



Кирилл АКУЛОВИЧ

*Институт системных исследований в АПК НАН Беларуси,
Минск, Республика Беларусь
e-mail: cool.akulovich@mail.ru*

УДК 336.14:631.115.001.86
<https://doi.org/10.29235/1818-9806-2023-7-70-90>

Становление и концепции развития системы бюджетирования на основе зарубежного опыта применительно к крупнотоварному агропромышленному производству

Исследование становления и особенностей концепций развития системы бюджетирования и зарубежного опыта его использования в крупнотоварных агропромышленных организациях имеет важное многоаспектное значение. Результаты позволят более полно понять сущность и потенциал системы бюджетирования в агропромышленном комплексе и выработать эффективные меры по ее совершенствованию.

Исследованы этапы развития бюджетного метода; выделены направления бюджетирования на уровне организации; выявлены противоречия в зарубежной и отечественной литературе по теме статьи; систематизированы взгляды на процесс развития бюджетирования; оценены мировые концепции (подходы) бюджетирования относительно их применения на уровне крупнотоварных агропромышленных организаций; установлен приемлемый подход бюджетирования для крупнотоварных агропромышленных организаций и разработана модель его функционирования, сформированы ключевые параметры (преимущества) каждой из концепций; описаны основная цель и задачи использования бюджетирования в крупнотоварных агропромышленных организациях различных стран.

Ключевые слова: бюджет, бюджетирование, система бюджетирования, планирование, ресурсы, процесс, оптимизация затрат, эффективность, подход, крупнотоварные агропромышленные организации.

Kiryl AKULOVICH

*Institute of System Researches in the Agroindustrial Complex
of the National Academy of Sciences of Belarus,
Minsk, Republic of Belarus
e-mail: cool.akulovich@mail.ru*

Formation and development concepts of the budgeting system based on foreign experience of its use in relation to agricultural organizations

The study of the formation and features of the concepts of development of the budgeting system and foreign experience of its use in large-scale

© Акулович К., 2023

agroindustrial organizations is of great multidimensional importance. The results will make it possible to more fully understand the essence and potential of the budgeting system in the agroindustrial complex and develop effective measures to improve it.

The stages of development of the budget method are studied; directions of budgeting at the level of the organization are allocated; revealed contradictions in foreign and domestic literature on the topic of the article; systematized views on the process of development of budgeting; global concepts (approaches) of budgeting were evaluated in relation to their application at the level of large-scale agroindustrial organizations; an acceptable budgeting approach for large-scale agroindustrial organizations has been established and a model of its functioning has been developed, key parameters (advantages) of each of the concepts have been formed; describes the main purpose and objectives of the use of budgeting in large-scale agroindustrial organizations in various countries.

Keywords: budget, budgeting, budgeting system, planning, resources, process, cost optimization, efficiency, approach, large-scale agroindustrial organizations.

Введение

Исследование показало высокую актуальность применения бюджетирования в аграрной сфере. Это объясняется тем, что подобные системы включают масштабные, универсальные и эффективные технологии управления ресурсами (финансовыми, производственными, трудовыми). В связи с этим возникает потребность в анализе современного уровня использования бюджетирования и зарубежного опыта его применения в крупнотоварных агропромышленных организациях на основе изучения соответствующих концепций и потенциала.

Исследование практики решения организационно-экономических проблем на уровне крупнотоварных сельскохозяйственных организаций за счет применения подходов (методик) бюджетирования позволило выделить его следующие задачи:

- эффективное распределение ресурсов (их анализ и контроль);
- формирование динамичного сводного бюджета организации;
- создание рациональной финансовой структуры;
- обеспечение мониторинга и анализ причин невыполнения бюджета;
- коммуникация и согласование действий управляющих подразделениями.

Установлено, что внедрение системы бюджетирования (СБ) имеет большой потенциал в повышении устойчивости и конкурентоспособности организаций агропромышленного комплекса.

Материалы и методы

В ходе исследования применялись такие методы, как моделирование, абстрагирование, анализ и синтез, сравнение, логический, экономический анализ, экспертных оценок, дедукции, индукции, обобщения.

Цель статьи – рассмотрение основных этапов становления и концепций развития СБ с учетом зарубежного опыта крупнотоварных агропромышленных организаций различных стран.

Главная задача – систематизация и анализ концепций СБ, что позволит выявить наиболее эффективные и перспективные методики его развития для крупнотоварных агропромышленных организаций.

Основная часть

Опираясь на данные специализированной научной литературы в области бюджетирования, а также на результаты, полученные в ходе обобщения и анализа опыта, нами установлено:

а) начиная с XII в. и по настоящее время понятие «бюджетирование» не имеет устойчивого определения. Попытки русскоязычных ученых по освоению и адаптации зарубежного опыта привели к обширным разносторонним взглядам и дискуссиям. Это объясняется тем, что развитие концепций бюджетирования подвергалось критике. В данной связи нами выделены направления бюджетирования на уровне организации (рис. 1).

Опираясь на анализ этого понятия на уровне организации, допустимо утверждать, что оно является универсальным инструментом, который способен применяться в различных сферах ее деятельности (в целом все направления имеют специфические особенности и могут варьироваться в зависимости от целей и задач);

б) существуют значимые отличия отечественных и зарубежных научно-практических подходов в области бюджетирования. Это связано с тем, что исследователи стран СНГ сформировали адаптированные подходы (соответствуют условиям экономики в регионе), модели, механизмы, модернизированные виды, принципы и методы использования СБ, базирующиеся на западных принципах финансового менеджмента.

