УДК 657.3:338.436.33

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК МЕХАНИЗМ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ АПК

В.П. Зотов, О.А. Коньшина*, Е.В. Неустроева, С.Г. Черниченко

ФГБОУ ВО «Кемеровский технологический институт пищевой промышленности (университет)»,
650056, Россия, г. Кемерово, б-р Строителей, 47

**e-mail: 3842396860»@ mail.ru*

Дата поступления в редакцию: 10.12.2015
Дата принятия в печать: 21.01.2016

Эффективность деятельности предприятия во многом зависит от правильно выбранной стратегии управления, от экономического потенциала, которым обладает предприятие, от конкурентоспособности выпускаемой продукции, включая уровень затрат. Рациональное управление предприятием предполагает регулирующее направленное возрастание на процесс «затраты – выпуск». Одним из механизмов эффективного управления затратами, по мнению авторов является механизм бюджетирования. Внедрение системы бюджетирования, позволит повысить эффективность режима экономии материальных и финансовых ресурсов, позволит руководству получать необходимую объективную информацию о деятельности предприятия, оперативно оценивать эффективность работы по различным функциональным направлениям и структурным подразделениям. Цель исследования – разработка методических основ сокращения издержек при производстве продукции на предприятиях АПК и внедрении элементов бюджетирования. Для регулирования механизма управления затратами необходимо систематизировать существующие подходы в этой проблеме, выделив наиболее значимые из них. Анализ экономической литературы по рассматриваемой проблеме позволил сделать вывод о том, что на сегодня отсутствует прочная теоретическая база понятия «управления затратами». В этой связи авторами сформулировано собственное определение: «Управление затратами – это система воздействия на составляющие элементы снабженческих, производственных и сбытовых процессов производства, а также входы и выходы данных процессов посредством динамичной информационной системы диагностики объектов затрат, обеспечивающей превентивное и оперативное выявление потенциальных областей оптимизации и снижения производственных затрат и принятия эффективных управленческих решений в целях повышения конкурентоспособности предприятия». Данное определение позволяет выделить ряд необходимых условий, составляющих основу управления затратами: системный характер управления; наличие релевантной, актуальноструктурированной информации в целях оптимизации конкретных управленческих затрат; учет взаимосвязей процессов снабжения, производства и сбыта; направленность на повышение способности предприятия конкурировать на определенном рынке.

Затраты, бюджетирование, управление, механизм, расходы, доходы, бюджет

Введение

Главной стратегической целью деятельности любой коммерческой организации является механизм увеличения прибыли. Реальные возможности реализации этой цели ограничиваются, с одной стороны, производственными затратами, с другой стороны – спросом на выпускаемую продукцию. Затраты являются основным ограничителем прибыли организации.

Затраты – весьма обширная экономическая категория, к определению которой существует множество различных подходов. Основные термины экономики предприятия не получили однозначного определения и остаются спорными среди экономистов. К ним относится и такое понятие, как затраты. Его часто употребляют как синоним терминов «издержки производства» и «расходы». Для того чтобы убедиться в этом, достаточно провести исследование порядка использования терминологии по наименованию затрат в трудах по экономике у разных авторов, являющихся представителями различных научных течений в разные эпохи.

По выражению А. Паркинсона, интенсивных затрат не существует, поскольку определение затрат включает в себя (для всех затрат, кроме непосредственной операции по производству товара или выполнения услуг) *целую серию предположений,* например, о той части, которую необходимо отнести к накладным расходам в затратах на производство товара [1].

По мнению некоторых экономистов, издержки представляют собой стоимость всех видов затрачиваемых материалов и выполняемых услуг, другие рассматривают категорию издержек как часть затрат или как денежное выражение затрат. В экономической энциклопедии издержки трактуются как «денежное выражение ценности экономических ресурсов, затрачиваемых при совершении экономическим субъектом каких-либо действий».

У многих авторов своя трактовка понятий «затраты» и «издержки». Например, И.А. Ламыкин рассматривает вещественное содержание издержек производства и определяет их как производственные затраты материальных ресурсов, а именно средств производства и средств существования для работников [2].

Т.П. Карпов высказывает мнение о том, что к издержкам производственной сферы деятельности относят издержки, обусловленные технологией производства, зависящие от объема выпуска про-

дукции и составляющие вещественную основу выпущенного продукта [3].

