовать понятие «бюджет-отчет».

Мы солидарны с мнением Кузьминой М.С. [7] и другими авторами, которые отмечают, что бюджетирование – это часть управленческого учета, поскольку для учета затрат, являющегося ключевым вопросом управленческого учета, важен не только подсчет произведенных затрат, но и прогнозирование их размера на ближайшую перспективу. Кроме того, можно отметить, что это касается и других объектов управленческого учета: доходов, ценообразования и др.

Рассматриваем сущность бюджетирования, как составной части управленческого учета, а также учитывая его тесную связь с менеджментом. Бюджетирование принадлежит одновременно обеим системам – управленческому учету и менеджменту. С одной стороны, бюджетирование конкретизирует стратегические и тактические задачи, выдвинутые менеджерами организации; с другой – управляющие используют бюджетные данные в целях последующих управленческого учета, отчетности, анализа и контроля. При этом бюджетированию в системе управленческого учета отводится особое место: бюджетирование является одновременно и важнейшим поставщиком информации в управленческом учете, и его отправной точкой, отмечает Вахрушина М.А. [4]. Если отсутствует обоснованный план, то в этом случае учет, контроль и анализ теряют смысл, также как планирование без контроля и анализа исполнения планов. Учет, не используемый для оценки и контроля деятельности, бесцелен, а контроль без данных плана и учета невозможен.

Следовательно, нельзя ограничивать бюджет планом доходов и расходов, а бюджетирование только планированием. Это часть общей системы экономической работы в организации. Как уточняет Ивашкевич В.Б. [6, с. 450], бюджетирование является интегрированной системой, обобщающей данные планирования, учета и контроля не только доходов и расходов, но и формирующих их процессов и величин. Поэтому бюджетирование необходимо рассматривать, с одной стороны, как инструмент управления организацией, который позволит принять правильные и обоснованные управленческие решения, а с другой – как подсистему управленческого учета, в рамках которого происходит взаимосвязь данной категории с другими его элементами.

Таким образом, бюджетирование (budgetting) – это подсистема управленческого учета, включающая в себя комплексное системное использование элементов бюджетного планирования, бюджетного учета, бюджетного контроля ресурсов, результатов деятельности по центрам финансовой ответственности и по организации в целом на основе информации, получаемой из внутренних и внешних источников и позволяющая получить отчет об исполнении бюджетов, провести бюджетный анализ в целях принятия управленческих решений на основе бюдже-

тных многовариантных моделей (включая транзакционные издержки) [10].

Данное определение показывает, что в рамках бюджетирования осуществляются собственно бюджетное планирование, учет и отчетность, контроль, анализ всех видов деятельности, которые осуществляет организация, и принимаются решения из нескольких вариантов, не обходя вниманием транзакционные издержки. В разработках по данной теме исследования часто встречается одномерное использование элементов, например, только бюджетного планирования. Поэтому в авторской позиции добавлен термин «комплексное системное использование элементов», что позволит выполнить все задачи, стоящие перед системой бюджетирования. С этих позиций бюджетирование в хозяйствующих субъектах будет способствовать осуществлению следующих функций управления:

- планированию ресурсов и результатов;
- учету ресурсов, доходов, расходов и т.п.;
- контролю и анализу исполнения;
- мотивации персонала;
- организации деятельности и регулированию хозяйственных процессов.

На практике бюджетирование дает возможность ставить в определенные рамки и контролировать процесс деятельности структурно обособленных подразделений. При этом бюджетирование охватывает все сферы финансово-хозяйственной деятельности перерабатывающей организации АПК:

- заготовление сырья и материальных ценностей;
- производство и реализацию продукции (работ, услуг) основного производства;
- деятельность вспомогательных и обслуживающих подразделений и цехов;
- управление финансовыми потоками и т.п.

Наряду с этим, чтобы разработать бюджет, в организации должна существовать система управленческого учета, которая регистрирует факты хозяйственной деятельности, необходимые для обеспечения процесса составления (планирования), контроля и анализа бюджетов.

Кроме того, в приведенном выше определении подчеркивается, что бюджетирование должно обязательно осуществляться с использованием не только внутренней, но и внешней информации. Практика показывает, что особенно в организациях перерабатывающей отрасли АПК при формировании бюджетов не всегда учитывают информацию извне (кризисные и посткризисные явления, результативность рекламной компании, наличие конкурентов и др.). По нашему мнению, внешняя информация отражает состояние внешней среды и место организации в ней, и часто возникают трудности в точности определения ее количественных и качественных значений.

В современных условиях хозяйствующие субъекты сталкиваются с необходимостью постоянного мониторинга изменений внешней среды в целях гибкого управления имеющимися ресурсами, а также своего дальнейшего развития. Согласно данному нами определению, бюджетирование включает следующие подсистемы:

- бюджетное планирование;
- учет бюджетных показателей;
- бюджетный контроль;

- бюджетный анализ;
- бюджетную отчетность.