Направления бюджетирования			
Экономическое	Управленческое	Краткосрочное	Социальное
Планирование и контроль финансовых ресурсов организации и оценка ее экономической эффективности	Средство управления бизнес-процессами и повышения качества принимаемых управленческих решений	Процесс планирования и контроля ресурсов, расходование которых необходимо рационально организовать в краткосрочной перспективе	Уделяет внимание социальным аспектам деятельности организации (социальное обеспечение, учет интересов и потребностей как сотрудников, так и клиентов)

Рис. 1. Направления бюджетирования на уровне организации

В результате исследования установлено, что возникновение бюджетного метода можно отнести к XII в. (Западная Европа). Значительное влияние на его становление и развитие оказала теория «новой камеральной бухгалтерии», она обеспечивала получение сведений о доходах и расходах по каждому исполнителю (в рамках единого бюджета) [1, с. 10; 2; 3]. Этапы развития теории:

1) *камеральная бухгалтерия* (XII в. – середина XVIII в.) – учет доходов и расходов денежных средств в кассе в целом по хозяйственной деятельности [4];

2) *новая камеральная бухгалтерия* (середина XVIII в. – середина XIX в.) – обеспечение получения сведений о доходах и расходах по каждому исполнителю (в рамках единого бюджета);

3) *константная бухгалтерия* (середина XIX в. – начало XX в.) – контрольная функция бухгалтерии (проверка отчетности материально ответственных лиц), направленная на оценку соответствия хозяйственной деятельности поставленным задачам [4];



Рис. 2. Эволюция взглядов на процесс развития бюджетирования в XX–XXI вв.

4) *функциональное бюджетирование* (начало XX в. – настоящее время) – формирование расходов и доходов в разрезе функциональных подразделений, что позволяло более эффективно планировать и координировать их работу в целом с учетом финансовых ограничений и возможностей организации [5].

Исследование позволило систематизировать эволюцию взглядов на процесс развития бюджетирования в современном периоде (рис. 2).

Нами выделены труды зарубежных исследователей (ученых), внесших наибольший вклад в становление и развитие СБ (табл. 1).

Т а б л и ц а 1. Основоположники и исследователи (ученые), которые внесли значительный вклад в становление и развитие системы бюджетирования

Период	Ученый	Вклад
XVIII–XIX вв.	М. Пуэхберг – австрийский ученый в области бюджетирования	Основал теорию новой камеральной бухгалтерии, развил принципы построения, составления и исполнения сметы (бюджета) доходов и расходов [2]
	И. Шротт – австрийский ученый в области бюджетирования (развивал идеи М. Пуэхберга)	В процесс бюджетного планирования включил новые подходы и принципы. Предложил использовать интегрированный подход при составлении бюджета, который позволяет не только определить и фиксировать конечные финансовые цели, но и учитывать факторы, влияющие на их достижение
	Э. Хайнрих – немецкий исследователь в области бюджетирования	Разработал концепцию константной бухгалтерии, развил идею постоянного сохранения начальной стоимости активов организации [4]
XX в.	Ф. Вилла – итальянский экономист, известный исследователь в области бюджетирования	Развили идеи о контрольной функции бюджета через возможности принятия управленческих решений в процессе его исполнения [6, с. 76]
	Л. Тонцинг – итальянский ученый, исследовавший проблемы оптимизации производственных процессов	
	А. П. Рудановский – исследователь и теоретик бухгалтерского учета (развивал идеи М. Пуэхберга)	Впервые ввел понятия «бюджет» и «бюджетирование» в советскую теорию и практику в 1957 г. Опубликовал монографию «Бюджетирование в социалистических странах», которая внесла значительный вклад в развитие бюджетной теории и создание бюджетного планирования в СССР [6, с. 196]

Окончание табл. 1

Период	Ученый	Вклад
	А. Д. Шеремет – советский и российский экономист, заслуженный профессор МГУ имени М. В. Ломоносова, заслуженный деятель науки РСФСР, создатель научной школы комплексного экономического анализа	Разработал методiku планирования бюджета, учитывающую особенности организации и ее бизнес-модель [7]
	Р. Энтони – американский преподаватель, автор книг по управлению и бухгалтерскому учету	Автор издания «Планирование и контроль стоимости» (1965 г.). Высказал мнение об ответственности за бюджет (каждый руководитель ответственен за определенный аспект бизнеса, обязан принимать участие в процессе разработки бюджета для своего подразделения и контролировать его исполнение) [8]
	А. М. Карминский – доктор экономических и технических наук, профессор Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики», Российской экономической школы и Московского государственного технического университета имени Н. Э. Баумана	Автор издания «Бюджетирование и экономическая эффективность предприятия» (1972 г.). Предложил комплексный подход к бюджетированию, основанный на оценке экономической эффективности планов, который предусматривает, что все расходы организации обязаны быть заложены в план производственных операций [9]
	Дж. Бримсон – исследователь в области бюджетирования, известный экономист США	Автор издания «Активное бюджетирование» (1968 г.). Предложил систему анализа бюджета и описал различные методы бюджетирования, которые обеспечивают более гибкое и адаптивное управления финансами организации в условиях неопределенности и быстро меняющейся среды бизнеса [10, с. 9]
	Ч. Т. Хорнгрен – американский бухгалтер, профессор в Стэнфордском университете, известный своей работой в области «новаторского современного управленческого учета»	Автор издания «Менеджмент учета» (1976 г.). Выделил важность использования бюджетирования в управлении организацией [11, с. 97]
	Ю. С. Масленчиков – российский экономист, доктор экономических наук, профессор. Специалист в области финансового планирования и бюджетирования в России	Развил бюджетирование научно-практической деятельности. Автор издания «Бюджетирование: теория и практика». Предложил подходы комплексного анализа бюджетного процесса, включая методы и приемы составления, исполнения и контроля бюджета. Внедрил оригинальные научные разработки по бюджетным проблемам [12, с. 29]

Установлено, что в период социалистического строительства идеи бюджетирования не были востребованы вследствие концептуальных отличий советской практики учета [13, л. 32–33]. Переход к рыночным механизмам потребовал изменений бухгалтерского учета, контроля, анализа. Это расширило потенциал применения бюджетирования для восстановления планирования и устойчивости.

На основе изучения этапов развития и современного состояния бюджетирования нами выделены подходы в соответствии с хронологией его развития, отражена его сущность и значимость на уровне крупнотоварных агропромышленных организаций (табл. 2).

На основании результатов табл. 2 нами сформированы основные параметры (преимущества) по каждой концепции (табл. 3).

