**Теоретические основы бюджетирования в системе управленческого учета**

*Кононенко Р.А., ассистент кафедры Бухгалтерского учета*

Трансформация экономических отношений, неизбежно повлиявшая на расширение информационных потребностей системы управления, предопределила развитие концепции управленческого учета. Усложнение задачи принятия единственно верного управленческого решения, которое бы обеспечивало адекватное управление и достижение поставленных тактических и стратегических целей, а также «дороговизна» ошибки обусловливает необходимость совершенствования теоретических положений и методологических основ постановки и внедрения системы управленческого учета.

Под управленческим учетом в настоящее время понимается система учета, планирования, контроля и анализа, представляющая информацию о доходах, расходах и результатах хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, классифицированную и сгруппированную по принципу наибольшей адаптивности к специфике деятельности организации и релевантности к принятию управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации в краткосрочных и долгосрочных перспективах.

Одной из наиболее востребованных технологий управленческого учета в современных рыночных условиях, характеризующихся усилением конкуренции, является бюджетирование.

Предпосылкой генезиса финансового бюджетирования в коммерческих организациях явился существенный недостаток ретроспективного бухгалтерского учета – представление прошлых данных. По всей вероятности, именно этот недостаток заставил пользователей применять сопоставимый с бухгалтерским учетом дополнительный источник управленческой информации, в качестве которого выступило бюджетирование.

Исследование бюджетирования как инструмента управления вызывает большой научный интерес, ему посвящается значительное количество публикаций. При этом следует отметить, что периоды активизации научного интереса к проблемам построения и анализа бюджетов не случайны, а связаны с таким социально-экономическим явлением, как финансовые кризисы (в России это кризисы 1998 и 2008 гг., обозначившие, в частности, проблемы неэффективного менеджмента российских предприятий).

Сегодня термины «бюджет», «бюджетирование», «бюджетное управление» применяются практически повсеместно: в практической деятельности коммерческих организаций, государственных учреждений, в научных трудах.

Процесс внедрения различных систем бюджетирования на российских предприятиях затрудняет отсутствие нормативной базы и наличие значительного количества научных исследований в области бюджетирования часто не отражающих специфики и не раскрывающих главных целей этого процесса, а также особенностей функционирования системы бюджетирования.

В основу исследования теоретических основ бюджетирования в работе заложен следующий алгоритм:

- определение сущности понятия «бюджетирование»;

- выявление функций, присущих бюджетированию как экономической категории;

- уточнение базовых принципов бюджетирования.

В первую очередь необходимо определить логическую связь между планированием и бюджетированием, в связи с тем, что понятия «бюджет» и «бюджетирование» были привнесены в теорию управления позже и на основе таких понятий как «план» и «планирование».

Планирование – это процесс разработки и принятия целевых установок в количественном и качественном выражении, а также определение путей их наиболее эффективного достижения.

Одно из центральных мест в содержании функции планирования в организации занимает финансовое планирование, определяющее, по сути, все остальные направления деятельности на предприятии.

Финансовое планирование – это процесс разработки системы планов по отдельным аспектам финансовой деятельности, обеспечивающих реализацию финансовой стратегии предприятия в предстоящих периодах в рамках выбранных предприятием целей стратегического управления и его миссии.[[1]](#footnote-1)

Таким образом, иерархическая связь планирования и осуществления хозяйственной деятельности может быть представлена следующим образом:

Мониторинг и осуществление корректирующих мероприятий

Миссия предприятия

Цели предприятия

Стратегия предприятия

Долгосрочное планирование

Выбор тактики

Краткосрочное планирование

Осуществление деятельности

Анализ результатов

Итак, планирование по отношению к миссии и стратегии предприятия имеет «вложенный» характер, более того, при существенном изменении внешней и внутренней среды, выявляемых путем постоянного мониторинга, как краткосрочные, так и долгосрочные планы, могут быть изменены.

В отечественной и зарубежной литературе встречаются различные классификация видов планирования в зависимости от периода, на который составляется план, мы остановимся на следующей*:*

* Стратегическое (перспективное) планирование;
* Текущее (краткосрочное) планирование;
* Оперативное планирование.

Перспективные (стратегические) планы – это генеральные планы развития бизнеса и долгосрочной структуры организации. В финансовом аспекте стратегические планы определяют важнейшие финансовые показатели и пропорции воспроизводства, характеризуют инвестиционные стратегии и возможности реинвестирования и накопления. Такие планы определяют объем и структуру финансовых ресурсов, необходимых для сохранения предприятия как целого.

Текущие планы разрабатываются на основе стратегических путем их детализации, проводится увязка каждого вида вложений с источниками финансирования. Именно в процессе текущего планирования бюджетирование наиболее актуально.

Оперативные планы – это краткосрочные тактические планы предприятия, непосредственно связанные с достижением его целей. Назначение и роль оперативных планов состоит в определении конкретной текущей финансово-экономической ситуации, а именно: последовательности и сроков совершения финансовых операций при наиболее рациональном маневрировании собственными, привлеченными или заемными денежными ресурсами в целях получения наибольшего экономического эффекта.[[2]](#footnote-2)

Итак, понятие «план» относительно понятия «бюджет» понимается в более широком смысле и включает в себя весь определенным образом упорядоченный спектр действий, направленных на достижение некоторых целей, причем эти действия могут описываться не только с помощью формализованных количественных оценок, но и путем перечисления ряда неформализуемых процедур.