Рассматриваемая в динамике система бюджетирования представляет собой бюджетный цикл, в котором основой следующего бюджетного цикла является завершающая стадия предыдущего бюджетного цикла. Чтобы не возникло путаницы с бюджетным учетом, который ведется в бюджетных организациях, в системе бюджетирования используем термины «учет бюджетных показателей» и «управленческая бюджетная отчетность».

Мы определили бюджетирование как подсистему управленческого учета. В свою очередь при существующих условиях бюджетирование мы рассматриваем тоже как систему, которая включает в себя элементы (цели, задачи, методы и т.д.) и подсистемы (бюджетное планирование, бюджетный анализ и т.д.), которые также являются элементами системы бюджетирования и при углубленном анализе могут рассматриваться как системы (рис. 1).

Цель бюджетирования определяем как подготовку бюджетной информации о запланированных финансовых результатах деятельности организации и ее структурных подразделений (центров ответственности), обеспечивающей полный контроль над деятельностью организации и повышение ее финансово-экономической эффективности путем объединения усилий всех сегментов бизнеса на достижение конечного, количественно определенного результата.

В системе бюджетирования, как показывают исследования научной литературы, выполняются следующие задачи:

- планирование на бюджетный период, что дает возможность оценить эффективность работы организации, а затем сравнить отчетные данные с плановыми;
- учет активов и обязательств в соответствии с бюджетными показателями (статьями);
- отражение показателей в бюджетной отчетности; анализ деятельности отдельных структурных подразделений организации на основе отдельных показателей, которые установлены для каждого подразделения;
- анализ деятельности организации в целом на основе системы ключевых показателей;
- контроль за достижением запланированных финансовых показателей центрами финансовой ответственности;
- контроль за формированием и изменением статей бухгалтерского баланса;
- обеспечение принятия управленческих решений по выполнению поставленных задач.

Общие задачи бюджетирования конкретизируются с учетом отраслевых особенностей. Исходя из особенностей перерабатывающей отрасли АПК, а также задач хозяйствующего субъекта на предстоящий бюджетный период можно конкретизировать задачи бюджетирования перерабатывающей организации:

- формировать бюджеты по давальческому сырью, полуфабрикатам и другим специфическим объектам отрасли;
- планирование бюджетов с учетом сезонной деятельности сельскохозяйственных организаций – поставщиков сырья;
- анализ деятельности цеха полуфабрикатов, убойно-колбасного цеха и других структурных подразделений организации;

- контроль за достижением запланированных финансовых показателей центра финансовой ответственности «Производство и продажи»;
- обеспечение бюджетной информацией (наличие сырьевой базы, транзакционные издержки, расширение продуктового ассортимента и т.д.) для принятия управленческих решений и др.

Таким образом, задачи бюджетирования должны конкретизироваться не только с учетом отраслевых особенностей, но и задач организации на предстоящий бюджетный период.

На основе перечисленных важнейших целей и задач развиваются и формируются в процессе практической деятельности все действующие общенаучные методы, используемые в бюджетировании, которые представляют процесс поиска, обоснования, выбора необходимых бюджетных показателей и результатов.

Следующим элементом системы является среда бюджетирования. На наш взгляд, при подготовке бюджетов должны быть приняты во внимание внутренние (организационно-правовая форма, наличие производственных мощностей и др.) и внешние (экономическая ситуация в стране конкурентная среда и др.) факторы. Вахрушина М.А., Рассказова-Николаева С.А., Сидорова М.И. [5] отмечают, что внутренние факторы определяют ограничения, связанные с самой организацией и в определении их величин не возникает сложности, а внешние – отражают состояние внешней среды и место организации в ней и обычно вызывают трудности в точности определения их количественных и качественных значений. Более подробно факторы и их влияние на формирование системы бюджетирования перерабатывающих организаций АПК рассмотрены нами в статье [12], а стратегический анализ факторов представлен в работе [13].

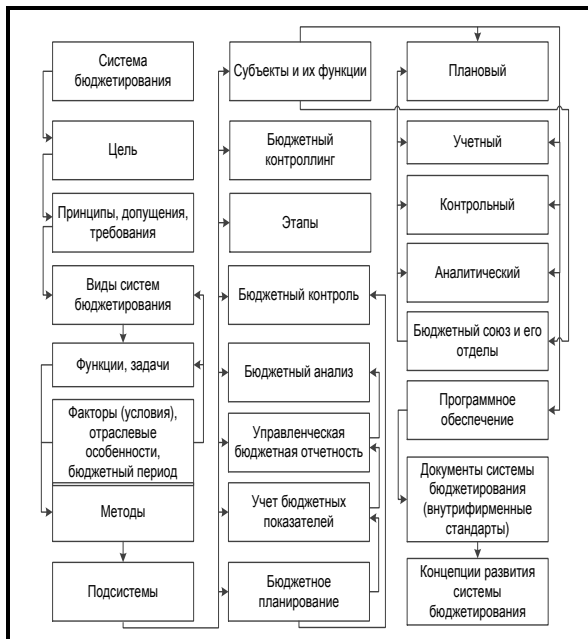


Рис. 1. Теоретико-методологический комплекс системы бюджетирования

Принципы определяют характер и содержание системы бюджетирования организации. Научный анализ

литературы и практические исследования позволили автору выбрать базовые принципы для создания эффективной системы бюджетирования и добавить принцип системности.