На основе анализа табл. 2 и 3 можно заключить, что наиболее приемлемый подход для крупнотоварной агропромышленной организации предполагает учет особенностей аграрного производства (влияние *природных факторов* на процессы роста и развития растений и животных, а также на качество и количество получаемой продукции, *сезонность производства*, когда большая часть работ осуществляется в короткий период в зависимости от климатических условий, *высокая технологичность и сложность их процессов*, связанная со специфическим оборудованием, механизмами и инструментами для обработки почвы, посева растений, ухода и т. д.). В связи с этим нами выделена планирующая СБ (*планирование – программирование – бюджетирование*), которая обеспечивает точное понимание взаимосвязи между целями сельскохозяйственного производства и бюджета, повышает эффективность и управляемость, позволяет руководству контролировать ресурсы для достижения ключевых целей в определенный период.

Выбор данного подхода в контексте крупнотоварных агропромышленных организаций обеспечивает оперативную и точную разработку проектов, связанных с развитием сельского хозяйства (механизация производственных процессов, внедрение новых технологий и обучение персонала), позволяет более полно рассмотреть процессы деятельности организации, определить стратегические задачи и целенаправленно распределить ресурсы на их достижение. Ключевые отличия других подходов:

инкрементное бюджетирование – основано на пролонгации предыдущего года, что не позволяет эффективно использовать и распределять ресурсы на стратегические цели;

программно-целевое бюджетирование по результатам – сосредоточивается на достижении показателей в рамках установленного бюджета, но не учитывает стратегические цели организации;

бюджетирование на нулевой основе – предполагает разработку бюджета «с нуля», что является неэффективным и затратным процессом для сельскохозяйственной организации;

Т а б л и ц а 2. Оценка мировых концепций (подходов) бюджетирования применительно к крупнотоварному агропромышленному производству

Подход	Сущность	Достоинства	Недостатки
Традиционное (приrostное или накопительное) бюджетирование (Incremental Budgeting), начало XX в.	Используется принцип прошлых расходов. Бюджет формируется путем прибавления процентного изменения к предшествующему бюджету, что позволяет сохранять стабильность. Он основывается на предположении, что за прошлый период были затрачены средства на необходимые операционные расходы, которые учитываются на следующий год. Данный подход обычно используется в случаях, когда нет необходимости в значительных изменениях в бюджетировании	Позволяет учитывать изменения цен на ресурсы и упрощает процесс финансового планирования по мере расширения производства. Прост в применении. Требует меньше времени и ресурсов для разработки, чем другие подходы. Поскольку изменения производятся только в отношении некоторых областей бюджета, это позволяет быстро и эффективно его скорректировать, если требуется. Можно использовать для управления повседневными расходами в организации (позволяет налаживать более точный контроль над затратами). Значительно снижает риск ошибок или отклонений к дополнительным изменениям, так как последние производятся только в отношении некоторых областей бюджета	Некорректное использование предыдущего года в качестве отправной точки способно привести к тому, что многие изменения, которые произошли в текущем году, не будут отражены в новом бюджете. При этом бюджет может не соответствовать стратегическим целям и задачам организации. Традиционное бюджетирование не подходит для сфер, в которых происходят изменения в бизнес-процессах (например, в IT-компаниях). В таких случаях более подходящим будет бюджетирование на нулевой основе
Программно-целевое бюджетирование по результатам (Performance Budget), 1949–1962 г.	Предполагает оценку эффективности результатов. Определение целевых показателей производительности и их сравнение с фактическими результатами, заданными целевыми показателями, определяющими необходимые ресурсы для достижения целей и разработки бюджета на этой основе	Позволяет оценивать эффективность бизнес-процессов и программ. Это дает возможность понимать, как расходуются финансовые средства и другие ресурсы влияния на результативность бизнеса. Способен управлять затратами по конкретным целям, устанавливая более четкие и связанные с результатами бюджета (цели). Обеспечивает управление затратами более эффективным способом.	Реализация требует существенных затрат на формирование системы оценки производительности. Данный подход не позволяет полностью учесть изменения внешней среды, которые влияют на показатели производительности. Не подходит для стратегического планирования

Продолжение табл. 2

Подход	Сущность	Достоинства	Недостатки
<p>Планирование – бюджетирование (Planning – Programming – Budgeting System), 1962–1971 гг.</p>	<p>Предполагает стратегический подход как элемент более широкого комплекса процессов (планирование, программирование, бюджетирование), оценку эффективности программ и проектов</p>	<p>Стимулирует организацию на поиск новых способов снижения расходов, оптимизацию производительности и улучшение результатов при минимальных затратах</p>	
<p>Бюджетирование на нулевой основе (Zero-Based Budgeting), 1977–1981 гг.</p>	<p>Начинается с нулевого уровня и требует, чтобы все расходы были оценены и установлены на основе их строго определенной ценности и необходимости</p>	<p>Система «планирование – программирование – бюджетирование» в большей степени базируется на объективных данных. Это позволяет принимать более точные и обоснованные решения. «Планирование – программирование – бюджетирование» является частично циклической системой. Позволяет изучать связи между составляющими, проводить корректировку по результатам реализации, изменять бюджеты с учетом экономических и социальных условий. Ориентированность на результат, а не на процесс. Уделяет внимание анализу затрат и оценке эффективности, что позволяет более точно управлять ресурсами. Бюджеты формируются на основании разработанной стратегической программы на многолетний период</p>	<p>Система требует большого количества времени и ресурсов для разработок. Это ведет к дополнительным затратам на обучение и внедрение. Требуется высокий уровень компетенции в экономике и методологии управления денежными потоками. Ограниченная применимость для динамичных и высококонкурентных сфер экономики с большой долей средних и малых организаций</p>
		<p>Позволяет управляющим глубоко понимать потоки используемых ресурсов, оптимизировать затраты (в том числе обычно рассматриваемые как неизменные). Способен концентрировать ресурсы на наиболее приоритетных задачах и достигать более высокой эффективности</p>	<p>Требует значительных затрат времени и ресурсов. Кроме того, из-за необходимости детального анализа каждой статьи расходов топ-менеджмент испытывает затруднения в понимании и принятии его принципов</p>

