

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. Пермяков Ю. В. От грамотного ведения управленческого учета зависит выбор финансовой и налоговой политики организации // Российский налоговый курьер. 2013. № 12. С. 10—16.
2. Гинзбург А. И. Экономический анализ: учеб. пособие. СПб.: Питер, 2004. 176 с.
3. Когденко В. Г. Экономический анализ: учеб. пособие. М.: ЮНИТИ, 2006. 390 с.
4. Слободняк И. А., Андреев А. Ю. Определение точки нулевой прибыли в условиях скачкообразно изменяющихся условно-постоянных затрат для многономенклатурного производства // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 15. С. 29—36.
5. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК. Мн.: Новое знание, 2004. 736 с.
6. Квартальнов А. В., Чабанюк О. В. Методика построения моделей производственно-экономических систем на основе эволюционного подхода // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2014. № 3 (28). С. 53—59.
7. Читая Г. О. Экономико-математические методы и модели. / ВолгГТУ. Волгоград: Политехник, 2003. 60 с.
8. Шамрай Л. В., Горбунова Е. Г. Оценка результативности управленческих решений по критериям экономической эффективности // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2014. № 2 (27). С. 181—186.
9. Никонова И. Ю. Формирование информации о финансовых результатах для целей управления ими в организации. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. 142 с.
10. Таха Х. А. Введение в исследование операций. 6-е изд. / пер. с англ. Х. А. Таха, А. Хэмди. М.: Вильямс, 2001. 912 с.

**REFERENCES**

1. Permiakov Yu. V. Selection of financial and tax policy of a company depends on selection of proper accounting management // Russian tax courier. 2013. № 12. P. 10—16.
2. Ginzburg A. I. Economic analysis: training manual. St. Petersburg: Peter, 2004. 176 p.
3. Kogdenko V. G. Economic analysis: training manual. M.: UNITY, 2006. 390 p.
4. Slobodnyak I. A., Andreev A. Yu. Determination of the breakeven point in the conditions of abruptly changing conditionally-fixed costs for multiproduct production // International accounting. 2011. № 15. P. 29—36.
5. Savitskaya G. V. Analysis of economic activity of agricultural enterprises. Mn.: New knowledge, 2004. 736 p.
6. Kvartalnov A. V., Chabanyuk O. V. Method of constructing models of production and economic systems based on evolutionary approach // Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute. 2014. № 3 (28). P. 53—59.
7. Chitaya G. O. Economic-mathematical methods and models. Volgograd: Polytekhnik, 2003. 60 p.
8. Shamray L. V., Gorbunova E. G. Evaluation of impact of management decisions on the criteria of economic efficiency // Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute. 2014. № 2 (27). P. 181—186.
9. Nikonova I. Yu. Formation of information about financial results for the purposes of their management in organizations. Irkutsk: Publishing house of BSUEL, 2009. 142 p.
10. Takha H. A. Introduction to operations research. 6-th edition / translation from English by H. A. Takha, A. Hamdi. M.: Williams, 2001. 912 p.

**УДК 336.144**  
**ББК 65.261.33**

**Sarunova Marina Petrovna,**  
candidate of economics, assistant professor  
of the department of accounting, analysis and taxation  
of Kalmyk State University,  
Elista,  
e-mail: sarunova@mail.ru

**Lidzhieva Anna Sergeevna,**  
post-graduate student of the department of accounting,  
analysis and taxation master program «Accounting,  
analysis and audit» of Kalmyk State University,  
Elista,  
e-mail: kalmychka1@yandex.ru

**Сарунова Марина Петровна,**  
канд. экон. наук, доцент кафедры  
учета, анализа и налогообложения  
Калмыцкого государственного университета,  
г. Элиста,  
e-mail: sarunova@mail.ru

**Лиджиева Анна Сергеевна,**  
магистрант кафедры учета, анализа и налогообложения  
магистерская программа  
«Учет, анализ и аудит» Калмыцкого государственного  
университета,  
г. Элиста,  
e-mail: kalmychka1@yandex.ru

