

## ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ОПЕРАЦИОННЫХ БЮДЖЕТОВ В ЗЕРНОВОМ ПРОИЗВОДСТВЕ

**Г.Б. Сарсембаева**

*Костанайский инженерно-экономический университет им. М. Дулатова,  
г. Костанай, Республика Казахстан*

В статье изложен авторский подход к формированию различных видов операционных бюджетов в растениеводстве, основанный на планировании затрат по агротехническим мероприятиям и контроле их исполнения, информация о которых необходима для принятия своевременных и эффективных управленческих решений.

Целью данной статьи является разработка специализированных бюджетов в зерновом производстве в разрезе агротехнических мероприятий как элемента системы попроцессного учета затрат на производство.

Методологической основой работы явились общенаучные принципы и методы исследования: анализа и синтеза, группировки и сравнения, а также методы группировки и распределения затрат по полеводческим бригадам, зерновым полям и видам выращиваемых культур.

С позиции комплексного подхода использованы исследования современных ученых и накопленный научный потенциал в области бюджетирования в организациях различной отраслевой направленности, а также особенности применения технологии бюджетирования, учитывающие специфику деятельности сельскохозяйственных предприятий, специализирующихся на производстве зерновой продукции.

Разработаны рекомендации по структурированию различных видов операционных бюджетов, последовательности их формирования, по группировке расходов для целей планирования и контроля в разрезе агротехнических мероприятий, центров ответственности (полеводческих бригад), мест возникновения (зерновых полей) и видов зерновой продукции.

Результаты исследования имеют теоретическую и практическую значимость, которые могут быть рекомендованы к использованию в сельскохозяйственных предприятиях при ведении управленческого учета, а также в учебном процессе при преподавании учетно-аналитических дисциплин.

Сделан вывод о том, что применение предложенной системы бюджетирования по агротехническим мероприятиям позволит получать детальную информацию о затратах в разрезе каждого центра ответственности и окажет существенную помощь в принятии управленческих решений, направленных на повышение эффективности деятельности зерноводческих хозяйств.

**Ключевые слова:** затраты, зерновое производство, агротехнические мероприятия, управленческий учет, бюджетирование, себестоимость, бюджет, операционные бюджеты, бюджет продаж, бюджет производства.

### Введение

Одним из факторов сохранения и повышения конкурентоспособности продукции (работ, услуг) в любой отрасли экономики является организация эффективного процесса управления затратами предприятия, составной частью которого выступает планирование и контроль расходов.

Традиционные способы планирования, учета и контроля не обеспечивают руководителей структурных подразделений необходимой информацией для принятия своевременных и эффективных управленческих решений. Информация, получаемая в конце отчетного периода, малоэффективна и зачастую становится не актуальной для управления затратами.

Технология бюджетирования позволяет согласовать деятельность внутренних подразделений и подчинить её общей стратегической цели, спо-

собствует созданию сквозной системы функциональных бюджетов по элементам затрат, по центрам ответственности, что повышает эффективность и конкурентоспособность организации.

Развитие методологии бюджетирования как элемента современного управленческого учета исследовано в работах следующих ученых: М.А. Вахрушиной [1], В.Б. Ивашкевича [2], А.В. Глущенко [3], Е.М. Егоровой [4], Н.А. Ермаковой [5], З.С. Туяковой [6–8] и других.

Применительно к сельскохозяйственной отрасли экономики решению указанной проблемы посвящены работы следующих авторов: Р.А. Алборова [11], Б.Т. Жарылгасовой [12], Е.И. Костюковой [13], С.Н. Никулиной [14, 15], Л.И. Хоружий [16].

Так, такие ученые, как Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С.В. Козменкова [11] обосновали пер-

спективы моделирования управленческого учета в сельском хозяйстве.

В трудах В.А. Гушиной и Т.В. Харитоновой рассматривается необходимость сетевого планирования весенне-полевых работ в отрасли растениеводства как возможный вариант предпосылки формирования основного бюджета организации [17].

Многими учеными Российской Федерации [18–22] и Республики Казахстан [23, 24] подчеркивается объективная потребность в применении технологии бюджетирования в системе современного управленческого учета.

В то же время остаются недостаточно исследованными и в России, и в Республике Казахстан вопросы, связанные с развитием методического обеспечения процесса бюджетирования в зерноводческих хозяйствах, учитывающие в полной мере особенности данного вида экономической деятельности.

### Теория

Обобщение специальной литературы и исследование практики сельскохозяйственных предприятий по производству зерна позволили выявить основные проблемы организации бюджетирования, а именно:

– неоднозначность подходов к классификации бюджетов и к методике формирования бюджетных показателей в сельском хозяйстве;

– недостаточный уровень правовой, управленческой и финансовой культуры российских и казахстанских аграрных предприятий, отсутствие высококвалифицированных специалистов;

– отсутствие комплексной автоматизации процесса планирования, учета, анализа и контроля, а также четкого разграничения ответственности руководителей и специалистов за разработку бюджетов и контроль их исполнения;

– низкий уровень накопленного капитала на предприятиях АПК, а, следовательно, отсутствие источников финансирования на разработку и внедрение полномасштабной системы бюджетирования.

Поэтому совершенствование процесса бюджетирования должно быть направлено не только на решение указанных методологических проблем, но и на разработку соответствующих процедур, регламентирующих обязанность и ответственность на уровне структурных подразделений и на уровне предприятия в целом.

В отраслях сельского хозяйства, как справедливо подчеркивает Б.Т. Жарылгасова, «наиболее эффективной является методика бюджетирования, согласно которой основной бюджет организации представляет собой совокупность, в состав которой входят два блока бюджетов: операционный и финансовый» [12].