<p>Бюджетирование, ориентированное на результат (Target Based Budgeting), 1989 г.</p>	<p>Основывается на том, что каждый менеджер подразделения ставит цель на год и формирует бюджет на ее достижение. Предполагает установление целевых показателей (количественных, качественных), которые обязаны быть достигнуты в процессе исполнения бюджета с учетом указания конечных результатов и целей бюджетной политики организации</p>	<p>Универсальность позволяет установить конкретные цели, добиться согласованности между ожидаемыми и достигнутыми результатами, а также обеспечивает повышение качества контроля над ресурсами. Уменьшает затраты и таким образом оптимизирует расходы, основываясь на реальных целях и достигнутых результатах. Сокращает время, подготовку бюджета, улучшает ресурсоэффективность организации</p>	<p>Не учитывает риски неопределенности. Является менее гибким, поскольку ориентирован на достижение целей, имеет меньший шанс адаптироваться к изменяющимся условиям рынка</p>
<p>Процессно-ориентированное бюджетирование (Activity-Based Budgeting), 1991 г.</p>	<p>Фокусируется на конкретных видах деятельности или операциях организации, а не на функциях и отделах. Он базируется на оценке стоимости каждой операции, а затем прогнозирует расходы организации на их основе</p>	<p>Точно оценивает стоимость каждой операции, что дает более ясное представление о финансах. Позволяет лучше планировать и контролировать затраты, формировать целевые показатели для каждой операции (улучшает контроль над ресурсами), снижает издержки (исключением лишних операций, увеличив эффективность бизнес-процессов), оперативно реагировать на внешние условия, быстро адаптироваться к изменяющимся требованиям рынка</p>	<p>Высокие требования к точности информации, прогнозированию затрат и инструментом контроля за ними. Требуется значительное время на подготовку бюджета. Предполагает детальный анализ каждой операции. Является менее гибким, поскольку ориентирован на конкретные операции. Это затрудняет изменение бюджета при необходимости распределения ресурсов</p>
<p>Безбюджетное управление (Beyond Budgeting), 1998 г.</p>	<p>Философия управления бюджетом, которая стремится отказаться от традиционных подходов бюджетирования в пользу принципов гибкости, ответственности и мотивации персонала</p>	<p>Позволяет организации быстро реагировать на изменение внешних условий и гибко адаптироваться к новым требованиям рынка. Способен снять жесткие ограничения, которые встречаются в традиционных подходах бюджетирования, что способствует более эффективному использованию</p>	<p>Безбюджетное управление имеет трудности в отслеживании затрат. Это усложняет контроль над расходами. Дополнительные требования к процессам планирования и отчетности, что влечет большие затраты времени и ресурсов</p>

Окончание табл. 2

Подход	Сущность	Достоинства	Недостатки
<p>Бюджетирование затрат на основе драйверов (Driver-Based Budgeting), 2007 г.</p>	<p>Используются драйверы или ключевые показатели бизнеса для расчета бюджета организации. Основывается на анализе причинно-следственных связей между ключевыми показателями и расходами, что позволяет более точно прогнозировать затраты с учетом конкретных факторов</p>	<p>ресурсов, повышению ответственности персонала и их мотивации. Стимулирует развитие инициативы сотрудников, позволяет им принимать независимые решения и развивает их профессиональные навыки</p> <p>Бюджетирование затрат на основе драйверов обеспечивает более точное прогнозирование затрат на базе системы драйверов (показателей), что способствует повышению эффективности процессов и оптимизации затрат. Этот подход позволяет быстро реагировать на изменения внешних условий и адаптироваться к новым требованиям рынка, более эффективно реализовывать стратегию на основе выделения ключевых драйверов организации и понимания, как их изменения влияют на бюджет организации</p>	<p>Усложняет выделение оптимальных драйверов, напрямую связанных с бизнес-процессами организации (требуется затрат времени на анализ и вычисления, что усложняет процесс бюджетирования)</p>

Примечание. Составлена по [14–46].

Т а б л и ц а 3. Основные параметры (преимущества) подхода

Концепция	Параметр																								
	Вазисный год – отправная точка	Сравнение плановых показателей с фактическими	Стратегическое планирование	Составления бюджета с нуля	Установка целевых показателей	Фокусировка на конкретных видах деятельности	Отказ от традиционных подходов (инкрементное, нулевое и активное бюджетирование)	Простота в использовании (подходит для многих видов деятельности)	Выявление неэффективных расходов и их сокращение	Снижение риска ошибок при реализации бюджета	Оценка бизнес-процессов	Целевое управление затратами	Поиск новых способов снижения затрат	Эффективное планирование и использование финансовых ресурсов	Циклическая система планирования	Рейтинговая оценка и мониторинг состояния бизнеса	Глубокий анализ ресурсов	Использование ресурсов на приоритетные цели	Определение релевантных целей и приоритетных задач	Оценка стоимости операции (процесс определения затрат, связанных с ее выполнением)	Исключение ненужных операций в бюджете	Регистрирование на внутренние и внешние факторы (учет новых требований на рынке)	Повышение ответственности персонала	Точное прогнозирование затрат на основе системы драйверов	Оптимизация затрат
Incremental Budgeting	X						X	X	X	X			X	X	X	X							X		X
Performance Budget	X	X				X		X	X		X		X	X	X	X						X	X		X
Planning – Programming – Budgeting System	X		X			X		X					X	X	X	X						X			X
Zero-Based Budgeting				X				X					X	X	X	X						X	X		X
Target Based Budgeting	X	X			X			X					X	X	X	X						X	X		X
Activity-Based Budgeting	X				X			X					X	X	X	X						X	X		X
Beyond Budgeting								X					X	X	X	X						X	X		X
Driver-Based Budgeting	X				X			X					X	X	X	X						X	X		X

П р и м е ч а н и е. Составлена по [14–46].

бюджетирование, ориентированное на результат, и процессно-ориентированное бюджетирование – фокусируются на бизнес-процессах и целях бизнеса (часто не имеют возможности управлять и распределять ресурсы по стратегически важным областям);

безбюджетное управление – больше подходит для организаций, в которых акцент ставится на тайм-менеджменте (технологии организации времени и повышения эффективности его использования), а не на управлении денежными потоками, что не является особенностью сельскохозяйственной организации;

бюджетирование затрат на основе драйверов – фокусируется на определении ключевых показателей деятельности организации, но в то же время является достаточно сложным и расходным.

Таким образом, подход «планирование – программирование – бюджетирование» позволяет эффективно анализировать финансовое состояние, определять приоритеты в использовании ресурсов и реализовывать стратегические цели развития. Применение подхода повышает финансовую устойчивость, усиливает конкурентоспособность.