**БЮДЖЕТИРОВАНИЕ: ИСТОРИЧЕСКИЙ ОПЫТ И СОВРЕМЕННЫЕ КОНЦЕПЦИИ****BUDGETING: HISTORICAL EXPERIENCE AND MODERN CONCEPTS**

*В статье рассматривается исторический опыт возникновения бюджетирования, исследуется развитие его теоретических и методических аспектов. Изучены взгляды зарубежных и отечественных ученых на определение ме-*

*ста и роли планирования в системе управления организацией в историческом аспекте. Выявлены причины, препятствующие внедрению бюджетирования в советский период. Рассмотрено развитие процессов планирования в отечественной*

*управленческой практике. Проведен сравнительный анализ технико-экономического планирования и современного бюджетирования. Исследованы возможности использования исторического опыта при разработке современных технологий бюджетирования.*

*Historical prerequisites of emergence of budgeting are examined in the article; development of its theoretical and methodical aspects is investigated. Views of foreign and domestic scientists on the definition of place and role of planning in the company control system in historical aspect are studied. The reasons prevented introduction of budgeting in the Soviet period are revealed. Development of the processes of planning in the domestic administrative practice is examined. The comparative analysis of technical and economic planning and the modern budgeting is discussed. The possibilities of using historical experience for development of modern technologies of budgeting are investigated.*

*Ключевые слова: бюджет, планирование, бюджетное планирование, бюджетирование, задачи бюджетирования, функции бюджета, возникновение бюджетирования, контроль исполнения бюджета, анализ отклонений, оценка деятельности.*

*Keywords: budget, planning, budget planning, budgeting, budgeting objectives, budget functions, occurrence of budgeting, budget control, variance analysis, evaluation of activities.*

Современные экономические отношения характеризуются повышенным предпринимательским риском, включающим в себя не только риск дефицита финансовых и материальных ресурсов, но и риск недостаточной подготовки управленческого персонала в части специальных знаний и навыков для эффективной управленческой деятельности, что предопределяет необходимость перевода процесса управления на научные методы. При этом ключевыми факторами снижения рисков становятся наличие достаточной и надежной информации об источниках риска и степень контроля над ними.

Среди наиболее острых проблем, стоящих перед руководством современного предприятия, — отсутствие адекватного внешней среде учетно-аналитического обеспечения процесса управления. Устранение этого пробела видится в эффективном использовании информации системы управленческого учета, в частности бюджетной информации. Современные технологии бюджетирования должны быть направлены на повышение степени гибкости компании за счет прогнозирования последствий планируемых управленческих решений, определения целевых установок и возможности предварительного анализа вероятных изменений как во внешней, так и во внутренней среде, что будет способствовать минимизации рисков.

Важность и необходимость постановки бюджетирования деятельности организации, обоснование места бюджетирования в ее учетно-аналитической системе в целом и в системе управленческого учета в частности, недостаточная разработанность данной проблемы сделали актуальными выбор темы исследования, ее цель, задачи и содержание.

**Цель исследования** состоит в выявлении исторических предпосылок возникновения бюджетирования во взаимосвязи с современными концепциями. Для этого необходимо с использованием историко-логического подхода уточнить содержание современного процесса бюджетирования, определить роль и место бюджетирования в системе управленческого учета.

**Научная новизна** проведенного исследования заключается в том, что на основе систематизации взглядов отечественных и зарубежных ученых уточнено определение понятия «бюджетирование», отличающееся представлением его как подсистемы управленческого учета, что позволило расширить взгляды об экономическом содержании бюджетирования, его роли и месте в системе управленческого учета.

В основе современных систем бюджетирования лежат принципы камеральной бухгалтерии, при этом существует их тесная взаимосвязь с процессом возникновения и развития советского планирования. Рассмотрение бюджетирования в историческом разрезе преследует целью исследовать развитие его теоретических и методических аспектов, а также выявить причины, не позволившие активно внедрить системы бюджетирования в советский период.

