

УДК 657.312

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ КАК ЭЛЕМЕНТА РЕСУРСНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Е.Р. Мухина, асп. кафедры экономики и управления на предприятии

Электронный адрес: scancens@rambler.ru

Пермский национальный исследовательский политехнический университет, 614990, Комсомольский пр-т, 29а

Рассмотрены теоретические аспекты бюджетирования с экономической, правовой, организационной и материальной точек зрения. Проанализированы подходы к определению понятий «бюджет», «бюджетирование». Дано авторское определение термина «бюджетирование». Изучены цели, задачи, функции, принципы бюджетирования. Предложен ряд принципов в дополнение к существующим.

Ключевые слова: бюджет; план; планирование; бюджетирование; принципы бюджетирования.

Современный рынок характеризуют такие тенденции, как стремительность, глобальность, оперативность. Они обуславливают все возрастающую роль финансового планирования, бюджетирования. С помощью грамотно поставленной системы бюджетирования можно прогнозировать изменения конъюнктуры рынка, планировать финансовые результаты деятельности организации [23]. Бюджетирование является важной ступенью в разработке системы регулярного экономического управления, способствующего оптимизации финансовых потоков предприятия, что позволяет повысить конкурентоспособность.

Теоретические и практические аспекты бюджетирования широко исследовались, в частности такими крупными зарубежными специалистами, как Г. Андерсон, А. Апчерч, Р. Брейли, Ч. Гаррисон, Э. Джонс, К. Друри, Д. Ирвин, Т. Карлин, Н. Майерс, Р. Манн, Ш.

Миллз, Б. Нидлз, Дж. Рис, Дж.Г. Сигел, Дж. Фостер, Д. Фрейзер, Д. Хан, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Хоуп, Дж.К. Шим, Г. Эмерсон, Р. Энтони.

В отечественной литературе проблемы бюджетирования исследовали М.М. Алексеева, И.Т. Балабанова, И.А. Бланк, Л.П. Бажуткина, А.С. Бобылева, В.В. Бурцев, М.И. Бухалков, В.В. Гамаюнов, В.Н. Самочкин, Т.В. Сизова, Е.С. Стоянова, О.А. Хвостенко, В.Е. Хруцкий, А.Д. Шеремет и др.

Однако в научной среде до сих пор нет единого мнения относительно сущности понятия «бюджетирование». Мы полагаем, что для определения понятия необходимо проанализировать его основной элемент – «бюджет».

Прежде всего считаем необходимым проанализировать «бюджет» с экономической, правовой, организационной и материальной точек зрения (рис.1).



Рис. 1. Анализ категориального содержания понятия «бюджет»

В табл. 1 приведены определения термина «бюджет», предложенные различными авторами.

Таблица 1

Подходы к пониманию сущности понятия «бюджет» в отражении различных авторов

№ п/п	Автор	Определение бюджета
1	И.А. Бланк	Бюджет – это оперативный финансовый план краткосрочного периода, разрабатываемый обычно в рамках до одного года, отражающий расходы и поступления финансовых средств в процессе осуществления конкретных видов хозяйственной деятельности [3].
2	Дж. Бримсон	Бюджет – это количественное выражение плановых показателей предприятия на определенный период. Под количественным выражением плана понимается определенный набор цифр, задающих организации конкретные параметры производственно-хозяйственной деятельности [6].
3	Ю. Бригхэм, Л. Гапенски	Бюджет – это план, подробно раскрывающий приток и отток средств в течение определенного планируемого периода времени [7].
4	В.Б. Ивашкевич	Бюджет – это количественное и стоимостное выражение планов деятельности и развития организации, координирующее и конкретизирующее в цифрах проекты руководителей [13].
5	Е.С. Стоянова	Бюджет – это количественное воплощение плана, характеризующее доходы и расходы на определенный период, и капитал, который необходимо привлечь для достижения заданных планом целей [18].
6	В.Е. Хруцкий	Бюджет – это и финансовое выражение целей, стратегии и намеченных мероприятий, и плановые финансовые сметы и графики расходов, прогнозируемые финансовые результаты исполнения программ и затраты, необходимые для этого [21].
7	А.Д. Шеремет	Бюджет – это совокупность взаимосвязанных планов, представленных в виде финансовых и/или натуральных показателей, для предприятия в целом или его подразделения на определенный период времени [22].
8	Д. Шим, Д. Сигел	Бюджет – годовой план компании [25].

