

*Б. Г. Преображенский,  
В. В. Сыроижко,  
М. В. Глушкова*

## ТЕХНОЛОГИЯ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ КАК ОСНОВА СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ПЛАНИРОВАНИЯ РАЗВИТИЯ ОРГАНИЗАЦИИ

*Аннотация: развитие современных механизмов хозяйствования потребовало от субъектов отечественной экономики поиска новых инструментов регулирования их деятельности и развития. К числу таких инструментов в полной мере можно отнести бюджетирование, акцентируя внимание на том, что «новизна» этого экономического инструмента для отечественной практики является относительной.*

*Если исходить из того, что бюджетирование — это вариант сметного планирования, становится очевидным, что сметное планирование и отдельные его элементы применялись организациями и в дорыночном периоде их развития. Отсюда следует, что новые подходы к использованию бюджетирования в качестве экономического инструмента планирования развития организации должны лежать в плоскости разработки новых технологий его практического применения.*

*Ключевые слова: планирование, бюджетирование, рыночные механизмы, инструменты регулирования, эффективность управления, глобализация экономики, интегрированные структуры, система контроллинга.*

UDC 658.5

*B. G. Preobrazhenskiy,  
V. V. Syroizhko,  
M. V. Glushkova*

## THE TECHNOLOGY OF BUDGETING AS A BASIS FOR IMPROVEMENT PLANNING DEVELOPMENT OF THE ORGANIZATION

*Abstract: development of modern mechanisms of managing demanded from subjects of domestic economy of search of new instruments of regulation of their activity and development. Fully it is possible to refer budgeting to number of such tools, focusing attention that «novelty» of this economic tool for domestic practice is relative.*

*If to recognize that budgeting is an option of budget planning becomes obvious that budget planning and its separate elements were applied by the organizations and in the pre-market period of their development. From this it follows that new approaches to use of budgeting as the economic instrument of planning of development of the organization have to lie in the plane of development of new technologies of its practical application.*

*Keywords: planning, budgeting, market mechanisms, management tools, management efficiency, economic globalization, integrated structures, controlling system.*

### **Введение**

В последние годы в практике деятельности отечественных организаций бюджетирование получило достаточно широкое применение, что диктуется осознанной необходимостью повышать эффективность управления ресурсами, затратами и результатами.

Кроме того, в экономике возникли новые факторы, обуславливающие возрастание роли бюджетирования как экономического инструмента, используемого для актуализации планирования деятельности организации с учетом стратегических ориентиров ее развития.

Очевидно, что организации стали испытывать потребность в новых формах пла-

нирования своего развития, а само планирование потребовало большего научного обоснования направлений и видов деятельности, источников финансирования, технологических ресурсов [5, С. 94].

Такой новой формой планирования выступает бюджетирование, в силу специфики своего содержания позволяющее максимально полно учесть при оперативном планировании возможные риски, спрогнозировать на ближайшую перспективу различные сценарии развития экономической ситуации и, самое главное, провести научное обоснование необходимых финансовых ресурсов для реализации целей и задач организации с конкретизацией источников их получения.

### **Характеристика факторов, обуславливающих возрастание роли бюджетирования в современных экономических условиях**

Существенным по значению фактором, обуславливающим возрастание роли бюджетирования, является *рост масштабов бизнеса, количества хозяйствующих субъектов и числа взаимосвязей между ними*.

Масштабность бизнеса и быстрый процесс накопления капитала привели к усложнению организационной структуры многих организаций и возникновению новых взаимоотношений организации как с внешней средой, так и внутри организации между ее подразделениями. Глобализация экономики и обострение конкурентной борьбы на рынках всех видов (сырьевых, товарных, ресурсных, информационных, технологических и т. д.) привели к формированию и быстрому развитию крупных интегрированных структур корпоративного бизнеса. В свою очередь, это обусловило появление дополнительных рисков для малых предприятий, связанных с реальной угрозой их вытеснения с рынка, ликвидацией вследствие слияний и поглощений [7, С. 193].

Еще одним фактором возрастания роли бюджетирования при рыночном саморегулировании развития организации, на наш взгляд, является *волатильность внешней среды, требующая оперативного изменения системы планов организации*.

Динамика рыночной конъюнктуры, появление новых технологий производства

и реализации товаров (работ, услуг), информатизация бизнеса, возникновение виртуальных (электронных) форм торговли, нестабильность конкурентной среды и т. п. требуют адекватного, мобильного изменения системы планов организации и их постоянной корректировки. В случае отсутствия таких корректировок организация утратит конкурентоспособность не только в стратегической, но и в тактической перспективе.