Представляется, что основное различие понятий «бюджет» и «план» состоит, прежде всего, в их предназначении: план формулирует цели, которые нужно достигнуть, способы их достижения, а бюджет помимо того, что детализирует способы ресурсного обеспечения выбранного варианта достижения целей, является средством текущего контроля исполнения плана и, как следствие, важным механизмом принятия управленческих решений на основе целевых показателей, заложенных в бюджет, и информации об исполнении бюджета.

В связи с наличием большого количества теоретических работ, посвященных проблемам бюджетирования, неоднозначно характеризующих понятия «бюджет» и «бюджетирование», в частности, очень важным представляется уточнение понятийного аппарата в данной области.

Нами уже отмечено различие понятий «план» и «бюджет». Вместе с тем необходимо отметить, что на сегодняшний момент при определении понятия «бюджет» часто используют понятие «план». Так можно выделить следующие существующие сегодня подходы:

1. Бюджет – это количественное выражение плана;

По нашему мнению, бюджеты аналогично планам могут подготавливаться в любых количественных единицах (стоимостных, натуральных, условно-натуральных) и горизонт планирования может быть отличным от года, порядок построения бюджета зависит от стратегических целей предприятия и механизмов контроля его исполнения.

1. Бюджет – это финансовый план организации;

Взаимосвязь бюджетирования с долгосрочным и краткосрочным планированием была отмечена как зарубежными, так и отечественными исследователями. Вне сомнений, подготовка бюджетов – неотъемлемая часть краткосрочного и долгосрочного планирования. Однако, краткосрочные планы и бюджеты имеют непосредственную связь с долгосрочными, которые, в свою очередь, являются инструментом стратегического планирования.

1. Бюджет – выражение целей и стратегии организации.

Этот подход гораздо шире рассмотренных выше и отражает важную роль бюджетирования в системе управления.

Проанализировав различные точки зрения относительно понятия «бюджет», можно сделать вывод о том, что бюджет – это не просто план или его количественное выражение, а последовательно применяемая система показателей, выраженная как соотношение планируемых доходов и необходимых для этого ресурсов в организации в целом и ее структурных подразделениях, достижение которых позволяет достичь стратегических целей.

Различные подходы к определению сущности бюджета обусловливают различия в определении термина «бюджетирование». Приводимые в литературе определения систематизированы нами в следующие группы:

1. Бюджетирование как процесс составления планов, смет, бюджетов (О.Н.Волкова, И.Э. Гущина, К.Друри, В.Е.Хруцкий);
2. бюджетирование как метод финансового учета (В.В. Андронов, О.В.Ефимова, Министерство экономического развития и торговли РФ);
3. бюджетирование как финансовое планирование (Ю.Бригхем, В.В.Бурцев, А.А.Володина, Е.С. Стоянова).

Бюджетирование, по мнению указанных авторов, является неотъемлемой частью финансового планирования, в частности, планирования доходов, расходов, финансовых ресурсов и денежных потоков. На их основе формируются управленческие решения, но при этом подчеркивается краткосрочность планирования в системе бюджетирования.

1. бюджетирование как технология управления (Е.Ю. Добровольский, Б.М. Карабанов, И.Б. Немировский, В.Е.Хруцкий).

Эти авторы представляют бюджетирование как систему (технологию) управления деятельностью предприятия в целом и его структурных подразделений (центров ответственности), предназначенную для выработки и повышения финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений.

Наиболее полно, согласно авторской позиции, сущность бюджетирования отражена в последней группе определений, поскольку бюджетирование является не только инструментом планирования, а выполняет все функции процесса управления: планирования, организации и контроля. Необходимо отметить, что бюджетирование неотделимо от общей системы управления предприятием, и основано на систематическом анализе экономической информации в условиях ее непрерывных изменений. Поэтому третья глава исследования посвящена проблемам анализа исполнения бюджета.

Наиболее полно назначение и роль бюджетирования в коммерческой организации характеризуют выполняемые им функции. Изучение и анализ представленных в литературе толкований позволил уточнить состав и содержание функций бюджетирования на основе процессного подхода. Отличительной особенностью предложенной группировки является идеясоответствия функции и этапа бюджетирования:

|  |  |
| --- | --- |
| **Этап бюджетирования** | **Характерные функции** |
| 1. Планирование | Функция планирования |
| 2. Исполнение бюджета | 1. Организационная функция;  2. Информационная функция;  3. Предупредительная функция; |
| 3. Анализ исполнения бюджета | 1. Оценочная функция;  2. Контрольная функция;  3. Стимулирующая (дисциплинирующая) функция. |

Функция планирования выражается в согласовании результатов и необходимых для этого ресурсов в организации в целом и в разрезе структурных подразделений, а также ключевых финансовых показателей, которые увязаны со стратегическими целями.