Анализ определений, предложенных отечественными и зарубежными авторами, позволяет сделать вывод о том, что понятие «бюджет» трактуется через понятие «план». При этом часть авторов (Ю. Бригхэм, Л. Гапенски, С.В. Ильдеменов [14], Д. Шим, Д. Сигел) употребляют данные термины как синонимы. Ряд других (И.А. Бланк, Дж. Бримсон, В.Б. Ивашкевич, Е.С. Стоянова, А.Д. Шеремет, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер) определяют

понятие «бюджет» не как синоним понятия «план», а как количественное выражение плана. Данная точка зрения является доминантной, определяет тесную связь бюджетирования с результатами планирования финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Проанализируем подходы различных специалистов к определению бюджетирования (табл.2).

Таблица 2

№ п/п	Автор	Определение бюджетирования
1	Я.В. Бекетов	Бюджетирование – это процесс разработки конкретных бюджетов в соответствии с целями оперативного планирования [2].
2	И.А. Бланк	Бюджетирование – это процесс разработки бюджетов в соответствии с целями оперативного планирования [4].
3	В.В. Бочаров	Бюджетирование – это процесс разработки и формирования плановых бюджетов, объединяющих планы руководства предприятия и, в первую очередь, производственные, маркетинговые и финансовые планы [5].
4	А.Г. Демченко	Бюджетирование – это управление бизнесом, основанное на планировании, направленное на достижение целей компании [10].
5	А.Е. Дмитриев	Бюджетирование – это система управления компанией посредством совокупности взаимосвязанных бюджетов [11].
6	И.В. Захаров	Бюджетирование – непрерывная процедура исполнения и составления бюджета [12].
7	В.Б. Ивашкевич	Бюджетирование – часть внутрифирменного планирования, система краткосрочного планирования, корпоративного управления организацией по центрам ответственности с помощью бюджетов, которые позволяют анализировать экономические показатели [13].
8	В.П. Савчук	Бюджетирование – процесс планирования будущей деятельности предприятия, результаты которого оформляются системой бюджетов [16].
9	В.Н. Самочкин	Бюджетирование – это процесс принятия управленческих решений, связанных с будущими событиями, на основе обработки данных с целью повышения эффективности работы предприятия посредством целевой ориентации и координации всех событий на предприятии, выявления рисков и снижения их уровня, повышения гибкости и приспособляемости к изменениям [17].
10	В. Складенко	Бюджетирование – процесс разработки, управления и контроля бюджетов в соответствии с целями предприятия [28].
11	Е.С. Стоянова	Бюджетирование – составная часть финансового планирования, т.е. процесса определения будущих действий по формированию и использованию финансовых ресурсов [18].
12	Е.Н. Харитонов	Бюджетирование – система согласованного управления отдельными подразделениями хозяйствующего субъекта на основе систематической обработки экономической информации в условиях динамично меняющегося бизнеса, основная задача которой заключается в повышении эффективности работы предприятия на основании координации всех событий, охватывающих изменение хозяйственных средств предприятия и их источников [19].
13	В.Е. Хруцкий	Бюджетирование – технология финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, позволяющая анализировать прогнозируемые финансовые показатели и управлять с их помощью ресурсами [20].
14	Н.Д. Шимширт	Бюджетирование представляет собой управленческий инструмент распределения (планирования) ресурсов, охарактеризованных в денежных и натуральных показателях для достижения стратегических целей бизнеса. Бюджетирование также можно представить как процесс анализа ранее принятых решений (контроль), через который предприятие оценивает целесообразность фактического использования активов предприятия, добротность и качество используемых источников [26].
15	К.В. Щиборщ	Бюджетирование – процесс разработки, управления, использования и контроля бюджетов в соответствии с целями предприятия [27].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что ряд авторов относят бюджетирование к

