

## БЮДЖЕТИРАНЕ НА ПРОИЗВОДСТВЕНИТЕ РАЗХОДИ В ОРИЗОПРОИЗВОДСТВОТО

Асистент Димитър Борисов Янков  
Аграрен университет – Пловдив  
Катедра „Икономика“

**Резюме:** В статията се разглеждат теоретични подходи и конкретно емпирично изследване на бюджетния процес. Обект на анализи, коментари и прогнози в теоретичната част са бюджетният процес в стопанствата, видовете бюджети, методите на бюджетиране, подходите на бюджетния процес и методологията на бюджетирането.

В емпиричната част на разработката се анализира бюджетирането в оризопроизводството, базирано на възвръщаемостта на производствените разходи, и се прави оценка на възможността за прилагане на процесно ориентирано бюджетиране. Практическото приложение се осигурява посредством подходящо бюджетиране на цялостната дейност чрез разработване на технологични карти за отглеждане на ориза и подходяща организация на системата за аналитично отчитане на разходите.

**Ключови думи:** бюджетиране, оризопроизводство, планиране, дейности, възвръщаемост на разходи.

**JEL:** M 41.

## PRODUCTION COST BUDGETING IN RICE GROWING

Assistant Dimitar Borisov Yankov  
The Agricultural University - Plovdiv  
The Economics Department

**Abstract:** The article discusses the theoretical approaches and a specific empirical study of the budget process. Object of analyses, comments and forecasts in the theoretical part are the budget process in the economies, the types of budgets, the budgeting methods, the approaches of the budget process and the budgeting methodology.

The empirical part of the paper analyses the budgeting in rice growing based on return on production costs and assesses the opportunity to apply a process-based budgeting. Practical implementation is ensured by appropriately budgeting of the overall activity, by developing technology maps for cultivating rice and properly organizing the analytical cost accounting system.

**Keywords:** budgeting, rice growing, planning, activities, return on costs.

**JEL:** M 41.

## Увод

Бюджетното управление на оризопроизводните стопанства е процес от съществено значение за постигане на стабилни и значими резултати от оризопроизводството. То е част от общото управление, чрез което се постигат желаните резултати, и се осигурява адаптивност към пазарната среда в условията на пазарна неопределеност и стопански хаос. Неговото ефективно прилагане е предпоставка за перспективното развитие на всяка стопанска структура. Актуалността на избраната тема е продиктувана от необходимостта от подобряване на съвременното състояние на оризопроизводството. Бюджетирането не е задължителен нормативно обусловен процес, а е акт на вътрешна управленска политика. То е свързано с подобряване качеството на управление на производствените разходи и е важна процедура при вземане на ефективни и целенасочени управленски решения. Бюджетирането може да е застъпено както при дейности по капиталово инвестиране, така и при оперативната и основната дейност на стопанствата. Ако по отношение на капиталовото бюджетиране има значителен брой разработени модели, в това число софтуерни и инженерингови, то при бюджетирането на размера и структурата на производствените разходи и на очакваните приходи от дейността, разработките са значително по-малко.

**Целта на статията** е да се направи анализ на съществуващите бюджетни подходи и процедури, които предлагат различен инструментариум за повишаване ефективността на оризопроизводството. Предмет на изследване е процесът на изработване на бюджет в една земеделска кооперация (ЗК „Единство“ с. Костиево обл. Пловдивска, занимаваща се с отглеждане на ориз). **Обект** на изследване са методологичните аспекти на изработването на бюджет на производствените разходи и в други 20 земеделски стопанства. За изпълнението на целта и предвид предмета на изследване научните **задачи** са свързани с:

- разкриване на същността и методологичните особености на бюджета на производствените разходи в земеделските стопанства и проблемите при прилагането на бюджетния подход на управление с оглед на специфичните условия и изисквания на съвременната среда;
- изследване на наличните подходи, методи и процедури за изработване на бюджет на производствените разходи и оценка на тяхната приложимост;
- анализ на модела за изготвяне на бюджет на производствените разходи в реални земеделски предприятия, отглеждащи ориз и други зърнени и технически култури (комплексен тип).

Защитаваната теза е, че един научнообоснован и адаптиран към пазарната ситуация бюджет на производствените разходи ще разкрие нови възможности и ползи за стопанствата, т.е. в условията на пазарното сто-

панство бюджетирането е ефективен управленски и контролен инструмент.

**Методологията на изследване** е свързана с проучване и анализ на различни литературни източници, начините за счетоводна обработка на информацията, наблюдение на практическите процедури и професионалният опит в земеделските стопанства.

