
АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УПРАВЛЕНИЯ

УДК 338 JEL B11 H61

DOI 10.26425/1816-4277-2018-2-5-12

Агеева О.А.
Девянина А.В.

ГЕНЕЗИС БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И ИССЛЕДОВАНИЕ ЕГО ДИАЛЕКТИЧЕСКОЙ ВЗАИМОСВЯЗИ С ДРУГИМИ ЭЛЕМЕНТАМИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Аннотация. В статье рассматривается история возникновения процесса бюджетирования, исследуется возможность использования исторического опыта при разработке современных бюджетов и его влияние на развитие методических и теоретических основ бюджетирования. С использованием историко-логического подхода раскрыто содержание современного процесса бюджетирования, выявлено его место и определена роль в процессе управленческого учета, обобщены взгляды зарубежных и отечественных ученых в исследуемой области. В статье исследован состав элементов системы управленческого учета и выявлена диалектическая взаимосвязь бюджетирования с другими элементами анализируемой системы. Обосновано, что бюджетирование является самостоятельной подсистемой управленческого учета с входной (исходной) информацией.

Ключевые слова: анализ, бюджетирование, контроль, отчетность, планирование, сегментарный учет, управленческий учет.

Ageeva Olga
Devyanina Alena

GENESIS OF BUDGETING AND STUDY OF ITS DIALECTICAL INTERACTION WITH OTHER MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM ELEMENTS

Abstract. The article considers the budgeting process emergence history, analyzes the possibility of using the historical experience when developing modern budgets and its influence on the evaluation of methodological and theoretical bases of budgeting. The content of the modern budgeting process by using the historico-logical approach is disclosed, its place and the role in the process of management accounting have been identified, the positions of foreign and domestic researchers in the study area are summarized. In the article the elements composition of the management accounting system was studied and the dialectical relationship between budgeting and other analyzed system elements was found. Authors has been substantiates that the budgeting is an independent management accounting subsystem with input (source) information.

Keywords: analysis, budgeting, control, accounting, planning, segmental accounting, management accounting.

Современное бюджетирование берет свое начало в камеральной бухгалтерии и взаимосвязано с развитием советского планирования. Зарождение же элементов бюджетирования имеет прямую связь с учетом, а точнее с тем временем, когда предметом учета стал учет доходов и расходов, то есть бюджет.

Камеральная бухгалтерия начала развиваться еще в XII в. и существовала параллельно с двойной бухгалтерской записью. Камеральный учет появился в процессе описания функции денег как средства платежа и лежал в основе определения оборотов по хозяйственным операциям: прихода и расхода денег.

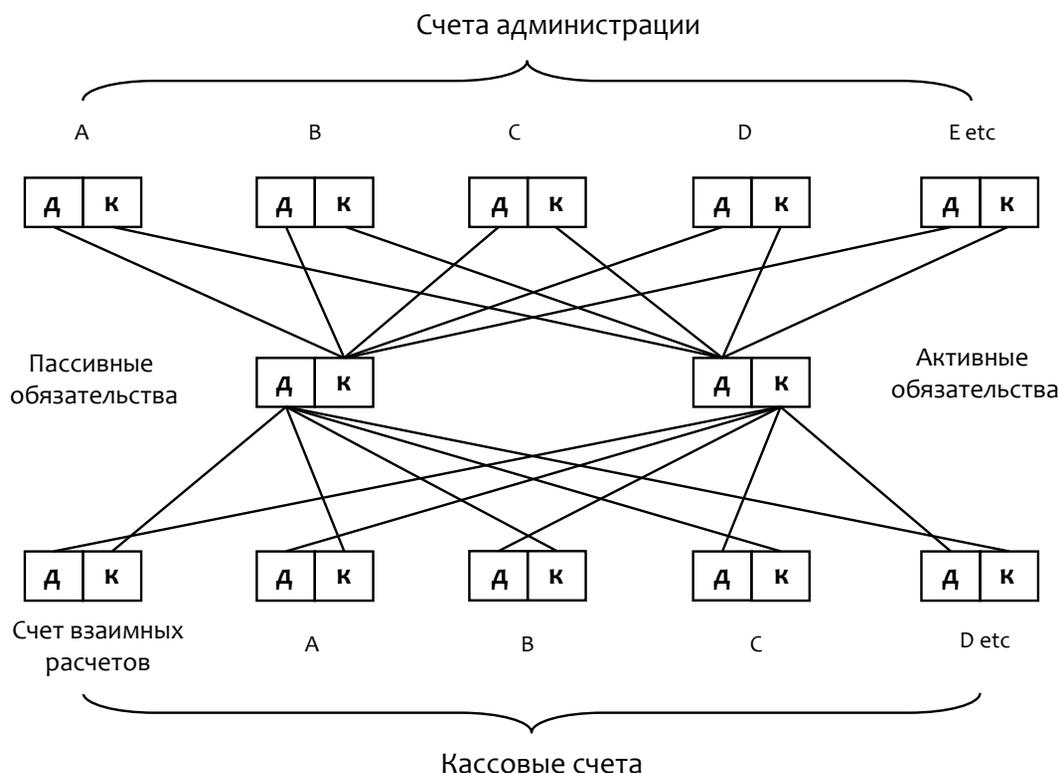
Современные ученые, в том числе Колин Друри, выделяют три этапа становления камеральной бухгалтерии, на протяжении которых значительно развивались идеи бюджетирования.