По нашему мнению, при построении системы операционных бюджетов можно использовать группировку затрат на производство зерна не только в разрезе экономических элементов и ста-

тей калькуляции, но и полеводческих бригад, зерновых полей и агротехнических мероприятий. Более детальное обоснование авторского подхода к классификации затрат в управленческом учете зернового производства изложено в отдельной публикации [10].

По нашему мнению, дальнейшее развитие теории управленческого учета как подсистемы современного бухгалтерского учета возможно на основе формирования бюджетных и отчетных показателей о производственных затратах по местам их возникновения (зерновым полям), центрам ответственности (полеводческим бригадам) и по агротехническим мероприятиям (подготовка к посеву, посев, уход за посевами, уборка).

Внедрение данного подхода к организации управленческого учета и бюджетирования позволит зерноводческим хозяйствам своевременно получать данные о себестоимости зерновой продукции в разрезе каждого технологического этапа. Анализ этой информации необходим для оперативного выявления непроизводительных потерь, причин и виновников их возникновения, принятия мер по их устранению.

### Результат

С позиции последовательности осуществления учетных процедур процесс бюджетирования может быть условно разбит на две основные части, каждая из которых является законченным этапом планирования и управления финансами на уровне экономических субъектов: подготовка различных видов операционных бюджетов; формирование показателей финансовых бюджетов.

При этом наиболее специфичными являются именно операционные бюджеты, поэтому в данной статье сделан акцент на формирование показателей данной группы бюджетов в зерновом производстве.

Система операционных бюджетов включает: бюджет продаж, бюджет переходящих запасов, бюджет производства, бюджет производственных затрат, бюджет прямых материальных затрат и закупок, бюджет прямых затрат на оплату труда, бюджет производственных накладных расходов, бюджет коммерческих расходов, прогнозный отчет о прибылях и убытках.

Операционные бюджеты являются основой для составления группы финансовых бюджетов, включающей бюджет движения денежных средств, инвестиционный бюджет и прогнозный бухгалтерский баланс.

Операционные бюджеты, рекомендуемые для зерноводческих хозяйств, представлены в табл. 1.

Для формирования сводных (общих) операционных бюджетов в зерновом производстве предлагается использование частных (аналитических) бюджетов, включающих исходную информацию для более точного определения бюджетных показателей.

Рекомендуемый перечень операционных (функциональных) бюджетов для зернового производства

| Сводные (общие) бюджеты                     | Частные бюджеты   |
|---|---|
| Бюджет продаж                               |   |
| Бюджет переходящих запасов                  | 1. Бюджет запасов готовой продукции<br>2. Бюджет незавершенного производства (НЗП)  |
| Бюджет производства зерна                   |   |
| Бюджет прямых материальных затрат и закупок | 1. Бюджет потребности в семенах<br>2. Бюджет потребности в удобрениях<br>3. Бюджет потребности в средствах защиты растений<br>4. Бюджет потребности в нефтепродуктах<br>5. Бюджет потребности в прочих прямых материальных затратах   |
| Бюджет прямых затрат на оплату труда        |   |
| Бюджет производственных накладных расходов  | 1. Бюджет переменных производственных накладных расходов:<br>– Бюджет услуг вспомогательных производств;<br>– Бюджет вспомогательных материалов;<br>– Бюджет затрат по ремонту основных средств;<br>– Бюджет коммунальных услуг.<br>1. Бюджет постоянных производственных накладных расходов:<br>– Бюджет затрат по оплате труда и социальным отчислениям управленческого и обслуживающего персонала производства;<br>– Бюджет амортизации;<br>– Бюджет прочих постоянных производственных накладных расходов;<br>– Бюджет общехозяйственных (управленческих) расходов. |
| Бюджет производственных затрат              |   |
| Бюджет коммерческих расходов                |   |
| Прогнозный отчет о прибылях и убытках       | 1. Бюджет прочих доходов<br>2. Бюджет прочих расходов   |

Так, такие частные бюджеты, как бюджет запасов готовой продукции и бюджет незавершенного производства (НЗП), являются составными компонентами бюджета переходящих запасов. Запасы готовой продукции и запасы НЗП необходимы предприятию зернового производства для осуществления бесперебойного обеспечения процесса производства и продажи сельскохозяйственной продукции.

Отдельные статьи расходов сводного бюджета прямых материальных затрат и закупок конкретизируются через частные (вспомогательные) бюджеты, отражающие специфику зернового производства. К числу таких бюджетов относятся: бюджеты потребности в семенах; в удобрениях, в средствах защиты растений, в нефтепродуктах, в прочих прямых материальных затратах (например, топлива и энергии на технологические цели, работ и услуг сторонних организаций).

Бюджет производственных накладных расходов детализируется через бюджет переменных производственных накладных расходов и бюджет постоянных производственных накладных расходов.

Необходимо отметить, что решение об отнесении тех или иных затрат к категории переменных или постоянных производственных накладных расходов принимается для каждого конкретного предприятия с учетом специфики его деятельности.

В частности, бюджет переменных производственных накладных расходов предлагается составлять на основе таких бюджетов, как: бюджет услуг вспомогательных производств, бюджет вспомогательных материалов, бюджет затрат по ремонту основных средств и бюджет коммунальных услуг.

Статьи бюджета постоянных производственных накладных расходов предлагается раскрывать посредством составления бюджета затрат по оплате труда и социальным отчислениям управленческого и обслуживающего персонала производства, бюджета амортизации, бюджета прочих постоянных производственных накладных расходов и бюджета общехозяйственных (управленческих) расходов.

