

УПРАВЛЕНИЕ ПО ОТКЛОНЕНИЯМ: СОВРЕМЕННАЯ ТЕХНИКА ВЗАИМОСВЯЗИ БЮДЖЕТНОЙ И УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ*

Елена Александровна ШАРОВАТОВА ^{а*}, Радмила Насировна МАГОМЕДОВА ^б

^а доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Российская Федерация
esharovatova@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-7239-7284>
SPIN-код: 1715-4059

^б аспирантка кафедры бухгалтерского учета, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Российская Федерация
radmi-d@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: отсутствует

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 4/2020
Получена 09.01.2020
Получена в доработанном виде 13.01.2020
Одобрена 13.01.2020
Доступна онлайн 16.01.2020

УДК 657.1.012
JEL: D24, D57, D81

Ключевые слова:

бюджетирование, учет, экономическая матрица, отклонения

Аннотация

Предмет. Отсутствие в российской практике законодательного обеспечения технологии бюджетирования и управленческого учета позволило выделить проблему поиска типового подхода к организации взаимосвязи этих двух подсистем управления в коммерческой деятельности. Известный в международной практике прием «управление по отклонениям» дал возможность спроецировать его потенциал на выбор типовой методики взаимосвязи бюджетной и учетной информации. В данном контексте в статье предложен матричный подход для решения обозначенной проблемы, направленный на теоретическое и прикладное обоснование эффективности приема «управление по отклонениям».

Цели. Предложить типовой подход к формированию экономической матрицы на основе взаимосвязи бюджетно-учетных объектов и обосновать возможность принятия управленческих решений на основе приема «управление по отклонениям».

Методология. При исследовании использованы методы систематизации, классификации, аналогии и сравнения, а также обобщения ресурса научной литературы по теме исследования.

Результаты. Сформулировано предложение по внедрению в технологию организации бюджетирования и управленческого учета приема «управление по отклонениям». Предложение заключается в необходимости формирования экономических матриц, показатели которых взаимосвязаны между собой и всегда зависят от одного и того же базового показателя. Изменение этого показателя приводит в «движение» все остальные показатели матрицы. Единообразии показателей матрицы на этапе бюджетирования и учета позволяет получить абсолютно объективные план/фактные отклонения, необходимые для оценки эффективности политики управления, в том числе в разрезе зон административной ответственности персонала.

Выводы. Предложенный подход будет полезен бухгалтерам и руководителям коммерческих субъектов при формировании технологии бюджетирования и управленческого учета, а также для подтверждения эффективности приема «управление по отклонениям» в условиях администрирования системы менеджмента.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

Для цитирования: Шароватова Е.А., Магомедова Р.Н. Управление по отклонениям: современная техника взаимосвязи бюджетной и учетной информации // *Международный бухгалтерский учет*. – 2020. – Т. 23, № 1. – С. 17 – 29.

<https://doi.org/10.24891/ia.23.1.17>

Введение

Динамика рыночных изменений в конце прошлого века предъявила новые требования к трансформации управленческой информации для решения бизнес-проблем в XXI веке. Современные экономические проблемы обусловлены сегодня риском невозврата вложенных организациями финансовых средств в коммерческие проекты, который порой не представляется возможным предвидеть до начала реализации таких проектов. Коммерческие организации, формируя свои бюджетные показатели, зачастую не закладывают в бюджеты экономические риски именно в силу невозможности их предвидения. В этой связи решение проблем остается возлагать на как можно более раннее выявление отклонений от целевых показателей на начальных этапах производства, что уже во многом зависит от настройки системы бухгалтерского учета.

Однако подвижность и скорость обновления технических и экономических знаний обязывает учитывать тот факт, что «появление новых финансовых инструментов, банковских услуг, расширение страхового бизнеса и пр. выявило потребность в особых учетно-аналитических приемах, реализация которых распространяется за пределы сферы действующего бухгалтерского учета» [1]. На этом фоне «требуется дополнительная система учетно-аналитических признаков для решения таких проблем, как выбор структуры продаж, ранжирование номенклатуры продаж по рентабельности, выбор варианта расширения бизнеса или переориентации на иное производство и пр.» [2]. При этом «искусство управления бизнесом все в большей мере акцентируется на использовании внутреннего потенциала организации» [3].