Возникновение системы бюджетирования произошло в период выделения в качестве предмета учета бюджета, а именно в момент сопоставления доходов и расходов в процессе учета. Однако важно заметить, что появление элементов бюджетирования наблюдается задолго до возникновения понятий счетов и двойной записи и, как было отмечено выше, основой его являлся камеральный учет.

Развитие камеральной бухгалтерии связывают с началом XII века, когда она велась одновременно с простой бухгалтерией. При этом прослеживается три этапа становления камеральной бухгалтерии, когда концепция бюджетирования получила существенное развитие.

Первый этап — «старая камеральная бухгалтерия». В этот период в качестве основного объекта учета выступали касса и планируемые денежные поступления и выплаты. Цель учета состояла в осуществлении контроля за исполнением сметы доходов и расходов. Уже на этом этапе четко проявлялась взаимосвязь планирования и учета доходов и расходов. Ведение учета основывалось на требованиях сопоставимости планируемых и фактических данных, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов.

Второй этап, получивший название «новая камеральная бухгалтерия», связывают с изданием в 1762 году Пуэхбергом капитального труда, в котором содержались теоретические основы нового направления в учете. Автор видел сущность камерального счетоводства в текущем систематическом сопоставлении распоряжений по совершению определенных операций с исполнением тех же операций. Все доходы и расходы, как назначенные, так и фактически выполненные, классифицировались в определенные группы, чем достигалось создание информации о степени выполнения распоряжений в аналитическом разрезе [1, с. 114].

При этом в основу построения бюджета и его исполнения закладывались принципы аналитичности, специализации, полноты и единства.

Труд Пуэхберга послужил толчком к проведению целого ряда исследований по проблемам камерального счетоводства. Среди них наиболее значимыми являются работы Эфельда (1773), Ланге (1776), Бранда (1785), Юнга (1786), Горнберга (1796), Чарки (1822), Руля (1860) и др.

Развитием камерально-материалистического направления занимались представители ломбардской школы Ф. Вилла (1840) и А. Тонциг (1857). Значительный вклад в развитие бюджетного учета внес Р. Штурм (1907). Выдающимся теоретиком камеральной бухгалтерии был И. Шротт, видевший главную цель учета в том, «чтобы предупредить и открыть ущерб, нанесенный хозяйству его управляющим» [2, с. 24]. В его трудах камеральное направление по-

лучило вполне законченную обработку. Шротт предложил теорию инвентаря, камеральных счетов (рубрик), обосновал теорию кассового учета хозяйственной деятельности.

Третий этап развития камеральной бухгалтерии ознаменовался тем, что в 1870 году швейцарский ученый Ф. Гюгли изложил основы своего учения, получившего название «константная бухгалтерия». Им выделялась контрольная функция бухгалтерии, однако акцентировал он свое внимание на выявлении степени соответствия хозяйственной деятельности поставленным перед ней задачам. Значительный вклад Гюгли в развитие бюджетирования состоял в выявлении взаимосвязи камерального учета с двойной бухгалтерской записью с помощью так называемых ликвидационных, или расчетных, счетов: активных (имущества) и пассивных (обязательств).

При исследовании сущности константной бухгалтерии отмечается, что заранее определенные нормативные результаты деятельности предприятия (бюджет) вводились в счета бухгалтерского учета (счета администрации) и связывались через расчетные ликвидационные счета со счетами исполнения, то есть кассой или счетами взаиморасчетов [3, с. 18].

Таким образом, можно сделать вывод, что в момент возникновения бюджетной функции она воспринималась как направление учета. Гюгли отмечал, что в отличие от простой бухгалтерской записи «камеральная бухгалтерия различает назначения от исполнения, иначе говоря, противопоставляет систематически предполагаемые — назначенные — изменения совершившимся, то есть исполненным изменениям» [2, с. 5].