Первый этап получил название «старая камеральная бухгалтерия», основная цель учета – контроль сметы доходов и расходов, объект учета – касса. Принцип учета основывается на сопоставимости фактических и планируемых данных субъектов хозяйственной деятельности.

Начало второго этапа «новая камеральная бухгалтерия» связано с публикацией капитального труда Йохана Матеасса Пуэхберга в 1762 г. Сущность нового направления в учете заключается в систематическом

сопоставлении распоряжений по конкретным операциям и их исполнении, при которых доходы и расходы классифицировались в определенные группы. Камеральная бухгалтерия Й. М. Пуэхберга дала толчок к исследованию данной области.

Третий этап «константная бухгалтерия» связан с швейцарским ученым Фридрихом Гюгли, который в 1870 г. изложил основы своего учения. Основной вклад Ф. Гюгли заключался в том, что он связал двойную бухгалтерскую запись с камеральным учетом при помощи ликвидационных счетов, в результате чего учет велся в непрерывной связи с бюджетом. На рисунке 1 дана схема «отношений» между бухгалтерскими счетами константной бухгалтерии, которую предложил Ф. Гюгли [3].



Источник: [3]

Рис. 1. Схема «отношений» между бухгалтерскими счетами константной бухгалтерии Фридриха Гюгли.

Сторонником и последователем Ф. Гюгли в России был профессор А. П. Рудановский. Именно он ввел термин «бюджетирование» в советскую теорию и практику учета. По мнению А. П. Рудановского, процесс бюджетирования – это связь каждой операции во всякой ее фазе с бюджетом [5].

Хотелось бы отметить, что кроме камеральной бухгалтерии, огромный вклад в формирование теоретической базы для процесса бюджетирования внесло развитие советского планирования в 1917 г., которое привело к кардинальным изменениям основ экономической жизни страны. Начали складываться в основных чертах технология и методика разработки плана, методология межотраслевого баланса, первая модель экономического роста, математические методы экономического прогнозирования, возникли формы организации планирования.

Прогрессировало и технико-экономическое планирование, которое становилось полноценнее, достигая более тесных взаимосвязей между экономическими и техническими показателями. Технический промышленный и финансовый план (далее – Техпромфинплан) сочетал в себе план производства и планы остальных сторон деятельности предприятия, таких как сбыт, снабжение и финансирование производства. У каждого раздела техпромфинплана была своя система показателей, которые, в свою очередь, подразделялись на директивные и расчетные. Один из главных недостатков техпромфинплана заключался в том, что его показатели определяли путем корректировки

отчетно-статистических данных, это снижало возможность определения реальных размеров мощности оборудования на планируемый период, не способствовало благоприятным условиям для повышения производительности труда рабочих и замедляло работу по улучшению качества товара [6].

В процессе проведенных исследований выявлено, что основное различие между централизованным планированием и современным бюджетированием заключается в концептуальных подходах к отбору решаемых задач, что можно проследить в таблице 1. Бюджетирование в современной рыночной экономике направлено на выявление и обеспечение спроса потребителя, тогда как планирование обеспечивает выполнение плана, установленного регулирующими органами.