финансовому управлению, говоря о принадлежности бюджетирования к финансовому менеджмен-

ту, другие авторы дают более обширное определение, считая бюджетирование универсальным инструментом управления, третьи акцентируют внимание на прогнозировании.

По нашему мнению, бюджетирование следует рассматривать как элемент ресурсного

обеспечения управленческого учета, оно включает стадии разработки, исполнения, контроля, анализа и корректировки бюджетов по центрам финансовой ответственности (рис.2).



Рис.2. Непрерывный цикл бюджетирования

Предложенное нами определение в отличие от уже существующих

- показывает принадлежность бюджетирования к управленческому учету как к одному из элементов ресурсного обеспечения. При этом под элементами ресурсного обеспечения управленческого учета понимаются процедуры, инструменты и методы управленческого учета. В качестве процедур определяется методологически определенная последовательность действий в сфере наблюдения, фиксирования, обработки качественной и количественной информации, обусловленная стратегическими, тактическими и оперативными целями коммерческой структуры. Под инструментами управленческого учета понимаются экономические средства, которые позволяют методически осуществить процедуры управленческого учета, под методом управленческого учета – определенное сочетание способов и приемов, с помощью которых объекты управленческого учета находят отражение в информационной системе [8];

- рассматривает бюджетирование как технологию составления, исполнения, контроля, анализа и корректировки бюджетов по центрам ответственности, т.е. с точки зрения бюджетного планирования;

- характеризует бюджетирование через непрерывный процесс ряда стадий, что достигается посредством механизма скользящего планирования.

Опираясь на данное определение, следует раскрыть сущность бюджетирования пу-

тем формулирования его целей, задач, функций и принципов.

Цели и задачи бюджетирования определяются исходя из стратегических планов организации. Как правило, в качестве основной цели бюджетирования определяют оценку будущих неопределенностей и разработку соответствующих мер [15]. В качестве целей бюджетирования называют повышение экономической эффективности и финансовой устойчивости организации посредством улучшения схемы взаимодействия структурных подразделений.

Поскольку бюджетирование выступает как управленческая технология, ему присущи все функции управления. Согласно классификации функций управления, предложенной О.Н. Волковой, различают функции, которые призваны обеспечить организацию информационных потоков, и функции, которые определяют содержание информационных потоков. К первой группе функций относят представление информации, анализ и планирование. Ко второй – координацию, мотивацию и контроль [9].

С помощью функции планирования бюджетирование решает такие задачи, как разработка финансовых планов организации, определение планируемого количества используемых ресурсов, ключевых показателей, определяющих целевую картину организации, создание схемы взаимодействия бюджетов и т.д.

С помощью функции анализа становится возможным выявить проблемную область, скрытые резервы, определить причину отклонений исполнения бюджета.

Функция представления информации является технологической функцией управления [24]. С ее помощью бюджетирование выполняет задачу представления информации для принятия решений.

Сущность функции «координация» заключается в том, что в процессе разработки бюджетов посредством взаимодействия отдельных структурных подразделений все подразделения организации работают согласованно, реализуя стратегические цели предприятия.

Мотивация как функция управления связана с процессом побуждения себя и других людей к деятельности через формирование мотивов поведения для достижения целей организации и личных целей. Закрепление ответственных лиц за исполнение бюджетов предполагает разработку системы стимулирования.

Под функцией контроля понимается процесс, посредством которого руководитель дает оценку исполнению бюджета с целью принятия решения по его корректировке.