На основании исследования нами разработана модель функционирования подхода «планирование – программирование – бюджетирование» в крупнотоварных агропромышленных организациях, которая включает четыре этапа (рис. 3):

1) определение стратегических целей организации на основе анализа внешней и внутренней среды, интересов целевой аудитории бизнеса, выявление преимуществ и слабых сторон. Данный этап позволяет установить факторы, которые способны повлиять на эффективность реализации бизнес-стратегии;

2) на основе определенных целей составляется программа действий, которая включает планы деятельности организации, необходимые ресурсы и установку ключевых показателей;

3) составление бюджета на основе программы действий, в котором определяются объемы и виды затрат, а также источники доходов. Данный этап предполагает использование цифровых технологий в области бухгалтерского учета (данных) и контроля финансовых потоков;

4) реализация программы действий и отслеживание выполнения бюджета. При необходимости проводится корректировка. Контроль и отслеживание выполнения бюджета – ключевой этап подхода (позволяет определить, насколько успешно реализуется стратегия и какие корректировки необходимо внести).

В целом концепция (подход) бюджетирования «планирование – программирование – бюджетирование» представляет собой эффективный инструмент для управления бюджетными процессами в крупнотоварных агропромышленных организациях. Ее применение должным образом позволяет оптимизировать затраты, повысить эффективность использования ресурсов, максимизировать прибыль и обеспечить рост организации.

В результате исследования нами выявлена сложность применения СБ, связанная с трудоемкостью процесса. Внедрение СБ на уровне крупнотоварных

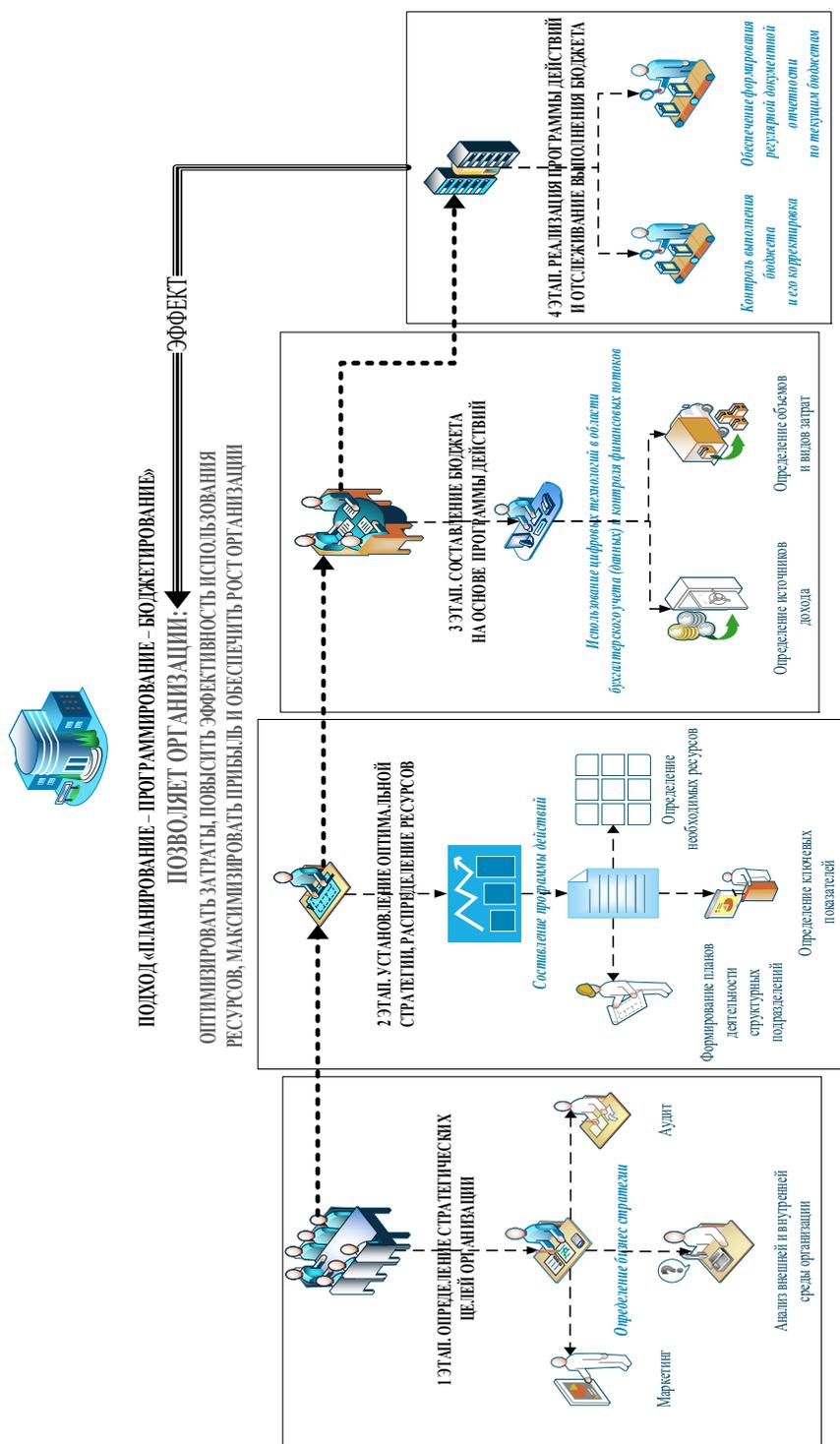


Рис. 3. Модель функционирования подхода «планирование – программирование – бюджетирование» в крупноотварных агропромышленных организациях

агропромышленных организаций не распространено в странах СНГ (недостаток квалифицированных сотрудников, высокая стоимость автоматизированной ИТ-системы (программы) для процессов бюджетирования, затраты на обучение сотрудников, внедрение системы мотивации менеджеров центров (финансовой) ответственности в принятии управленческих решений и т. д.).

Установлено, что бюджетирование является важным инструментом для управления ресурсами в крупнотоварных агропромышленных организациях по всему миру. В зарубежных организациях, использующих этот метод, основными мероприятиями выступают постановка целей, задач и определение приоритетов в расходовании средств, а также контроль за выполнением бюджетов. В данной связи на основании исследования и анализа результатов применения в аграрном производстве современных методов управления (в том числе бюджетирования) нами описаны цель и задачи использования бюджетирования в крупнотоварных агропромышленных организациях (табл. 4).