Таблица 1

Сравнительная характеристика подходов к формированию социалистического техпромфинплана и генерального бюджета современной организации

Параметры	Техпромфинплан	Генеральный бюджет
Название краткосрочного плана, разрабатываемого на один год	Техпромфинплан	Генеральный бюджет (сводный, общий, главный), мастер-бюджет
Формат разрабатываемых планов (бюджетов)	Единые отраслевые форматы, утверждаемые Госпланом	Форматы генерального бюджета разрабатываются каждым предприятием самостоятельно
Начальный план (бюджет), на основе которого разрабатывается годичный план	План производства и реализации продукции	Бюджет продаж
Период, на который разрабатывается план (бюджет)	Один год	Период определяется каждой организацией самостоятельно. Традиционно на крупных и средних предприятиях период равен году. На малых предприятиях это неделя, декада, месяц, квартал
Сроки представления	Установлены единые сроки представления, утверждаемые Госпланом	Сроки представления устанавливает каждая организация самостоятельно
Нормы, нормативы, стандарты	При расчете разделов техпромфинплана используются нормы и нормативы	При расчете операционных бюджетов используются нормы и нормативы
Показатели	Используется определенный утверждаемый перечень показателей	Используется перечень показателей, самостоятельно выбираемый каждой организацией

Источник: [6]

С переходом от административно-командной системы управления к рыночной экономике и с развитием индивидуального предпринимательства в России усилилась роль планирования в управлении предприятием. Как отмечают многие экономисты, планирование трансформировалось в элемент системы принятия управленческих решений, что сблизило его с бюджетированием. Вместо термина «планирование» чаще стали применять термины «бюджет» и «бюджетирование».

Если перевести дословно с английского языка слово budget, то выясняется, что оно имеет два значения: бюджет и план. Исходя из этого, можно сделать вывод, о равнозначности данных терминов. Отметим, что в современной литературе не отражено коренное отличие планов и планирования от бюджетов и бюджетирования.

По мнению авторов, институт дипломированных бухгалтеров по управленческому учету США более точно охарактеризовал место бюджета в современной экономической деятельности предприятия. Специалисты считают, что бюджет – это количественный план в денежном выражении, принятый и подготовленный до определенного

промежутка времени, чаще всего показывающий планируемую величину дохода, которой необходимо достичь, и (или) расходы, которые понесет предприятие в течение данного промежутка времени, и привлеченный капитал, необходимый для достижения поставленной цели.

Обобщая взгляды ученых и методические подходы в официальных документах к определению термина «бюджет» можно сгруппировать следующие его трактовки:

а) в специальной литературе и источниках термин «бюджет» характеризуется как:

- таблица;
- финансовый план;
- план, количественное выражение плана;

б) термин «бюджет» в сфере государственного управления финансами применяется в значении «смета доходов и расходов».

Несомненно, решение практических вопросов в исследуемой сфере способствует детализации роли бюджетов и бюджетирования в управлении организацией. Мы считаем, бюджетирование можно охарактеризовать как подсистему управленческого учета, при которой разрабатываются и исполняются бюджеты согласно стратегическим и тактическим целям организации как по центрам ответственности, то есть структурным подразделениям, так и по хозяйствующему субъекту в целом, с последующим контролем достижения целевых бюджетных показателей и анализом отклонений. Из вышесказанного следует: бюджеты можно охарактеризовать как механизм, с помощью которого бюджетирование воздействует на результаты деятельности предприятия.

Проведенные нами исследования свидетельствуют о том, что проблемам бюджетирования посвящены исследования многих экономистов, но однозначная позиция, касающаяся его связи с управленческим учетом, не сформировалась. Специалисты разделяют свое мнение следующим образом:

а) бюджетирование – неотъемлемая часть управленческого учета;

б) управленческий учет – это детализированный бухгалтерский финансовый учет, который не включает бюджетирование, и его следует рассматривать отдельно.

Как следует из международных стандартов, управленческий учет – это процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и передачи информации для целей управления предприятием. В свою очередь управленческий учет применяется для планирования будущих текущих операций и стратегий предприятия, для интерпретации происходящих процессов в качестве основы создания схемы действий, для оценки событий в целях рационального использования ресурсов, повышения эффективности хозяйствующего субъекта, для контроля результатов деятельности организации.