Процесс бюджетирования базируется на определенных принципах. В научной литературе этот вопрос практически не освещен. В большинстве источников указаны общие принципы, характеризующие процесс планирования вообще.

Так, А.Е. Дмитриев говорит о следующих принципах бюджетирования [11]:

- принцип целевого характера планирования;
- принцип научной обоснованности;
- принцип соответствия плана имеющимся ресурсам;
- принцип необходимости увязки всех плановых показателей;
- принцип многовариантности планирования;
- принцип сценарного подхода;
- принцип конкретизации целей;
- принцип баланса интересов.

Е.А. Бадокина, Н.В. Ружанская выделяют следующие принципы бюджетирования [1]:

- принцип целевой направленности бюджетирования, предполагающий формирование сводного бюджета исходя из управленческих целей;
- принцип учета отраслевых особенностей финансово-хозяйственной деятельности, определяющих состав и структуру сводного бюджета, технологию бюджетного процесса;
- принцип обеспечения соответствия принципам учетной политики, предусматри-

вающий увязку бюджетных показателей и методологии их расчета с методологией бухгалтерского учета;

- принцип соответствия принципам и методам калькулирования себестоимости продукции. Согласно данному принципу состав, структура бюджетов, характер взаимосвязи бюджетных показателей определяются номенклатурой экономических элементов затрат и калькуляционных статей расходов. Состав и структура последних обусловлены характером производства, применяемой технологией, зависят от номенклатуры вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, влияет на размер конечного финансового результата деятельности компании;

- принцип учета основных направлений распределения и использования прибыли, предполагающий формирование бюджетов на базе целевых установок распределения и использования результатов хозяйственной деятельности компании;

- принцип обеспечения возможности формирования прогнозного баланса, заключающийся в ориентации бюджетного процесса на формирование прогнозного баланса.

По нашему мнению, наряду с существующими принципами следует выделить и специфические принципы, присущие бюджетированию:

- принцип ориентации системы бюджетирования на финансовую структуру. Под финансовой структурой понимается разработанная на базе организационной структуры компании совокупность центров ответственности, для каждого из которых формируются соответствующие бюджеты. Выделение данного принципа необходимо в связи с тем, что исходя из финансовой структуры создается финансовая модель управления. За выделенными центрами ответственности закрепляются определенные показатели эффективности, что обеспечивает финансовую прозрачность, позволяет контролировать результаты выделенных подразделений;

- принцип кодирования информации, заключающийся в присваивании каждой операции (движение денежных средств, реализация и т.д.) определенного кода. Выделение и внедрение данного принципа необходимо для проведения оперативного план-факт - анализа исполнения бюджетов. Следует отметить, что применение данного принципа имеет особое значение для предприятий с большим количеством хозяйственных операций;

- принцип количественной определенности степени неопределенности и риска при формировании бюджета. Выделение данного принципа необходимо в связи с тем, что в условиях рыночной экономики на деятельность

предприятий оказывают влияние различные факторы. Соответственно при формировании бюджета следует учитывать политические, экономические, валютные риски и т.д.;

• принцип безопасности информации. Данный принцип реализуется посредством ограничения доступа отдельных пользователей к информационным потокам, наделением пользователей разными правами (полными, ограниченными). Использование данного принципа сокращает риск возникновения ошибок в процессе бюджетного планирования вследствие влияния человеческого фактора.

Следует отметить, что применяемые принципы имеют огромное значение в постановке системы бюджетирования в организации, они способствуют повышению эффективности управления компанией.

Таким образом, бюджетирование выступает как управленческая технология, которой присущи все функции управления: планирование, оценка, анализ, координация, контроль, мотивация. При этом, являясь управленческой технологией, бюджетирование может быть применимо посредством практической реализации принципов планирования и его специфических принципов: принцип ориентации системы бюджетирования на финансовую структуру, принцип кодирования информации, принцип количественной определенности степени неопределенности и риска при формировании бюджета, принцип безопасности информации.