Во многом такой потенциал возлагается на структуризацию взаимосвязи учетного и бюджетного процессов, позволяющих уже по завершению краткосрочного бюджетного

периода получить план/фактные отклонения, необходимые для оценки эффективности принимаемых решений. И чем детальнее структура выявленных отклонений, тем более объективными становятся управленческие решения. В свою очередь, уровень таких отклонений, по сути, характеризует управленческие компетенции менеджеров: умение прогнозировать экономические ситуации на основе входящих экономических параметров, оценивать готовность рынка к поглощению предлагаемых товаров и услуг, рассчитывать себестоимостные составляющие производства и инфляционное влияние на цены, определять прогноз денежных потоков и ожидаемый их дефицит или профицит и пр.

Эффективность информации об отклонениях зависит от тех инструментов, посредством которых определяется структура бюджетной и учетной информации, а также детализации объектов, в отношении которых формируется указанная информация. Как известно, в прикладном плане существуют техники определения отклонений в оперативном учете по материальным и трудовым затратам, в натуральном и стоимостном исчислении, в аналитическом и синтетическом учете. Еще до начала рыночных отношений в России описана техника получения отклонений при нормативном методе учета затрат, которая предоставила богатый опыт контроля переменных расходов.

Тем не менее, информация об отклонениях до сих пор не обеспечена системными инструментами, позволяющими устанавливать влияние отклонений на конечный результат деятельности, выявлять взаимосвязь места возникновения отклонений с ответственным за эти отклонения. Сегодня отсутствует методика трансформации отклонений на допустимые (несущественные), возникшие в силу невозможности точного совпадения бюджетных и фактических показателей, и недопустимые (существенные) отклонения, возникшие в силу появления неожиданных рисков или неверных управленческих действий. Систематическое получение второго рода отклонений характеризует сомнительную готовность менеджеров к современным

* Авторы выражают благодарность и глубокую признательность д.э.н., профессору, заведующему кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ) Николаю Тихоновичу ЛАБЫНЦЕВУ за советы и ценные замечания при работе над данной статьей.

рыночным реалиям. Индикатором диагностики приемов управления в этом случае становятся именно план/фактные отклонения по экономическим показателям, полученные в бюджетно-учетной модели коммерческого субъекта.

Интерес в этом направлении уже давно проявляется со стороны законодателей в международной практике на уровне методологии бюджетирования. Научные исследования подтверждают, что «успехи в разработке и практическом внедрении программных методов в бюджетном процессе были достигнуты в США, где первые попытки их использования осуществлялись в конце 40-х – начале 50-х гг. XX в. С этого времени в названной стране шло интенсивное развитие и освоение методологии программно-целевого бюджетирования, которое продолжается и сегодня» [4]. «Как свидетельствует зарубежный опыт, в цифровой форме потребительское качество обслуживания клиентов управляет быстрыми изменениями в бизнес-моделях» [5], инструментами которых, бесспорно, являются бюджеты и отчетность по ним.

Активность России на мировой площадке также сопровождается сегодня совершенствованием методик раннего диагностирования экономических проблем на основе полученных отклонений, что априори заложено в адекватном поле учетно-информационного пространства.

Исследование

Разработка и обновление технологии получения план/фактных отклонений всегда была обязательной функцией управленческих служб, однако структуризация отклонений и политика их учета зависели от субъективного представления об этом процессе руководителей этих служб. При этом типовой методики структуризации отклонений на сегодня не предложено ни методическими рекомендациями отраслевых ведомств, ни профессиональными сообществами.

Устремление к маневренности бизнеса в ответ на меняющиеся внешние факторы привело в коммерческой среде к появлению технологии

«управление результатами», которая в современной литературе трактуется как «управление по отклонениям».

Актуальность указанной технологии была обоснована такими авторами, как М.А. Вахрушина¹, С.Ю. Воробьев², В.Б. Ивашкевич и А.И. Шигаев³, А.В. Тебекин и В.Б. Мантусов [6], Ф.Т. Хот [7].

Как утверждает П. Друкер, теория управления по отклонениям зародилась после второй мировой войны в связи с поиском в компаниях путей преодоления экономических проблем в рыночной экономике [8]. Однако современное ускорение рыночной динамики нуждается в более эффективных приемах управления, в том числе приемах формирования план/фактных отклонений от бюджетных показателей.