1. Принцип единства означает, что все подразделения (центры ответственности) организации участвующие в процессе составления бюджетов, должны быть устремлены к достижению единой цели – созданию генерального бюджета организации, контролю и анализу его выполнения, а также коррекции последующих бюджетов по результатам контроля.
2. Принцип непрерывности заключается в том, что планирование осуществляется систематически в рамках установленного временного цикла, разработанные бюджеты непрерывно сменяют друг друга, а процессы корректировки и контроля за исполнением бюджетов должны происходить постоянно. По мере изменений фактических условий хозяйствования, а также возможностей организации в бюджеты вносятся необходимые поправки и уточнения.
3. Принцип гибкости тесно связан с принципом непрерывности, предполагающий способность бюджетов изменять свою направленность в связи с возникновением новых или непредвиденных обстоятельств. Бюджеты должны быть составлены с учетом определенных резервов планирования.
4. Принцип точности означает, что составляемые бюджеты должны по возможности точно и в той степени, в какой позволят внутренние и внешние условия деятельности организации конкретизировать и детализировать оперативные планы ее деятельности.
5. Принцип реальности означает, что при составлении реальных бюджетов, организация должна ориентироваться на долгосрочную перспективу, а не на следующий месяц или квартал. Как правило, бюджетирование охватывает годовое и оперативное планирование, но цели для бюджетов задаются при стратегическом. Бюджеты должны стать для организации инструментом достижения целей и управления. Организация обязательно должна осуществлять долгосрочное финансовое планирование, так как стратегический план определяет направление деятельности в целом и формулирует общие цели при минимальном числе конкретных данных. В рамках этого плана составляется годовой, который уточняет цели на предстоящий период, формулирует контрольные показатели и определяет ресурсы, необходимые подразделениям. Он устанавливает лимиты и нормативы, на которые нужно ориентироваться при составлении бюджета на месяц.
6. Принцип координации бюджетов предполагает, что эффективно планировать, и осуществлять финансово-хозяйственную деятельность организации невозможно без согласования деятельности различных структурных подразделений организации.
7. Принцип платежеспособности означает ее обеспечение на протяжении всего бюджетного периода.
8. Принцип оптимизации заключается в том, что бюджет должен обеспечить наилучшее использование ограниченных ресурсов, самые выгодные условия финансирования, а также оптимизацию финансовых потоков, затрат и прибыли организации.
9. Принцип участия предусматривает, что каждый руководитель, менеджер, специалист организации становится участником системы бюджетирования, независимо от занимаемой должности и специфики работы.
10. Принцип ответственности предполагает делегирование (распределение) ответственности за понесенные издержки, полученные доходы и прибыль.
11. Принцип финансового соотношения сроков означает, что поступление и использование средств должно происходить в установленные бюджетным периодом сроки

(например, осуществление расходов за счет долгосрочного займа).

12. Принцип существенности означает, что бюджетная информация считается существенной, пропуск или искажение которой могут привести к изменению оценок, повлиять на принимаемые пользователем решения.
13. Принцип многовариантности позволяет выбрать из всех имеющихся альтернативных вариантов достижения поставленной цели наилучшую. При выборе одного из вариантов необходимо учитывать транзакционные издержки.
14. Принцип информационной обеспеченности предусматривает необходимым условием применения системы бюджетирования использование информационных технологий.
15. Принцип системности означает, что для эффективного осуществления бюджетирования в организации должна быть сформирована система бюджетирования, включающая отдельные элементы, которые в свою очередь тоже могут быть системами.

С учетом перечисленных выше принципов в системе управленческого учета, как показывает научный анализ, бюджетирование выполняет ряд функций, рассмотренных нами подробно в работе [13, с. 186-187].

Из допущений, которые могут использоваться в системе управленческого учета в системе бюджетирования, необходимо применять:

- допущение последовательности предполагает, что процедуры бюджетирования применяются на определенном отрезке времени. Организация должна в течение бюджетного периода сохранять стабильный состав показателей бюджетов и отчетности об их исполнении, руководствоваться едиными нормами учетной политики для целей управленческого учета (в том числе бюджетной учетной политики);
- допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что при формировании бюджетов только кассовым методом, возникают сложности с определением тенденции развития бизнеса. Так, денежный поток может быть стабильным, но при этом его обеспечивает, например, непрерывный рост кредиторской задолженности. В бюджете, составленном по кассовому методу, эта важная информация не отражается, но при этом финансовая устойчивость организации будет стабильно падать.