Отечественным ученым, последователем и сторонником Ф. Гюгли, является профессор А.П. Рудановский. Исследование показало, что именно Рудановский ввел термин «бюджетирование» в российскую теорию и практику учета и являлся сторонником добавления в систему счетов бухгалтерского учета бюджетных счетов, пытаясь установить связь каждой операции с бюджетом, называя этот процесс бюджетированием. Как отмечал Рудановский, «каждая операция во всякой ее фазе, при правильном учете, должна быть прослежена мысленно от начала и до конца, для чего необходимо путем строго логических рассуждений убедиться в том, что связь данной операции в данной фазе с тремя главными счетами — активом пассивом и бюджетом (оборотом) — достаточно определена и оформлена». Он считал также, что «бюджетирование, то есть установление связи с оборотом, диктуется сметой» [4, с. 24]. Следовательно, с точки зрения Рудановского, смысл бюджетирования имел бухгалтерское наполнение, отличное от современного. А. М. Галаган высоко оценил вклад Рудановского, объединившего в своей теории три основных направления в науке счетоведения (экономическое, юридическое и камеральное): «Можно сказать, что теория А.П. Рудановского является высшим синтезом всех разработанных до настоящего времени научно обоснованных теорий счетоведения. <...> Это глубоко продуманное произведение, коренная научная переработка всех данных, добытых лучшими авторами литературы по счетоведению» [2, с. 31]. Однако разработки Рудановского не нашли адекватного практического применения, несмотря на активизацию в стране плановой работы после революции.

Стремительное развитие процессов планирования в российской практике произошло после смены в 1917 году государственного строя и, как следствие, коренного изменения основ экономической жизни страны, что вызвало вторую волну формирования теоретических основ для совершенствования бюджетирования. В результате развития методологии

народно-хозяйственного планирования в начале тридцатых годов XX века проявились очертания определенной методики и технологии разработки плана. Появление плановых органов способствовало возникновению и распространению методологии межотраслевого баланса, активной разработке математических методов экономического прогнозирования в предплановых расчетах.

Данный исторический этап характеризуется развитием встречного планирования, рабочего изобретательства и социалистического соревнования, возникновением таких форм организации планирования, как календарное, оперативно-производственное планирование и диспетчирование, планирование, основанное на рационализации путем составления технического плана, технологическое планирование.

При этом активно развивалось технико-экономическое планирование на микроуровне, полноценность которого достигалась за счет более тесной увязки технических и экономических показателей и охвата все большего их числа. Тем не менее основным недостатком промфинплана было то, что базой для определения его показателей являлись не технико-экономические расчеты, а корректировка отчетно-статистических данных, что существенно снижало возможности выявления реальных размеров мощности оборудования на планируемый период, не позволяло создать необходимые условия для повышения производительности труда рабочих и снижения себестоимости, затрудняло процесс улучшения качества продукции.

В техпромфинплане сочетались не только план производства, но и планы других сторон деятельности предприятия: снабжения, сбыта, финансирования производства. Каждый раздел плана содержал свой набор показателей, которые подразделялись на утверждаемые директивно и расчетные показатели.

Система директивно утверждаемых плановых показателей являлась важным элементом хозяйственного механизма и определялась целями деятельности предприятия (объединения) в существующих условиях их деятельности. Тем не менее данная система не отвечала требованиям гибкости, оперативности в принятии оптимальных решений, что, в свою очередь, приводило к утере заинтересованности руководства предприятий в улучшении всех показателей независимо от факта их утверждения.

Сам термин «бюджетирование» был признан «буржуазным», исследование его экономической сущности и содержания не развивалось, практического применения в чистом виде оно не находило, хотя отдельные элементы использовались.

Однако, по мнению многих экономистов, современные технологии бюджетирования за исключением плана продаж в большинстве своем имеют сходство с процессом разработки техпромфинплана. В то время как ранее показатели объемов спускались сверху, современные решения об объемах и ценах реализации организации принимают самостоятельно. Подтверждением этому служат данные табл.