Чрез настоящата разработка се прави анализ на възможността за бюджетиране в оризопроизводството, базирано на възвръщаемостта на производствените разходи. Практическото приложение се изразява в избор на подходящ метод на бюджетиране на цялостната дейност, чрез разработване на технологични карти за отглеждане на ориза и въвеждане на съответна организация на системата за аналитично отчитане на разходите. Традиционните методи за бюджетиране от години са обект на критика. Проблемът е в това, че при традиционното планиране и бюджетиране, основно внимание се отделя на ресурсите, а не на видовете дейности. Най-често индиректните разходи нямат връзка с обема на продукцията и не варират с нейната промяна. При тях класическият бюджет просто не служи за разпределяне на съответния разход. В статията се анализира и възможността за прилагане на процесно ориентираното бюджетиране в оризопроизводството, т.н. бюджетиране базирано на дейностите, Activity-Based Budgeting (ABB). Прилагането на бюджетиране, базирано на дейностите, фокусира вниманието към изучаване на видовете дейности и тяхната връзка с постигането на желаните цели. Използваният, заедно с процесно ориентираното бюджетиране, метод за изчисление на разходите, отчитащ особеностите на продуктите и услугите се основава на вариации на процесите при специфичните изисквания или особености при производството на ориз. Познаването на тези „особености“ помага на оризопроизводителите да минимализират вариациите, в резултат на което разходите стават по-предсказуеми и управляеми. Практическото приложение на подхода бюджетиране, основано на дейности, се изразява във въвеждането на система за отчитане на работата на предприятието като цяло и на неговите центрове на отговорност.

### **1. Същност и методологични особености на бюджетирането на производствените разходи**

След отхвърлянето на старата административна система за планиране на размера и структурата на производство в селското стопанство много оризопроизводители се опитаха сами да разработят нова ефективна система на бюджетиране, но липсата на квалифицирани специалисти направи реализацията невъзможна. „Сляпото” приемане на западния опит се оказва неразумно и рисково, защото не подпомага управлението и не оправдава усилията. В добрия случай сегашното бюджетиране на размера

и структурата на производствените разходи трябва да съчетава положителния опит на предходната икономическа система и новото, което е продиктувано от променените икономически условия и възприемане на чуждестранния опит. Това е замисълът на настоящата разработка, да се представи виждане за бюджетирането в оризопроизводството в сегашната икономическа ситуация и действителността в българското земеделие.

**Бюджетирането** е процес на планиране на бъдещето на стопанството, резултатите от което да се ползват от управлението. Направлението „бюджетиране“ е ключово при генериране на информация за целите на планиране на годишните операции, контролиране на разходите и координиране на дейностите в различните звена на стопанството. Същността на бюджета е да се анализира ситуацията в стопанството и чрез промяна на изходните данни да се планират обемите на разходите, на приходите от продажби, на цените и др., да се формира окончателният план на дейностите относно преките материални и трудови разходи, оценката на рисковете и определянето на най-добрия начин за действие. Чрез планирането производствената структура се поставя в най-добрата възможна позиция относно вземането на решения, свързани с бъдещото развитие на стопанството. Трябва да се отбележи, че решенията се основават на разработването на стандартни разходи по пера, изчислени по данни за минало представяне или по експертни оценки, за алтернативни равнища на прогнозата за приходите. Този подход позволява непрекъснато наблюдение на финансовото представяне посредством стандартни разходни съотношения. Най-напред се планират производствените обеми по сортове и добиви. След като бъдат определени производствените цели, следващата стъпка е да се състави план за достигането им, отчитайки възможностите на пазара. Защо планирането е от жизненоважно значение за стопанския субект? Планът е необходим за:

- да се разбере къде и какво стопанството ще произвежда и продава;
- да се направи инвентаризация на ресурсите, с които стопанството ще трябва да постигне целите си;
- да се осигури ефективно използване на възможностите;
- да се предвидят негативите, да се анализират потенциалните рискове и да се предвидят конкретни мерки, за да се намалят;
- да се оцени брутният марж и да се изберат подходящите сортове за неговото достигане;
- да се изготвят общият бюджет на стопанството и планът за действие.

Проведеното изследване в над 20 разнородни стопански субекта показва, че съществуват сериозни проблеми, свързани със създаването на текущи планови норми и нормативи за разходите при производствената дейност на стопанствата в оризопроизводството. В този аспект бюджети-

рането, като управленски процес за събиране, сравняване, анализ, избор на инвестиционен вариант и интерпретиране на информацията, има за цел да се изготвят моделите за осъществяване на бъдещата дейност, но след внимателно проучване и адаптиране към сегашните реалности и след това да се избере вариант за неговото приложение в оризопроизводството.

