Траченко, Марина Борисовна. Бюджетирование в системе управления финансами : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.10 / Траченко Марина Борисовна; [Место защиты: ГОУВПО "Государственный университет управления"].- Москва, 2012.- 525 с.: ил. РГБ ОД, 71 13-8/181

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Теоретико-методологические аспекты бюджетирования в системе управления централизованными и децентрализованными финансами 15**

1.1. Сущность и генезис финансовой категории "бюджетирование" в системе управления финансами 15

1.2. Функции и принципы бюджетирования 32

1.3. Концептуальные основы бюджетирования, интегрированного со стратегией, в системе финансового менеджмента 54

1.4. Методология бюджетирования в системе управления финансами 70

**Глава 2. Анализ практического опыта бюджетирования в системе управления финансами макро- и микроуровня 93**

2.1. Анализ зарубежного опыта бюджетирования, ориентированного на результат, в системе централизованных финансов 93

2.2. Оценка практики внедрения бюджетирования, ориентированного на результат, в субъектах и муниципалитетах Российской Федерации 103

2.3. Анализ проблем внедрения и развития бюджетирования на предприятиях и в группах компаний РФ 131

**Глава 3. Бюджетирование в системе управления централизованными финансами 151**

3.1. Теоретико-методологические аспекты бюджетирования, ориентированного на результат, в управлении государственными и муниципальными финансами 151

3.2. Модель социально-ориентированной системы бюджетирования ЖКХ муниципалитета 173 CLASS Глава 4. **Методология бюджетирования на предприятиях производственной сферы и в группах компаний** 193 CLASS

4.1. Решение актуальных проблем построения финансовой структуры и бюджетной модели производственной компании 193

4.2. Развитие методологии бюджетирования холдинговой структуры, создаваемой при акционировании 209

4.3. Инструментарий управления денежным потоком в системе бюджетирования групп компаний 227

**Глава 5. Концептуальные и методологические основы процессно-ориентированного и проектно-ориентированного бюджетирования 247**

5.1. Теоретические основы процессно-ориентированного и проектно-ориентированного бюджетирования 247

5.2. Формирование финансовой структуры в компаниях с проектно-ориентированным бизнесом 265

5.3. Методические подходы к разработке бюджетной модели при постановке проектно-ориентированного бюджетирования 282

Заключение 300

Список литературы

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. В условиях нестабильности мировой экономики и ресурсных ограничений особое значение приобретает информация для принятия своевременных и эффективных решений, возможность на стадии планирования проводить сценарные расчеты и осуществлять превентивный контроль расходов, их соответствия целям и задачам, поставленным собственниками предприятий и органами власти всех уровней. Бюджетирование, ориентированное на результат, в сфере централизованных финансов и бюджетирование в системе управления финансами коммерческих предприятий позволяет решать многогранные задачи управления финансами, концентрировать финансирование на приоритетных направлениях, достижении поставленных целей и получении запланированных результатов.

Современные представления о бюджетировании, ориентированном на результат, берут начало в концепции Программно -целевого планирования, активно развивавшейся в шестидесятые-восьмидесятые годы XX века в СССР, и системе PPBS (Планирование - Программирование - Бюджетирование), разработанной в США в конце пятидесятых - начале шестидесятых годов для оптимизации распределения ресурсов в рамках бюджетных ограничений. В дальнейшем бюджетирование, ориентированное на результат, непрерывно развивалось и было внедрено в большинстве стран Организации экономического сотрудничества и развития, среди которых Австралия, Великобритания, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, США, Швеция и другие. В России, начиная с 2003 г., в Бюджетных посланиях прослеживается линия на совершенствование бюджетной политики на основе среднесрочного бюджетного планирования, внедрения программно-целевых методов и бюджетирования, ориентированного на результат. В Программе Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года отмечено поэтапное внедрение «инструментов бюджетирования, ориентированного на результаты (приоритетных национальных проектов, докладов о результатах и основных направлениях деятельности, ведомственных целевых программ, обоснований бюджетных ассигнований, государственных (муниципальных) заданий, проектов по реализации Основных направлений деятельности Правительства Российской Федерации)». В Бюджетном послании Президента России о бюджетной политике в 2012-2014 годах поставлена задача «начать полномасштабное внедрение с 2012 года программно -целевого принципа организации деятельности органов исполнительной власти и, соответственно, программных бюджетов на всех уровнях управления», ориентировать бюджетные расходы не на содержание сети учреждений, а на обеспечение результативности их деятельности. Наиболее важной задачей бюджетной реформы в России является переход от управления бюджетными затратами к управлению результатами для максимально эффективного использования бюджетных ресурсов. Значительные резервы развития бюджетирования, ориентированного на результат, связаны с обобщением, научным осмыслением и разработкой инструментария, отражающего опыт использования бюджетирования в управлении финансами предприятий и групп компаний.