А.Д. Шеремет дает определение затрат как потребленных ресурсов или денег, которые нужно заплатить за товары или услуги (сумма возникших в результате производственной деятельности долговых обязательств предприятия) [4].

М.А. Бахрушина под затратами понимает средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии, и регистрируемые в балансе как активы предприятия, способные принести доход в будущем [5].

Согласно НК РФ, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Исходя из приведенных определений различия между затратами, расходами и выплатами представляются в следующем. Расходами являются только те затраты, которые участвуют в формировании прибыли, оставшаяся часть затрат остается в компании в виде готовой продукции, незавершенного управления производственным процессом.

В настоящее время в зависимости от целей и методических подходов используется несколько разных классификаций затрат, которыми может воспользоваться предприятие:

- прямые и косвенные затраты в зависимости от технологических процессов и по способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции;
- условно-постоянные и условно-переменные затраты в зависимости от динамики объемов производства;
- основные и накладные в зависимости от экономической роли в процессе производства.

Объекты и методы исследования

Обычная цель исследования состоит в обобщении теоретических положений и методических основ управления затратами при внедрении элементов бюджетирования.

Объектом исследования являются предприятия АПК.

Предметом исследования является процесс управления затратами при внедрении системы бюджетирования.

Теоретической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов, программы администрации Кемеровской области по исследуемой проблеме, материалы научных конференций и личные наблюдения авторов.

При написании статьи были использованы следующие методы исследования: экономико-статистический, монографический, абстрактно логический и др.

Результаты и их обсуждение

При методике управления затратами авторами были рассмотрены связи затрат с местами их возникновения – центрами затрат.

Необходимость регулирования затрат и конечных финансовых результатов на основе оценочных показателей продиктована выделением центров финансовой ответственности, подчиненных руководителям структурных подразделений.

Управление по центрам ответственности является одной из подсистем, обеспечивающих внутрифирменное управление. В рамках такой подсистемы можно оценить вклад каждого подразделения в конечные результаты деятельности предприятия, децентрализовать управление затратами, а также следить за формированием этих затрат на всех уровнях управления, что в целом существенно повышает экономическую эффективность хозяйствования.

Под центром финансовой ответственности (ЦФО) на ОАО «Молочный комбинат» понимают основные цеха или структурные подразделения, осуществляющие операции, конечная цель которых – оптимизация прибыли, и отвечающие перед вышестоящим руководством за реализацию установленных целей и соблюдение уровней расходов в пределах установленных лимитов.

Цель системы управления по ЦФО состоит в повышении эффективности управления предприятием на основе обобщения данных о затратах и результатах деятельности каждого центра ответственности, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретного руководителя. Главный принцип управления по ЦФО – центр ответственности отвечает только за те затраты и (или) выручку, а в более широком смысле только за те показатели, на которые должны и могут влиять его руководители в течение определенного периода [6].

Необходимо отметить, что финансовая структура предприятия – это иерархическая система ЦФО (за доходы и расходы, только за расходы, за определенные финансовые показатели и т.п.), распределенных между структурными подразделениями предприятия, выступающих в качестве объектов управленческого учета. Правильно построенная финансовая структура позволяет увидеть «ключевые точки», в которых будет формироваться, учитываться и, скорее всего, перераспределяться прибыль, а также осуществляться контроль за расходами и доходами.

На основании проведенных исследований на ОАО «Молочный комбинат» предлагается к практическому применению определенный порядок разработки эффективной системы управления по ЦФО. Разработанный алгоритм включает в себя 11 этапов, позволяющих последовательно сформировать центры финансовой ответственности, определить сферу их полномочий и в результате добиться эффективного функционирования данной системы на предприятии.

1. Определение основных направлений хозяйственной деятельности, типа организационной структуры предприятия.

2. Изучение производимой деятельности предприятия, выделение центров технологической ответственности.

3. Распределение основных направлений хозяйственной деятельности по структурным подразделениям, определение вспомогательных структур-

ных подразделений, не производящих основную продукцию.

4. Анализ контрольности затрат, выручки, прибыли, инвестиций по структурным подразделениям, определение контролируемых статей.

5. Выделение ЦФО и определение их статуса.