Отсюда следует, что даже один хозяйственный цикл организации, в пределах одного календарного года, может подвергнуться существенному влиянию факторов внешней среды и поэтому при принятии решений об изменении параметров деятельности организации необходимо использовать такие экономические инструменты рыночного саморегулирования развития, которые позволят организации проводить оперативную корректировку системы планов.

Бюджетирование, применяемое в основном в оперативном планировании деятельности организации, с этой точки зрения является наиболее подходящим инструментом, чем и обуславливается повышение его роли [1, С. 1122].

*Изменение роли работников в планировании развития организации* выделено в качестве фактора возрастания роли бюджетирования, исходя из следующих соображений.

Современный период развития российской экономики, как известно, характеризуется усилением социальных факторов управления, трансформацией отношения к работнику от «средства экономического роста» к «цели экономического роста». Развитие предпринимательской инициативы, характерное для большинства населения современной России, усилило экономическую активность работников, которым уже недостаточно просто получать и выполнять определенный объем трудовых заданий, необходимо участвовать в формировании и распределении доходов и прибылей организации, ее собственности и т. д.

Как следствие, у работников возрастает ответственность за деятельность организации, реализовать которую реально они могут при участии в процессе разработки и реализации бюджета того структурного подразделения, работниками которого яв-

ляются. При этом работники получают возможность для проявления творческой инициативы не только при планировании деятельности организации, но и в процессе выполнения принятых с их участием планов, что формирует у них мотивацию на постоянное повышение своих профессиональных знаний, умений и навыков.

Кроме того, проявление этого фактора сопровождается повышением степени автономии и самостоятельности структурных подразделений.

Возрастание роли бюджетирования определяется также наличием объективных предпосылок для *широкого использования, обусловленных преимуществами самого бюджетирования* [2, С. 54].

С точки зрения использования бюджетирования для саморегулирования развития организации:

— бюджетирование позволяет контролировать сложившуюся в организации экономическую ситуацию в оперативном режиме;

— бюджетирование позволяет повысить эффективность распределения и использования ресурсов организации;

— бюджетирование создает объективную информационную основу для принятия управленческих решений по результатам анализа и оценки сложившейся экономической ситуации как в целом по организации, так и по ее структурным подразделениям (центрам ответственности);

— бюджетирование выступает в качестве координирующего экономического инструмента, обеспечивающего взаимодействие всех структурных подразделений организации в целях ее стратегического развития.

Таким образом, осознание этих и других преимуществ бюджетирования становится неизбежным следствием для расширения масштабов его использования в практике деятельности организаций отечественной экономики.

Для доказательства этого утверждения можно выделить и такой фактор, как *интегрированный характер функций бюджетирования*, проявляющийся, в частности, в том, что само бюджетирование в силу возрастания значимости присущей ему контрольной функции становится неотъемлемым элементом системы контроллинга и позволяет обеспечивать единство анали-

за, прогнозирования и контроля в направлениях: контроля исполнения планов по организации в целом и по отдельным бюджетным центрам (центрам ответственности); персонификации контрольных показателей за конкретными работниками; сочетания текущего и итогового контроля (в конце планового периода, в течение планового периода) для оперативного реагирования на возникающие отклонения; определения причин и виновников отклонений; обеспечения релевантности восприятия отчетов об исполнении бюджетов [7, С. 196].

Следующий фактор, обуславливающий возрастание роли бюджетирования как экономического инструмента планирования развития организации, связан с *возможностью моделирования процедуры бюджетирования*.

Заметим, что этот фактор исследовался в работах многих теоретиков бюджетирования. В качестве примера можно привести точку зрения Алексеевой А. И., Васильева Ю. В., Малеева А. В., Ушвицкого Л. И., рассматривающих возможность моделирования в рамках «плоскостного и венчурного (рискового) менеджмента» и выделяющих в качестве приоритетной модели «матричную форму организации и назначение менеджера, ответственного за проект, общие бюджетные программы модели (в том числе компьютерные) экономической организации».

Сторонником использования моделирования при бюджетировании является также Щиборщ К. В., рассматривающий предприятие с позиций системного подхода и отмечающий, что «системный подход в бюджетировании предполагает объект бюджетирования (предприятие) как целостную модель, состоящую из ограниченного числа параметров (бюджетных показателей). Таким образом, составление сводного бюджета на текущий период есть не что иное, как моделирование, где в качестве исходных берутся параметры состояния предприятия на начало бюджетного периода» [8, С. 38].