Т а б л и ц а 4. Цель и задачи стран, использующих бюджетирование в организациях аграрной сферы

Страна	Цель	Задача
США	Улучшение управления бизнес-процессами	Оптимизация затрат и повышение эффективности производства сельскохозяйственной продукции в кооперативах
Германия	Планирование, контроль и отчетность по расходам и доходам	Обеспечение своевременного раскрытия информации, что позволяет участникам рынка принимать ориентированные на общие интересы решения
Канада	Развитие частных аграрных бизнесов	Оптимизация затрат, доходов и контроль за выполнением бизнес-планов для достижения максимальной рентабельности
Китай	Повышение уровня эффективности производства и управления экономическими ресурсами для достижения устойчивого развития и сокращения рисков, связанных с производством сельскохозяйственной продукции	Совершенствование использования современных информационных технологий, таких программных систем, как управление финансами и учетом
Новая Зеландия	Управление финансовыми ресурсами, достижение стабильности и устойчивости, а также принятие обоснованных и эффективных решений по развитию бизнеса	
Франция	Оптимизация затрат и повышение эффективности производства сельскохозяйственной продукции	Учет и анализ экологических и социальных факторов, связанных с производством продукции, таких как биологическое разнообразие, здоровье животных и человека, а также эффектов социальной ответственности бизнеса

Примечание. Составлена по [47–55].

В рассмотренных странах достаточно широко развито сельское хозяйство, используются обширные территории для выращивания агропродукции. Некоторые из этих государств отличаются высокой производительностью и широким использованием передовых технологий. Общим выводом для всех проанализированных стран является выделение основной проблемы применения бюджетирования в организации – это необходимость адаптации к изменениям на рынке сельскохозяйственной продукции, так как цены на продукты и ресурсы способны подвергаться сильным колебаниям в зависимости от спроса и предложения. Также существует проблема учета различных рисков и переменных, которые могут повлиять на производство и финансовые результаты организации (изменения на рынке сельскохозяйственных товаров, климатические изменения, экологические риски и другие факторы). Стоит отметить, что учет данных рисков в процессе бюджетирования требует существенных временных и финансовых затрат.

На основании исследования нами не выявлено универсальных методик и правил, регламентирующих процесс внедрения СБ. Это объясняется тем, что СБ уникально для каждой организации, в которой необходимо учитывать ее цель, миссию, результаты финансовой деятельности за прошлый период и т. д. Эффективность внедрения системы зависит от опыта и знаний сотрудников в области управления ресурсами и бизнес-процессами.

Заключение

В результате нашего разностороннего исследования можно заключить, что СБ представляет собой неотъемлемую часть стратегического и оперативного управления крупнотоварными агропромышленными организациями. Важность бюджетирования в аграрной сфере определяется не только его ролью в процессе планирования, но и возможностью обеспечения эффективной и точной финансовой отчетностью, рациональным распределением ресурсов и т. д. Несмотря на значительный объем исследований в области бюджетирования, решение задач, связанных с его применением в аграрной сфере, – актуальная задача для дальнейшего развития и совершенствования СБ в Республике Беларусь.

Исследование позволяет представить его следующие ключевые выводы по изучаемой тематике:

1. Выявлены основные направления бюджетирования на уровне организации, которые подразделяются на экономическое (планирование и контроль финансовых ресурсов), управленческое (средство управления бизнес-процессами), краткосрочное (планирование и контроль ресурсов в краткосрочной перспективе), социальное (обеспечение, учет интересов и потребностей как сотрудников, так и клиентов). Установлено, что бюджетирование является универсальным инструментом и его применение зависит от сферы деятельности субъекта хозяйствования.

2. Возникновение бюджетного метода стоит относить к XII в. (Западная Европа). Его истокам является теория камеральной бухгалтерии, которая прошла три этапа (первостепенная, новая и константная бухгалтерия). Первые ее варианты обеспечивали получение сведений о доходах и расходах по каждому исполнителю (в рамках единого бюджета).

3. Выявлена эволюция взглядов на процесс развития бюджетирования в разные временные периоды:

в 1920-е гг. бюджетирование определялось как сметное планирование и координация финансовой деятельности подразделения;

1950–1960-е гг. – как система управления потоками денежных средств;

1980-е гг. – как перспективная стратегия, направленная на повышение конкурентоспособности (за счет анализа финансового состояния, контроля затрат, планирования на долгосрочную перспективу, определение приоритетной деятельности посредством прогнозируемых результатов бюджета, выявления возможностей роста и т. д.);

1990-е гг. – как метод оптимизации основных процессов деятельности организации (установление управленческих факторов при составлении бюджета, прогнозирование деятельности, корректировка затрат в определенных направлениях).

В настоящее время в условиях развития цифровизации бюджетирование требует значительной автоматизации управления ресурсами путем применения информационных средств систематизации, мониторинга, оценки и анализа в рамках единой IT-технологии бюджетирования, направленной на положительное устойчивое финансирование организации.

4. Исследованием подтверждено, что применение СБ в странах с развитым сельским хозяйством показывает высокий уровень производительности на основе передовых технологий. Общие проблемы применения бюджетирования в организациях исследуемых государств – это необходимость адаптации к изменениям на рынке сельскохозяйственной продукции (цены на продукты и ресурсы способны подвергаться сильным колебаниям в зависимости от спроса и предложения). Также существуют сложности учета различных рисков и переменных, которые могут влиять на производство и финансовые результаты организации (изменения на рынке сельскохозяйственных товаров, климатические изменения, возникающие экологические риски и другие факторы).

5. Установлена наиболее целесообразная методика (подход) для крупнотоварных агропромышленных организаций – «*планирование – программирование – бюджетирование*». Она обеспечивает точное понимание взаимосвязи между целями организации и ее бюджетом, повышает эффективность производства и управления ресурсами, что позволяет руководству определить их объем, необходимый для достижения ключевых целей в конкретный период.

8. Разработана модель функционирования подхода *planning – programming – budgeting system* в крупнотоварной агропромышленной организации.