6. Определение регламента взаимодействия по горизонтали (между ЦФО), а также по вертикали (между верхним звеном и отдельными ЦФО).

7. Создание перечня планов и отчетов, составляемых каждым ЦФО.

8. Определение показателей оценки эффективности работы ЦФО.

9. Разработка внутренних положений, регламентирующих права и обязанности ЦФО.

10. Утверждение лимита расхода ЦФО на определенный выпуск продукции. Соответственно, при изменении объемов производства пропорционально изменяется утвержденный лимит.

11. Разработка системы мотивации ЦФО, ориентированной на соблюдение утвержденного лимита расхода.

Разумеется, деятельность каждого ЦФО должна быть отражена в системе бухгалтерского учета и представлена на соответствующих счетах посредством двойной записи для обеспечения возможности учета затрат и результатов центров ответственности. При этом по центрам ответственности нужно учитывать в первую очередь затраты и результаты, непосредственно зависящие от предоставленных руководителям полномочий.

В табл. 1 представим классификацию ЦФО по определенным признакам с разбивкой на виды.

Таблица 1

Характеристика центров финансовой ответственности предприятия

Классификационные признаки	Виды центров ответственности
Целеполагание внутрифирменного управления	Оперативные Стратегические
Уровень управления	Предприятие Отделы и службы предприятия Отдельные виды производства Цех Бригада
Объем полномочий и обязанностей	Центры затрат Центры дохода Центры прибыли Центры инвестиций Центры управления и контроля
Задачи и функции центра	Основные Вспомогательные
Степень совпадения с местом возникновения затрат	Совпадают Не совпадают
Место в иерархии центров ответственности	Горизонтальные одновидовые Горизонтальные многовидовые Пирамидальные
Отношение к внутреннему хозяйственному механизму	Аналитические Хозрасчетные

Проанализировав ЦФО на ОАО «Молочный комбинат», можно увидеть, что используется наиболее распространенное выделение ЦФО исходя их объема полномочий и ответственности:

- центр затрат – это основные и вспомогательные цеха, руководители которых отвечают только за затраты;
- центр дохода – это коммерческая служба, которая отвечает только за выручку от продаж продукции, услуг и за затраты, связанные с их сбытом.

В настоящее время на ОАО «Молочный комбинат» отсутствует выделение по видам центров ответственности: прибыли, инвестиций, управления и контроля, это приводит к тому, что каждое ЦФО при защите на бюджетном комитете рассматривается только по затратам, и нельзя определить, какой результат они приносят, и они не ответственные за финансовый результат своей деятельности.

В ОАО «Молочный комбинат» немаловажное значение имеет деление ЦФО исходя из выполняемых ими задач и функций.

1. Основные центры ответственности занимаются непосредственным производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг для потребителей. Их затраты напрямую списываются на себестоимость продукции (работ, услуг).

2. Вспомогательные центры ответственности существуют для обслуживания основных центров ответственности. Затраты этих центров сначала распределяют по основным центрам ответственности, а уже потом в составе суммарных затрат основных центров включают в себестоимость продукции.

Принцип включения в себестоимость продукции затрат путем их распределения между продуктами порой не подходит для осуществления контроля за ними и их регулирования, так как цикл производства продукта может состоять из нескольких различных технологических операций, за каждую из которых отвечает конкретное лицо.

Поэтому, имея сведения о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными участками производства (центрами ответственности).

Эта проблема решается, если установлена взаимосвязь затрат и доходов с действиями конкретных лиц, ответственных за расходование соответствующих средств. Такой подход к управлению затратами возможен при осуществлении планирования затрат по центрам ответственности.

Управление затратами по ЦФО строится на основе разделения полномочий, т.е. на основе индивидуальной или групповой ответственности менеджеров за затраты и доходы (табл. 2).