Мы также считаем, что бюджетирование поддается моделированию, но в отличие от изложенных точек зрения нам представляется, что моделирование должно лежать в плоскости разработки целостной технологии бюджетирования, объясняющей его

необходимость, процедуру осуществления и ожидаемые последствия от использования.

*Возможность использования современных информационных технологий при бюджетировании* выступает самостоятельным фактором возрастания его роли как экономического инструмента рыночного саморегулирования развития организации.

Эта возможность обуславливается преимуществами, предоставляемыми современными информационными технологиями при осуществлении бюджетирования, которые мы подразделяем на преимущества общего и частного порядка. Так, к числу общих преимуществ можно отнести повышение быстродействия при работе с большими массивами информации; повышение точности и снижение учетных ошибок при сборе и систематизации данных; создание системы бюджетирования на программных носителях информации.

Не менее важными для бюджетирования являются частные преимущества, предоставляемые современными информационными технологиями, в частности [3, С. 86]:

- возможность создания единого информационного пространства, основанного на стандартизации данных оперативного и бухгалтерского учета, в виде единой базы данных организации на основе единой информационной сети;

- возможность многомерной кодификации учетных данных, например, с точки зрения экономического содержания, корреляции с масштабом деятельности, плановых бюджетов затрат, принадлежности к центру ответственности, вида деятельности как генератора данного элемента затрат, принадлежности к производству (сбыту) отдельных видов продукции (товаров, работ, услуг) и т. д.;

- возможность создания единой сквозной системы оперативного контроля, основанной на использовании единой информационной сети и базы данных и на различных режимах доступа для разных пользователей информации в зависимости от уровня в управленческой иерархии;

- возможность автоматизации процесса аналитической обработки информации как при стратегическом планировании (СVP-анализ, основанный на моделировании и др.), так и при оперативном управ-

лении (синхронизации стадий снабжения, производства и сбыта на базе моделей ЕОQ, ЕPR, расчет эффективности специальных управленческих решений и пр.).

Реализация перечисленных преимуществ определяется степенью использования при бюджетировании специальных продуктов, например, таких как:

- локальные программные продукты («Платинум», «Бипекс», «Скала» и т. д.), агрегирующих управленческие модули — бухгалтерию, запасы, движение основных средств, финансы и т. д.;

- стандартные пакеты полной функциональности (R/3, BAAN 1Y, Oracle Applications и др.), обеспечивающих централизованный контроль и управление как на уровне высшего менеджмента организации, так и на уровнях логистики, производства и т. д., позволяющих вести бухгалтерский учет в разных планах счетов для формирования отчетности по международным стандартам GAAP;

- специальные информационные технологии, созданные на базе моделей ЕОQ и ЕPR, MRP-модели, предназначенной для планирования потребностей в материалах и MRP II-модели — для планирования производственных ресурсов и т. д.

Еще одним фактором возрастания роли бюджетирования авторами определено *отсутствие законодательного и нормативного регламентирования процедуры бюджетирования*, что активизирует процесс разработки бюджетов с точки зрения отсутствия дополнительных административных барьеров, устанавливающих регламенты планирования деятельности организации.

Свобода экономического развития, представляемая рыночным механизмом, характеризуется отказом от унифицированных форм планирования деятельности хозяйствующих субъектов, представлением им права самостоятельного выбора видов, форм, процедур планирования. Поэтому установление законодательных и нормативных регламентов для процедуры бюджетирования неизбежно вступило бы в противоречие с действующими механизмами рынка [4, С. 45].

Кроме того, каждая организация в условиях их широкого отраслевого и видового разнообразия несет полную, автономную от государства ответственность за результа-

ты своего бизнеса, специфика которого находит отражение в системе разрабатываемых бюджетов [6, С. 274].

Таким образом, поскольку форматы и формы бюджетов, регламент их разработки, утверждения, исполнения и контроля утверждается руководством организации при отсутствии нормативно установленных стандартов для этих стадий бюджетирования, его роль как экономического инструмента рыночного саморегулирования развития организации возрастает.

Все ранее охарактеризованные факторы можно отнести к факторам позитивно-го влияния на развитие бюджетирования.

Однако следует признать, что ограничивающим фактором для использования бюджетирования не только в деятельности крупных и средних организаций (что является для них традиционным), но и малых, количество которых за годы рыночных преобразований существенно возросло, выступает отсутствие единства подходов к формированию технологии бюджетирования.