В жестких условиях конкуренции интерпретация полученных отклонений требует от учета обеспечения причинно-следственной связи их возникновения. Необходимость детализации экономических отклонений во взаимосвязи с различными уровнями управления, названная нами *причиной*, рождает необходимость разработки соответствующей модели планирования и учета этих отклонений, названную *следствием*. Приоритетом исследования в настоящей статье стало обоснование бюджетно-учетной методики «управление по отклонениям», способствующей выстраиванию типовой технологии управления по отклонениям независимо от отраслевой принадлежности коммерческих субъектов и с учетом типового набора различных по уровню объектов управления. При этом типовыми объектами управления, на наш взгляд, и одновременно средствами оценки эффективности хозяйственной деятельности являются сегменты деятельности, товарные группы, места

¹ Вахрушина М.А. *Управленческий учет для менеджеров (для бакалавров): учебник*. М.: КноРус, 2018. 320 с.

² Воробьев С.Ю. *Бюджетирование и управление денежными потоками в коммерческих организациях: учеб. пособие*. М.: ИПБ России, 2016. 250 с.

³ Ивашкевич В.Б., Шигаев А.И. *Управленческий учет и контроллинг результативности бизнеса: учеб. пособие*. Казань: Казан. ун-т, 2019. 117 с.

возникновения затрат, центры финансовой ответственности.

Как известно, информационным полем для принятий управленческих решений в организации становятся: а) система бюджетирования, в которой формируется генеральный бюджет и входящие в него операционные бюджеты по всем сегментам экономической деятельности; б) система бухгалтерского (или управленческого) учета, в которой целесообразно формировать не только фактически достигнутые экономические показатели (что является исторической миссией бухгалтерского учета), но и фактически полученные план/фактные отклонения по заявленным показателям в бюджетах различных уровней.

На этом фоне одним из главных факторов повышения эффективности и регулирования бизнес-процессов в предпринимательстве становится рациональная структуризация и техника формирования план/фактных отклонений от бюджетных показателей. Сложившаяся свобода выбора приемов управления, которыми вооружены современные топ-менеджеры, зачастую опирается на типичный учетный ресурс, не позволяющий в полной мере получить информацию о существенных и несущественных отклонениях от тех показателей, которые были запланированы на бюджетный период. Ограниченность управленческого ресурса, особенно в среде малого и среднего бизнеса, заключается в самом подходе к выбору методики получения отклонений от экономических показателей. Это объясняется следующим:

- при построении бюджетов только по ключевым направлениям, а это доходы, расходы и финансовые результаты, не учитывается сопутствующее влияние дебиторской и кредиторской задолженности на возможность исполнения бюджета продаж, влияние денежных потоков на возможность попасть в «ловушку» дефицита денежных средств. Кроме того, игнорируется необходимость формирования бюджета движения денежных средств, который бесспорно является ключевой

составляющей финансовой политики любой организации;

- поскольку бюджет запланированных финансовых результатов от различных видов деятельности не дает представления о реальном движении денежных средств, ограничивается возможность построения бюджета капитализации по инвестиционной программе;
- не представляется возможным сформировать кредитную политику организации в зависимости от того, будет ли профицит или дефицит денежных средств;
- отсутствуют объемные знания об инструментах управленческого учета и контроллинга, что приводит к отсутствию возможности в системном режиме, то есть с помощью счетов и двойной записи, организовать регулярный бухгалтерский учет отклонений по каждому из возможных факторов риска;
- наконец, не получил должного распространения в учете прием системной взаимосвязи полученных отклонений с топ-менеджером, ответственным за бюджетный показатель и отклонений по нему.

Таким образом, с одной стороны, в учете не получила своего распространения децентрализация экономических показателей по уровням ответственности, при том что зонам ответственности в корпоративных регламентах крупных компаний уделяется должное внимание. С другой стороны, та же децентрализация экономических показателей по зонам ответственности не стала типичным приемом на этапе бюджетирования, что не позволяет реализовать прием «управление по отклонениям» применительно к зонам именной ответственности за группы экономических показателей.

В результате отсутствие план/фактных отклонений по уровням управления не дает возможности определять подконтрольные отдельным руководителям план/фактные отклонения при завершении отчетного периода. Более того, в технологии бюджетирования игнорируется такой

известный в учете прием, как отражение показателей не только «по начислению», но и «по оплате», который позволит сформировать важный для управления бюджет движения денежных средств. Такая возможность основана на анализе договорных обязательств с заказчиками и подрядчиками, в которых указаны условия и сроки оплаты встречных обязательств, что целесообразно использовать при планировании дебиторской и кредиторской задолженности по любым статьям именно с позиций «начисления» и «оплаты» планируемой задолженности.