*Таблица*

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

Параметры	Техпромфинплан	Генеральный бюджет
Формат разрабатываемых планов (бюджетов)	Единые отраслевые форматы, утверждаемые Госпланом	Форматы разрабатываются предприятием самостоятельно

Окончание табл.

Параметры	Техпромфинплан	Генеральный бюджет
Основа для разработки плана (бюджета) на год	План производства	Бюджет продаж
Период планирования (бюджетирования)	1 год	Определяется организацией самостоятельно
Сроки представления плана (бюджета)	Единые сроки, утверждаемые Госпланом	Устанавливаются организацией 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	Самостоятельно выбираются организацией

Таким образом, следует вывод, что главное различие между современным бюджетированием и централизованным планированием заключается не в методах и способах разработки планов и бюджетов, а в концептуальных подходах к выбору решаемых задач. Современные технологии бюджетирования нацелены на выявление обеспеченности спроса и потребности потребителя, в то время как в условиях административной экономики объектом контроля являлось выполнение плана, установленного регулирующими органами. Различные модификации целей не исключают возможности и целесообразности применения в современных условиях полезного исторического опыта, складывавшегося в течение более 60 лет в XX веке.

Рассматривая опыт применения методов планового регулирования экономики в нашей стране, необходимо отметить, что в начальный перестроечный период значение народно-хозяйственного планирования незаслуженно принижалось, когда руководство страны отказалось от использования ранее апробированных в нашей стране и признанных в мировой практике развития экономики методов.

В современных условиях хозяйствования предъявляются новые, более жесткие требования к уровню экономической работы в организации. Одним из главных условий эффективного функционирования в условиях конкурентной борьбы является обоснованное предварительное планирование [5]. В период перехода от административно-командной системы управления к рыночной экономике, когда организация была представлена полная самостоятельность, первостепенное значение стала приобретать проблема реформирования всей системы управления и ее основных элементов — планирования, учета и контроля всех видов деятельности.

Если ранее планирование рассматривалось как инструмент балансовой увязки распределения ресурсов в организации, то теперь оно является элементом системы принятия управленческих решений. При этом важно учитывать, что действие рыночных механизмов более жесткое по сравнению с рычагами централизованного государственного планирования. Последствия небольших просчетов в оценке потребностей рынка и собственных возможностей организации могут быть катастрофическими.

В современных экономических условиях в качестве субъекта управления выступает юридическое лицо — организация, руководство которой заинтересовано в ее развитии, максими-

зации прибыли, в то время как в период социалистического планирования субъектом являлось все народное хозяйство.

Развитие отечественного частного предпринимательства, усиление ответственности руководства за конечный результат деятельности послужили толчком для переосмысления места и роли планирования в системе управления организацией.

По мнению М.И. Бухалкова, на взаимодействии спроса и предложения построена не только система рыночного регулирования, но и система планирования, в том числе на уровне предприятий. В этих условиях все организации, учитывая спрос, самостоятельно планируют свою предстоящую деятельность, определяя перспективы развития предприятия [6, с. 79].

Современная интерпретация процесса планирования основывается на характеристике планирования (Planning) как вида управленческой деятельности, связанного с:

- определением целей управляемой системы;
- поиском наиболее эффективных методов и средств достижения этих целей;
- разработкой системы показателей, определяющих ход работ по достижению поставленных целей.

Результатом планирования является план.

По мнению многих ученых-экономистов, разделяющих данную точку зрения, планирование есть функция управления. При переходе к цивилизованным рыночным отношениям, сопровождавшимся активным использованием зарубежной иностранной специальной литературы, вместо термина «планирование» все чаще стали применяться термины «бюджетирование» и «бюджет». отождествление «бюджетирования» с планированием происходит потому, что в обоих случаях речь идет об определении целесообразного значения показателей деятельности предприятия на ближайшую или отдаленную перспективу.