Таким образом, набор частных бюджетов определяется руководством организации в зависимости

сти от специфики хозяйственной деятельности субъекта АПК, а также применяемых методик учета и классификации расходов.

Завершающим процессом составления сводных операционных бюджетов является формирование прогнозного отчета о прибылях и убытках как центрального бюджета, элементами которого являются предполагаемые доходы и расходы на будущий отчетный период.

Сельскохозяйственная организация имеет, как правило, помимо доходов и расходов, связанных с основной деятельностью, доходы и расходы по прочей деятельности. Поэтому прочие доходы и расходы рекомендуется детализировать в бюджете прочих доходов и бюджете прочих расходов, данные которых используются также при формировании прогнозного отчета о прибылях и убытках. Предлагаемая структура финансовых бюджетов в зерновом производстве представлена в табл. 2.

**Таблица 2**  
Рекомендуемый перечень финансовых бюджетов для зернового производства

| Основные бюджеты                 | Вспомогательные бюджеты   |
|----------------------------------|---|
| Бюджет движения денежных средств | Бюджет налогов<br>Бюджет кредитов и займов<br>Бюджет капитальных вложений |
| Инвестиционный бюджет            |   |
| Прогнозный бухгалтерский баланс  |   |

Особенностью составления финансовых бюджетов в зерновом производстве является формирование наряду с основными бюджетами вспомогательных бюджетов.

В частности, бюджет налогов необходим для отражения информации о планируемых суммах налогов, сгруппированных по видам налогов с указанием налогооблагаемой базы и предполагаемой задолженности организации перед бюджетом. Информация данного бюджета необходима для составления бюджета движения денежных средств и прогнозного бухгалтерского баланса.

Бюджет кредитов и займов содержит информацию о кредитах и займах, необходимых организации на предстоящий бюджетный период с указанием размеров, сроков и условий предоставления заемных средств, выплаты процентов, режима возврата.

Бюджет капитальных вложений отражает потребность в новых мощностях и необходимые суммы расходов по ним.

В инвестиционном бюджете, как одном из основных видов финансовых бюджетов, рекомендуется группировка его показателей по следующим направлениям:

– капитальное строительство – строительство новых производственных мощностей (например,

для хранения, переработки продукции зернового производства);

– приобретение оборудования для восполнения и замены существующих мощностей (например, покупка сельскохозяйственных машин и оборудования для зернового производства);

– портфельные инвестиции – приобретение акций, долей других предприятий, представляющих интерес для экономического субъекта (например, приобретение смежных предприятий);

– источники финансирования предполагаемых сумм по указанным группам инвестиций.

Поэтому для формирования показателей этого бюджета рекомендуется использование информации вышеуказанных вспомогательных бюджетов.

Матрица распределения ответственности по составлению операционных и финансовых бюджетов в зерновом производстве представлена в табл. 3.

Так, бюджет продаж составляют главный бухгалтер, главный экономист, которые осуществляют оперативное согласование цен на зерновую продукцию.

**Таблица 3**  
Матрица распределения ответственности по составлению операционных и финансовых бюджетов в зерновом производстве

| Наименование бюджетов                       | Руководство | Главный агроном | Бригадиры | Цеха вспомогательного производства | Бухгалтерия |
|---|-------------|-----------------|-----------|------------------------------------|-------------|
| Бюджет продаж                               | x           |                 |           |                                    | x           |
| Бюджет переходящих запасов                  |             | x               |           |                                    | x           |
| Бюджет производства зерновых культур        |             | x               | x         |                                    |             |
| Бюджет прямых материальных затрат и закупок | x           |                 |           |                                    | x           |
| Бюджет прямых затрат на оплату труда        | x           |                 |           |                                    | x           |
| Бюджет производственных накладных расходов  | x           |                 |           | x                                  | x           |
| Бюджет производственных затрат              |             |                 |           |                                    | x           |
| Бюджет коммерческих расходов                |             |                 |           |                                    | x           |
| Прогнозный отчет о прибылях и убытках       |             |                 |           |                                    | x           |
| Бюджет движения денежных средств            |             |                 |           |                                    | x           |
| Инвестиционный бюджет                       | x           |                 |           |                                    | x           |
| Прогнозный бухгалтерский баланс             |             |                 |           |                                    | x           |

Так, бюджет производства составляется с учетом данных бюджета продаж и внутренних потребностей, включающий весь ассортимент зерновой продукции, при определении которого необходимо учитывать современное состояние рынка производства зерна в регионе, стране, за рубежом [9].

Данный бюджет составляется на основе планируемых площадей под культурами и их месячной урожайности для каждой производственной бригады, выделенной как места возникновения затрат, в разрезе зерновых культур.

Указанные выше бюджеты апробированы на примере наиболее типичного представителя современного сельскохозяйственного предприятия Республики Казахстан – Товарищества с ограниченной ответственностью «Дархан-Жер», основной деятельностью которого является производство и реализация зерновых и масличных культур. Хозяйство имеет земельные участки общей площадью более 4524,7 га сельхозугодий в Первомайском сельском округе Мендыкаринского района Костанайской области Республики Казахстан.

Весь цикл сельскохозяйственных работ хозяйство выполняет собственными силами без привлечения дополнительной техники, но для выполнения сезонных работ привлекаются в среднем до 10 человек основного производственного персонала. На протяжении последних 20 лет ТОО «Дархан-Жер» имеет высокие результаты деятельности и регулярно обновляет материально-техническую базу. Центральным звеном бюджетов производственного блока в зерновом производстве является бюджет производства зерна, при составлении которого используются технологические карты по различным видам зерновых культур.

Основой для формирования бюджета производства зерна являются нормативная база и структура посевных площадей. На основании структуры посевных площадей формируется баланс зерна, а также бюджеты продаж и производства зерновых культур.