Анализируя трактовки управленческого учета, приведенные в профессиональной литературе и регламентирующих документах, можно выделить следующие отличительные признаки управленческого учета:

– система управленческого учета ориентирована на запросы менеджеров и специалистов разных уровней управления организацией, которые являются пользователями данных управленческого учета;

– методика и организация управленческого учета направлена на разработку смет и бюджетов на перспективу в целях формирования данных о себестоимости единицы отдельных видов продукции и сумму затрат хозяйствующего субъекта в целом;

– для внутреннего управления, текущего и перспективного планирования должны использоваться данные оперативных отчетов, в которых квалификация используемой информации предопределена как коммерческая тайна организации и не может применяться в качестве формирования публичной бухгалтерской отчетности.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что при применяемом инструментарии системы управленческого учета должна создаваться полезная информация для внутрифирменного управления.

Руководствуясь результатами проведенного исследования и трактовкой слова «управление», можно дать следующее определение: управленческий учет – это вид деятельности, который направлен на формирование плановой, прогнозной и нормативной информации, служащей базой для принятия управленческих решений, необходимых для достижения целевых показателей хозяйствующего субъекта. Для получения положительных результатов, менеджеры и специалисты разных уровней целенаправленно воздействуют на процессы, происходящие в организации.

Мы согласны с мнением тех ученых, которые считают, что бюджетирование – это неотъемлемая часть управленческого учета, так как в управленческом учете для целей управления используют планируемые показатели

и прогнозные данные помимо получаемой из бухгалтерского учета фактической информации. С помощью процесса бюджетирования в качестве составляющей системы управленческого учета можно эффективно управлять расходами и доходами организации, а также минимизировать хозяйственные риски.

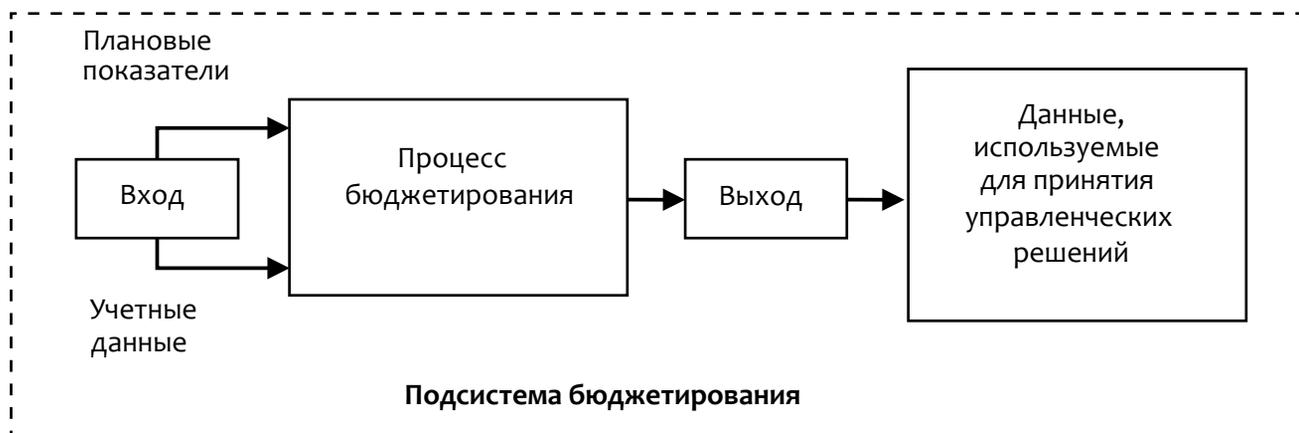
Действие системы бюджетирования как элемента системы управленческого учета обуславливает ряд требований, способствующих адаптации бюджетирования к процессу управления. К таким требованиям можно отнести: единство показателей деятельности хозяйствующего субъекта при планировании и учете, логическую связь показателей стратегического и краткосрочного планирования, а также использование результатов процесса бюджетирования для корректировки учетных, планируемых показателей и принятия управленческих решений.

Учитывая, что бюджетирование – это часть системы управленческого учета и анализируя работы и исследования ученых, можно выделить следующие взаимосвязанные элементы системы управленческого учета:

- анализ;
- сегментарный учет;
- сегментарная отчетность;
- контроль;
- планирование;
- бюджетирование.