В икономическата литература съществуват различни схващания относно бюджетирането. Според първата група изследователи (Адамов, В. Захариев, А. и Проданов, Ст., 2003); (Герганов, Г., 2012); (Христова, Р. и др., 2012); (Блажева, В., 2012); (Рупска, Т., 2014); (Чиприянова, Г., 2013, Чиприянов, М., 2008) бюджетирането се дефинира като процес на стратегическо или краткосрочно планиране, обединяващо в себе си дейността на предприятието (основна, финансова и инвестиционна). Като вид планиране бюджетирането е елемент на управлението на стопанството. Същността му се свързва с разработването на детайлизирани планове за постигане главните организационни цели при отчитане измененията на средата.

Второто схващане Cokins, G., Cherian J. and Schwer P., 2015 е, че бюджетирането, чрез прилагането на счетоводни процедури, е метод, с помощта на който се постига ефективно приспособяване към постоянно променящата се бизнес среда в условията на пазарна неопределеност и стопански хаос. Те го разглеждат в качеството му на поредица от необходими стратегически промени в управлението на базисните обекти – активи и пасиви, разходи и приходи в зависимост от икономическата обстановка. Николов (1996) отбелязва, че „...разработването на специфичните финансови прогнози и планове, известни като бюджети, е същността на процеса „бюджетиране“. Трифонов (2004) счита, че „...освен като средство за прогнозиране и оценка на финансовите нужди, бюджетирането се разглежда и като метод за изучаване, наблюдение и контрол на вече утвърдената от предприятието финансова политика“.

Функциите на бюджетирането Каменов и Асенов (2008) определят като „...система за насочване на бъдещата дейност на стопанството и имат непосредствено отношение към сроковете и средствата за достигане на планирания успех“. Успехът се изразява в умението да се съчетаят ефектите на предприятието в момента с резултатите от миналото и прогнозите (плановите цели) за бъдещето. Блажева (2012), счита, че „...по своята същност бюджетното управление е предвиждане с определена точност на бъдещето състояние на предприятието и осигуряването на механизми за преодоляване на възможни негативни последици (отклонения) при постигане на набелязаните цели“.

Съпоставянето на различните становища формира нашето мнение, че бюджетите с фактическите данни дават обратна информация за качеството на планирането, промените в заобикалящата бизнес среда и ефективността от дейността. Бюджетирането в оризопроизводството е не просто формален процес на определяне на цифри, а процес, който помага на управлението за постигане на целите, и е база за оценка на ефектите от дей-

ността. Бюджетирането е важен инструмент на стратегическото планиране за постигане на оптимално разпределение на ресурсите с оглед постигането на поставените цели и реализация на устойчиви конкурентни предимства в цялостната стопанска дейност.

Производството на ориз е свързано с дейности, отнасящи се за живи организми, които в МСС – 41 "Земеделие" т. 44 се определят като биологични активи за потребление. Върху обращаемостта на разходите, при производството на ориз, може да се влияе в по-малка степен, поради биологическата му природа и действието на природните закони. Това от своя страна определя избора на подход при бюджетирането на размера и структурата на производствените разходи.

Изследваните над 20 стопански субекта, които се занимават с оризопроизводство, използват основно т.н. периодични (циклични) бюджети, които се изготвят еднократно за период от една година на миналогодишна база. В бюджетите се планират средства за дейности, за които се счита, че ще оправдаят разхода за тях, т.е. да се възстановят направените вложения. На практика този модел обективно е рисков, защото крайните резултати в оризопроизводството са силно зависими от природните фактори.

Друга използвана методика е чрез т.нар. плаващи бюджети. Тази методика предполага, че един, например, дванадесет месечен бюджет се подготвя текущо в рамките на периода за който се отнася, например, по тримесечия. Целта е, процесът по актуализиране на бюджета да бъде извършен по-плавно, за да може да се постигне по-добра прогнозируемост в обозрим период. При плаващ бюджет за тримесечия, в рамките на едногодишен бюджетен период, ще бъдат изготвени четири тримесечни бюджета. Докато за първото тримесечие бюджетът ще бъде достатъчно подробен, то за останалите три тримесечия, данните няма да бъдат толкова прецизни, тъй като те ще бъдат предмет на преразглеждане още при следващия тримесечен период. Подобен подход обаче може да се окаже по-скъп откъм ресурси, за да се поддържа работата по него.

## **2. Модел за бюджетиране размера и структурата на производствените разходи в оризопроизводството на основата на тяхната възвръщаемост**

Чрез индивидуален анализ на обращаемостта и възвръщаемостта на разходите могат да се постигат реални резултати за управлението. Възможност за постигане на тази цел се осигурява посредством подходящо бюджетиране на цялостната дейност, чрез разработване на индивидуални, конкретни за всеки случай, технологични карти (ТК) за отглеждане на ориза и подходяща организация на системата за аналитично отчитане на разходите. Разработените модели на ТК за определени добиви в различни варианти служат за база при бюджетирането. На тази основа предлагаме един вариант на модел за бюджетиране, представен в Таблица 1.