Для решения указанных проблем можно предложить методику формирования план/фактных отклонений, основанную на матричном подходе, при котором формируется матрица зависимых друг от друга экономических показателей по всем уровням управления. При этом первично формируется матрица экономических показателей на этапе бюджетирования, а вторично – симметричная матрица на основе фактически достигнутых показателей. Простой подход к единообразию структуризации бюджетно-учетных показателей должен стать основой приема «управление по отклонениям». На *рис. 1* представлена схема матрицы бюджетных показателей, которая формируется на запланированный объем продаж.

По вертикали матрица наполняется показателями, участвующими в расчете прибыли, по горизонтали – совокупными показателями по сегментам деятельности, «глубина» матрицы представлена бюджетными периодами. Выбор матричного подхода объясняется наличием прямой связи между показателем продаж (V), с одной стороны, затратами и прибылью – с другой, что позволяет выявить закономерность изменения этих показателей на каждый возможный вариант базового показателя, то есть продаж. Стоит изменить базовый показатель матрицы, это повлечет за собой изменение всех зависимых от него показателей, то есть меняется вся матрица.

При формировании экономической матрицы в технологии бюджетирования коммерческой организации обязательным должен быть

выбор базового показателя. В нашем случае в качестве базового показателя выступает бюджет продаж, а зависимыми от него – бюджеты различных затрат, прибыли, денежных потоков, инвестиций, кредитного портфеля. Возможность выбора наиболее оптимального и достижимого уровня бюджетной прибыли заложена в особенностях экономической модели, как математической матрицы.

Таким образом, в нашем примере, экономическая матрица представляет собой математическую таблицу зависимости взаимосвязанных экономических показателей, полученных как производные от базового показателя (например, объема продаж), взятого за основу расчета зависимых показателей (например, затрат и прибыли) первично на этапе бюджетирования, вторично – на этапе управленческого учета, сравнение которых позволит оценить план/фактные отклонения по различным уровням управления в целях принятия управленческих решений.

Как было указано ранее, при построении экономической матрицы обязательным остается включение в нее базового показателя. Например, на *рис. 2* представлена матрица распределения бюджетных переменных затрат по местам их возникновения по периодам во взаимосвязи с базовым показателем. Так же как и в предыдущем примере, базовым показателем в матрице стал бюджет продаж, производными от которого в матрице будут все иные бюджеты переменных затрат. Изменение базового показателя автоматически изменит все составляющие бюджеты переменных затрат.

Экономическую матрицу можно выстроить в целях планирования денежных потоков, что важно для формирования бюджета движения денежных средств. Эффективность выстраивания такой матрицы зависит от использования приема планирования показателей не по принципу «начисления», который используется при формировании всех прочих бюджетов, а по принципу «оплаты», необходимому только для бюджета движения денежных средств.

Это обеспечивается следующим: с одной стороны, выявленная во всех бюджетах потребность в материальных, трудовых, энергетических, финансовых средствах формируется в потребность исходящих денежных потоков для оплаты указанных средств в конкретном периоде (например, месяце), в конкретной сумме, по конкретной статье расходов. Предшествуют этому сформированные бюджет запасов, бюджет трудовых затрат, бюджет энергоснабжения и прочих затрат.

С другой стороны, планируемые объемы продаж по всем сегментам деятельности с учетом сложившихся в компании договорных условий оплаты заказчиком за продукцию (работы, услуги) позволят сформировать входящие денежные потоки за бюджетный период (месяц, квартал, год) по конкретной статье дохода. Знание информации о входящих и исходящих денежных потоках обеспечит формирование матрицы движения входящих и исходящих денежных средств, а с учетом информации о входящих остатках денежных средств на начало бюджетного периода – бюджет движения денежных средств по организации в целом и прогнозируемый остаток денежных средств на конец бюджетного периода.

На *рис. 3* приведены две матрицы зависимости входящих и исходящих денежных потоков, информация которых необходима для формирования бюджета движения денежных средств.

Как видно из настройки матрицы *входящих денежных потоков* (см. *рис. 3*), по вертикали формируются статьи входящих поступлений (за продукцию, работы, услуги, за реализуемые основные средства, материалы, поступления процентов по предоставленным займам и пр.), по горизонтали – те же поступления группируются по видам деятельности (операционная, инвестиционная, финансовая), «в глубину» – они же в разрезе бюджетных периодов.