Вместе с тем бюджетирование выступает как система краткосрочного планирования, учета и контроля ресурсов и результатов деятельности коммерческой организации в разрезе центров ответственности и (или) сегментов бизнеса, которая позволяет анализировать прогнозируемые и фактические экономические показатели в целях управления бизнес-процессами.

Однако, по нашему мнению, указанные определения не в полной мере соответствуют современным способам классификации видов планирования: по срокам и решаемым задачам. Представленный подход, на наш взгляд, существенно ограничивает понятие «бюджетирование», элиминируя процессы целевого обобщения фактических данных в соответствии со статьями бюджетов, контроля исполнения бюджетов посредством выявления отклонений фактически достигнутых результатов от запланированных показателей, анализа причин и поиска виновников отклонений.

Что касается сроков планирования, то в современной отечественной практике управления деление по срокам условно. Периодичность формирования плана каждого вида зависит от организационно-правовой формы компании и масштабов ее деятельности. Одни и те же сроки для одной организации могут оцениваться как долгосрочное планирование, а для другой — краткосрочное, и наоборот. Кроме того, другой подход, по нашему мнению, необходим при классификации таких видов (типов) планирования, как стратегическое, тактическое и оперативное.

На наш взгляд, разделение должно осуществляться в зависимости не от периодов, а от целей планирования. К примеру, характер стратегической цели может быть одновременно

и глобальным и общим, отражая целевую направленность движения предприятия (например, через пять лет войти в тройку крупнейших производителей России). Адекватно поставленным задачам, решение которых будет способствовать достижению стратегической цели, формируются мероприятия, корреспондирующие с тактическими целями. Следовательно, задачи по достижению тактических целей приобретут статус целевых краткосрочных показателей. В процессе продвижения от стратегии к оперативной цели планы становятся более четкими, конкретными и измеримыми.

Некоторые авторы, такие как М. И. Бухалков, Е. С. Стоянова, выделяют из общего процесса планирования финансовое планирование и ограничивают функции бюджетирования только данным видом планирования [6; 7].

Вряд ли можно согласиться и с трактовкой бюджетирования как финансового планирования или инструмента финансового управления, поскольку главный бюджет помимо финансовых планов включает в себя и операционные бюджеты.

К ограничивающим понятия «бюджетирование» и «бюджеты» следует отнести и определение, согласно которому бюджетирование сводится к составлению планов или смет доходов и расходов.

Мы солидарны с мнением профессора В. Б. Ивашкевича, рассматривающего бюджетирование в общем виде как информационную систему внутреннего, корпоративного управления с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами. По его утверждению, «нельзя ограничивать бюджет планом доходов и расходов, а бюджетирование только планированием. Эта часть общей системы экономической работы на предприятии. Планирование без контроля исполнения планов теряет смысл, учет, не используемый для оценки и контроля деятельности, бесцелен, а контроль без данных плана и учета невозможен» [8, с. 450].

Институтом дипломированных бухгалтеров по управленческому учету США определено понятие бюджета как количественного плана в денежном выражении, подготовленного и принятого до определенного периода, обычно показывающего планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели. По нашему мнению, данное определение максимально приближено к сущности и роли бюджета в экономике организации.

Существующие дискуссии в отношении вида используемых в процессе бюджетирования показателей (стоимостные и натуральные) не имеют ни теоретического, ни практического значения, так как, по нашему мнению, те или иные виды показателей не могут быть отличительной чертой бюджетирования, поскольку это процесс создания и экономической обработки отдельных разновидностей бюджетов, а бюджет по различным направлениям деятельности предприятия может в силу необходимости формироваться с любым набором показателей. Данное мнение не противоречит позициям других экономистов и в наибольшей степени указывает на место бюджета в экономической деятельности предприятия.