При составлении бюджета продаж целесообразно использование прогнозных показателей инфляции или индексов-дефляторов (табл. 4).

**Таблица 4**  
**Бюджет продаж зерновых культур**  
**ТОО «Дархан-Жер» на 2019 г.**

| Наименование культуры | Объем продаж, ц | Цена реализации за 1 ц, тенге | Выручка от продаж, тыс. тенге |
|-----------------------|-----------------|-------------------------------|-------------------------------|
| Пшеница               | 18130           | 6500                          | 117845                        |
| Ячмень                | 4000            | 5400                          | 21600                         |
| Итого                 | 22130           | x                             | 139445                        |

Данные показателей бюджета продаж используются при составлении бюджета производства, отражающего валовый сбор зерна по видам культур в натуральных единицах измерения (табл. 5).

Формирование показателей бюджетов производственных затрат основано на использовании рекомендуемой нами классификации затрат по агротехническим мероприятиям, полеводческим бригадам, зерновым полям, элементам затрат и видам зерновой продукции [10].

Свод бюджетов производственных затрат ТОО «Дархан-Жер» по отдельным агротехническим мероприятиям представлен в табл. 6.

Рекомендуемый подход к планированию, учету и контролю направлен на формирование единой информации в системе управления затратами.

Предлагаемые базы для распределения различных видов затрат приведены в табл. 7.

Нами при этом выделены четыре этапа распределения затрат с подразделением на последовательно осуществляемые учетные процедуры.

*На первом этапе* производится расчет удельного веса посевной площади каждой зерновой культуры для распределения совокупной суммы производственных затрат по каждой культуре.

*Второй этап* состоит в распределении затрат по культурам с применением соответствующих баз распределения. Например, по пшенице и ячменю затраты распределены согласно посевной площади каждого вида культуры.

*Содержание третьего этапа* включает распределение по агротехническим мероприятиям пропорционально различным базам распределения. Например, семена и посадочный материал, удобрения и средства защиты растений рекомендуются распределять по агротехническим мероприятиям пропорционально посевной площади культур; нефтепродукты и топливо, амортизация, ремонтные работы – пропорционально расходу ГСМ; услуги сторонних организаций соотносятся с фактическим сроком проведения работ согласно технологической карте; затраты на оплату труда управленческого и обслуживающего персонала с отчислениями предлагается распределять в соответствии с удельным весом прямых затрат на оплату труда.

*На четвертом этапе* осуществляется распределение затрат по зерновым полям пропорционально удельному весу посевной площади каждого зернового поля.

Для расчета удельного веса затрат по агротехническим мероприятиям в структуре используются базы распределения, которые в последующем применяются для постатейного распределения затрат по каждому агротехническому мероприятию в разрезе видов зерновых культур.

При определении финансовых результатов использован метод «Директ-костинг», предусматривающий разделение затрат по агротехническим мероприятиям в операционных бюджетах (табл. 8).

Составление прогнозного отчета о прибылях и убытках на основе метода «Директ-костинг» показывает «усеченную» неполную себестоимость

Таблица 5

Бюджет производства зерновых культур ТОО «Дархан-Жер» на 2019 г.

| Номер поля /бригады | Площадь, га | Наим. культуры | Посев. площ., га | Урожайн. ц/га | Выход про-дук., ц | Уд. вес посевной площ. п. |
|---------------------|-------------|----------------|------------------|---------------|-------------------|---------------------------|
| Поле 1, бри-гада 1  | 1233        | Пшеница        | 250              | 12,3          | 3075              | 0,13                      |
| Поле 2, бри-гада 1  |             | Ячмень         | 240              | 13,81         | 3314              | 0,48                      |
| Поле 3, бри-гада 1  |             | Пшеница        | 240              | 12,4          | 2976              | 0,12                      |
| Поле 4, бри-гада 1  |             | Пшеница        | 252              | 12,3          | 3100              | 0,13                      |
| Поле 5, бри-гада 1  |             | Пшеница        | 251              | 12,5          | 3138              | 0,13                      |
| Поле 1, бри-гада 2  | 1267        | Пшеница        | 253              | 12,7          | 3213              | 0,13                      |
| Поле 2, бри-гада 2  |             | Ячмень         | 260              | 14,09         | 3663              | 0,52                      |
| Поле 3, бри-гада 2  |             | Пшеница        | 249              | 12,4          | 3088              | 0,12                      |
| Поле 4, бри-гада 2  |             | Пшеница        | 254              | 12,5          | 3175              | 0,13                      |
| Поле 5, бри-гада 2  |             | Пшеница        | 251              | 12,3          | 3087              | 0,13                      |
| Итого пше-ница      | 2000        | *              | 2000             | *             | 24851,1           | 1,0                       |
| Итого ячмень        | 500         | *              | 500              | *             | 6977,8            | 1                         |
| Всего               | 2500        | *              | 2500             | *             | 31828,9           | *                         |

