

Специфика на счетоводното бюджетизиране в аграрното предприятие

Гл. ас. д-р ТЕОДОРА РУПСКА
Университет за национално и световно стопанство – София
Катедра „Счетоводство и анализ“
E-mail: t.roupaska@gmail.com

Резюме: Целта на статията е да се разгледа и представи бюджетизирането като процес в управленското счетоводство и се предложат теоретични модели на оперативни бюджети, приложими в селскостопанските предприятия, разработени на базата на изследване на растениевъдни и животновъдни аграрни производства.

За постигане на поставената цел са използвани методите на наблюдението, анализа и синтеза, сравнението, историческия подход, дедукцията и индукцията.

Бюджетизирането е процес в управленското счетоводство, чрез който се цели подпомагане управлението на дейността на предприятието за постигане на по-добри стопански резултати. Бюджетът е финансов план, в който се съпоставят приходите, които се очаква да се получат и разходите, които се очаква да се направят във връзка с дадено бизнес начинание. Всеки бюджет се отнася за определен период от време. Освен финансов план бюджетът е и средство за по-строг текущ и последващ контрол.

В статията се разглеждат различни видове бюджети, класифицирани според различни класификационни признаци и възможностите за приложението им в селскостопанските предприятия. Обърнато е внимание, че най-масово прилаганите от други предприятия едногодишни краткосрочни бюджети са неподходящи за приложение от аграрните предприятия, поради продължителността на производствения цикъл на отделните селскостопански производства. Акцентирано е върху същността на оперативните бюджети, с оглед на факта, че именно те отразяват в най-голяма степен специфичните особености на селскостопанските производства. Представени са модели на оперативни бюджети, отделно за растениевъдно и животновъдно производство в теоретичен аспект.

Обърнато е внимание и на някои специфични особености при съставянето на бюджета на паричните потоци и капиталовия бюджет в аграрните предприятия.

Ключови думи: бюджет, бюджетизиране, оперативен бюджет, управленско счетоводство

Увод

Бюджетът е количествен план в стойностно изражение, който се отнася за определен времеви период и обикновено показва планираните приходи, които се очаква да се получат и разходите, които се очаква да се извършат. Бюджетизирането осигурява възможност за планиране и контрол на дейностите в аграрното предприятие, като по-този начин се подобрява ефективността от управлението с цел постигане на по-добри стопански резултати.

Съществуват различни видове бюджети, класифицирани според различни класификационни признаци, като всички те се отличават с определена специфика, при приложението им в аграрните предприятия.

Целта на статията е да се разгледа и представи бюджетизирането като процес в управленското счетоводство и се предложат теоретични модели на оперативни бюджети, приложими в селскостопанските предприятия, разработени на базата на изследване на растениевъдни и животновъдни аграрни производства.

Бюджетизирането като процес в аграрното предприятие

Бюджетизирането е процес в управленското счетоводство, чрез който се цели подпомагане управлението на дейността на предприятието за постигане на по-добри стопански резултати. Според даденото определение от Института на дипломираните управленски счетоводители в САЩ, бюджетът е количествен план в стойностно изражение, който се отнася за определен период и обикновено показва планираните приходи, които се очаква да се получат и разходите, които се очаква да се извършат. В бюджета се съдържа и информация за капитала, който трябва да се привлече, за да се постигне набелязаната цел. Като счетоводен метод, бюджетът е известен в нашата страна още през миналия век (Добрев, 1941). Бюджетизирането е част от планирането в предприятието. Тук основателно може да възникне въпросът каква е разликата между

планиране и бюджетирание. Много ясно и еднозначно това разграничение е направено от Кемп и Дюнбар (Kemp, Dunbar, 2003). Според тях планът е документ, в който е описано какво ще се прави в бъдеще. Може да съдържа информация за всички отделни етапи, които се следват за постигането на целта, както и конкретни срокове за изпълнение. Бюджетът е също план, но той задължително съдържа информация за сумата на паричните средства, които се очаква да се изразходват и целите за които това ще стане. Бюджетът може да съдържа и информация за приходите, които се очаква да се получат (Kemp, Dunbar, 2003).

Бюджетирането е част от планирането в предприятието и осигурява възможност за координиране на дейностите в него. Чрез него се постига осъществяване на строг контрол, както по време на изпълнение на бюджета (текущ контрол), така и след това (последващ контрол). Той може да се осъществи, тъй като още по време на изпълнението на бюджета има възможност да се сравняват плановите с фактическите резултати, да се определят отклоненията и се предприемат действия за отстраняването им като това може да се осъществи така, че да няма негативни последици.