Организационная функция позволяет на этапе исполнения бюджета согласовать работу менеджмента и структурных подразделений предприятия и через принятие решений и их исполнение обеспечивает возможность достижения поставленных целей в связи с четким определением круга ответственных лиц по каждой задаче и направлению деятельности.

Информационная функция выражает возможности системы бюджетирования как технологии управления. Позволяет в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности получать информацию о фактическом и целевом значении управляемого показателя, величине отклонения и его существенности и является основой для принятия управленческих решений.

Суть предупредительной функции заключается в том, что на основе информации, получаемой в процессе деятельности, бюджетирование позволяет путем принятия своевременных и адекватных сложившимся условиям мер либо устранить последствия возникших неблагоприятных условий, либо использовать ожидаемые преимущества и тем самым предупредить отрицательные результаты работы предприятия.

Оценочная функция заключается в осуществлении финансовой оценки всех направлений деятельности компаний в разрезе структурных подразделений, видов реализуемой продукции, работ, услуг, рынков и т.п.

Контрольная функция реализуется посредством сравнения плановых показателей с фактически достигнутыми.

Суть стимулирующей (дисциплинирующей) функции заключается в следующем. В связи с тем, что ответственность за принятие решений распределена и результаты работы каждого структурного подразделения могут быть оценены, во-первых, усиливается дисциплина и ответственность за результаты работы, во-вторых, существует возможность увязать системы поощрения с достижением поставленных целей.

Успешное внедрение и эффективное использование бюджетирования в деятельности организации возможно только в том случае, когда оно соответствует научным требованиям к разработке бюджетов. По мнению автора, для достижения целей бюджетирования важно соблюдение следующих принципов:

|  |  |
| --- | --- |
| **Принцип** | **Содержание принципа** |
| Согласованности | Соответствие целей и действий менеджеров всех уровней стратегическим целям предприятия. |
| Полноты | Бюджетирование должно охватывать полный контур управления (т.е. включать этапы планирования, контроля и анализа), а также все уровни и звенья управления предприятием. |
| Непрерывности | Бюджетирование должно осуществляться непрерывно и на постоянной основе. |
| Целостности | Информация, получаемая в процессе разработки, исполнения и анализа бюджета должна охватывать все аспекты финансово-хозяйственной деятельности предприятия. |
| Унификации | Подразумевает единство правил формирования и обобщения целевых и отчетных данных, а также единый формат представления информации. |
| Соответствия | Значение любого показателя более высокого уровня должно быть увязано со значениями аналогичным показателей бюджетов более низкого уровня. Показатели разных бюджетов должны соответствовать друг другу. |
| Полезности | Информация, получаемая на основе данных системы бюджетирования должна быть полезной руководителям разного уровня для принятий управленческих решений, в том числе необходимо предусматривать такой формат ее представления, в котором она могла бы быть использована. |

Подводя итог, отметим, что бюджетирование – это специальная целостная, системная технология управления организацией в целом и ее структурных подразделений в частности, обеспечивающая достижение ее стратегических целей путем исполнения бюджета на основе ключевых показателей и критериев оценки ее деятельности.

Бюджетирование как системный методический инструментарий представляет собой современную форму внутрифирменного планирования и стратегического управления организации и характеризуется высокой степенью универсальности применения.

Однако, успешная реализация бюджетирования в системе управленческого учета организации возможна лишь при развитости всех функций этого процесса: качественного планирования, компетентной организации, регламентированной системе информирования и контроля.

Таким образом, первая проблема бюджетирования заключается в качественной разработке бюджета. Она состоит в выборе инструментария финансового планирования, в который входят виды и форматы бюджетов, система ключевых показателей, порядок консолидации бюджетов различных уровней управления и функционального назначения.

Вторая проблема связана с этапом исполнения бюджета и его анализом. Главную роль в исследовании мы отводим именно этой проблеме, разрабатывая трехступенчатую систему анализа исполнения бюджетов, позволяющую осуществлять непрерывный контроль и своевременное информирование пользователей для принятия соответствующих управленческих решений.

**Литература**

Гареев Б.Р. Финансовое бюджетирование в бухгалтерском учете и контроллинге. – Казань: Казан.ун-т, 2011. – 216 с.

Тупикин П.Н. Система бюджетирования промышленного предприятия и ее эффективность: монография/ П.Н. Тупикин, Е.Н. Чижова, И.А. Слабинская. – СПб.: Химиздат, 2008. – 161 С.

финансовое планирование и бюджетирование на предприятии/ А.И. Фисенко, Е.А. Кулешова, А.В.Рубис. – Владивосток: Изд-во гос.ун-та им. Невельского, 2009. – 286 с.

1. Фисенко А.И., Кулешова Е.А., Рубис А.В. Финансовое планирование и бюджетирование на предприятии: Монография. – Владивосток: Морской государственный ун-т, 2009. – 287 с. [↑](#footnote-ref-1)
2. Сергеев И.В. Оперативное финансовое планирование на предприятии/ И.В. Сергеев, А.В. Шипицын. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 285 с. [↑](#footnote-ref-2)