Требования системы бюджетирования, которые отражены в научной литературе, на наш взгляд, необходимо дополнить требованием «комплексность». Поэтому при выполнении функций и задач бюджетирования необходимо учитывать следующий ряд требований:

- согласованность – бюджетирование как составная часть оперативного (краткосрочного) планирования должно согласовываться со стратегическими, маркетинговыми и иными целями организации. Именно поэтому не существует двух абсолютно идентичных систем бюджетирования. В каждой организации формируется свой подход к построению и использованию бюджетов;
- сопоставимость бюджетных и учетных показателей – необходима для контроля за исполнением бюджетов;
- своевременность – своевременное формирование бюджетов и отчетов об их исполнении;
- коммуникативность – доведение бюджетов до сведения руководителей разных уровней управления;
- специфичность – система бюджетирования должна учитывать специфику, организации, в которой используется данная система, а также отрасли, к которой эта организация относится;
- периодичность – основные показатели бюджетов как плановые, так и фактические, рассчитываются на строго

определенные моменты времени (календарный месяц, квартал, полугодие, год).

- комплексность – при постановке системы бюджетирования в организациях необходимо использовать в комплексе все его элементы, в т.ч. подсистемы: бюджетное планирование, учет бюджетных показателей, бюджетный контроль, бюджетную отчетность, бюджетный анализ, принятие управленческих решений из многовариантных моделей.

Для наглядности сгруппируем основные элементы теоретико-методологического комплекса системы бюджетирования с учетом отраслевых особенностей перерабатывающей сферы АПК в табл. 1. На взгляд автора, принципы и функции системы бюджетирования не являются раз и навсегда заданными (постоянными). Данная позиция определяется тем, что система бюджетирования является открытой, и взаимодействует с другими системами хозяйственного механизма и внешней средой. Поэтому принципы и функции системы бюджетирования могут быть дополнены, уточнены, расширены. Принципы, допущения и требования должны быть положены в основу концепции развития теории системы бюджетирования. На основе концепции разрабатываются документы (внутрифирменные стандарты) системы бюджетирования, что обеспечивает целенаправленный и правильный выбор организационных, методических (технологических) и технических (в т. ч. программное обеспечение) аспектов системы бюджетирования организации.

Таким образом, схему развития теории системы бюджетирования можно представить следующим образом: принципы, допущения, требования, концепции, документы системы бюджетирования (внутрифирменные стандарты).

Таблица 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ С УЧЕТОМ ОТРАСЛЕВЫХ ОСОБЕННОСТЕЙ

Показатели	Содержание
Цель	Подготовка бюджетной информации о запланированных финансовых результатах деятельности организации и ее структурных подразделений, обеспечивающей контроль над деятельностью организации и повышение ее финансово-экономической эффективности путем объединения усилий всех сегментов бизнеса на достижение конечного, количественно определенного результата
Задачи	Планирование на бюджетный период; учет активов и обязательств в соответствии с бюджетными показателями (статьями); отражение показателей в управленческой бюджетной отчетности; анализ деятельности отдельных структурных подразделений организации; анализ деятельности организации в целом на основе системы ключевых показателей; контроль за достижением запланированных финансовых показателей центрами финансовой ответственности; контроль за формированием и изменением статей бухгалтерского баланса; обеспечение принятия управленческих ре-

Показатели	Содержание
	шений по выполнению поставленных задач
Факторы	Внутренние и внешние условия
Методы	Экономико-статистический, балансовый, бюджетный [6], экономико-математического моделирования и др.
Функции	Информационно-учетная, планирования, аналитическая, контрольная, мотивационная
Принципы	Единства, непрерывности, гибкости, точности, реальности, координации, платежеспособности, оптимизации, участия, ответственности, финансового соотношения сроков, существенности, многовариантности, информационной обеспеченности, системности ¹
Допущения ²	Временной определенности фактов хозяйственной деятельности, последовательности
Требования	Согласованность, сопоставимость, своевременность, коммуникативность, специфичность, периодичность, комплексность ³
Подсистемы ⁴	Бюджетное планирование, учет бюджетных показателей, бюджетный анализ, бюджетный контроль, управленческая бюджетная отчетность
Этапы	Бюджетный контроллинг ⁵
	Бюджетный союз и его отделы: ⁶
	Плановый, учетный, контрольный, аналитический
	Бюджетный период: Краткосрочный, среднесрочный, долгосрочный
Виды	Система оперативного бюджетирования, система стратегического бюджетирования
Отраслевые особенности (перерабатывающая отрасль АПК) ⁷	Взаимовязанные переделы в перерабатывающем технологическом процессе, выпуск полуфабрикатов, переработка давальческого сырья, большой удельный вес в затратах сырья и материалов, потери сырья и готовой продукции при хранении, многочисленный продуктовый ассортимент, процесс восстановления и рекомбинации сырья и готовой продукции, мелкая фасовка продукции, качество сырья, готовой продукции и ограниченные сроки их хранения и др.
Задачи системы бюджетирования исходя из особенностей отрасли ⁸	Формировать бюджеты по давальческому сырью, полуфабрикатам и другим специфическим объектам отрасли; планирование бюджетов с учетом сезонной деятельности сельскохозяйственных организаций – поставщиков сырья; анализ деятельности цеха полуфабрикатов, убойно-колбасного цеха и др. структурных подразделений организации; обеспечение бюджетной информацией (наличие сырьевой базы, транзакционные издержки, расширение продуктового ассортимента и т.д.) для принятия управленческих решений и др.
-	Программное обеспечение
-	Концепции развития системы бюджетирования

¹ Примечание: предлагается автором.