В теорията и практиката на бюджетирание са известни различни класификации на бюджетите, които може да се приложат в практиката на аграрните предприятия.

От гледна точка на това за какъв период се създават бюджетите в предприятието, според повечето автори съществуват *краткосрочни и дългосрочни бюджети*. Краткосрочни са бюджетите за едногодишен период, а дългосрочни – тези за по-дълъг. Може да се изготви бюджет и за месец или тримесечие, но като цяло в повечето предприятия се разработват годишни бюджети, тъй като се смята, че съществува повторимост в рамките на годината. Разработването на годишен бюджет не е най-правилният подход за приложение на бюджетирание в аграрните предприятия, тъй като производственият цикъл на редица селскостопански производства не съвпада с календарната година.

Възможността за изготвянето на бюджети с различна продължителност е известна (Wright, Kimmel, Kieso, 2008). Според тези автори, бюджетът може да се състави за всеки един период от време, в зависимост от вида на организацията, необходимостта от периодичност и нуждите на управлението. Бюджетният период трябва да е достатъчно дълъг, за да осигури достижимост на целта при нормални условия за осъществяване на дейността. Това напълно

отговаря на спецификата на отделните селскостопански производства, които са с различен времеви цикъл. Едновременно с това, трябва да се има предвид, че бюджетите трябва да са много детайлно разработени. Това трудно може да се постигне по отношение на дългосрочните бюджети, тъй като заложеното в тях може да се промени вследствие на различни фактори – икономически, политически.

Според това, дали бюджетът може да се промени или не, в зависимост от промяната в обема на дейността, *счетоводните бюджети са гъвкави и постоянни*. Но за да се състави гъвкав бюджет е необходимо разграничението и отчитането на разходите за съответната дейност на постоянни и променливи (Pupka, 2010).

Според вида, функцията и предназначението в практиката на бюджетирание са известни *три основни вида* бюджети:

- Оперативен бюджет;
- Бюджет на паричните потоци;
- Бюджет на капиталовите разходи.

Оперативният бюджет обобщава информацията за очакваните приходи от продажби и производството и разходите във връзка с тях, за определен период от време. Оценяват се приходите от продажби, както и постоянните и променливите разходи извършвани в предприятието.

При изготвянето на оперативния бюджет се започва с определяне на очакваните приходи от продажби. За целта трябва да има разработен маркетингов план. За точността при определянето на приходите от продажби значение имат конкурентите, производството на нови продукти, както и промените в икономическите условия. За аграрните предприятия от изброените фактори, значение в най-голяма степен имат конкурентите и промените в икономическите условия, тъй като рядко е възможно да се създадат нови продукти, които да заменят традиционно селскостопанските, които в по-голямата си част се използват за храна. Евентуално по-големият интерес към конкретни храни и намаления към други може да рефлектира върху приходите от продажби.

След това се прави прогноза за разходите, необходими за производството и продажбата на продукта за периода. Трябва да се направи прогноза и за размера на променливите и постоянните разходи. Оперативният бюджет е документиран финансов план, който представя целите на мениджърите във финансов аспект.

Бюджетите на паричните потоци представя информация за размера и времето на паричните постъпления и плащания през определен период. Времето за движение на парите може същес-

твено да се отличава от представеното в оперативния бюджет, което от своя страна може да доведе до затруднения в дейността. Паричните движения са свързани с дълготрайните активи, незавършеното производство, паричните наличности по банковите сметки. Бюджетът на паричните потоци показва, кога трябва да се платят и кога трябва да се получат пари през бюджетния период.

Именно бюджетът на паричните потоци показва кога е необходимо да се извършват парични плащания и кога се очакват парични постъпления. Целта на този бюджет е да бъдат осигурени достатъчно парични средства с цел осъществяване на плащанията. Освен това, той предоставя информация за времето на евентуалните затруднения, които може да възникнат в аграрното предприятие за плащане на дължими суми. Това е много важно, като се имат предвид особеностите на селскостопанското производство – сезонност, голяма зависимост от климатични рискове (Рупска, 2008), голяма продължителност на производствения период, който продължава в рамките на повече от един отчетен период.