Таблица 6

Сводный бюджет производственных затрат ТОО «Дархан-Жер» по агротехническим мероприятиям на 2019 г.,  
тысяч тенге

| Наименование статей затрат                             | Агротехнические мероприятия |         |                   |         | Итого затрат на производство зерна |
|--|-----------------------------|---------|-------------------|---------|------------------------------------|
|  | Подготовка к посеву         | Посев   | Уход за посе-вами | Уборка  |                                    |
| <b>1. Материальные затраты, в т. ч.</b>                | 5,6                         | 38940,9 | 12862,2           | 10894,6 | 68313,9                            |
| Семена и посадочный материал                           | 0,0                         | 28676,4 | 0,0               | 0,0     | 28676,4                            |
| Удобрения  | 0,0                         | 1840,0  | 0,0               | 0,0     | 1840,0                             |
| Средства защиты растений                               | 0,0                         | 0,0     | 9715,9            | 0,0     | 9715,9                             |
| Нефтепродукты (масло)                                  | 414,8                       | 622,2   | 207,4             | 829,6   | 2074,1                             |
| Топливо и энергия на технологи-ческие цели             | 4525,4                      | 6788,0  | 2262,7            | 9050,7  | 22626,8                            |
| Работы и услуги сторонних орга-низаций                 | 676,1                       | 1014,2  | 676,1             | 1014,2  | 3380,7                             |
| <b>2. Оплата труда производ. ра-бочих</b>              | 946,0                       | 1892,0  | 946,0             | 5676,1  | 9460,1                             |
| <b>3. Отчисления от оплаты труда производ. рабочих</b> | 160,8                       | 321,6   | 160,8             | 964,9   | 1608,2                             |
| <b>4. Накладные расходы, в т. ч.</b>                   | 4048,7                      | 6177,2  | 2724,7            | 8298,7  | 21249,4                            |
| <b>4.1. Переменные накладные расходы</b>               | 3071,2                      | 4606,9  | 1749,4            | 5928,7  | 15356,2                            |
| Вспомогательные материалы                              | 264,4                       | 396,6   | 132,2             | 528,7   | 1321,8                             |
| Ремонт основных средств                                | 2379,3                      | 3569,0  | 1189,7            | 4758,6  | 11896,6                            |

| Наименование статей затрат  | Агротехнические мероприятия |         |                  |         | Итого затрат на производство зерна |
|---|-----------------------------|---------|------------------|---------|------------------------------------|
|   | Подготовка к посеву         | Посев   | Уход за посевами | Уборка  |                                    |
| Электроэнергия  | 427,6                       | 641,3   | 427,6            | 641,3   | 2137,8                             |
| <b>4.2. Постоянные накладные расходы</b>                          | 977,5                       | 1570,4  | 975,3            | 2370,0  | 5893,2                             |
| Оплата труда обл. и управ. персонала бригады                      | 172,0                       | 344,0   | 172,0            | 1031,9  | 1719,8                             |
| Отчисления от оплаты труда обл. и управ. персонала бригады        | 28,4                        | 56,8    | 28,4             | 170,3   | 283,8                              |
| Амортизация основных средств                                      | 4,4                         | 10,5    | 2,2              | 8,7     | 25,8                               |
| Прочие затраты (страхование посевов, урожая, потерь и гибели)     | 772,8                       | 1159,2  | 772,8            | 1159,2  | 3863,8                             |
| <b>Итого производственных затрат, в т. ч.</b>                     | 10771,9                     | 47331,8 | 16693,7          | 25834,3 | 100631,6                           |
| Переменные производственные затраты (п. 1 + п. 2 + п. 3 + п. 4.1) | 9794,4                      | 45761,4 | 15718,4          | 23464,2 | 94738,4                            |
| Постоянные производственные затраты (п. 4.2)                      | 977,5                       | 1570,4  | 975,3            | 2370,0  | 5893,2                             |

Таблица 7

Рекомендуемые базы распределения затрат при построении бюджетов в зерновом производстве

| Наименование статей затрат  | База для распределения   |
|---|--|
| <b>1. Материальные затраты, в том числе по статьям:</b>                         |  |
| – семена и посадочный материал  | Посевная площадь, занятая под культурой (данные технологической карты) |
| – удобрения   | Посевная площадь, занятая под культурой (данные технологической карты) |
| – средства защиты растений  | Посевная площадь, занятая под культурой (данные технологической карты) |
| – нефтепродукты (масло)   | Расход масла (данные технологической карты)                            |
| – топливо и энергия на технологические цели                                     | Расход ГСМ (данные технологической карты)                              |
| – работы и услуги сторонних организаций   | Фактический срок проведения работ (данные технологической карты)       |
| <b>2. Оплата труда производственных рабочих</b>                                 | Заработная плата производственного персонала                           |
| <b>3. Отчисления от оплаты труда производственных рабочих</b>                   | Заработная плата производственного персонала (85 %)                    |
| <b>4. Накладные расходы, в т.ч.</b>   |  |
| <b>4.1. Переменные накладные расходы:</b>                                       |  |
| – вспомогательные материалы   | Расход ГСМ (данные технологической карты)                              |
| – ремонт основных средств   | Расход ГСМ (данные технологической карты)                              |
| – электроэнергия  | Фактический срок проведения работ (данные технологической карты)       |
| <b>4.2. Постоянные накладные расходы</b>  |  |
| – оплата труда обслуживающего и управленческого персонала бригады               | Заработная плата производственного персонала (15 %)                    |
| – отчисления от оплаты труда обслуживающего и управленческого персонала бригады | Заработная плата производственного персонала (15 %)                    |
| – амортизация основных средств  | Расход ГСМ (данные технологической карты)                              |
| – прочие затраты (страхование посевов, урожая, потерь и гибели урожая)          | Фактический срок проведения работ (данные технологической карты)       |