ПРИМЕЧАНИЕ

Результаты получены в рамках выполнения договора от 4 мая 2022 г. № Г22-017 (№ ГР 20220832) с Белорусским республиканским фондом фундаментальных исследований по научно-исследовательской работе на тему «Методологические особенности бюджетирования в сельскохозяйственных организациях при возникновении кризисных ситуаций».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Пашкова, Л. В. Бюджетирование в системе управленческого учета малых предприятий: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Л. В. Пашкова; Всерос. заоч. Финансово-экон. ин-т. – Воронеж, 2011. – 23 с.
2. Львова, Д. А. Возникновение теории камеральной бухгалтерии / Д. А. Львова // Вестн. СПбГУ. Сер. 5 «Экономика». – 2016. – Вып. 1. – С. 56–79.
3. Костюкова, Е. И. История развития бюджетирования / Е. И. Костюкова, Т. А. Полянская // Междунар. бухгалт. учет. – 2012. – № 42. – С. 63–67.
4. Management accounting [Electronic resource] // Internet Archive. – Mode of access: https://archive.org/details/managementaccoun0000hans_s4d1/page/n903/mode/2u. – Date of access: 30.05.2023.
5. Пузанова, Т. В. Функциональное бюджетирование как направление планирования хозяйственной деятельности предприятия / Т. В. Пузанова, М. М. Туркова // Вестн. Белорус.-Рос. ун-та. – 2015. – № 4. – С. 132–140.
6. Соколов, Я. В. История бухгалтерского учета: учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
7. Шеремет, А. Д. Управленческий учет: учебник / А. Д. Шеремет, О. Е. Николаева, С. И. Полякова; под ред. А. Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2009. – 429 с. (Высшее образование).
8. Энтони, Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис; пер. с англ. А. М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
9. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский [и др.]. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.
10. Бримсон, Дж. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании / Дж. Бримсон; пер. с англ. В. Д. Горюновой; под общ. ред. В. В. Неудачина. – М.: Вершина, 2007. – 336 с.
11. Хорнгрен, Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 416 с.
12. Масленченков, Ю. С. Практика бюджетирования на предприятиях России: практ. пособие / Ю. С. Масленченков, Ю. Н. Тронин. – М.: БДЦ-пресс, 2004. – 392 с.
13. Корнева, О. В. Формирование процессно-ориентированного бюджетирования на береговых рыбоперерабатывающих предприятиях (на примере Калининградской области): дис. ... канд. экон. наук: 08.00.15 / О. В. Корнева. – СПб., 2016. – 195 л.
14. Развитие бюджетирования в отечественной практике [Электронный ресурс] // Studme.org. – Режим доступа: https://studme.org/37069/ekonomika/razvitie_byudzhetirovaniya_otchestvennoy_praktike. – Дата доступа: 25.05.2023.
15. Крючков, А. В. Современные технологии бюджетирования [Электронный ресурс] / А. В. Крючков // Журн. науч. публикаций аспирантов и докторантов. – 2006. – Режим доступа: <http://jurnal.org/articles/2006/ekon5.html>. – Дата доступа: 25.05.2023.

16. Нестеренко, Е. Методы бюджетирования: эволюция в управлении финансами [Электронный ресурс] / Е. Нестеренко // Финансовая академия Актив. – 2021. – Режим доступа: <https://finacademy.net/materials/article/metody-byudzhetrovaniya>. – Дата доступа: 25.05.2023.

17. Planning-programming-budgeting systems [Electronic resource]. – Mode of access: https://archive.org/stream/planningprogramm121tudo/planningprogramm121tudo_djvu.txt. – Date of access: 30.05.2023.

18. Incremental Budgeting [Electronic resource]. – Mode of access: <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/fpa/incremental-budgeting>. – Date of access: 30.05.2023.

19. What is Incremental Budgeting, A Traditional Approach? [Electronic resource]. – Mode of access: <https://www.accountinghub-online.com/what-is-incremental-budgeting-a-traditional-approach>. – Date of access: 30.05.2023.

20. Incremental Budgeting – Meaning, Importance, Pros, and Cons [Electronic resource]. – Mode of access: <https://efinancemanagement.com/budgeting/incremental-budgeting>. – Date of access: 30.05.2023.

21. Performance budgeting [Electronic resource]. – Mode of access: <https://anfm.blogspot.com/2011/06/performance-budgeting.html>. – Date of access: 30.05.2023.

22. Zero-Based Budgeting: What It Is and How to Use It [Electronic resource]. – Mode of access: <https://www.investopedia.com/terms/z/zbb.asp>. – Date of access: 30.05.2023.

23. Zero Budget Natural Farming (ZBNF) [Electronic resource]. – Mode of access: <https://byjus.com/free-ias-prep/zero-budget-natural-farming>. – Date of access: 30.05.2023.

24. Role of budgeting and budgeting in organization [Electronic resource]. – Mode of access: <https://theintactone.com/2019/10/27/cma-u3-topic-8-role-of-budgets-and-budgeting-in-organizations>. – Date of access: 30.05.2023.

25. Case study: activity-based budgeting at agricultural holdings in Lithuania [Electronic resource]. – Mode of access: <https://studylib.net/doc/8845492/03-case-study--activity-based-budgeting-at>. – Date of access: 30.05.2023.

26. Features of program-target budgeting in the context of national projects and state programs [Electronic resource]. – Mode of access: <https://fundamental-research.ru/en/article/view?id=42797>. – Date of access: 30.05.2023.

27. Target budget design: providing value with cost certainty [Electronic resource]. – Mode of access: <https://www.mccarthy.com/insights/target-budget-design-providing-value-with-cost-certainty>. – Date of access: 30.05.2023.

28. Activity-Based Budgeting: Understanding the Concept and How it Works [Electronic resource]. – Mode of access: <https://agicap.com/en/article/activity-based-budgeting>. – Date of access: 30.05.2023.

29. What is activity-based budgeting and how is it used? [Electronic resource]. – Mode of access: <https://finlawportal.com/what-is-activity-based-budgeting-and-how-is-it-used>. – Date of access: 30.05.2023.

30. Activity-Based Budgeting [Electronic resource]. – Mode of access: <https://planergy.com/blog/activity-based-budgeting>. – Date of access: 30.05.2023.