### **Этапы разработки технологии бюджетирования**

Как правило, исследователи [8, 7, 4, 3, 2, 1 и др.] основное внимание уделяют процессу разработки операционных, финансовых, инвестиционных и т. п. бюджетов, на основе которых дают рекомендации по составлению сводного бюджета. Но при этом не учитываются организационные аспекты бюджетирования, которые, на наш взгляд, могут существенно усложнить процедуру его использования в процессе рыночного саморегулирования развития организации, если не будут приведены к единому алгоритму действий по организации процесса бюджетирования.

Обеспечить создание такого алгоритма, по нашему мнению, возможно на основе разработки технологии бюджетирования, схема которой представлена на рисунке.

*В качестве первого этапа* предлагаемой авторами технологии бюджетирования выделена формулировка цели разработки и задач использования технологии бюджетирования. Представляется, что цель разработки технологии может быть сведена к созданию методического инструмента, обеспечивающего системность и комплексность реализации процедуры бюджетиро-

вания для повышения эффективности его использования в процессе совершенствования механизма саморегулирования развития организации.

Реализация этой цели требует конкретизации задач предполагаемого использования технологии, в качестве которых мы определяем следующие:

- разработка системы бюджетов организации, уточняющих источники финансового обеспечения и их расходование по видам и направлениям деятельности организации;

- оценка будущих неопределенностей и разработка превентивных мер, предотвращающих проявление проблем;

- определение потребности в капитале и оптимизация его структуры с точки зрения источников привлечения средств;

- обеспечение в контексте поддержки доверия инвесторов ожидаемой ими прибыли от инвестирования средств за счет эффективного управления организацией;

- информирование заинтересованных органов и общественности об экономическом состоянии организации с учетом требований соблюдения конфиденциальности информации;

- информирование структурных подразделений и работников о стратегических целях и задачах организации, перспективных направлениях деятельности;

- осуществление контроля за выполнением базовых для организации показателей, характеризующих результаты деятельности, количественная оценка незапланированных отклонений и корректировка параметров развития, установление ограничений по допустимым расходам;

- постоянное системное совершенствование экономического механизма организации;

- разграничение функций бюджетирования и управления с учетом того, что бюджетирование как процесс планирования предшествует управлению;

- оценка сильных и слабых сторон организации, ключевых факторов ее успеха, возможных внешних угроз, которые могут повлиять на объем производства (реализации) и занимаемую организацией долю на рынке;

- прогнозирование возможных рисков с целью разработки мер реагирования по максимизации прибыли или минимизации убытков в процессе адаптации к изменениям внешней среды.



Рис. Этапы разработки технологии бюджетирования

Для реализации этих задач представляется необходимым проведение конкретизации субъектов и объектов бюджетирования, их функций, выполняемых в этом процессе, что составляет *содержание второго этапа предлагаемой технологии*. Этот аспект бюджетирования детально изложен в нашей работе [7], здесь мы раскроем наиболее общие его положения.

Не требует доказательств, что современное бюджетирование невозможно без наличия адекватной организационной структуры. Составление бюджетов требует наличия подразделений с релевантными функциями и полномочиями. В небольших органи-

зациях обычно проект сводного бюджета составляется бухгалтерией и утверждается руководителем, в средних и крупных — утверждается правлением, а составляется планово-аналитическим (планово-экономическим) отделом, подчиненным первому заместителю руководителя по экономике.

Мы полагаем, что в организационной структуре процесса бюджетирования следует различать его субъекты (подразделения, участвующие в разработке сводного бюджета) и объекты (подразделения, которыми составляется сводный бюджет и которые ответственны за выполнение этого бюджета). В данном случае субъектами бюджетирова-

ния будет выступать аппарат управления организации, однако необходимо отметить, что в чистом виде субъекты бюджетирования на практике не встречаются, так как любое подразделение организации ответственно за выполнение того или иного бюджетного задания.

Поэтому под субъектами бюджетирования понимаем службы, которые рассматривают, корректируют и представляют на утверждение первому заместителю по экономике бюджетные показатели объектов планирования: планово-экономический отдел, отдел труда и заработной платы, отдел маркетинга и сбыта, отдел капитального строительства, финансово-аналитический отдел и др.