Таблица 1

Модел за бюджетиране на размера и структурата на производствените разходи – 2015 година

Разходи за 1000дка	Разходи по технологични карти за определен добив		
	За добив 600кг/дка	За добив 750 кг/дка	За добив +900 кг/да
1. Преки разходи	<b>232559.5</b>	<b>248962.86</b>	<b>264099.3</b>
1.1. Разходи за семена	14800.0	14800.0	14800.0
1.2. Разходи за торове	34800.0	42360.00	55050.00
1.3. Разходи за растителна защита	59300.0	59300.0	59300.0
1.4. Разходи за горива и енергия	39476.0	45367.36	48720.0
1.5. Разходи за вода	55000.0	55000.0	55000.0
1.6. Разходи за амортизации на оризището	10600.0	10600.0	10600.0
1.7. Други общопроизводствени разходи	8000.0	8000.0	8000.0
1.8. Разходи за труд на осн. работници	21183.5	22184.3	23229.32
1.9. Разходи за осиг. на осн. работници	3813.03	3993.2	4181.3
2. Непреки разходи	<b>41720.2</b>	<b>43251.2</b>	<b>48616.1</b>
2.1. Непреки постоянни разходи	27410.8	34826.9	38691.3
2.1.1. Разходи за застраховки	1217.9	1217.9	1217.9
2.1.2. Разходи за амортизации	4991.3	7130.4	8556.5
2.1.3. Разходи за труд на спом. работници	766.3	1094.7	1313.6
2.1.4. Разходи за осиг. на спом. работници	235.3	183.9	403.3
2.1.5. Разходи за рента	20200.0	25200.0	27200.0
2.2. Непреки променливи разходи	7154.7	8424.3	9924.8
2.2.1. Разходи за ремонти и поддръжка	1095.6	1565.2	1878.2
2.2.2. Разходи за брак	320.0	320.0	320.0
2.2.3. Разходи за външни услуги	5739.1	6539.1	7726.6
3. Други присъщи или неприсъщи разходи	450.0	450.0	450.0
Общата сума на разходите	<b>274729.7</b>	<b>292664.06</b>	<b>313165.4</b>
4. Разходи за допълнителната продукция	3054.6	3054.6	3054.6
Общо разходи, формиращи себестойността	271675.1	289609.46	310110.8
Себестойност на тон	<b>452.79</b>	<b>386.15</b>	<b>344.57</b>
Обща сума на приходите по фактическа цена от Таблица 2	291300.0	364125.0	436950.0
Чиста печалба	19624.9	74515.54	126839.2
Възвръщаемост на разходите	<b>7.22%</b>	<b>25.73%</b>	<b>40.90%</b>

Източник: Данни от технологични карти (ТК) на ЗК „Единство“ с. Костиево.

Посоченият модел служи за изчисляване на показателите, характеризиращи възвръщаемостта на производствените разходи при производството на ориз от всяка конкретна категория, като се систематизира информацията. Под „възвръщаемост на производствените разходи“ се разбира нарастването на производствения резултат вследствие пропорционалното увеличаване на всички производствени разходи. Възвръщаемостта се установява като отношение на процентното изменение на продукта към процентното изменение на използваните разходи по формулата:

$$V = \Delta Q / Q + \Delta(L+C) / L+C$$

където:

$V$  – коефициент на възвръщаемост;

$\Delta Q/Q$  – процентно изменение на продукта;

$\Delta(L+C)/L+C$  – процентно изменение на използваните разходи;

Тази формула задължително се обвързва с обема (машаба) на производството, при което полученият коефициент може да има три значения:

**Ако  $V = 1$** , имаме постоянна възвръщаемост от обема. Например при двойно увеличаване на производствените разходи, двойно нараства и произведеното зърно. Като следствие разходите за единица продукт остават неизменни.

**Ако  $V > 1$** , налице е нарастваща възвръщаемост и следователно, икономии на разходи от машаба. Прирастът на произвежданото зърно е по-голям от прираста на производствените разходи. В резултат разходите за единица продукт намаляват, което е особено изгодно за стопанството от гледна повишаването на конкурентоспособността.

**Ако  $V < 1$** , има намаляваща възвръщаемост, т.е. прирастът на произвежданото зърно е по-малък от прираста на разходите за произвеждането му. По тази причина се реализират загуби на ресурси от обема. Разходите за единица продукция нарастват и стопанството „губи“ конкурентоспособност.