Однако бюджетирование – сложный элемент и этим существенно отличается от других элементов управленческого учета, несмотря на тесную взаимосвязь. Бюджетированию присущи все функции элементов управленческого учета, в то время как другие элементы выполняют конкретную функцию. Данная особенность позволяет обобщать результаты планирования и учета показателей, перерабатывать данные и создавать новую информацию для составления отчета об исполнении бюджетов, контролировать деятельность хозяйствующего субъекта по выполнению показателей и анализировать полученный результат. Вся информация, полученная в процессе бюджетирования, поступает обратно в систему управленческого учета, на основе которой принимаются управленческие решения, и корректируется методика, состав и размер учитываемых и планируемых показателей.

На рисунке 2 схематично представлено бюджетирование как самостоятельная подсистема управленческого учета с входной (исходной) информацией, процессом анализа, обобщения, обработки хозяйственных операций, оценкой результатов деятельности хозяйствующего субъекта и конечным выходом информации, применяемой в управленческом учете [1].



Источник: [1]

Рис. 2. Подсистема бюджетирования в управленческом учете.

Процесс бюджетирования является сложным процессом, основанным на формировании генерального (совокупного) бюджета путем объединения информации более детальных бюджетов, которые, в свою очередь, могут также состоять из более конкретных бюджетов, каждый из которых составляется на определенный срок.

Структуру и состав бюджетов предопределяет специфика деятельности хозяйствующего субъекта, но при этом бюджеты различных по своей деятельности организаций должны обеспечить систему управленческого учета информацией, необходимой для принятия управленческих решений. При разработке системы бюджетирования необходимо учитывать виды бюджетов, взаимосвязь и последовательность их формирования. Отметим, что на производственных предприятиях более полный состав бюджетов, так как существует основополагающая производственная стадия.

Поскольку хозяйственная деятельность непрерывна, то и процесс бюджетирования непрерывен. Благодаря процессу бюджетирования можно усилить контроль над выполнением планируемых показателей, каждого вида затрат, текущих обязательств, что значительно снижает экономические риски и ликвидирует негативные факторы.

Как отмечалось ранее, бюджетирование тесно взаимосвязано с другими элементами системы управленческого учета, и, учитывая, что развитие направлено из прошлого через настоящее в будущее мы полагаем, что целесообразно исследовать всю анализируемую нами систему с применением диалектического подхода и методов диалектики.

Диалектический метод познания рассматривает предмет изучения в развитии, фиксирует количественные и качественные показатели, классифицируя их изменения как случайные и закономерные, а также обособливает стадии развития и их цикличность, что позволяет получить логически обоснованные результаты, в основе которых лежит материалистическое восприятие действительности.

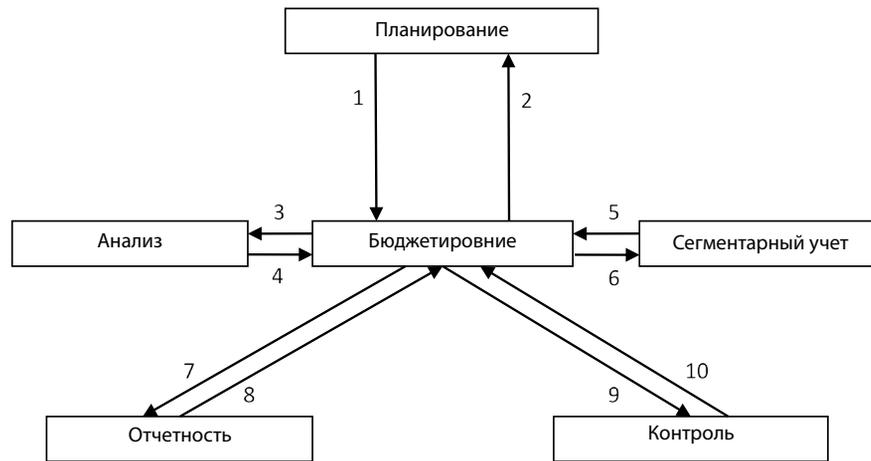
При изучении взаимосвязи элементов управленческого учета возникает вопрос об их приоритетности. На наш взгляд, сегментарный учет и планирование при процессе бюджетирования, равноценны. Это связано с тем, что информация бюджетов служит базой для образования отчетных показателей, без планирования и учета невозможно реализовать аналитические и контрольные функции бюджетирования. Отметим, что учетная информация необходима для последующего планирования, от ее качества зависит и качество плановых показателей. Учетные данные также необходимы для выполнения контролирующей функции системы управленческого учета, в ходе которой выявляются отклонения и их анализ, а также координируются действия по устранению неблагоприятных факторов. Контролю всегда предшествует учет, и без учета контроль осуществить невозможно.