Особое место среди субъектов бюджетирования мы отводим бухгалтерии организации. Если в небольших организациях бухгалтерия является главным плановым органом, то по мере роста масштабов деятельности бухгалтерия становится основным, императивным информационным центром организации по плановым и фактическим показателям сводного бюджета. Это означает, что бухгалтерия непосредственно не занимается аналитической работой по составлению сводного бюджета, однако ведет учетную деятельность по сводным показателям бюджетного плана и показателям его исполнения, а все плановые службы аппарата управления при разработке бюджетных показателей опираются на учетную информацию, предоставляемую бухгалтерией.

Следует подчеркнуть, что в разных вариантах организационной структуры одни и те же подразделения могут быть как субъектами, так и объектами бюджетирования в зависимости от их подчиненности. Так, иногда ряд управленческих служб находится в прямом (линейном) подчинении заместителей генерального директора, курирующих производственные подразделения — объекты бюджетирования. В частности, планово-экономический отдел может подчиняться заместителю по производству, отдел маркетинга и сбыта — коммерческому директору, отдел капитального строительства — заместителю по инвестициям и т. д. В этом случае данные службы уже не являются частью аппарата управления и теряют статус субъекта бюджетирования, поскольку

такие субъекты являются организационно обособленными от руководителей тех подразделений, чью деятельность они планируют и контролируют.

При другом варианте организационной структуры функциональные службы, задействованные в процессе составления сводного бюджета, подчинены первому заместителю генерального директора по экономике, то есть входят в аппарат управления, а структурные подразделения — объекты бюджетирования — находятся в двойном подчинении:

— в линейном (прямом) подчинении соответствующих заместителей генерального директора, отвечающих за исполнение бюджетных заданий по различным сегментам деятельности организации;

— в функциональном подчинении отдельных управленческих служб, то есть несут ответственность перед этими службами не по всему спектру своей деятельности, а в строгих рамках планирования, мониторинга (контроля) и анализа исполнения очередного бюджета. Например, коммерческий директор может быть подчинен начальнику отдела маркетинга и сбыта, хотя управленческий статус первого, как правило, несоизмеримо выше, чем второго.

Мы полагаем, что окончательный вариант сводного бюджета, представляемый на утверждение сначала первому заместителю по экономике, а затем генеральному директору организации и правлению, должен составлять планово-аналитический отдел при первом заместителе по экономике. Здесь уместно отметить одно немаловажное обстоятельство. В процессе корректировки сводного бюджета на величину первичного финансового дефицита три функциональные ключевые службы (планово-экономический, финансово-аналитический отделы и отдел капитального строительства) могут не прийти к согласованному решению. В этом случае целесообразно привлекать в роли арбитра первого заместителя по экономике, аналитические расчеты для которого будут проводиться планово-аналитическим отделом.

Таким образом, в зависимости от устава и внутренних нормативных актов организации окончательное решение об утверждении сводного бюджета могут принимать: правление; генеральный директор; совет

директоров; общее собрание акционеров (последнее, как правило, относится к долгосрочному «бюджету развития»).

По нашему мнению, для конкретизации субъектов и объектов бюджетирования в каждой отдельной организации должен разрабатываться регламент составления сводного бюджета на основе внутренних нормативных документов — Положения о бюджетировании, положений о структурных подразделениях и должностных инструкциях их руководителей и специалистов.

*Третьим этапом технологии бюджетирования* является определение альтернативных вариантов распределения ответственности участников процесса бюджетирования.

Предваряя рассмотрение содержания этого этапа, еще раз подчеркнем, что одним из факторов, обуславливающих возрастание роли бюджетирования в саморегулировании организации, является рост масштабов бизнеса, количества хозяйствующих субъектов и числа взаимосвязей между ними. Проявление этого фактора вызывает децентрализацию не только системы управления организациями, но и степени ответственности участников процесса бюджетирования.

Наибольшей централизации соответствует формат «стратегическое планирование», когда центром (то есть организацией) осуществляется долгосрочное и краткосрочное планирование всей деятельности дочерних компаний и дивизионов (то есть структурных подразделений), участвующих в подготовке оперативных бюджетов организации. Функции организации, распределения ресурсов и контроля, а также инновации осуществляются высшим менеджментом организации.

В противоположность этому, в формате «финансовый контроль» осуществляется полностью децентрализованное управление, когда высший менеджмент организации утверждает или отклоняет стратегические планы структурных подразделений, а также производит распределение финансовых ресурсов между ними и контролирует их деятельность на основании значений финансовых показателей.