Таблица 2

Характеристика методики управления затратами по ЦФО

Наименование	Содержание
Объект управления затратами	Центры финансовой ответственности
Цель управления	Обобщение данных о затратах по каждому центру ответственности с тем, чтобы возникшие отклонения можно было отнести на конкретное лицо
Направление управления затратами	Затраты, используемые в системе планирования, контроля и регулирования
Виды затрат: Для процесса контроля и регулирования Для принятия решения и планирования Для калькулирования и оценки произведенной продукции	Контролируемые и неконтролируемые Переменные и постоянные затраты Прямые и косвенные
Система управления затратами	Гибкий бюджет Нормативный метод Метод усеченных затрат

Сущность методики управления затратами по ЦФО состоит в строгой последовательности отнесения затрат и определения маржинального дохода для каждого центра:

- затраты, реализация и затраты учитываются по центрам финансовой ответственности;
- затраты, которые можно прямо отнести на ЦФО, распределяются на него без применения методов косвенного распределения;
- определяются, как правило, несколько маржинальных доходов (полных и неполных) по мере учета переменных и прямых постоянных затрат (табл. 3).

Таблица 3

Схема включения в себестоимость переменных и прямых постоянных затрат и отражения полного и неполного маржинального дохода по ЦФО при развитом методе усеченных затрат

Центры затрат	Затраты, включаемые в себестоимость на каждом уровне	Маржинальный доход
Бригада	Переменные затраты	Полный
Цех	Переменные затраты плюс специфические прямые постоянные затраты, относимые на продукцию	Неполный
Отдельные виды производства – ЦФО	Переменные затраты плюс специфические прямые постоянные затраты, относимые на ассортимент продукции	Неполный
Предприятие	Все затраты	Прибыль

Таким образом, разработка методики управления затратами по ЦФО, классификация затрат и выделение методов планирования и контроля для принятия управленческих решений являются основой для эффективного управления прибылью предприятия.

Список литературы

1. Войко, Д. Система бюджетирования при формировании учетной политики / Д.Войко // Финансовая газета. – 2007. – № 30.
2. Друкер, П. Задачи менеджмента в XXI веке. – М: Вильяс, 2000. – 320 с.
3. Зотов, В.П. Внутрифирменное планирование на основе бюджетирования/ В.П. Зотов, Е.А. Жидкова. – Кемерово: Полиграф, 2012 – 176 с.
4. Карпов, А. Бюджетирование как инструмент управления. – М.: Результат и качество, 2006. – 156 с.
5. Принципы корпоративных финансов – М.: Олимп-бизнес, 2007. – 120 с.
6. Фатхудинов, Р.А. Система менеджмента: учеб.-практ. пособие. – 2-е изд. – М.: ЗАО «Бизнес- школа» ИНТЕЛ-Синтез», 2007. – 352 с.
7. Шеремет, Л.Д. Финансы предприятий: учеб. пособие / Л.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. – М.: ИНФРА, 1999. – 343 с.
8. Шим Джай. Основы коммерческого бюджетирования: пер. с англ. / Джай Шим, Джойл Г. Сиген. – СПб.: Пергамент, 1998. – 496 с.

BUDGETING AS A MECHANISM TO CONTROL THE COSTS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

V.P. Zotov, O.A. Konshina, E.V. Neustroeva, S.G. Chernichenko

Kemerovo Institute of Food Science and Technology(University), 47, Boulevard Stroiteley, Kemerovo, 650056, Russia

**e-mail: 3842396860»@ mail.ru*

Received: 10.12.2015
Accepted: 21.01.2016

The effectiveness of a company largely depends on the correct control strategies, the company economic potential, and the competitiveness of products including the level of costs. Today rational management involves a regulating directed increase on the "input - output" process. According to the authors, one of the mechanisms for the effective cost management is the mechanism of budgeting. The introduction of the budgeting system will increase the efficiency of the material and financial resources saving mode and enable the management to obtain objective information about the activities of the enterprise, to measure the performance of various functional areas and business units efficiently. The purpose of the research is to develop methodical bases of cost reduction in the manufacture of food products at AIC enterprises and to implement budgeting elements. To control the mechanism of cost management it is necessary to systematize the existing approaches in this problem highlighting the most important of them. Analysis of the economic literature on the problem has led to the conclusion that today there is no solid theoretical foundation for the "cost management" concept. In this regard, the authors formulate their own definition as follows: "Cost management is a system of influence on the constituent elements of procurement, production and sale processes of production, as well as the inputs and outputs of these processes through a dynamic information system of diagnostics of facilities' costs, providing preventive and quick identification of potential areas for optimization and reduction of production costs and making effective management decisions in order to improve the competitiveness of enterprises". This definition allows us to identify a number of necessary conditions that form the basis of cost management: the systematic nature of management; the availability of relevant, actually-structured information for optimization of specific management costs; consideration of relationship between supply, production and marketing processes; focusing on improving the ability of enterprises to compete in a particular market.