Таблица 8  
Прогнозный отчет о прибылях и убытках ТОО «Дархан-Жер» на 2019 г.  
на основе применения метода «Директ-костинг», тысяч тенге

| Наименование показателей                     | План 2019 г. |
|--|--------------|
| 1. Выручка от продаж (без НДС)               | 139445,0     |
| 2. Переменные производственные затраты       | 94738,4      |
| Подготовка почвы к посеву                    | 9794,4       |
| Посев  | 45761,4      |
| Уход за посевами                             | 15718,4      |
| Уборка                                       | 23464,2      |
| 3. Маржинальный доход (п. 1 – п. 2)          | 44706,6      |
| 4. Постоянные производственные затраты       | 5893,2       |
| Подготовка почвы к посеву                    | 977,5        |
| Посев  | 1570,4       |
| Уход за посевами                             | 975,3        |
| Уборка                                       | 2370,0       |
| 5. Прибыль от продаж (п. 3 – п. 4)           | 38813,4      |
| 6. Прочие доходы                             | 0,0          |
| 7. Прочие расходы                            | 700,0        |
| 8. Прибыль до налогообложения                | 38113,4      |
| 9. Корпоративный подоходный налог            | 11434,0      |
| 10. Чистая прибыль                           | 26679,4      |
| Справочная информация                        |              |
| Объем реализации, т                          | 2,2          |
| Средняя цена реализации 1 т                  | 6,0          |
| Себестоимость 1 т реализованной продукции    | 3,6          |
| Посевная площадь, га                         | 2500         |
| Урожайность, ц/га                            | 13           |
| Среднесписочная численность работников, чел. | 17           |
| Рентабельность продаж, % (п. 5/ п. 1)        | 19,1         |

зерновой продукции на основе переменных затрат. Прямые переменные затраты отражаются по конкретным центрам ответственности (полеводческой бригаде), которые являются одновременно центрами затрат и маржинального дохода.

По истечении бюджетного периода составляются отчеты об исполнении бюджетов. Анализ план-фактных отклонений позволяет определить проблемные области в зерновом производстве, выявить не предусмотренные в процессе разработки бюджетов возможности, а также оценить деятельность Центров ответственности и их руководителей.

#### Выводы

Таким образом, особенности формирования операционных бюджетов в зерновом производстве и контроля исполнения бюджетных показателей, изложенные в данной статье, состоят в следующем.

1. Использование вспомогательных бюджетов для формирования основных бюджетов в зерновом производстве, включающих исходную информа-

цию для более точного определения показателей основных бюджетов, набор которых зависит от специфики деятельности предприятия, применяемых группировок расходов и методик их учета.

2. Авторский подход к формированию показателей операционных бюджетов состоит в обосновании баз распределения для различных видов затрат и выделении четырех последовательных этапов распределения затрат с характеристикой содержания осуществляемых при этом учетных процедур.

3. Завершающим процессом составления операционных бюджетов в зерновом производстве является формирование прогнозного отчета о прибылях и убытках как центрального бюджета, элементами которого, являются предполагаемые доходы и расходы по основной и прочей деятельности на будущий отчетный период.

4. Формирование матрицы распределения ответственности по составлению операционных и финансовых бюджетов в зерновом производстве позволит согласовать ответственность должност-



ных лиц за исполнение бюджетных показателей и оценить результаты деятельности центров ответственности.

5. Совершенствование бюджетирования в зерновом производстве на основе группировки затрат в разрезе агротехнических мероприятий позволит использовать все преимущества процессного подхода к управлению.

6. Использование в учетной практике предложенных форматов операционных бюджетов повысит достоверность плановых и отчетных показателей о себестоимости каждой зерновой культуры, каждого технологического этапа ее производства и позволит оценить в оперативном режиме уровень затрат по каждой технологической стадии, позволяющей определить возможности их оптимизации и модернизации предприятия в будущем.