Формат «стратегический контроль» является промежуточным вариантом, при

выборе которого вопросы стратегического планирования и контроля относятся к компетенции высшего менеджмента организации, а оперативного — ее структурных подразделений.

Мы полагаем, что выбор формата управления при бюджетировании, на основе которого можно определить альтернативный вариант распределения ответственности участников процесса бюджетирования, должен определяться существующей организационной структурой, составом структурных подразделений и сформированных центров ответственности, а также сложившимся механизмом их взаимодействия.

Таким образом, конкретизация функций структурных подразделений организации при бюджетировании и распределение ответственности между ними, на наш взгляд, позволит осуществлять координацию и формализацию ответственности, взаимодействия и коммуникации подразделений, устранить дублирование функций, проверить соответствие контента их деятельности поставленным в стратегии задачам и предотвратить возможные конфликты их интересов.

Логичным следствием конкретизации субъектов, объектов бюджетирования, их функций и ответственности, по нашему мнению, является *выделение и обоснование центров ответственности (четвертый этап технологии)*.

В процессе исследования авторами выявлено, что на практике обычно выделяют четыре центра ответственности (по доходам, расходам, прибыли, инвестициям), что соответствует общепринятым методическим рекомендациям по разработке финансовой политики организации. Разделение ответственности при этом происходит следующим образом: в центре ответственности по доходам сконцентрированы функции управления коммерческой и сбытовой деятельностью; по расходам — управление производством, техническим обеспечением и ремонтом; по прибыли — управления экономикой и финансами; по инвестициям — управления техническим развитием и персоналом.

С позиций финансового аспекта бюджетирования такое выделение центров ответственности, на наш взгляд, является оправданным, хотя следует отметить дискуссии



онность отнесения управления персоналом к функциям центра ответственности по инвестициям: персонал не в меньшей мере задействован в формировании доходов, расходов, прибыли.

Но с позиций организационно-экономического аспекта бюджетирования очевидно, что приведенный пример выделения центров ответственности не раскрывает роль структурных подразделений организации в формировании конечных результатов деятельности и, что особенно важно с точки зрения использования бюджетирования как инструмента рыночного саморегулирования развития организации, — роль этих подразделений в будущем развитии организации.

В связи с этим нам представляется, что центры ответственности при организации бюджетирования должны выделяться, исходя из разделения структурных подразделений по степени затратности (прибыльности) их деятельности, определяемой содержанием выполняемых функций. В частности, мы рекомендуем выделить следующие центры ответственности:

— центр прибыли — в его состав могут входить структурные подразделения, непосредственно участвующие в формировании прибыли, например, коммерческие службы, отделы сбыта и др.;

— центр затрат — структурные подразделения, деятельность которых связана непосредственно с производством продукции (товаров, работ, услуг) (в случае, если функция сбыта передана самостоятельному структурному подразделению), с организацией сервисного обслуживания, выполнением ремонтных, технических и т. п. работ;

— центр развития — в его состав могут входить подразделения, деятельность которых связана с инновациями, разработкой новых технологий, нововведений, новшеств, требующих значительных по размеру затрат, окупаемость которых отложена на перспективу, но без деятельности которых невозможно обеспечить стратегическое развитие организации;

— центр учета и отчетности — в состав этого центра будут входить планово-аналитические службы, бухгалтерия, отделы информационного обеспечения деятельности организации и т. п., непосредствен-

но не участвующие в формировании прибыли, но без функционирования которых в принципе невозможна деятельность организации [6].

*Следующим (пятым) этапом* предлагаемой технологии бюджетирования является формирование общих требований к разрабатываемым бюджетам. В частности, к числу таких требований мы относим следующие:

— бюджетные процедуры должны быть неотъемлемой частью стратегического планирования развития организации;

— в рамках бюджетного процесса время, расходуемое на сбор, обработку и обобщение информации, должно стремиться к минимуму, а время, расходуемое на подготовку информации для целей принятия управленческих решений, напротив, к максимуму (в пределах временных ограничений);

— согласование основных показателей бюджета должно выступать предварительной стадией для разработки детализированных бюджетов;

— в организации должна быть сформирована внутрикорпоративная «бюджетная сеть», обеспечена консолидация бюджетов всех структурных подразделений (центров ответственности) с открытым доступом к ней заинтересованных лиц — участников процесса бюджетирования;

— бюджетирование должно иметь системный, постоянный характер, основываться на существенных для организации пороговых значениях параметров ее развития, формировать базу данных для целей оперативной подготовки финансовой отчетности;

— система бюджетов организации должна в полной мере отражать внутриорганизационные хозяйственные операции и предоставлять руководителям структурных подразделений возможность осуществления финансового контроля;

— любой бюджет организации должен рассматриваться и использоваться как инструмент, поддерживающий принятие управленческих решений [6].