² Примечание: предлагается автором.

³ Примечание: предлагается автором.

⁴ Примечание: предлагается автором.

⁵ Примечание: предлагается автором.

⁶ Примечание: предлагается автором.

⁷ Примечание: предлагается автором.

⁸ Примечание: предлагается автором.

Показатели	Содержание
-	Документы системы бюджетирования

Формирование бюджетов и их исполнение осуществляются персоналом, занимающимся бюджетированием, с использованием технических средств, информационного и программного обеспечения системы бюджетирования. Все составляющие системы образуют целостное единство с целью обеспечения выработки и обоснования оптимальных управленческих решений. Практическое назначение системы бюджетирования состоит в том, что с ее помощью обеспечивается связь всех направлений деятельности организации.

Таким образом, система бюджетирования является базовой основой принятия управленческих решений в организации, оценки всех аспектов ее финансовой деятельности, укрепления финансовой дисциплины, анализа финансово-хозяйственной деятельности, контроля за центрами финансовой ответственности, а также подчинения интересов отдельных структурных подразделений интересам организации в целом, улучшения управляемости и прозрачности бизнеса, оптимизации использования ресурсов и повышения инвестиционной привлекательности хозяйствующего субъекта АПК.

Известно, что процесс развития бухгалтерского учета предполагает наличие таких понятий, как «содержание» и «форма». Исследуя данную проблему, Алборов Р.А. [2, с. 14-15] уточняет содержание этих понятий. Продолжая данные исследования, считаем, что и процесс развития системы бюджетирования также имеет в наличии и содержание и форму (табл. 2).

В современных условиях развития управленческого учета содержание бюджетирования рассматриваем как совокупность бюджетной информации, обладающей определенными свойствами и качественными характеристиками, отражающей многочисленные связи и используемой в целях управления хозяйственными процессами. Бюджетная информация должна отвечать конкретным потребностям управленческого персонала. С этих позиций должна определяться форма предоставления данной информации, сроки и периодичность получения. Поэтому совершенствование формы будет способствовать дальнейшему развитию системы бюджетирования, ее организационных, методических, технических аспектов. Форму бюджетирования определим как способ организации, отражения, хранения бюджетной информации, определяемой совокупностью элементов и правилами составления управленческой бюджетной отчетности. В целом совершенствование системы бюджетирования предполагает диалектическое единство развития его содержания (функций, принципов, допущений, требований, документов) и формы (состава элементов, связей, механизмов). Приведенная модель позволяет проектировать решения научно-практических проблем и организовать бюджетирование так, чтобы оно решало поставленные перед ним задачи и выполняло свои функции с целью повышения эффективности управления перерабатывающей организацией АПК и сегментами ее деятельности.

Для создания конкурентоспособной инновационной экспортно-ориентированной перерабатывающей отрасли АПК определены цели ее развития:

- развитие институциональной среды и институтов;
- создание и внедрение инноваций (развитие инновационной среды);
- улучшение инвестиционного климата, обеспечение доступа к инвестициям;
- развитие науки и научного обеспечения, подготовка высококвалифицированных кадров; развитие инфраструктурной среды.

Следовательно, модель системы бюджетирования в перерабатывающих организациях АПК должна также базироваться на: институтах, инвестициях, инновациях, интеллекте, инфраструктуре. С этих позиций определим концепции дальнейшего развития системы бюджетирования в организациях перерабатывающей отрасли аграрно-промышленного комплекса:

- институциональная – развитие институциональной среды и институтов [10, с. 70-71], формирование бюджетов транзакционных издержек [8, 9];

- инновационная – создание и внедрение инноваций (развитие инновационной среды), разработка инновационных бюджетов;
- инвестиционная – улучшение инвестиционного климата, обеспечение доступа к инвестициям, составление бюджетов инвестиций.

Все концепции должны получить развитие на базе науки и научного обеспечения, подготовки высококвалифицированных кадров, отражения расходов на подготовку кадров, на научные исследования в бюджетах; развития инфраструктурной среды, подготовки бюджетов с учетом факторов данной среды.

Таким образом, процесс развития бюджетирования предполагает организацию и развитие всех его подсистем в перерабатывающих организациях, гармоничное единство функционирования всех его элементов. Концепции развития могут превратить бюджетирование в развитую активную систему и обеспечить многотипность ее поведения для эффективного управления организациями перерабатывающей сферы АПК.