Както за всяко предприятие, така и за аграрното, изготвянето на бюджета за паричните потоци е от голямо значение за управлението. Бюджетът за паричните потоци не дава информация за рентабилността на дейността на предприятието, но е важен, тъй като дава информация за това кога и какви плащания ще се извършват и ще има ли предприятието необходимите парични наличности за извършването им. При изготвянето на такъв бюджет в селскостопанското предприятие трябва да се има предвид, че голяма част от селскостопанските производства се характеризират със сезонност, което от своя страна води до неравномерност при получаването на приходите и извършването на разходите. *Първо* се извършват разходите, а приходите се получават *след* протичането на част или на целия биологичен цикъл. Така, при недобро управление на паричните средства, в определен момент може да се предизвика недостиг на налични пари в аграрното предприятие и то да изпадне в невъзможност да погаси задълженията си. За да не се изпадне в такова състояние, трябва много точно да се предвидят необходимите парични средства и ако има недостиг, да се предвиди как да се компенсира.

Бюджетите за капиталовите разходи са необходими за всяко предприятие. Капиталови разходи не е необходимо да се извършват през всеки отчетен период, но те трябва да се правят

при необходимост от смяна на дълготрайните активи на предприятието, при стартиране на ново производство, изискващо придобиване на дълготрайни биологични активи от растителен или животински произход.

Специфични моменти има и при *капиталовото бюджетиране* в аграрните предприятия. Основната разлика, която възниква тук е, че при инвестирането в някои видове дълготрайни биологични активи, като лешникови насаждения и някои категории животни се чака продължително време до момента на получаване на продукцията. Така възвращаемостта на вложението става след продължителен период от време. При лешниковите насаждения, добиването на първата продукция става след седмата година от засаждането на фиданките и едва от този момент инвестицията започва да се възвръща. И докато възвръщането на инвестицията в промишленото производство започва веднага, защото веднага започва да се произвежда и продава продукцията, при посочените дейности не е така. Всичко това трябва да се предвиди, като се осигурят необходимите ресурси за функциониране на предприятието.

Трите основни вида бюджети се намират в тясна връзка и са в непосредствена зависимост от очакваните приходи от продажби.

Практически аспекти на оперативното бюджетиране в аграрното предприятие

Спецификата на селскостопанските дейности и разходите извършвани в тях определят и спецификата на оперативните бюджети, които може да се приложат в аграрното предприятие. Освен това, в резултат на осъществяването на някои селскостопански дейности се получава повече от един вид селскостопанска продукция, която е продаваема. В следващите редове ще предложим модели на оперативни бюджети за селскостопанско предприятие, отделно за животновъдно и растениевъдно производство, с оглед на различните разходи, които се правят.

За растениевъдно производство, базирано на управление на растения с къс биологичен цикъл (пшеница, царевица, зеленчуци и др.), може да се приложи следния модел на оперативен бюджет:

Оперативният бюджет за растениевъдно производство, свързано с получаване на продукция от растения с дълъг биологичен цикъл, има малко по-различен вид, тъй като самите растения (дървета, храсти) продължават да функционират като активи и след прибиране на реколтата. Това предполага, че при изготвянето

Таблица 1
Table 1

Оперативен бюджет за растениевъдно производство/Operating Budgets for Plant-growing Production

Видове приходи или разходи / Incomes or costs	Сума / Sum
Приходи от продажби / Sells	
на продукция 1 (основна продукция)/ Production 1 (main output)	
на продукция 2 (допълнителна продукция)/ Production 2 (additional production)	
Разходи за производство, в т. ч.:/ Manufacturing costs, including :	
<i>променливи:/ Variable:</i>	
за материали, в т. ч.:/ Materials, including:	
за семена (посадъчен материал)/ Seeds (seedlings)	
за торове/ Fertilizer	
за химикали/Chemicals	
<i>други разходи за материали/ Other material costs</i>	
за труд/ Labor	
за осигуровки / Social security	
за обработка на почвата / Tillage	
разпределени общо производствени разходи/ Allocated overheads	
други променливи разходи/ Other variable costs	
<i>постоянни: / Fixed:</i>	
за рента / Rent	
за застраховка на посевите/ Crop insurance	
разпределени общо производствени разходи/ Allocated overheads	
други постоянни разходи/ Other fixed costs	
Непроизводствени разходи:/ No manufacturing costs:	
<i>Разпределени разходи по продажби / Allocated costs of sales</i>	
<i>Разпределени административни разходи / Allocated administrative costs</i>	
Нетен доход (I–II–III)/ Net income	

на бюджета, в производствените разходи трябва да се включат и сумите за обезценка или амортизация на съответните дълготрайни биологични активи, от които е получена продукцията.

За животновъдно производство, в което се управляват дълготрайни биологични активи, може да се приложи следният модел на оперативен бюджет:

Бюджетът за животновъдно производство, при което се използват краткотрайни биологични активи има същото съдържание, освен статията за обезценка или амортизация на биологичните активи, използвани като база за производство.