*Шестой и седьмой этапы* предлагаемой технологии предполагают построение блок-схемы формирования сводного бюджета и разработку операционных, финансовых и инвестиционного бюджетов.

Заметим, что построение блок-схемы формирования сводного бюджета организации, как и разработка операционных бюджетов, логически встраиваются в технологию бюджетирования и представляют собой основные структурные элементы технологии как целостной процедуры бюджетирования.

Наряду с разработкой основных (операционных, финансовых, инвестиционного) бюджетов считаем целесообразной *подготовку вспомогательных бюджетов (восьмой этап технологии)*.

В данном случае имеются в виду план поступления и возврата кредитных ресурсов и различные платежные календари. План поступления и возврата кредитных ресурсов (кредитный план) должен содержать четкое указание источников поступления заемных средств (кредитов, займов), их объемов, продолжительности использования, сроков погашения, сумм подлежащих уплате процентов, а также распределенных по периодам объемов возврата средств.

Разработка платежного календаря основывается на соответствующем методе. Платежный календарь представляет собой план рациональной организации денежных потоков в краткосрочной перспективе, позволяющий свести прогнозные варианты плана поступлений и расходования денежных средств к реальному заданию по формированию денежных потоков в рамках бюджетного периода, как правило, месяца или квартала.

Считаем также целесообразным разрабатывать платежные календари в зависимости от вида деятельности организации, или в разрезе центров ответственности. Например, вариантами платежных календарей могут выступать следующие:

— по операционной деятельности: налоговый платежный календарь; календарь инкассации дебиторской задолженности; календарь обслуживания кредитов; календарь выплаты заработной платы; календарь пополнения производственных запасов и т. д.;

— по инвестиционной деятельности: календарь реализации программы капитальных затрат; календарь получения долгосрочных кредитов и т. д.;

— по финансовой деятельности: календарь выплаты дивидендов; календарь эмиссии акций и т. д.

После разработки основных и вспомогательных бюджетов следует приступать к *составлению сводного бюджета (девятый этап технологии)*, в соответствии с блок-схемой его формирования (шестой этап). Заметим, что сводный бюджет должен отвечать требованию сбалансированности, то есть:

— обеспечивать положительные плановые финансовые результаты как по реализации отдельных видов продукции, так и для организации в целом;

— поддерживать значения показателей текущего финансового состояния (ликвидности) на приемлемом уровне, то есть обеспечивать достаточные гарантии сохранения платежеспособности организации в течение бюджетного периода.

Процедура составления сводного бюджета организации сводится к процессу формирования финансовых показателей ее деятельности, оформленных в основные операционные и бюджетные документы. Так, в частности, «на выходе» проект сводного бюджета включает в себя: прогнозный отчет о финансовых результатах с расшифровками в виде отдельных бюджетных форм по продажам, выпуску, себестоимости; проект инвестиционного бюджета и прогнозный баланс движения внеоборотных активов; проект бюджета движения денежных средств; прогнозный динамический баланс организации за бюджетный период; прогнозный отчет об изменении финансового состояния [8, С. 110].

Как известно, одним из общепризнанных постулатов бюджетирования является то, что этот процесс неэффективен без обратной связи, то есть анализа произошедших в экономическом состоянии организации изменений и текущей корректировки бюджетов по мере поступления сигналов об этих изменениях.

Организация такой обратной связи является одной из задач контроллинга и реализуется в процессе контроля исполнения бюджетов, выделенного в качестве самостоятельного этапа (*десятого*) *технологии бюджетирования* для придания ей завершенного характера. Контроль исполнения бюджетов является своеобразным мониторингом финансового состояния организации и может быть реализован на основе следующих подходов:

— простого анализа отклонений, ориентированного на корректировку последующих планов (путем сопоставления бюджетных показателей и их фактических значений);

— анализа отклонений, ориентированного на последующие управленческие решения (путем детального факторного анализа влияния различных отклонений параметров деятельности на денежный поток);

— стратегического анализа отклонений, не предполагающего какую-либо вычислительную процедуру, но позволяющего дать вербальную оценку релевантности (соответствия) параметров деятельности организации целям и задачам реализуемой ею стратегии;

— анализа отклонений в условиях неопределенности (путем выделения интервальных значений контролируемых параметров и оценки «попадания» в них оцениваемого параметра).