Термин «управленческий контроль» был введен Робертом Энтони как процесс оценки рационального распределения ресурсов для достижения поставленных экономических целей хозяйствующего субъекта. С нашей точки зрения, более точное определение дал Колин Друри. Он считает, что управленческий контроль – это процесс сравнения и регулирования плановых показателей с фактическими в целях выявления отклонений [4]. Различают текущий и оперативный контроль в системе управленческого учета. Управленческий контроль в конкурентной среде служит гарантией успешной деятельности хозяйствующего субъекта, так как нацелен на повышение эффективности экономической деятельности организации. Мы считаем, что каждый элемент системы управленческого учета выполняет регулируемую функцию, но наиболее сильная обратная связь присуща управленческому контролю.

Следующий элемент системы управленческого учета – управленческая отчетность, ее можно определить как систему взаимосвязанных расчетных, фактических, прогнозных и плановых показателей, которые служат базой для оценки качества работы, контроля деятельности по разным направлениям, сегментам и структурным подразделениям хозяйствующего субъекта и для принятия управленческих решений. Отчетность может быть представлена как в натуральном, так и в стоимостном выражении, а также содержать и качественные, и количественные показатели. Отчетность подразделяют по периодам, целям и объему сведений, включаемых в отчеты.

Одним из ключевых инструментов обоснования эффективности управленческих решений является управленческий анализ, который связывает вышеперечисленные элементы системы управленческого учета. При помощи анализа детализируются и выявляются взаимосвязи между элементами управленческого учета в целях проектировки управленческих решений, выявления стратегических проблем, возможностей и внутренних резервов хозяйствующего субъекта для последующей оценки. В системе бюджетирования используют следующие виды управленческого анализа: по отношению к среде (внешний, внутренний), по методике исследования (анализ причин отклонений, сопоставительный анализ, анализ бюджетных отклонений), по времени исследования (ретроспективный, перспективный). На любой стадии управленческий анализ выполняет две функции: информационно-образующая и функция обоснования управленческих решений.

Диалектическая взаимосвязь между бюджетированием и другими элементами систем управленческого учета продемонстрирована на рисунке 3 [2].



1 – включение в бюджеты плановых показателей; 2 – корректировка текущих планов и определение плановых показателей на последующий период, используя результаты исполнения бюджетов; 3 – выявление уровня влияния факторов на отклонения плановых показателей бюджетов; 4 – применение результатов анализа показателей бюджетов для принятия управленческих решений в целях устранения негативных факторов в процессе бюджетирования на последующий период; 5 – принятие в бюджет фактических показателей деятельности хозяйствующего субъекта; 6 – корректировки методики формирования и состава фактических показателей в соответствии с установленными в плане; 7 – сбор отчетов об осуществлении разных видов бюджетов; 8 – изменение состава данных отчета в целях соответствия требованиям менеджмента; 9 – применение информации о деятельности хозяйствующего субъекта в целях снижения уровня непроизводительных затрат; 10 – выявление отклонений от запланированных показателей и пересмотр нормативов.

Источник: [2]

Рис. 3. Диалектическая взаимосвязь бюджетирования с другими элементами системы управленческого учета.

Подведем главные итоги нашего исследования:

1. Современное бюджетирование берет свое начало в камеральной бухгалтерии и взаимосвязано с развитием советского планирования. Зарождение же элементов бюджетирования имеет прямую связь с учетом, а точнее с тем временем, когда предметом учета стал учет доходов и расходов, то есть бюджет.