Настройка матрицы *исходящих денежных потоков* по вертикали включает статьи исходящих платежей (поставщикам за

материалы, основные средства, выплаты заработной платы, налогов, оплата энергозатрат, процентов по полученным займам и пр.), по горизонтали – те же платежи систематизируются по видам деятельности (операционная, инвестиционная, финансовая), «в глубину» – платежи так же группируются по бюджетным периодам.

Формирование матрицы зависимости одних показателей от других в экономике не является новацией и широко применяется на уровне государственного планирования. Однако индикативное планирование актуально не только на уровне государства, но и на уровне отдельного экономического субъекта. Это приводит к необходимости формирования отдельных бюджетов для каждой зоны финансовой ответственности во главе с ее руководителем и доведения до него исходящих бюджетных ориентиров, на основании которых был сформирован тот или иной бюджет.

Однако «управление по отклонениям» делает целесообразным использование экономических матриц не только как *инструмента бюджетирования*, но и как *инструмента управленческого учета*. Настройки управленческого учета для автоматической систематизации информации, считываемой с первичных документов, являются одноименными с настройками для систематизации бюджетной информации. В качестве объектов управленческого учета, так же как и бюджетирования, выступают следующие объекты:

- сегменты деятельности организации;
- центры финансовой ответственности;
- места возникновения затрат (структурные подразделения);
- товарные группы и пр.

Объекты могут быть еще более детализированы в процессе администрирования системы управления. Например, товарные группы можно разложить на технологические процессы, места возникновения производственных затрат – на

производственные участки и пр. Единственное условие группировки объектов – зеркальное единообразие их группировки на этапах бюджетирования и управленческого учета. Такой подход к настройке алгоритма программного продукта по учету даст возможность обеспечить получение на системной основе (с помощью счетов и двойной записи) план/фактных отклонений.

Развитие технологий программных продуктов в XXI в. вышло на качественно новый уровень обработки информации и позволяет моделировать логику запросов пользователей на базе любых технологических платформ. Однако современный стиль управления на основе отклонений невозможен без использования в бюджетировании и учете фактора ответственности за расходование средств организации. Это предполагает закрепление любого бюджетного показателя (или группы взаимосвязанных показателей) за ответственными руководителями. Такая ответственность может быть распределена по уровням:

- *первый уровень* – руководители центров финансовой ответственности (заместители генерального директора, главный бухгалтер, главный технолог, главный инженер и др.), несущие ответственность не только за достижение целевых натуральных показателей (натуральный объем продаж, объем закупок, объем потраченной электроэнергии и пр.), но и за стоимостные показатели, поскольку участвуют в подписании соответствующих договоров на продажи, поставки, выплаты;
- *второй уровень* – начальники цехов, служб, отделов, несущие ответственность в основном за достижение натуральных показателей по цеху, службе, отделу, поскольку не участвуют в подписании договоров в отличие от руководителей первого уровня управления;
- *третий уровень* – начальники участков, бригады, мастера, несущие ответственность за достижение целевых натуральных показателей в рамках своего участка или бригады.

Каждый из указанных уровней является одновременно объектом бюджетирования и объектом управленческого учета, а поскольку «за каждый процесс на любом предприятии несет ответственность конкретное лицо в составе управленческого персонала, то это практически превращает его в объект управленческого учета» [9] и инструмент экономической матрицы.

Результаты

Таким образом, выстроенная иерархия бюджетов и иерархия ответственности за бюджетные показатели позволит получить через призму управленческого учета фактическое исполнение показателей и план/фактные отклонения в разрезе тех же объектов учета и уровней управления. Ставя такую задачу получения в регулярном учете отклонений от бюджетных показателей, любая компания должна быть готовой к использованию современных технологий управленческого учета и бюджетирования, ориентированных на результат. Тем не менее, это не предполагает революционных изменений в учете и планировании. В отечественной практике уже давно распространены программные продукты по доступной цене, позволяющие расширить ресурс учета и планирования.

Проблема заключается не в этом. Основным препятствием для совершенствования технологии управления по отклонениям является сомнительная готовность управленческих кадров изменить надстройки «ответственности» за каждый экономический показатель, имеющий существенное влияние на прибыль компании. Именно отсутствие соответствующих знаний в области управленческого учета, а нередко и взаимосвязанного с ним современного бюджетирования, становится препятствием на пути модернизации административного ресурса компаний. Слабо развитые компетенции в отношении типичных приемов управленческого учета «зачастую ставят в зависимость учетную инфраструктуру организации от субъективных познаний того или иного топ-менеджера» [10].