31. Beyond Budgeting – Business Agility in the Age of Uncertainty [Electronic resource]. – Mode of access: <https://fpa-trends.com/article/beyond-budgeting>. – Date of access: 30.05.2023.

32. Beyond Budgeting – a new look at company management – Business Agility in the Age of Uncertainty [Electronic resource]. – Mode of access: <https://scrumtrek.ru/blog/enterprise-agility/1374/beyond-budgeting-novyy-vzglyad-na-upravlenie-kompaniej>. – Date of access: 30.05.2023.

33. Beyond Budgeting approach explained – Business Agility in the Age of Uncertainty [Electronic resource]. – Mode of access: <https://www.toolshero.com/financial-management/beyond-budgeting>. – Date of access: 30.05.2023.

34. Beyond Budgeting – Business Agility in the Age of Uncertainty [Electronic resource]. – Mode of access: <https://accountinguide.com/beyond-budgeting>. – Date of access: 30.05.2023.

35. Beyond Budgeting [Electronic resource]. – Mode of access: <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/fpa/beyond-budgeting>. – Date of access: 30.05.2023.
36. The beyond budgeting: the solution for a more agile budgetary management? [Electronic resource]. – Mode of access: <https://medium.com/@breunevalpauline/the-beyond-budgeting-the-solution-for-a-more-agile-management-accounting-c50b010cc106>. – Date of access: 30.05.2023.
37. Beyond budgeting [Electronic resource]. – Mode of access: <https://www.studocu.com/in/document/university-of-madras/finanacial-management/beyond-budgeting/29580338>. – Date of access: 30.05.2023.
38. What Is Driver Based Budgeting and How Does It Fit into Your Business Budgeting Process [Electronic resource]. – Mode of access: <https://www.centage.com/blog/business-budgeting-101-why-a-driver-based-budget-is-right-for-your-organization>. – Date of access: 30.05.2023.
39. 4ways that driver-based budgeting can improve financial planning [Electronic resource]. – Mode of access: <https://www.anaplan.com/blog/4-ways-driver-based-budgeting-improve-financial-planning>. – Date of access: 30.05.2023.
40. Three Benefits of Driver-Based Budgeting [Electronic resource]. – Mode of access: <https://insightsoftware.com/blog/driver-based-budgeting>. – Date of access: 30.05.2023.
41. Driver-Based Budgeting: How to Level Up Your Financial Plan [Electronic resource]. – Mode of access: <https://finmark.com/driver-based-budgeting>. – Date of access: 30.05.2023.
42. What is Driver-based Budgeting and Forecasting and Why Do I Need It? [Electronic resource]. – Mode of access: <https://ecapitaladvisors.com/blog/driver-based-budgeting>. – Date of access: 30.05.2023.
43. What Is Driver-Based Budgeting and Why Does It Matter? [Electronic resource]. – Mode of access: <https://aaxis.com/aisbud/what-is-driver-based-budgeting-and-why-does-it-matter>. – Date of access: 30.05.2023.
44. Driver Based Budgeting [Electronic resource]. – Mode of access: <https://www.icaew.com/technical/business/financial-management/budgeting/budgeting-articles/driver-based-budgeting>. – Date of access: 30.05.2023.
45. Get Your Financial Planning in Gear with Driver-Based Budgeting [Electronic resource]. – Mode of access: <https://www.netsuite.com/portal/resource/articles/business-intelligence/get-your-financial-planning-in-gear-with-driver-based-budgeting.shtml>. – Date of access: 30.05.2023.
46. Яковенко, О. И. Зарубежный опыт программного бюджетирования и возможности его применения в России / О. И. Яковенко // Компетентность. – 2014. – № 9-10. – С. 120–121.
47. Галынис, К. И. Опыт партисипаторного бюджетирования Китайской Народной Республики / К. И. Галынис, М. Хонлиан // Гос. упр. Электрон. вестн. – 2020. – № 78. – С. 112–135.
48. Ширококов, В. Г. Французский опыт организации учета хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций / В. Г. Ширококов, Ю. В. Автухова // Междунар. бухгалт. учет. – 2007. – № 2. – С. 49–58.
49. Чулков, А. С. Зарубежный опыт построения системы бюджетирования, ориентированного на результат / А. С. Чулков // Финансы и кредит. – 2010. – № 46. – С. 35–42.
50. Романов, П. С. Бюджетирование на нулевой основе как инструмент достижения эффективности в зарубежном библиотековедении / П. С. Романов // Власть. – 2011. – № 2. – С. 129–132.
51. Канада [Электронный ресурс] // Studwood. – Режим доступа: <https://studwood.net/784870/finansy/kanada>. – Дата доступа: 09.05.2023.
52. Реформа сельского хозяйства в Новой Зеландии [Электронный ресурс] / Науч.-исслед. ЦЕНТР МИЗЕСА. – Режим доступа: <https://liberty-belarus.info/uroki-mirovoj-ekonomiki/aziya/item/475-reforma-selskogo-khozyajstva-v-novoj-zelandii>. – Дата доступа: 09.05.2023.
53. Опыт организации бюджетирования в сельскохозяйственных организациях и их объединениях [Электронный ресурс] // Мудрый экономист. – Режим доступа: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/71631-opyt-organizacii-byudzhetrovaniya-selskoxozyajstvennyx-organizacijax-obedineniyax>. – Дата доступа: 09.05.2023.

54. Остаев, Г. Я. Бюджетирование и управление сельскохозяйственным производством [Электронный ресурс] / Г. Я. Остаев, С. Р. Концевая. – Режим доступа: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://elar.urfu.ru/bitstream/10995/48281/1/rrfp_2016_1_085.pdf. – Дата доступа: 01.06.2023.

55. Мельникова, Н. А. Зарубежный опыт использования программно-целевого бюджетирования в системе государственных финансов [Электронный ресурс] / Н. А. Мельникова. – Режим доступа: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://elib.bsu.by/bitstream/123456789/18786/1/71213.pdf>. – Дата доступа: 01.06.2023.

Поступила в редакцию 05.06.2023

Сведения об авторе

Акулович Кирилл Юрьевич – научный сотрудник сектора финансов, магистр экономических наук

Information about the author

Akulovich Kiryl Yurievich – Researcher of the Finance Sector, Master of Economic Sciences