Таблица 2

КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ МОДЕЛЬ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК

		Подсистемы бюджетирования ⁹				
		Бюджетное планирование	Учет бюджетных показателей	Бюджетный контроль	Управленческая бюджетная отчетность	Бюджетный анализ
Цель и задачи бюджетирования в перерабатывающих хозяйствующих субъектах АПК	Функции бюджетирования в системе управленческого учета перерабатывающей организации АПК	Основные звенья развития системы бюджетирования				
		Содержание	Форма			
		Технология развития: принципы, допущения, требования, документы, методы	Механизм развития: методический, организационный, автоматизированный	Связи: координации, субординации, прямые и обратные, динамичные и статичные, горизонтальные, вертикальные		Состав элементов: субъекты и объекты бюджетирования, среда, подсистемы, этапы и др.
		Подсистемы оперативного бюджетирования ¹⁰				
		Оперативное бюджетное планирование	Учет текущих бюджетных показателей	Текущий бюджетный контроль	Управленческая оперативная бюджетная отчетность	Оперативный бюджетный анализ
		Подсистемы стратегического бюджетирования ¹¹				
Стратегическое бюджетное планирование	Учет стратегических бюджетных показателей	Стратегический бюджетный контроль	Управленческая стратегическая бюджетная отчетность	Стратегический бюджетный анализ		
Концепции развития системы бюджетирования ¹²						
На базе развития науки и научного обеспечения, подготовки высококвалифицированных кадров, отражения расходов на подготовку кадров, на научные исследования в бюджетах; развития инфраструктурной среды, подготовки бюджетов с учетом факторов данной среды		Институциональная – развитие институциональной среды и институтов, формирование бюджетов транзакционных издержек				
		Инновационная – создание и внедрение инноваций (развитие инновационной среды), разработка инновационных бюджетов				
		Инвестиционная – улучшение инвестиционного климата, обеспечение доступа к инвестициям, составление бюджетов инвестиций				
Система бюджетирования						

Как показывает практика, деятельность организаций, использующих системы бюджетирования, характеризуется более высоким уровнем экономической эффективности по сравнению с другими организациями.

Бюджет организации (генеральный бюджет) представляет собой систему взаимосвязанных бюджетов, и описывает в структурированной форме ожидания менеджеров относительно продаж, расходов и других фактов хозяйственной жизни в планируемом периоде.

⁹ Примечание: предлагается автором.

¹⁰ Примечание: предлагается автором.

¹¹ Примечание: предлагается автором.

¹² Примечание: предлагается автором.

Цель генерального бюджета, охватывающего деятельность организации в целом, – интегрировать операционные бюджеты. Эта задача решается путем сопоставления финансовых бюджетов.

В современной литературе чаще встречается понятие «генеральный бюджет», а также используются его различные синонимы – главный бюджет, мастер-бюджет, основной бюджет. Также не существует единого определения генерального бюджета.

Вахрушина М.А., Рассказова-Николаева С.А., Сидорова М.И. [5] считают, что бюджет, который охватывает общую деятельность предприятия, называется генеральным, а его цель – объединить и суммировать сметы и планы (частные бюджеты) различных подразделений. В данном определении генеральный бюджет не включает частные, в том числе вспомогательные бюджеты.

Адамов Н.А., Адамова Г.А. [1] отмечают, что генеральный (главный) бюджет охватывает всю хозяйственно-финансовую деятельность организации, составляется на базе данных частных бюджетов подразделений, а на его основе составляются прогнозный баланс, плановый отчет о прибылях и убытках, прогноз движения денежных средств. В этом определении последние три бюджета создаются на основе генерального, а не являются его составными частями.

По нашему мнению, генеральный (главный) бюджет в организации может быть многосценарным, но должен быть единственным. Чаще всего, генеральный бюджет (master budget) любой организации (независимо от ее отраслевой принадлежности) включает систему операционных бюджетов (operating budget) и финансовых бюджетов (financial budget).

В свою очередь, на наш взгляд, при подготовке операционных бюджетов необходимо учитывать отраслевые факторы, обуславливающие особенности системы бюджетирования в перерабатывающих организациях АПК. С этих позиций система операционных (иначе функциональных) бюджетов перерабатывающей организации АПК включает:

- бюджет продаж с большим продуктовым ассортиментом и ограниченными сроками хранения;
- бюджет запасов готовой продукции с ограниченными сроками ее хранения;
- бюджет производства с большим продуктовым ассортиментом и ограниченными сроками хранения;
- бюджет производственных запасов с учетом сезонности поставки сельскохозяйственного сырья, экологичности его и упаковки;
- бюджет прямых затрат на сырье и материалы;
- бюджет прямых трудовых затрат;
- бюджет общепроизводственных расходов;
- бюджет себестоимости произведенной продукции с высокой долей материальных затрат;
- бюджет общепроизводственных расходов;
- бюджет коммерческих расходов, бюджет управленческих расходов.

Операционные бюджеты могут быть привязаны к деятельности какого-либо сегмента организации. Так, бюджетом продаж планируется деятельность коммерческого отдела, бюджетом производства – деятельность производственных подразделений организации, бюджетом административных (коммер-

ческих и управленческих) расходов предусматриваются расходы административно-управленческих служб.

Эти бюджеты могут разрабатываться в любых единицах измерения – как стоимостных, так и натуральных. В зависимости от того, как сегмент идентифицирован по организационному признаку (к какому типу центра ответственности он относится), его бюджет может содержать плановые задания:

- по доходам (если бюджет составлен для центра доходов);
- по расходам (когда планируется деятельность центра затрат);
- по доходам, расходам и прибыли (в случае если речь идет о центре прибыли);
- по доходам, расходам, прибыли, имуществе и обязательствах (в случае если планируется деятельность центра инвестиций).