В этой связи важно предложить типовой алгоритм формирования системы «управление по отклонениям», который можно реализовать путем построения экономических матриц с учетом возможности гибкого расширения их составляющих. Предложенный матричный подход можно выразить и в табличной форме (рис. 4), где набор таблиц взаимосвязан базовым показателем (продажи), от которого зависят все остальные показатели по вертикали и горизонтали таблиц. Как было отмечено ранее, получение план/фактных отклонений в регулярном учете на основе двойной записи возможно при условии единообразия бюджетно-учетных объектов в системе администрирования коммерческой организации.

Разработка шкалы нормальных (несущественных) и существенных отклонений для администрирования исполнительской дисциплины позволит усилить эффективность системы контроля любой организации, например, выделив в отчете об отклонениях дополнительные графы для существенных отклонений и ответственных за эти отклонения.

Выводы

Таким образом, в центре всей системы управления коммерческим субъектом ключевая роль отводится такому приему, как управление по отклонениям. Его реализация на системной основе (с помощью счетов и двойной записи) позволит оценить не столько фактические результаты, которые в чистом

виде мало пригодны для современного управления, сколько план/фактные отклонения по всем уровням ответственности.

Системность в нашем случае в первую очередь воплощается на этапе бюджетирования и предполагает использование счетов и двойной записи уже при формировании бюджетов. Например, планирование продаж на сумму 1 000 тыс. руб. предполагает наполнение сразу двух бюджетов: включение указанной суммы в бюджет продаж и той же суммы – в увеличение бюджета дебиторской задолженности по статье «Расчеты с покупателями и заказчиками». Или в связи со сложившейся практикой авансирования будущих продаж планируется получить оплату аванса в счет будущих поставок продукции на сумму 500 тыс. руб. Это предполагает включение указанной суммы сразу в два бюджета: увеличение в бюджете движения денежных средств по статье «Расчеты с покупателями и заказчиками» и уменьшение в бюджете дебиторской задолженности по той же статье.

Далее, во вторую очередь, на этапе управленческого учета счета и двойная запись используются как привычный, системный прием учета в целом. В результате полученные отклонения становятся привлекательным элементом управления, объектом оценки и управленческого анализа, основой для мотивации персонала, а также регулятором в принятии кадровых решений.

Рисунок 1

Экономическая матрица зависимости бюджетных показателей на примере сегментов деятельности

Figure 1

An economic matrix of budget dependency on business segments

	Апрель и т.д.			
	Март			
	Февраль			
	Январь			
Количество продаж, ед.	n	n^1	n^2	n^3
Объем продаж, тыс. руб.	v	v^1	v^2	v^3
Затраты переменные, тыс. руб.	ПР	$ПР^1$	$ПР^2$	$ПР^3$
Затраты постоянные, тыс. руб.	ПС	$ПС^1$	$ПС^2$	$ПС^3$
Прибыль, тыс. руб.	П	$П^1$	$П^2$	$П^3$
Рентабельность, %	R	R^1	R^2	R^3
		Сегмент 1	Сегмент 2	Сегмент 3

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 2

Экономическая матрица зависимости бюджетных показателей на примере переменных затрат

Figure 2

An economic matrix of budget dependency on variable costs

	Апрель и т.д.			
	Март			
	Февраль			
	Январь			
Количество продаж, ед.				
Переменные затраты всего, тыс. руб.				
Материальные затраты, тыс. руб.				
Трудовые затраты, тыс. руб.				
Энергозатраты, тыс. руб.				
Прочие затраты, тыс. руб.				
		Итого по МВЗ	МВЗ 1	МВЗ 2
			МВЗ 3	