Список литературы

1. Бадюкина Е.А., Ружанская Н.В. Бюджетирование. Сыктывкар: Изд-во СыктГУ, 2002. 170 с.
2. Бекетов Н.В. Бюджетное планирование и бюджетирование на предприятиях // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 5. С. 14 – 17.
3. Бланк И.А. Стратегия и тактика управления финансами. Киев: МП «ИТЕМЛтд»: СП «АДЕФ-Украина», 1996. 534 с.
4. Бланк И.А. Управление денежными потоками. Киев: Ника-центр: Эльга, 2002. 736 с.
5. Бочаров В.В. Коммерческое бюджетирование. СПб.: Питер, 2003. 378 с.
6. Бримсон Дж., Антос Дж. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании. М.: Вершина, 2007. 306 с.
7. Бригхем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент. СПб.: Экон. шк., 1997. 669 с.
8. Булгакова С.В. Управленческий учет. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2001. 176 с.
9. Волкова О.Н. Управленческий учет. М.: ТК Велби: Проспект, 2005. 472 с.
10. Демченко А.Г., Агафонов А.А. Бюджетирование: Как попасть в цель? // Финансовый менеджмент. 2008. № 1. С. 70 – 75.
11. Дмитриев А.Е. Бюджетное управление: типичные ошибки // Экономика. Финансы. Управление. 2007. № 10. С. 91 – 99.
12. Захаров И.В. Программа внедрения процесса бюджетирования на предприятии // Экономика с.-х. и перераб. предприятий. 2008. № 11. С. 51 – 56.
13. Ивашикевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. М.: Юрист, 2006. 618 с.
14. Ильдеменов С.В., Ильдеменов А.С., Лобов С.В. Операционный менеджмент. М.: Инфра-М, 2013. 337 с.
15. Мухина Е.Р. Разработка методики бюджетирования для предприятий электротехнической промышленности // Вестник Пермского университета. Сер. Экономика. 2013. Вып. 3(18). С.36-47.
16. Савчук В.П. Финансовое планирование и разработка бюджетов. URL: <http://cfm.ru/management/budgeting/savchuk-6.shtml> (дата обращения: 01.02.2014).
17. Самочкин В.А., Тимофеева О.А., Калюкин А.А., Захаров Р.А. Учет риска при принятии управленческих решений на этапе формирования бюджета // Менеджмент в России и за рубежом. 2001. № 3. С. 21–30.
18. Стоянова Е.С. Финансовый менеджмент: теория и практика. М.: Перспектива, 2010. 656 с.
19. Харитонова Е.Н. Основные концепции 4. разработки бюджета экономического субъекта // Вопросы формирования эффективного финансового менеджмента. 2001. № 1. С. 48–49.
20. Хруцкий В.Е., Хруцкий Р.В. Системы бюджетирования. Семь шагов по эффективной постановке бюджетирования. М.: Финансы и статистика, 2007. 176 с.
21. Хруцкий В.Е. Управленческий потенциал в промышленности США. М.: Наука, 1988. 132 с.
22. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Финансы предприятий. М.: ИНФРА-М, 2006. 411 с.
23. Шешукова Т.Г., Колесень Е.В. Экономический потенциал предприятия: сущность, компоненты, структура // Вестник Пермского университета. Сер. Экономика. 2011. Вып. 4. С. 118-127.
24. Шешукова Т.Г., Войтенко М.Л. Развитие системы управленческого учета (на материалах предприятий нефтепродуктообеспечения): монография / Перм. гос. ун-т. Пермь, 2009. 268 с.

25.Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат: пер. с англ. М.: Филинь, 1996. 344 с.

26.Шимишрт Н.Д. Современная теория и практика финансового менеджмента на предприятии. Томск: Изд-во Томского ун-та, 2011. 348 с.

27.Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. М.: Дело и сервис, 2004. 591 с.

28.Экономика фирм: словарь-справочник / под ред. В. Складенко. М.: ИНФРА-М, 2000. 398 с.