Използването на формулата за изчисляване на възвръщаемостта на производствените разходи е сравнително лесна за прилагане, но не дава достатъчно прецизна информация по икономически елементи. Трудно може да се направи извод, кой от приложените фактори оказва по-силно или по-слабо влияние. Възвръщаемостта на вложените от стопанството разходи е основен инструмент за измерване ефективността на цялостната дейност или на отделни технологични мероприятия в цялостната организация на процесите при отглеждане на ориза. Този инструмент се нарича норма на възвръщаемост (**норма на печалбата**) на разходите. Нормата на възвръщаемост (RoI) е печалбата (P) преди или след данъчното облагане като процент от вложените разходи (C) на стопанството.

$$(RoI = P \cdot 100 : C.)$$

**Например**, ЗК „Единство“ с. Костиево през 2015 г. е реализирала чиста печалба от ориза в размер на 458071.3 лв., а вложените собствени средства (разходи) за производството са 918141.3 лв. Постигнатата от нея норма на възвръщаемост е  $458071.3 \times 100 : 918141.3 = 48.89\%$ . (табл. 2)

От приложения пример (таб. 2), сравнен с данните от таб. 1, се вижда голямото разминаване между планираните и фактически резултати. Например при планиран добив от 600 кг/дка – себестойността за един тон е 453 лв. При фактически реализиран добив от 696 кг/дка себестойността на един тон е 373 лв. Разбира се, от управленска гледна точка е важно, при определяне нормата на възвръщаемост на разходите (RoI) да се установят пределният приход (MR), пределният разход (MC) и влиянието на лихве-



ния процент (тогава, когато стопанството използва кредити) върху величината на пределния разход по формулата:

$$RoI = (MR - MC) \cdot 100 : MC.$$

Изхождайки от нормата на възвръщаемост на разходите и като се използва фактическата себестойност като база за сравнение, лесно може да се разработи софтуерен продукт, който постоянно да дава нужната информация на органите на управление. Това се използва при друг тип бюджети, основани на математически модели. Моделите се разработват на базата на анализи на данни за минали отчетни периоди. Основното съображение тук е свързано с определяне на валидността и устойчивостта на разработения модел.

Таблица 2

Възвръщаемост на разходите при ориза по години за периода 2014 – 2016 г. по информация от ЗК „Единство“, с. Костиево

Показатели	Възвръщаемост на разходите при ориза		
	2014г.	2015г	2016г
1. Обем производство (кг) от 1000 дка	605500	696300	694400
2. Физически декари площ	3425	3537	2990
3. Обем производство тона $3=1 \times 2 / 1000$	2073.8	2462.8	2076.20
4. Единична цена лв./тон	582.2	558.8	485.50
5. Общо приходи $5=3 \times 4$	1207366.4	1376212.6	1007995.10
6. Общо разходи	870081.6	918141.3	876657.60
7. Чиста печалба $7=5-6$	337284.8	458071.3	131337.50
8. Себестойност на 1 тон = $6:3$	<b>419.56</b>	<b>372.80</b>	<b>422.24</b>
9. Разходи на 1 дка = $6:2$	254.04	259.58	293.20
<b>10. Норма на възвръщаемост (норма на печалба) = <math>(7:6) \times 100</math></b>	<b>= 38.76%</b>	<b>= 48.89%</b>	<b>= 12.44%</b>

Таблица 3

Обем на производство по видове продукти и разходите за производство в ЗК „Единство“, с. Костиево за 2015г.