Таким образом, составление операционных бюджетов позволяет уже до начала деятельности тех или иных сегментов организации предвидеть их финансовые результаты. В этом состоит отличие бюджетирования от бизнес-планирования, в то время как на этапе бизнес-планирования ответственность за результаты деятельности организации возлагается на ее руководство, бюджетирование предполагает делегирование этой ответственности руководителям отдельных сегментов предпринимательской деятельности. Это обстоятельство отмечает Вахрушина М.А. [4], и оно позволяет рассматривать бюджетирование сквозь призму планирования деятельности сегментов коммерческой организации, определив его как процесс разработки смет для отдельных сегментов бизнеса.

Для формирования операционных бюджетов, по нашему мнению, необходимо использовать частные бюджеты, которые подготавливают для них исходную информацию или применяются для обработки итоговых данных этих бюджетов для более точного определения бюджетных показателей. Предлагаем частные бюджеты по отношению к виду экономической деятельности разделить на универсальные и специфические. Универсальные бюджеты могут быть сформированы в организациях, относящихся к различным видам экономической деятельности, а специфические разрабатываются в организациях, которые принадлежат к конкретному виду, например производство пищевых продуктов в составе агропромышленного комплекса.

Операционные бюджеты консолидируются и образуют систему финансовых бюджетов, которые включают основные бюджеты:

- прогноз отчета о финансовых результатах (бюджет доходов и расходов);
- бюджет движения денежных средств;
- прогнозный бухгалтерский баланс.

Для формирования основных бюджетов предлагаем использовать вспомогательные бюджеты. Они содержат исходную информацию или применяются для обработки итоговых данных основных бюджетов. Предлагаем вспомогательные бюджеты, также как и частные по отношению к виду экономической деятельности разделить на универсальные и специфические.

Наш взгляд на структуру и последовательность формирования генерального бюджета перерабатывающей организации АПК с учетом отраслевых факторов показан на рис. 2.

Для эффективного планирования деятельности организации целесообразно составлять все основные финансовые бюджеты. Все финансовые бюджеты необходимо рассматривать в комплексе: они являются той системой, которая в конечном итоге позволяет оценить будущее финансовое состояние организации и принять правильные управленческие решения. Переход из существующего положения в желаемое означает изменение прибыльности, платежеспособности и экономического потенциала организации, отраженного в прогнозном балансе. Поэтому организация должна позиционировать себя в этой финансовой системе, планируя свои будущие изменения и их последствия, находя приемлемые решения.

Если набор основных финансовых бюджетов обязателен, то состав операционных, вспомогательных

и частных бюджетов может устанавливаться руководством исходя из характера стоящих перед организацией целей и задач, уровня квалификации работников бюджетного союза, методического, организационного и технического уровня организации.

Таким образом, по нашему мнению, генеральный (главный) бюджет включает в себя операционные (функциональные) и финансовые бюджеты. Операционные в свою очередь включают сводные бюджеты, составляемые на основе аналитических бюджетов подразделений, цехов, отделов. Для получения дополнительной информации при составлении аналитических бюджетов используются частные. Финансовые бюджеты включают основные и вспомогательные бюджеты.

Вспомогательные и частные бюджеты по отношению к виду экономической деятельности делятся на универсальные и специфические.

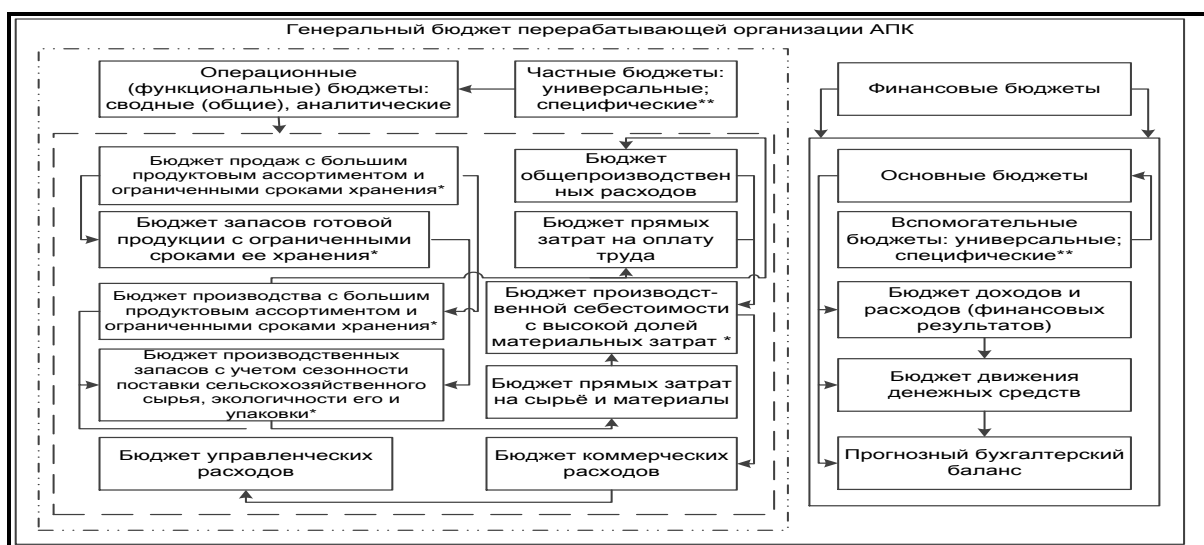


Рис. 2. Генеральный бюджет перерабатывающей организации АПК с учетом отраслевых особенностей¹³