Завершающим элементом предлагаемой нами технологии бюджетирования является ее внедрение. Представляется, что на этом этапе следует выполнить определенную последовательность действий, создающих условия для эффективного использования технологии, в частности:

— провести разъяснительную работу среди руководителей структурных подразделений (центров ответственности), специалистов, выполняющих отдельные функции бюджетирования, о целях и задачах технологии для обеспечения максимального содействия ее внедрению;

— проанализировать существующую внутреннюю и внешнюю документацию организации, ее организационную структуру, уровень и содержание взаимодействия подразделений, используемые механизмы управленческого учета для выявления потенциально возможных проблем внедрения технологии, связанных с информационным, субъектным и объектным аспектами ее внедрения;

— провести частичную реорганизацию структурных подразделений организации для устранения дублирования функций при бюджетировании;

— проанализировать действующие в организации внутренние стандарты, регулирующие деятельность, для проведения корректировки их контента в части соот-

ветствия внедряемой технологии бюджетирования;

— создать информационную компьютерную базу для бюджетирования, предусматривающую разработку новых отчетов по структурным подразделениям, приближенным к специфике деятельности организации;

— разработать или приобрести соответствующее программное обеспечение и провести его установку на внутренней сети организации;

— организовать подготовку и обучение персонала для работы с новой технологией бюджетирования.

### Заключение

Изложенная технология бюджетирования, по нашему мнению, может выступать в качестве одного из методических инструментов, обеспечивающих оптимизацию процесса разработки системы бюджетов организации в целях совершенствования рыночного саморегулирования ее развития.

Практическая ценность технологии, на наш взгляд, определяется тем, что ее можно использовать в системе контроллинга деятельности организации, направленной на реализацию концепции совершенствования экономических инструментов саморегулирования организации.

### ЛИТЕРАТУРА

1. *Абдуллаева А. С.* Модель трансформации системы традиционного бюджетирования в систему продвинутого бюджетирования / А. С. Абдуллаева // Экономика и предпринимательство. — 2018. — № 3 (92). — С. 1122—1125.

2. *Адамов Н. А.* Бюджетирование в коммерческой организации : краткое руководство / Н. А. Адамов, А. А. Тилов. — СПб. : Питер, 2007. — 144 с.

3. *Григорьев О. В.* Комплексный подход к созданию системы бюджетирования на предприятии / О. В. Григорьев // Российское предпринимательство. — 2009. — № 12-2. — С. 68—75.

4. *Коршунов Д. В.* К вопросу о бюджетировании как эффективной технологии управления / Д. В. Коршунов // Микроэкономика. — 2011. — № 1. — С. 45—51.

5. Круць Е. Ю. Необходимость перехода от планирования деятельности предприятия к бюджетированию / Е. Ю. Круць // Научные труды SWorld. — 2015. — Т. 17. № 1 (38). — С. 94—103.

6. Петрова Е. С. Современные подходы к бюджетированию / Е. С. Петрова // Экономика и управление: новые вызовы и перспективы. — 2012. — № 3. — С. 274—276.

7. Преображенский Б. Г. Механизмы рыночного саморегулирования деятельности организаций в современных экономических условиях : монография / Б. Г. Преображенский, В. В. Сыроижко, М. В. Глушкова. — М. : Издательство «Научная книга», 2018. — 418 с.

8. Щиборщ Н. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / Н. В. Щиборщ. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Дело и Сервис. — 2005. — 592 с.

9. Campbell A. Corporate-level strategy: creating value in the multibusiness company / A. Campbell, M. Goold and M. Alexander. — NY : Wiley, 1994. — 450 p.

10. Campbell A. Strategies and styles revisited strategic planning and financial control, Long Range Planning / A. Campbell, M. Goold and K. Luchs. — 1993. — Vol. 26, № 5. — P. 49—60.

*Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (Воронежский филиал)*

*Преображенский Б. Г., доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономики, финансов и менеджмента*

*E-mail: kafec@bk.ru*

*Тел.: 8 (473) 247-74-05*

*Сыроижко В. В., доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры экономики, финансов и менеджмента*

*E-mail: val.siroizhko2012@yandex.ru*

*Тел.: 8-910-744-36-61*

*Глушкова М. В., магистр*

*E-mail: kafec@bk.ru*

*Тел.: 8 (473) 247-72-90*