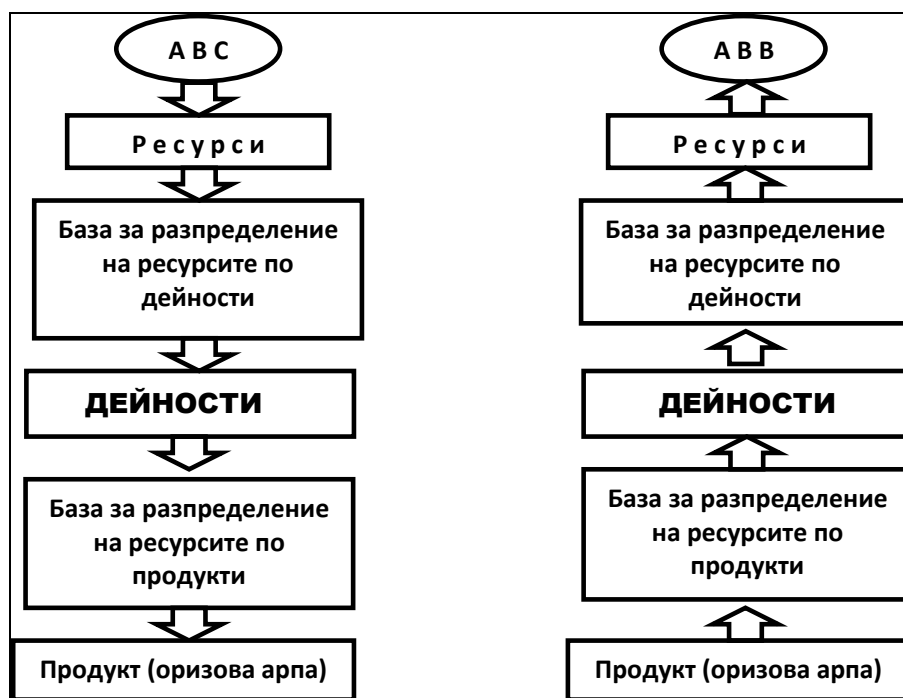
Показатели	Видове добити продукти			
	пшеница	ечемик	царевица	ориз
Обем производство (кг) от 1000 дка	<b>452970</b>	<b>339000</b>	<b>415600</b>	<b>686300</b>
Физически декари площ	<b>7441</b>	<b>2076</b>	<b>2269</b>	<b>3537</b>
Обем производство тона	<b>3370.5</b>	<b>703.8</b>	<b>943.0</b>	<b>2427.4</b>
Преки разходи за 1000 дка (лв.)	<b>75004.6</b>	<b>63500.3</b>	<b>86266.4</b>	<b>138318.1</b>
Непреки разходи за 1000 дка (лв.)	<b>41990.4</b>	<b>32420.0</b>	<b>65410.6</b>	<b>89110.1</b>
Преки разходи -общо	<b>558109.2</b>	<b>131826.6</b>	<b>195738.5</b>	<b>558390.1</b>
Непреки разходи -общо	<b>312510.9</b>	<b>67303.7</b>	<b>148425.0</b>	<b>359751.2</b>
Общо разходи	<b>870620.1</b>	<b>199130.3</b>	<b>344163.5</b>	<b>918141.3</b>
Себестойност лв. на тон	<b>870620.1:</b> <b>370.5 = 258.31</b> <b>= 0.258лв/кг</b>	<b>199130.3:</b> <b>03.8 = 282.94</b> <b>= 0. 283лв/кг</b>	<b>344163.5:</b> <b>43.0 = 364.97</b> <b>= 0.365лв/кг</b>	<b>918141.3:</b> <b>427.4 = 378.24</b> <b>= 0.331лв/кг</b>

### **3. Бюджетиране базирано на дейностите (Activity based budgeting)**

Традиционните методи за бюджетиране от години са обект на критика (Simmonds, K., 1982). Ръководители на различни нива в стопанствата изразяват своите притеснения от това, че подготовката на бюджета отнема много време, а често бюджетът е бледо отражение на реалния резултат. Прокрадат се „обвинения“ към традиционното бюджетиране в „късогледство“, тъй като бюджетите отразяват състоянието на финансовите ресурси на стопанството в даден момент, а не отчитат възможните загуби или спада в производството. Както посочихме, за индиректните разходи и поддържащите дейности, за които няма ясно изразена връзка с обема на продукцията и които не варират с нейната промяна, класическият бюджет просто служи за оторизиране на съответния разход. Считаме, че в оризопроизводството има нужда от бюджети, базирани на ясно разбираемата връзка между дейностите и разходите. Основният недостатък на традиционния подход е, че по-голямата част от разходите, свързани с цялостната дейност на стопанството или на стопанската структура в основния ѝ режим, остават непроменени. По този начин разходите за общите дейности остават фиксирани и съществуващите несъвършенства и неефективности се повтарят чрез бюджетирането ежегодно. Освен всичко изброено, трябва да отбележим, че в общия обем на производството в стопанствата, отглеждани и други култури, оризопроизводството е носител на близо три пъти повече преки разходи. За по-ефективното управление на разходите е по-добре да се прилага бюджетиране, базирано на дейностите.

Напоследък за прогресивно се счита процесно ориентираното бюджетиране, т.н. бюджетиране, базирано на дейностите, Activity-Based Budgeting (ABB). Целта на бюджетирането, базирано на дейностите, е да отдели разходите само за тези ресурси, които са нужни, за да се извършат дейностите, необходими за постигане на поставените цели. Практическото приложение на подхода „бюджетиране, основано на дейността“ се изразява във въвеждането на система за отчитане на работата не само на предприятието като цяло, а и на неговите центрове на отговорност, която измерва плановете и действията на всеки от центровете на отговорност (Хорнгрен, 1995, Cokins, 2015 ). Изискванията за обособяването на всеки от центровете на отговорност са следните: наличие на показател за измерване обема на дейността и на база за разпределение на разходите; ясно определени права и отговорности на съответния ръководител; достатъчна степен на детайлизация на информацията за нейния анализ. Според възложените им функции за изпълняване центровете на отговорност се структурират като основни и обслужващи (Йонкова, 2010). В следващите текстове анализираме ABB метода и възможностите за неговото приложение в оризопроизводството. Изграждането на бюджетната система за управление на разходите, основана на ABB метода в оризопроизводството, се

организира на база особеностите на оризовата култура при нейното отглеждане. Целта на бюджетирането, базирано на дейностите (АВВ), е да оторизира разходите само за тези ресурси, които са нужни, за да се извършат дейностите необходими за постигане на поставените цели (заложения обем на продукцията и продажбите).