Ряд ученых выделяют в качестве отличительной черты бюджета не его содержание, а форму представления. Упоминание таблицы как основной характеристики бюджета присутствует в определениях бюджета и бюджетирования Ч. Т. Хорнгрена, Дж. Фостера [9] и в качестве дополнитель-

ного признака — в работе Дж. К. Шима и Дж. Г. Сигела [10].

Обобщая методические подходы к определению термина «бюджет», можно сгруппировать трактовки данного термина следующим образом:

а) в сфере государственного управления финансами термин «бюджет» часто используется в значении «смета доходов и расходов»;

б) в специальной литературе бюджет рассматривается как:

— план, количественное выражение плана;

— финансовый план;

— таблица.

Наряду с представленным подходом к определению терминов «бюджетирование» и «бюджет» в справочной и профессиональной литературе уточняются эти понятия, общий смысл которых сводится к тому, что приведенные суждения нельзя признать исчерпывающими. Поддерживая эту точку зрения, необходимо отметить, что в них не нашло отражение главное отличие бюджетирования и бюджетов от планирования и планов, синтезирование в них информационной, контрольной и аналитической функций. Как в справочной литературе, так и в трудах ученых подчеркивается, что бюджетирование не ограничивается составлением и принятием бюджетов, отмечается необходимость последующего контроля за их исполнением и оценки эффективности деятельности.

Обобщив исторический материал, отражающий развитие процессов формирования информации о результатах деятельности хозяйствующих объектов, пришли к выводу о необходимости планирования основных показателей деятельности организаций, контроля за уровнем достигнутых результатов и оценки их эффективности. Изначально сопоставление факта с планом (или нормой) осуществлялось в системе бухгалтерских счетов. Лишь с переходом к централизованному планированию произошло отделение процесса формирования учетной информации от процесса планирования, что привело к потере связи планируемых и фактически сложившихся показателей, следовательно, и к снижению контроля (особенно текущего) за выполнением плановых заданий. Этот опыт следует учесть и при разработке современных технологий бюджетирования. Основой для определения значений планируемых показателей должны стать результаты исследования динамических рядов фактически достигнутых величин этих показателей, причин их роста или снижения, уточнение норм расхода отдельных видов ресурсов, действующих цен и планируемого уровня инфляции. В современных условиях нельзя отказываться и от всестороннего изучения возможностей адаптации исторического опыта к современным требованиям бюджетирования.

Неоспорим тот факт, что решение многих практических задач приведет к более полному пониманию и уточнению места и роли бюджетирования и бюджетов в информационной системе организации, необходимой для экономически обоснованного управления хозяйствующими субъектами. Основными целями внедрения системы бюджетирования являются достоверное планирование деятельности предприятий и управление затратами [11].

В самом начале бюджетного периода бюджет представляет собой план или норматив, в конце и в течение бюджетного периода он служит средством контроля, с помощью которого менеджмент может определить эффективность действий и составить план мероприятий по совершенствованию деятельности компании в будущем. Фактическая

цель бюджетирования — разработка итоговых форм бюджета, данные которых позволят получить четкую картину текущей и будущей финансовой ситуации на предприятии с точки зрения оценки трех важнейших показателей: прибыли, остатков денежных средств и результатов финансовых потоков [12].

Таким образом, мы рассматриваем бюджетирование в качестве подсистемы управленческого учета, предполагающей адекватно стратегическим целям организации разработку и исполнение бюджетов как в разрезе центров ответственности, так и в целом по предприятию с последующим контролем за выполнением целевых бюджетных показателей и анализом отклонений. При этом сами бюджеты представляют собой механизм, посредством которого происходит воздействие процесса бюджетирования на результаты деятельности хозяйствующих субъектов.

В результате обобщения взглядов экономистов в отношении места бюджетирования в системе управленческого учета нами сделан вывод о том, что, несмотря на тесную связь с другими элементами управленческого учета, бюджетирование принципиально отличается от них. Учитывая специфику процесса бюджетирования и сложность взаимосвязей с другими элементами управленческого учета, можно заключить, что бюджетирование является самостоятельной подсистемой, которая взаимодействует с входной (исходной) информацией, сложным процессом обработки, обобщения и анализа совершенных хозяйственных операций, оценкой результатов деятельности и выходом конечной информации, используемой в управленческом учете для принятия решений. Внесенные уточнения доказывают, что бюджетирование является неотъемлемой частью управленческого учета.

### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Галаган А. М. Счетоводство в его историческом развитии. М.—Л., 1927. 170 с.
2. Галаган А. М. Основные моменты в развитии счетной идеи. М., 1914. 123 с.
3. Гюгли Ф. Двойная камеральная бухгалтерия (Die konstante Buchhaltung) / пер. с нем. И. Н. Смирнова; под ред. и с предисл. А. П. Рудановского. Пг., 1916. 178 с.
4. Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения. 2-е изд. М.: Макиз, 1925. 271 с.
5. Бадмахалгаев Л. Ц., Сарунова М. П. Особенности калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции в условиях нормативного метода учета затрат // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2012. № 3 (20). С. 228—232.
6. Бухалков М. И. Внутрифирменное планирование: учебник. 2-е изд., испр. и доп. М: ИНФРА-М, 2003. 400 с.
7. Финансовый менеджмент: теория и практика: учебник / под ред. Е. С. Стояновой. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Перспектива, 2003. 656 с.
8. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. М.: Экономист, 2003. 618 с.
9. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2004. 416 с.
10. Джай К. Шим и Джойл Г. Сигел Основы коммерческого бюджетирования / пер. с англ. СПб.: Азбука, 2001. 496 с.
11. Мелихов В. А., Таможнев А. С. Организация учетного бюджетирования на мясоперерабатывающих предприятиях АПК Волгоградской области // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2011. № 2 (15). С. 201—205.
12. Балашова Н. Н., Носко О. В. Роль бюджетирования в системе планирования и контроля деятельности предприятия // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2012. № 1 (18). С. 166—170.

### REFERENCES

1. Galagan A. M. Accounting in its historical development. M.—L., 1927. 170 p.
2. Galagan A. M. Highlights in the development of the idea of counting. M., 1914. 123 p.
3. Gyugli F. Dual cameral accounting (Die konstante Buchhaltung) / translation from German by I. N. Smirnov; ed. and foreword by A. P. Rudanovsky. St. Petersburg, 1916. 178 p.
4. Rudanovsky A. P. Principles of public accounting. 2nd edition. M.: Makiz 1925. 271 p.
5. Badmakhalgaev L. Ts., Sarunova M. P. Features of calculation of the cost of agricultural production in the conditions of standard method of cost accounting // Business. Education. Law. Bulletin of the Volgograd Business Institute. 2012. № 3 (20). P. 228—232.
6. Bukhalkov M. I. Internal company planning: textbook. 2nd edition, revised and amended. M.: INFRA-M, 2003. 400 p.
7. Financial Management: Theory and Practice: textbook / ed. by E. U. Stoyanova. 5th edition, revised and amended. M.: PH Perspective, 2003. 656 p.
8. Ivashkevich V. B. Management accounting: textbook. M.: The Economist, 2003. 618 p.
9. Horngren Ch. T., Foster J. Accounting: management aspects / translation from English; edited by Ya. V. Sokolov. M.: Finance and Statistics, 2004. 416 p.
10. Jay K. Shim and Dzhoyl G. Fundamentals of commercial budgeting / translation from English. St. Petersburg: Azbuka, 2001. 496 p.
11. Melikhov V. A., Tamozhnev A. S. Arrangement of accounting budgeting at meat-processing plants of AIC of Volgograd region // Business. Education. Law. Bulletin of the Volgograd Business Institute. 2011. № 2 (15). P. 201—205.
12. Balashova N. N., Nosko O. V. Role of budgeting in the system of planning and control of the company activity // Business. Education. Law. Bulletin of the Volgograd Business Institute. 2012. № 1 (18). P. 166—170.