Источник: авторская разработка

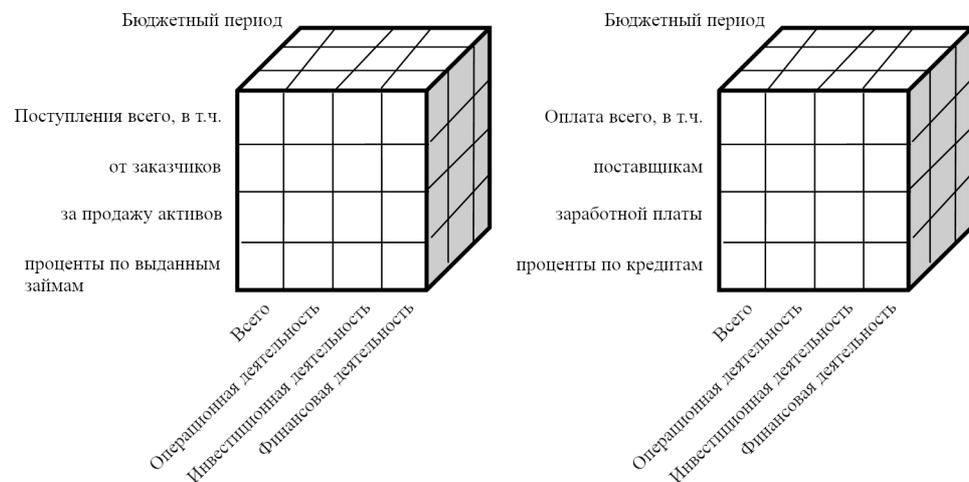
Source: Authoring

Рисунок 3

Экономическая матрица входящих и исходящих денежных потоков

Figure 3

An economic matrix of cash inflows and outflows



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 4

Табличный формат экономической матрицы

Figure 4

A tabular format of the economic matrix

Бюджет доходов и расходов за 20__ г.					
Бюджет доходов и расходов за март 20__ г.					
Бюджет доходов и расходов за февраль 20__ г.					
Бюджет доходов и расходов за январь 20__ г.					
Статьи	Итого	Сегменты деятельности			
		Сегмент 1	Сегмент 2	Сегмент 3	
1. Объем продаж, ед.					
2. Продажи, тыс. руб.					
3. Переменные затраты, тыс. руб.					
4. Постоянные затраты, тыс. руб.					
5. Прибыль, тыс. руб.					
6. Рентабельность, %					

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Лабынцев Н.Т., Шароватова Е.А., Макаренко Т.В. Необходимость российской стандартизации управленческого учета в условиях развития международных экономических отношений // *Управленческий учет*. 2017. № 7. С. 23–31
2. Шароватова Е.А., Макаренко Т.В. Проблемы унификации управленческого учета: российская теория и практика использования знаний // *Международный бухгалтерский учет*. 2018. Т. 21. Вып. 6. С. 657–669. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.6.657>
3. Чернышева Ю.Г. Новая концепция аналитики в организации – бизнес-анализ // *Учет и статистика*. 2019. № 2(54). С. 76–86. URL: <http://uchet.rsue.ru/pdf/2-2019.pdf>

4. *Ханафина К.А.* Международный опыт разработки и внедрения программно-целевого бюджетирования // *Финансы и кредит*. 2016. Т. 22. Вып. 33. С. 48–60.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/17227812>
5. *Перов Г.О.* Особенности трансформации финансовых отношений в условиях формирования цифровой экономики // *Финансовые исследования*. 2019. № 1(62). С. 54–60.
URL: https://finis.rsue.ru/2019_N1/2019-1.pdf
6. *Тебекин А.В., Мантусов В.Б.* Управление организацией: теоретико-методологические основы, функциональные задачи, технологии, прикладные аспекты применения: монография. М.: РИО Российской таможенной академии, 2016. 312 с.
URL: http://rta.customs.ru/nrta/attachments/3756_978-5-9590-0866-6.pdf
7. *Хот Ф.Т.* Учет и фиксация отклонений в системе бюджетного контроля // *Теория и практика общественного развития*. 2011. № 4. С. 323–326.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/14562364>
8. *Драккер П.Ф.* Управление, нацеленное на результаты / пер. с англ. М.: Технологическая школа бизнеса, 1994. 191 с.
9. *Шароватова Е.А.* Особенности управленческого учета затрат в зависимости от отраслевой технологии предприятий // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. 2016. № 2. С. 44–48. URL: <https://www.ipbr.org/projects/vestnik/editions/2016/2/sharovatova/>
10. *Омельченко И.А., Шароватова Е.А.* Дуализм в развитии управленческого учета: стандартизация и индивидуализация // *Вестник РГЭУ*. 2018. № 2(62). С. 128–135.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/18189036>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

MANAGEMENT BY EXCEPTION: A CURRENT TECHNIQUE TO CORRELATE BUDGET AND ACCOUNTING INFORMATION

Elena A. SHAROVATOVA ^{a,*}, Radmila N. MAGOMEDOVA ^b

^a Rostov State University of Economics (RSUE), Rostov-on-Don, Russian Federation,
esharovatova@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-7239-7284>