Фигура 1. Процесно ориентирано бюджетиране

Ако при отчетността, базирана на дейностите (Activity based costing), записваме разходите за ресурси към съответните дейности, за които са разходвани, и после използваме разходни двигатели (Cost Drivers) за разпределянето им по дейности към разходните обекти (напр. материали, продукти, клиенти, проекти и др.), то АВВ е обратният на този процес – *Фигура 1*.

При АВВ разходните обекти (напр. продукцията, материали, дейности, доставки и др.) са началната точка при изготвяне на бюджета. Обемът на продукцията е основен фактор за размера на генерираните разходи и определя нужните дейности, на базата на които се прогнозира ресурсите, необходими за съответния бюджетен период. АВВ включва следните стъпки:

1. Прогноза за обема на продукцията и размера на продажбите по продукти или клиенти.

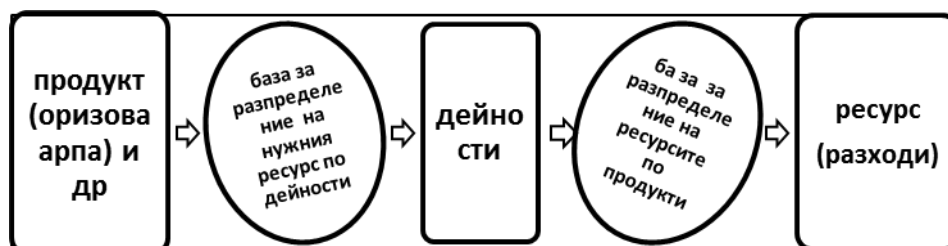
2. Оценка на нужните за постигането на обема на продукцията и размера на продажбите, дейности.

3. Прогноза за ресурсите, нужни за реализиране на дейностите.

4. Оценка на обема и стойността на всеки един от отделните необходими ресурси.

5. Мерки за регулиране на наличните ресурси с цел постигане на обема на продукцията и размера на продажбите.

Тези стъпки в практиката се постигат чрез разработване на подробни технологични карти (ТК), където се планират всички бъдещи дейности, обем на материалите, видовете доставки по материали и договорни цени. В ТК е определена структурата на дейностите в оризопроизводството, което е основа, върху която се изгражда йерархията на разходите. Формирането на определен тип дейности е в зависимост от особеностите на оризовата култура, т.е. особеностите на добиваните продукти или услуги, а формираната дейност определя необходимостта от извършването на разходи.



Фигура 2. Примерен модел на процесно ориентираното бюджетиране (АББ)

Дейностите могат да се определят като основен елемент, въздействащ от дейността към необходимите ресурси и от дейността към планиране на ресурси за изпълнение, т.е. необходимите ресурси (разходи) за добитата продукция, както е посочено на Фигура 2.

В разработените от оризопроизводителите технологични карти (ТК) се фиксират подробно дейностите, които се извършват при отглеждане на ориза. Тези дейности могат да се обединят в групи например – обработка на почвата, торене, сеитба, растителна защита и др. Ето как трябва да се бюджетира например торенето по АБВ метода (Таблица 4).

Степента на обособяване на дейностите и разходите е подчинена на необходимостта от по-ясно, по-точно, по-разбираемо определяне на измерителите (cost drivers). Прекалената детайлизация не носи повече полезна информация за управлението. За средно големите производствени единици в оризопроизводството (до 5000 дка) броят на дейностите може да се оптимизира до 10–15 и не трябва да превишава 30.

Таблица 4  
База за разпределение на ресурса по дейности

Дейности ( activity )	Измерител на разходите за изпълнение на дейността (cost drivers)	Бюджет за единица (тон, дка, км, време)
Контакти с доставчици	Брой контакти	X
Договаряне на количество и цени	Брой оферти и поръчки	X
Покупка на торове	Количество (тон, кг)	X
Доставка на торовете до склада	Брой доставки	X
Съхранение на торовете в складовата база	Количество/време	X
Охрана и поддръжка на складовата база	Брой дни	X
Товарене и транспорт на тора до полето	Разстояние – км (тон/км)	X
Торене	Декари	X
Общо управление и администрация	Интензивност на дейността	X

Стойността на всяка дейност се определя по следната формула:

$$ОРД = \sum_{od=1}^M CP \times OD$$

където:

- ОРД – общо разходи за дейността в лева;
- M – видове разходи, свързани с дейността;
- CP – стойност на разходите от категория (od) лева;
- OD – относителен дял на всяка от дейностите.

#### Заклучение:

♦ Бюджетирането на производствените разходи в оризопроизводството осигурява база за системен контрол, намиращ израз най-вече в прогнозиране размера на разходите за следващия отчетен период и осъществяване на предварителен, текущ и последващ контрол над разходите.