### Литература

1. Вахрушина М.А., Пащикова Л.В. *Бюджетирование в системе управленческого учета малого бизнеса: методика и организация постановки: монография.* – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 140 с.
2. Ивашкевич В.Б. *Основы и принципы интегрированного управленческого учета // Аудиторские ведомости.* – 2017. – № 3. – С. 35–44
3. Глуценко А.В., Забазнова Д.О., Терехина Н.В. *Развитие методики управленческого учета в агрохолдингах.* – Волгоград: Сфера, 2018. – 186 с.
4. Егорова Е.М. *Бюджетирование в экономических субъектах АПК: развитие организационно-методологических основ // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: наука и высшее профессиональное образование* – 2016. – № 1 (41). – С. 269–275.
5. Ермакова Н.А. *Бюджетирование по видам деятельности // Финансы и кредит.* – 2005. – № 17 (185). – С. 62–68.
6. Туякова З.С., Черемушикова Т.В. *Организация бюджетирования по бизнес-процессам в управленческом учете телекоммуникационных компаний // Международный бухгалтерский учет.* – 2013. – № 41 (287). – С. 10–20.
7. Туякова З.С. *Концептуальные подходы к стоимостному измерению объектов бухгалтерского наблюдения в отечественной и зарубежной практике // Международный бухгалтерский учет.* – 2006. – № 2. – С. 39–49.
8. Туякова З.С. *Методология и организация стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете: автореф. дис. ... д-ра экон. наук (08.00.12).* – Оренбург, 2008. – 39 с.
9. Туякова З.С., Сарсембаева Г.Б. *Analysis of grain production in the industrial management system of EURASEC countries // Journal of Environmental Management and Tourism*, № 9, том 8(32). – С. 1813–1820.
10. Туякова З.С., Сарсембаева Г.Б. *Классификация затрат на производство зерна как объектов управленческого учета // Интеллект. Инновации. Инвестиции.* – 2018. – № 4. – С. 37–43.
11. Алборов Р.А., Концевая С.М., Козменкова С.В. *Предпосылки и моделирование развития управленческого учета в сельском хозяйстве // Международный бухгалтерский учет.* – 2015. – № 15 (357). – С. 37–51.
12. Жарьылгасова Б.Т. *Бюджетирование и экономический контроль финансовых результатов сельскохозяйственных организаций: методология.* – М.: ИКФ Каталог, 2006. – 106 с.
13. Костюкова Е.И. *Классификация бюджетов сельскохозяйственных организаций // Международный бухгалтерский учет.* – 2014. – № 9 (303). – С. 2–8.
14. Никулина С.Н. *Анализ исполнения операционного бюджета в сельскохозяйственном производственном кооперативе // Проблемы современной экономики.* – 2009. – № 3 (31). – С. 437–440.
15. Никулина С.Н. *Бюджетирование основной деятельности сельскохозяйственной организации // Аудит и финансовый анализ.* – 2009. – № 6. – С. 69–74.
16. Хоружий Л.И. *Управленческий учет затрат // Аудиторские ведомости.* – 2005. – № 4. – С. 60–67.
17. Гуцина В.А., Харитоновна Т.В. *Сетевое планирование весенне-полевых работ в растениеводстве // Нива Поволжья.* – 2014. – № 3 (32). – С. 121–128.
18. Бурцев В.В. *Бюджетирование в управлении коммерческой организацией // Аудитор.* – 2006. – № 3 (133). – С. 32–37.
19. Зотов В.П., Коньшина О.А., Неустроева Е.В., Черниченко С.Г. *Бюджетирование как механизм управления затратами на предприятиях АПК // Техника и технология пищевых производств.* – 2016. – № 1 (40). – С. 120–125.
20. Игошина Ю.А. *Система бюджетирования и составление генерального бюджета сельскохозяйственной организации // Вестник НГИЭИ.* – 2012. – № 3 (10). – С. 42–62.
21. Липчиу Н.В., Липчиу К.И. *Бюджетирование в сельскохозяйственной организации как инструмент планирования // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика.* – 2009. – № 1. – С. 178–187.
22. Терновых К.С. *К вопросу о постановке бюджетирования на сельскохозяйственном предприятии // Современная аграрная экономика: проблемы и решения: сборник научных трудов.* – Воронеж, 2006. – С. 16–22.
23. Назарова В.Л. *Бюджетирование в системе стратегического управленческого учета, проблемы его организации на промышленном предприятии.* – Алматы: ААЭС, 2016. – 230 с.
24. Тайгашинова К.Т., Казбекова Ж.Ш. *Теоретические основы управленческого учета // Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии.* – 2014. – № 3 (6). – С. 67–72.

Сарсембаева Гульмира Бутановна, зав. кафедрой учета и финансов, магистр менеджмента, Костанайский инженерно-экономический университет им. М. Дулатова (г. Костанай, Республика Казахстан), butanovna79@mail.ru

Поступила в редакцию 27 апреля 2020 г.

DOI: 10.14529/em200315

## SPECIFICS OF THE OPERATIONAL BUDGET FORMATION IN GRAIN PRODUCTION

**G.B. Sarsembayeva**

*Kostanay Engineering and Economics University named after M. Dulatov,  
Kostanay, Republic of Kazakhstan*

The article sets out the author's position on the formation of different types of operational budgets in crop farming, based on the planning of costs for agricultural activities and monitoring their implementation, the information on which is necessary for making timely and effective management decisions.

The goal of this work is to develop special-purpose budgets in grain production with regard to agricultural activities as an element of process-oriented cost accounting system.

The methodological basis of the work are general scientific principles and such research methods as analysis and synthesis, grouping and comparison, as well as methods for grouping and distribution of production costs to field teams, grain fields and types of crops grown.

From the prospects of an integrated approach, the article uses the research by modern scientists and the accumulated scientific potential in the field of budgeting in organizations of various industry sectors, as well as the peculiarities of budgeting technology application that consider the specific character of the activities of agricultural enterprises specializing in the production of grain products.

Recommendations are given on the structuring of various types of operational budgets, the consistency of their formation, on the costs grouping to plan and monitor agricultural activities, responsibility centers (field teams), places of their origin (grain fields), and types of grain products.

The results of research are of theoretical and practical significance and can be recommended for the use at agricultural enterprises in management accounting, as well as in the educational process while teaching accounting and analytic courses.

The conclusion is made that the application of the proposed budgeting system for agricultural activities will provide more detailed information on the costs of each responsibility center and will significantly assist in making managerial decisions aimed at improving the efficiency of grain farms in the future.

**Keywords:** costs, grain production, agricultural activities, management accounting, budgeting, production cost, budget, operational budgets, sales budget, production budget.

### References

1. Vakhrushina M.A., Pashkova L.V. *Byudzhetrovanie v sisteme upravlencheskogo ucheta malogo biznesa: metodika i organizatsiya postanovki* [Budgeting in the system of management accounting of small business: methodology and organization of production]. Moscow, 2015. 140 p.
2. Ivashkevich V.B. [Basics and principles of integrated management accounting]. *Auditorskie vedomosti* [Audit statements], 2017, no. 3, pp. 35–44. (in Russ.)
3. Glushchenko A.V., Zabaznova D.O., Terekhina N.V. *Razvitie metodiki upravlencheskogo ucheta v agrokholdingakh* [Development of management accounting methods in agricultural holdings]. Volgograd, 2018. 186 p.
4. Egorova N.A. [Budgeting in economic entities of the agro-industrial complex: development of organizational and methodological foundations] *Izvestiya Nizhnevolzhskogo agrouniversitetskogo kompleksa: nauka i vyssheye professional'noy eobrazovaniye* [Bulletin of the Lower Volga Agricultural University: science and higher], 2016, no. 1(41), pp. 269–275. (in Russ.)
5. Ermakova N.A. [Budgeting by type of activity]. *Finansi i kredit* [Finance and Credit], 2005, no. 17 (185), pp. 62–68. (in Russ.)
6. Tuyakova Z.S., Cheremushnikova T.V. [Organization of budgeting for business processes in the management accounting of telecommunications companies]. *Mezhdunarodnii buhgalterskii uchet* [International accounting], 2013, no. 41(287), pp. 10–20. (in Russ.)