^b Rostov State University of Economics (RSUE), Rostov-on-Don, Russian Federation,
radmi-d@mail.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 4/2020
Received 9 January 2020
Received in revised form
13 January 2020
Accepted 13 January 2020
Available online
16 January 2020

JEL classification: D24, D57,
D81

Keywords: budgeting,
accounting, economic matrix,
deviation

Abstract

Subject This article deals with the problem of finding a standard approach to estimate relationships between the two subsystems of management, namely budgeting and management accounting, in commercial activities.

Objectives The article aims to propose a standard approach to form an economic matrix based on the relationship between budget and accounting objects and justify the possibility of making management decisions on the basis of the *Management by Exception* technique.

Methods For the study, we used the methods of systematization, classification, analogy and comparison, and generalization of scientific literature on the research topic.

Results The article proposes a matrix approach to solving the problem of introducing the *Management by Exception* technique into the technology of budgeting and management accounting.

Relevance The proposed approach can help accountants and business leaders to form budgeting and management accounting technologies, and validate the *Management by Exception* technique in conditions of the management system administration.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

Please cite this article as: Sharovatova E.A., Magomedova R.N. Management by Exception: A Current Technique to Correlate Budget and Accounting Information. *International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 1, pp. 17–29.
<https://doi.org/10.24891/ia.23.1.17>

Acknowledgments

We are profoundly grateful to Nikolai T. LABYNTSEV, Doctor of Economics, Professor, Head of Department of Accounting of the Rostov State University of Economics (RSUE), for his advice and valuable comments when our working on this article.

References

1. Labyntsev N.T., Sharovatova E.A., Makarenko T.V. [The need for Russian standardization of management accounting in the context of the development of international economic relations]. *Upravlencheskii uchet*, 2017, no. 7, pp. 23–31. (In Russ.)
2. Sharovatova E.A., Makarenko T.V. [Harmonization of management accounting: The Russian theory and practice of knowledge use]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 6, pp. 657–669. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.6.657>

3. Chernysheva Yu.G. [New concept of analytics in the enterprise – business analysis]. *Uchet i statistika = Accounting and Statistics*, 2019, no. 2(54), pp. 76–86. URL: <http://uchet.rsue.ru/pdf/2-2019.pdf> (In Russ.)
4. Khanafina K.A. [International experience in performance budgeting development and introduction]. *Finansy i kredit = Finance and Credit*, 2016, vol. 22, iss. 33, pp. 48–60. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/17227812> (In Russ.)
5. Perov G.O. [Features of transformation of the financial relations in the conditions of the formation of digital economy]. *Finansovye issledovaniya = Financial Research*, 2019, no. 1(62), pp. 54–60. URL: https://finis.rsue.ru/2019_N1/2019-1.pdf (In Russ.)
6. Tebekin A.V., Mantusov V.B. *Upravlenie organizatsiei: teoretiko-metodologicheskie osnovy, funktsional'nye zadachi, tekhnologii, prikladnye aspekty primeneniya: monografiya* [Management of the organization: theoretic and methodological basics, functional tasks, technologies, application aspects: a monograph]. Moscow, RIO Rossiiskoi tamozhennoi akademii Publ., 2016, 312 p. URL: http://rta.customs.ru/nrta/attachments/3756_978-5-9590-0866-6.pdf
7. Khot F.T. [Accounting and capturing of rejection in system of budget control]. *Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya = Theory and Practice of Social Development*, 2011, no. 4, pp. 323–326. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/14562364> (In Russ.)
8. Drucker P.F. *Upravlenie, natselennoe na rezul'taty* [Managing for Results]. Moscow, Tekhnologicheskaya shkola biznesa Publ., 1994, 191 p.
9. Sharovatova E.A. [Features of management and cost accounting depending on the sectorial technology of organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik Professional'nyh Buhgalterov)*, 2016, no. 2, pp. 44–48. URL: <https://www.ipbr.org/projects/vestnik/editions/2016/2/sharovatova/> (In Russ.)
10. Omel'chenko I.A., Sharovatova E.A. [Dualism in development of management accounting: standardization and individualization]. *Vestnik RGEU = Vestnik of Rostov State Economic University (RINH)*, 2018, no. 2(62), pp. 128–135. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/18189036> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.