Costs, budgeting, management, budget

References

1. Voyko D. Sistema byudzhetirovaniya pri formirovanii uchetnoy politiki [Budgeting system at formation of accounting policy]. *Finansovaya gazeta* [Financial newspaper], 2007, no. 30.
2. Drucker P. *Zadachi menedzhmenta v XXI veke* [Management Challenges for the 21st Century]. Moscow, Williams Publ., 2000. 320 p.
3. Zotov V.P., Zhidkova E.A. *Vnutrifirmennoe planirovanie na osnove byudzhetirovaniya* [Intrafirm planning based on the budgeting]. Kemerovo, Poligraf Publ., 2012. 176 p.
4. Karpov A. *Byudzhetirovanie kak instrument upravleniya* [Budgeting as a managerial tool]. Moscow, "Rezul'tat i kachestvo" Publ., 2006. 156 p.
5. *Printsipy korporativnykh finansov* [Principles of Corporate Finance]. Moscow, Olimp-biznes Publ., 2007. 120 p.
6. Fatkhudinov R.A. *Sistema menedzhmenta* [System of Management]. Moscow, JSC "Business School" INTEL – Synthesis, 2007. 352 p.
7. Sheremet L.D., Sayfulin R.S. *Finansy predpriyatiy* [Finances of enterprises]. Moscow, INFRA Publ., 1999. 343 p.
8. Shim Dzhay K., Sigel Dzhoyl G. *Osnovy kommercheskogo byudzhetirovaniya* [Bases of commercial budgeting]. St. Petersburg, Pergament Publ., 1998. 496 p.

Дополнительная информация / Additional Information

Бюджетирование как механизм управления затратами на предприятиях АПК / В.П. Зотов, О.А. Коньшина, Е.В. Неустроева, С.Г. Черниченко // Техника и технология пищевых производств. – 2016. – Т. 40. – № 1. – С. 120–125.

Zotov V.P., Konshina O.A., Neustroeva E.V., Chernichenko S.G. Budgeting as a mechanism to control the costs of agricultural enterprises. Food Processing: Techniques and Technology, 2016, vol. 40, no. 1, pp. 120–125 (In Russ.).

Зотов Виктор Петрович
д-р экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, ФГБОУ ВО «Кемеровский технологический институт пищевой промышленности (университет)», 650056, Россия, г. Кемерово, б-р Строителей, 47

Viktor P. Zotov
Dr.Sci.(Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Kemerovo Institute of Food Science and Technology (University), 47, Boulevard Stroiteley, Kemerovo, 650056, Russia

Коньшина Ольга Алексеевна
канд. техн. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, ФГБОУ ВО «Кемеровский технологический институт пищевой промышленности (университет)», 650056, Россия, г. Кемерово, б-р Строителей, 47, тел.: +7 (3842) 39-68-60, e-mail: 3842396860»@mail.ru

Неустроева Елена Викторовна
старший юрисконсульт, ЗАО «Золотая корона», 630001, Россия, г. Новосибирск, ул. Д. Ковальчук, 25-18

Черниченко Светлана Геннадьевна
канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, ФГБОУ ВО «Кемеровский технологический институт пищевой промышленности (университет)», 650056, Россия, г. Кемерово, б-р Строителей, 47, тел.: +7 (3842) 39-68-60

Olga A. Konshina
Cand.Sci.(Eng.), Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Kemerovo Institute of Food Science and Technology (University), 47, Boulevard Stroiteley, Kemerovo, 650056, Russia, phone: +7 (3842) 39-68-60, e-mail: 3842396860»@ mail.ru

Elena V. Neustroeva
Senior Counsel, CJS Zolotaya Korona, 25-18, D. Kovalchuk Str., Novosibirsk, 630001, Russia

Svetlana G. Chernichenko
Cand.Sci.(Eng.), Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Kemerovo Institute of Food Science and Technology (University), 47, Boulevard Stroiteley, Kemerovo, 650056, Russia, phone: +7 (3842) 39-68-60