7. Tuyakova Z.S. [Conceptual approaches to the cost measurement of objects of accounting supervision in domestic and foreign practice]. *Mezhdunarodnii buhgalterskii uchet* [International accounting], 2006, no. 2, pp. 39–49. (in Russ.)
8. Tuyakova Z.S. *Metodologiya i organizatsiya stoimostnogo izmereniya kapitala v buhgalterskom uchete* [Methodology and organization of cost measurement of capital in accounting]. Orenburg, 2008. 39 p.
9. Tuyakova Z.S., Sarsembayeva G.B. Analysis of grain production in the industrial management system of EURASEC countries. *Journal of Environmental Management and Tourism*, 2018, no. 9, vol. 8(32), pp. 1813–1820.
10. Tuyakova Z.S., Sarsembayeva G.B. [Classification of costs of grain production as objects of management accounting]. *Intellekt. Investicii. Innovacii* [Intelligence. Investigation. Innovation], 2018, no. 4, pp. 37–43. (in Russ.)
11. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Kozmenkova S.V. [Background and modeling of development of management accounting in agriculture]. *Mezhdunarodnii buhgalterskii uchet* [International accounting], 2015, no. 15(357), pp. 37–51. (in Russ.)
12. Zharilgasova B.T. *Byudzhetirovanie i ekonomicheskii kontrol' finansovykh rezul'tatov sel'skokhozyaystvennykh organizatsiy: metodologiya* [Budgeting and economic control of the financial results of agricultural organizations: methodology]. Moscow, 2006. 106 p.
13. Kostukova E.I. [Classification of budgets of agricultural organizations] *Mezhdunarodnii buhgalterskii uchet* [International accounting], 2014, no. 9(303), pp. 2–8. (in Russ.)
14. Nikulina S.N. [Analysis of performance of the operational budget in the agricultural production cooperative]. *Problemy sovremennoi ekonomiki* [Problems of the modern economy], 2009, no. 3(31), pp. 437–440. (in Russ.)
15. Nikulina S.N. [Budgeting of the main activity of agricultural organization]. *Audit i finansovyi analiz* [Audit and financial analysis], 2009, no. 6, pp. 69–74. (in Russ.)
16. Horuzhii L.I. [Cost accounting]. *Auditorskii vedomosti* [Audit statements], 2005, no. 4, pp. 60–67. (in Russ.)
17. Gushchina V.A., Haritonova T.V. [Network planning of spring and field works in plant crops]. *Niva Povolzhya* [Niva Volga], 2014, no. 3(32), pp. 121–128. (in Russ.)
18. Burtsev V.V. [Budgeting in the management of a commercial organization]. *Auditor* [Auditor], 2006, no. 3(133), pp. 32–37. (in Russ.)
19. Zotov V.P., Kon'shina O.A., Neustroeva E.V., Chernichenko S.G. Budgeting as a mechanism of cost management at agricultural enterprises *Tehnika i tehnologiya pishchevyykh proizvodstv* [Food technology and technology], 2016, no. 1(40), pp. 120–125. (in Russ.)
20. Igoshina Yu.A. [Budgeting system and drafting of the general budget of the agricultural organization]. *Vestnik NGIEI*. [Bulletin of NIIEI], 2012, no. 3(10), pp. 42–62. (in Russ.)
21. Lipchiu N.V., Lipchiu K.I. [Budgeting in the agricultural organization as a planning tool]. *Vestnik Adygeiskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Ekonomika* [Bulletin of the Adygea State University. Series 5: Economics], 2009, no. 1, pp. 178–187. (in Russ.)
22. Ternovyyh K.S. [To the question of the status of budgeting at the agricultural enterprise]. *Sovremennaya agrarnaya ekonomika: problem i resheniya* [Modern agricultural economy: problems and solutions], 2006, pp. 16–22. (in Russ.)
23. Nazarova V.L. *Byudzhetirovanie v sisteme strategicheskogo upravlencheskogo ucheta, problemy ego organizatsii na promyshlennom predpriyatii* [Budgeting in the system of strategic management accounting, the problems of its organization in an industrial enterprise]. Almaty, 2016. 230 p.
24. Taigashinova K.T., Kazbekova Zh.Sh. [Theoretical Foundations of Management Accounting]. *Izvestiya Issyk-Kul'skogo foruma buhgalterov i auditorov stran Tsentral'noy Azii* [News of the Issyk-Kul Forum of Accountants and Auditors of Central Asia], 2014, no. 3(6), pp. 67–72. (in Russ.)

**Gulmira B. Sarsembayeva**, Head Department of Accounting and Finance, Master of Management, Kostanay Engineering and Economics University named after M. Dulatov, Kostanay, Republic of Kazakhstan, butanovna79@mail.ru

*Received April 27, 2020*

---

### ОБРАЗЕЦ ЦИТИРОВАНИЯ

Сарсембаева, Г.Б. Особенности формирования операционных бюджетов в зерновом производстве / Г.Б. Сарсембаева // Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент». – 2020. – Т. 14, № 3. – С. 138–148. DOI: 10.14529/em200315

### FOR CITATION

Sarsembayeva G.B. Specifics of the Operational Budget Formation in Grain Production. *Bulletin of the South Ural State University. Ser. Economics and Management*, 2020, vol. 14, no. 3, pp. 138–148. (in Russ.). DOI: 10.14529/em200315