На база съставените оперативни бюджети за отделните селскостопански производства, може да се формират центрове на отговорност, тъй като изпълнението на всеки оперативен бюджет изисква извършването на разходи и предполага получаването на приходи с цел постигане на определен резултат – печалба от съответната оперативна дейност. Така се постига децентрализация в аграрното предприятие и се определя ясно отговорността на съответния управляващ конкретната оперативна дейност.

Обикновено повечето селскостопански предприятия имат повече от една растениевъдна или животновъдна дейност, или имат едновременно както растениевъдни така и животновъдни дейности. С цел подпомагане на цялостното управление, освен оперативни бюджети за всяка една дейност, може да се състави и обобщен оперативен бюджет за всички дейности в предприятието.

ЛИТЕРАТУРА

1. Добрев, Д. (1941). Учение за отделното стопанство, С., с. 146.
2. Рупска, Т.(2008). Особенности на риска и неопределеността в аграрния сектор и възможности за ограничаването им. – Контролинг, № 4 и 5, с. 17 – 20; с.15 – 18.
3. Рупска, Т.(2010). Разграничаване на разходите на постоянни и променливи при управлението на краткотрайни биологични активи. – Актив, № 9, с.14 – 16.
4. Kemp, S., E. Dunbar (2003). Budgeting for Managers, New York, The Mc Graw-Hill Companies, pp. 2-21.
5. Weygandt, J., P. Kimmel, D. Kieso (2008).

Таблица 2
Table 2

Оперативен бюджет за животновъдно производство/ Operating Budgets for Livestock Production

Видове приходи или разходи / Incomes or costs	Сума Sum
Приходи от продажби/ Sells	
на продукция 1 (основна продукция)/ Production 1 (main output)	
на продукция 2 (допълнителна продукция)/ Production 2 (additional production)	
на продукция 3 (допълнителна продукция)/ Production 2 (additional production)	
Разходи за производство, в т. ч.:/ Manufacturing costs, including:	
<i>променливи:/ Variable:</i>	
за материали, в т. ч.: / Materials, including:	
за фураж/ Feeds	
за медикаменти/ Drugs	
за вода /Water	
други разходи за материали/ Other material costs	
за труд / Labor	
за осигуровки / Social security	
разпределени общо производствени разходи / Allocated overheads	
други променливи разходи / Other variable costs	
<i>постоянни:/ Fixed:</i>	
за наем или амортизация на сградата/ Rental or depreciation of the building	
за амортизация на машините и оборудването/ Depreciation of machinery and equipment	
за обезценка или амортизация на биологичните активи, използвани като база за производство/ The impairment or depreciation of biological assets used as the basis for production	
за застраховка / Insurance	
разпределени общо производствени разходи / Allocated overheads	
други постоянни разходи/ Other fixed costs	
<i>Разпределени разходи по продажби / Allocated costs of sales</i>	
<i>Разпределени административни разходи / Allocated administrative costs</i>	
Нетен доход (I–II–III) / Net income	

Managerial Accounting, Hoboken, NJ, John Wiley & Sons, p. 373.

Specifics of Accounting Budgeting in Agrarian Company

T. ROUPSKA
Department of Accounting and Analysis - University of National and World Economy - Sofia

(Summary)

The purpose of the paper is to examine and present the budgeting as a process in management accounting and propose theoretical models of operating budgets applicable in agricultural enterprises. These models are developed on the basis of a study of plant-growing and livestock production.

It's used the methods of monitoring, analysis and synthesis, comparison, historical method, deduction and induction to examine the object.

Budgeting is a process in management accounting. It's helps to manage the enterprise and helps to achieve bet-

ter business results. The budget is a financial plan. Budgets are both planning tools and performance evaluation tools. They are usually prepared prior to the start of the period being budgeted. Each budget applies for a relevant period. The budget is a tool for more rigorous and continuous control.

The paper examines different types of budgets and possibilities for application in agricultural companies. The budgets are classified according different classification features. Annual budgets are unsuitable for use by agricultural enterprises, because the production cycles of the various agricultural productions are different. There are some specific features in the cash flow budget and capital budget in agricultural enterprises. The operating budgets in agribusiness are specifics because specifics of agricultural activities reflect in them. We examine the operating budgets in agribusiness in present article. Models of the operating budgets applicable for plant-growing and livestock production are present in the paper in a theoretical aspect.

Key words: budget, budgeting, operating budget, management accounting