Все эти виды бюджетов необходимы для составления прогноза финансового состояния организации, для проведения постатейного анализа. Данный классификатор позволяет сгруппировать бюджеты по видам деятельности для упрощения их консолидации в основные финансовые отчеты. Для удобства работы с бюджетами их обобщают по видам деятельности или по центрам финансовой ответственности.

Литература

- Адамов Н.А. Бюджетное планирование в организации [Электронный ресурс] / Н.А. Адамов, Г.А. Адамова // Аудиторские ведомости. – 2008. – №2. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- Алборов Р.А. Развитие учета и контроля в системе управления сельскохозяйственным производством [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Р.А. Алборов. – Казань, 2004. – 54 с.
- Блинов Д.А. К вопросу о терминологии бюджетирования [Текст] / Д.А. Блинов // Управленческий учет. – 2010. – №1. – С. 98-107.
- Вахрушина М.А. Бюджетирование: задачи и процедуры [Текст] / М.А. Вахрушина // Современный бухучет. – 2004. – №12. – С. 30-35.
- Вахрушина М.А. и др. Управленческий учет-1 [Текст] : учеб. пособие по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. Базовый курс / М.А. Вахрушина, С.А. Рассказова-Николаева, М.И. Сидорова. – М. : Изд. дом БИИФ, 2008. – 173 с.
- Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М. : Экономика, 2003. – 618 с.
- Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы [Текст] / М.С. Кузьмина. – М. : КноРус, 2010. – 248 с.

¹³ Примечание: *предлагается автором с учетом отраслевых особенностей перерабатывающей сферы;

** предлагается автором по отношению к виду экономической деятельности.

8. Никулина С.Н. Бюджетирование с учетом транзакционных издержек в перерабатывающей отрасли аграрно-промышленного комплекса [Текст] / С.Н. Никулина // Дискуссия : ж-л науч. публикаций. – 2012. – №5. – С. 46-52.
9. Никулина С.Н. Транзакционные издержки в бюджетном планировании перерабатывающих организаций агропромышленного комплекса [Текст] / С.Н. Никулина // Дискуссия : ж-л науч. публикаций. – 2012. – №6. – С. 58-64.
10. Никулина С.Н. Методика расчета транзакционных издержек в системе бюджетирования перерабатывающей организации агропромышленного комплекса [Текст] / С.Н. Никулина // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – №3. – С. 70-75.
11. Панкова С.В. Современное состояние перерабатывающей отрасли агропромышленного комплекса и его влияние на формирование системы бюджетирования [Текст] / С.В. Панкова, С.Н. Никулина // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – №6. – С. 338-350.
12. Экономика: мировой исторический опыт и современные проблемы [Текст] : колл. монография / под ред. Н.С. Клунко. – Ставрополь : Логос, 2013. – 214 с.
13. Nikulina S.N. Strategic analysis of factors in the system of budgeting processing of agriculture [Text] / S.N. Nikulina // European social science journal. – 2014. – Vol. 1 ; no. 5. – Pp. 543-548.

Ключевые слова

Перерабатывающие организации АПК; система бюджетирования; генеральный бюджет; классификация бюджетов.

Никулина Светлана Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Современное состояние экономики перерабатывающих организаций агропромышленного комплекса (АПК), ориентированное на инновационные методы развития и повышения эффективности бизнеса, предъявляет новые требования к управленческому учету и к реализации его элементов. Для повышения эффективности управления перерабатывающими организациями АПК одним из важнейших элементов управленческого учета в современных условиях является развитие бюджетирования.

Актуальным является развитие теоретико-методологических аспектов системы бюджетирования и его элементов с учетом отраслевых особенностей.

Научная новизна и практическая значимость. Научный интерес представляет разработанный автором теоретико-методологический комплекс системы бюджетирования, а также сформированная концепция развития бюджетирования. Дана характеристика важнейших элементов системы бюджетирования. Приведена структура и последовательность формирования генерального бюджета перерабатывающей организации АПК с учетом отраслевых факторов.

Практическая значимость проведенных исследований заключается в возможности использовать элементы теоретико-методологического комплекса системы бюджетирования с учетом отраслевых особенностей для внедрения и развития системы бюджетирования в деятельности перерабатывающих организаций АПК.

Заключение. Рецензируемая статья содержит результаты научных исследований, посвященных изучению актуальной темы, элементы научной новизны и может быть рекомендована к публикации.

Мухина Е.Г., д.э.н., профессор кафедры статистики и экономического анализа Курганской государственной сельскохозяйственной академии им. Т.С. Мальцева