♦ Традиционният подход на бюджетиране на разходите в оризопроизводството функционира добре за малки земеделски структури (бригада, земеделски производител, ЕТ и др.), където консумацията на ресурси варира почти пропорционално на обема на продукцията.

♦ Възвръщаемостта на вложените от стопанствата разходи е доказано необходим управленски инструмент за измерване ефективността на цялостната дейност или на отделни технологични мероприятия в общата организация на процесите при отглеждане на ориза и останалите зърнените култури в дадено стопанство.

◆ За индиректните разходи и поддържащите дейности, за които няма ясно изразена връзка с обема на продукцията и които не варират с нейната промяна, традиционният бюджет не може справедливо да разпредели съответния разход. Само с индивидуален анализ на обръщаемостта и възвръщаемостта на разходите се постигат реални резултати за управлението.

◆ В оризопроизводството, поради големия обем на преките производствени разходи, има нужда от бюджети, базирани на ясно разбираема връзка между дейностите и разходите. Това в по-голяма степен важи за стопанствата, които имат големи производствени обеми и много непреки разходи, смесено производство (растениевъдство и животновъдство), допълнителни и спомагателни дейности и организация с повече производствени единици.

◆ Структурата на дейностите в оризопроизводството е основата, върху която се изгражда йерархията на разходите. Формирането на определен тип дейности е в зависимост от общата организация на производството и вида на добитата продукция, а дейността определя необходимостта от извършване на разходи.

◆ При използване на АВВ метода в оризопроизводството дейностите се определят като основен елемент, въздействащ от дейността към необходимите ресурси и от дейността към планиране на ресурси за изпълнение, т.е. необходимите ресурси (разходи) за добитата продукция.

#### **Използвани източници:**

Адамов, В., Захариев, А. & Ст. Проданов, Ст. (2003). *Бюджетно управление на фирмата*. Велико Търново: Абагар.

Ангелова, М. (2004). *Изработване на бюджет на продажбите в индустриални предприятия в България*. Икономически изследвания, №1.

Герганов, Г. & Блажева, В. (2012). *Управленска отчетност*. Свищов: АИ Ценов.

Гълъбов, М. (2010). *Бюджетиране на приходите от продажби на продукция, пълните разходи и печалбата от продажби на продукция, „Данъчна практика”, брой №3*.

Илиев, Г., Аверкович, Ек., Симеонова, Р., Александров, Ст., Кузманова, Г., Михайлова, Р., Христова, Р. & Крумова, Д. (2012). *Управленско счетоводство*. Свищов: АИ Ценов.

Йонкова, Б., Григоров, Б., Мишев, Г., Асенова, К., Бошнакова, М., Пейчева, М., Симеонов, О., Башева, Сн. & Бонева, Св. (2009). *Управленски анализи и счетоводство*. София: УИ Стопанство.

- Каменов, К. & Асенов, А. (2008). *Бизнес – контролинг*. София: Нов български университет, София, с. 60.
- Каменов, К. (2007). *Управленски процес и мениджърско поведение*. Свищов: Библиотека Стопански свят.
- Кръстева - Христова, Р. (2003). *Бюджетирането в счетоводството – същностна характеристика*. Български счетоводител, бр. 20, с. 22-23.
- Кръстева - Христова, Р. (2004). *Бюджетирането в счетоводството – практико-приложни аспекти*, с. Български счетоводител, бр. 8, с. 16-19.
- Николов, Н. (1996). *Финансов анализ*. Варна: Princeps.
- Рупска, Т. (2014). *Управленското счетоводство в аграрното предприятие – проблеми и решения*. София: УИ Стопанство.
- Свраков, А. & Брезоева, Б. (2014). *Международни счетоводни стандарти*. София: Труд и право, с. 516.
- Трифонов, Тр. (2004). *Стратегическо счетоводно бюджетиране*. София: Тракия –М.
- Хорнгрен, Ч.Т. & Фостер, Д. (1995). *Бухгалтерский учет: управленский аспект*. Москва: Финансы и статистика.
- Чиприянова, Г. (2013). *Практико-приложни аспекти на счетоводното бюджетиране*. Свищов: Бизнес управление, №2 с. 61-82.
- Чиприянов, М. (2008). *Методи за стратегически изследвания и решения*. Велико Търново: Абагар.
- Cokins, G., J. Cherian and P. Schwer. (2015). *It's time for management accountants to work with decision makers and give them the information they need to do their jobs*. Strategic Finance (October): p. 26-33.
- Drake, Pamela Peterson. (2013). *Capital budgeting techniques*// <http://educ.jmu.edu/~drakepp/principles/module6/capbudtech.pdf> (November 18, 2013).
- Simmonds, K. (1982). *Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example*. Accounting and Business Research, 12, 47: p. 206-214.