2. Бюджетирование – это система экономической обработки фактических и планируемых данных, характеризующая деятельность хозяйствующего субъекта, при которой разрабатываются и исполняются бюджеты согласно тактическим и стратегическим целям организации как по центрам ответственности, то есть структурным подразделениям, так и по хозяйствующему субъекту в целом, с последующим контролем достижения целевых бюджетных показателей и анализом отклонений.

3. Бюджет – это количественный план в денежном выражении, принятый и подготовленный до определенного промежутка времени, чаще всего показывающий планируемую величину дохода, которую необходимо достичь, и (или) расходы, которые понесет предприятие в течение данного промежутка времени, и привлеченный капитал, необходимый для достижения поставленной цели; а также это механизм, с помощью которого бюджетирование воздействует на результаты деятельности предприятия.

4. Бюджетирование можно охарактеризовать как сложную подсистему управленческого учета, которая является центральным звеном, и объединяет все элементы в единую систему. Несмотря на тесную взаимосвязь с другими элементами системы управленческого учета, процессу бюджетирования присущи все функции элементов управленческого учета, тогда как другие элементы выполняют конкретную функцию.

5. С помощью процесса бюджетирования в качестве составляющей системы управленческого учета можно эффективно управлять расходами и доходами организации, усилить контроль над выполнением планируемых показателей, каждым видом затрат, текущих обязательств, что значительно снижает экономические риски и ликвидирует негативные факторы.

Библиографический список

1. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский учет в современных бизнес-структурах: монография / М. А. Вахрушина, С. Н. Гришкина., И. Д. Демина, Е. Е. Лялькова, Н. В. Малиновская, С. Н. Меркущенко, Ю. А. Морочко, М. П. Немова, А. М. Петров, О. В. Рожнова, В. А. Сиднева, М. И. Сидорова – М.: Финансовый университет, 2017. – 235 с.
2. Вахрушина, М. А. Бюджетирование в системе управленческого учета малого бизнеса: методика и организация постановки: монография / М. А. Вахрушина, Л. В. Пашкова. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 114 с.
3. Гюгли, Ф. Двойная камеральная бухгалтерия / пер. с нем. И. Н. Смирнова; под ред. А. П. Рудановского. – Петроград: Коммерческая литература, 1916. – 134 с.
4. Друри, К. Управленческий и производственный учет. Водный курс – 5-е изд. – М.: Юнити-Дана, 2016. – 735 с.
5. Рудановский, А. П. Принципы общественного счетоведения – 2-е изд. / А. П. Рудановский. – М.: Макиз, 1925. – 310 с.
6. Теплов, Г. В. Техпромфинплан и методы его разработки / Г. В. Теплов. – М.: ВСНТО, 1945. – 12 с.

References

1. Vahrushina M. A., Grishkina S. N., Demina I. D., Lyal'kova E. E., Malinovskaya N. V., Merkushchenkov S. N., Morochko Yu. A., Nemova M. P., Petrov A. M., Rozhnova O. V., Sidneva V. A., Sidorova M. I. Buhgalterskij uchet v sovremennyh biznes-strukturah: monografiya [*Accounting in modern business structures: Monograph*]. Moscow, Financial University, 2017. 235 p.
2. Vahrushina M. A., Pashkova L.V. Byudzhetrovanie v sisteme upravlencheskogo ucheta malogo biznesa: metodika i organizaciya postanovki: monografiya [*Budgeting in the Management Accounting System for Small Business: Methods and Organization of Statement: Monograph*]. Moscow, INFRA-M, 2017. 114 p.
3. Gyugli F. Dvojnaya kameral'naya buhgalteriya [*Dual Cameral Accounting*]. Petersburg, Commercial Literature, 1916. 134 p.
4. Druri K. Upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet. Vodnyj kurs – 5-e izd. [*Management and Cost Accounting. Introduction for Students – 5th edition*]. Moscow, Unity-Dana, 2016. 735 p.
5. Rudanovskij A. P. Principy obshchestvennogo schetovedeniya – 2-e izd. [*Principles of Public Accounting. – 2nd edition*]. Moscow, Moscow Academic Publishing House «Makiz», 1925. 310 p.
6. Teplov G. V. Tekhpromfinplan i metody ego razrabotki [*Plan for Production, engineering, and Financial Activities and Methods of Its Development*]. Moscow, All-Union Council of Scientific Engineering and Technical Societies, 1945. 12 p.