Бюджетирование в коммерческих структурах развивалось параллельно: в середине прошлого века начались массовые внедрения в развитых странах, а в конце ХХ века по этому пути пошли и российские предприятия. На протяжении нескольких десятилетий бюджетирование обогащалось новым инструментарием, адаптировалось для решения актуальных задач повышения конкурентоспособности, выявления резервов сокращения издержек, увеличения инвестиционной привлекательности. На современном этапе продолжается дальнейшее развитие бюджетирования на предприятиях и в группах компаний Российской Федерации, в связи с чем актуальны исследования, направленные на решение проблем управления денежным потоком в группах компаний, разработки методологии бюджетирования холдинговых структур, создаваемых при акционировании государственной собственности, совершенствования методологии бюджетирования предприятий с проектно-ориентированным бизнесом и ряда других задач.

Развитие теории и методологии бюджетирования в управлении централизованными финансами происходит достаточно обособленно от бюджетирования в коммерческих структурах, равно как и совершенствование бюджетирования на предприятиях и в группах компаний недостаточно связано с лучшей практикой бюджетирования, ориентированного на результат. Востребованность бюджетирования в управлении финансами предприятий, групп компаний, муниципалитетов, субъектов и государства в сочетании с изолированностью развития теории и методологии бюджетирования в централизованных и децентрализованных финансах, а также целесообразность в дальнейшем развитии бюджетирования шире использовать возможности бюджетирования как универсальной технологии предопределили выбор темы, цель и задачи диссертационного исследования.

Степень разработанности проблемы. Основные концептуальные положения управления финансами разработаны, прежде всего, в трудах зарубежных специалистов, таких как: Р. Брейли, Ю. Бригхем, Л. Гапенски, С. Майерс, Джойл Г. Сигел, Д. Хан, Дж. Хорн, Джай К. Шим. В отечественной науке вопросам финансового менеджмента посвящены работы И.Т. Балабанова, И.А. Бланка, Л.А. Дробозиной, В.В. Ковалева, И.Я Лукасевича, Е.С. Стояновой, Г.Б. Поляка и целого ряда других авторов.

Теория и методология бюджетирования в системе управления централизованными и децентрализованными финансами развивается практически изолированно. Вопросам теории и практики бюджетирования на предприятиях и в группах компаний посвящены работы Д. Антоса, В.М. Аньшина, Ю.Д. Батрина, В.В. Бочарова, Д. Бримсона, А.П. Дугельного,

1. М. Карминского, А.Е. Карпова, В.Ф. Комарова, Р. Рэчлина, В.П. Савчука, Сигела Дж. Г., В.Е. Хруцкого, Шима Дж. К., а концептуальные и методологические подходы к решению проблем бюджетирования в сфере централизованных финансов изложены в трудах М.П. Афанасьева,
2. В. Гамукина, А.М. Лаврова, И.В. Стародубровской, В.Л. Тамбовцева,
3. Г. Хабаева, А.Е. Шаститко, Ханса де Брюйна, В.Ю. Чигирева, Л.И. Якобсона.

Таким образом, целесообразно научное осмысление опыта бюджетирования, накопленного предприятиями, а также субъектами и муниципалитетами при реализации бюджетирования, ориентированного на результат, и создание концепции бюджетирования, основанной на идее универсальности инструментария бюджетирования в сфере централизованных и децентрализованных финансов, что позволит более эффективно управлять финансами, используя синергетический эффект.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в разработке новой концепции бюджетирования в системе управления финансами, в отличие от традиционного подхода решающей проблему взаимообогащения и дальнейшего развития инструментария бюджетирования в сфере централизованных финансов на основе моделей, подходов и алгоритмов, применяемых в коммерческих структурах, а также совершенствования бюджетирования в группах компаний и на предприятиях, в том числе с учетом лучшей практики бюджетирования, ориентированного на результат.

В соответствии с поставленной целью сформулированы следующие задачи:

Разработать концепцию бюджетирования в системе управления финансами на основе изучения генезиса этой категории и ее взаимосвязи с управленческим учетом, финансовым планированием, хозрасчетом и

контроллингом; систематизировать и уточнить функции и принципы бюджетирования.

1. Разработать логическую модель бюджетирования как единой универсальной технологии управления централизованными и децентрализованными финансами, отражающей интеграцию системы бюджетирования со стратегией развития, конкретизированной для среднесрочной перспективы и бюджетного периода.
2. Разработать предложения по развитию методологии бюджетирования, основанной на унификации основных компонентов бюджетирования в сфере централизованных и децентрализованных финансов (финансовой структуры, бюджетной модели, процессов реализации бюджетирования, а также ряда универсальных механизмов системы бюджетирования).
3. Обобщить данные анализа опыта США и других стран -членов организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по внедрению бюджетирования, ориентированного на результат (БОР), и сформулировать предложения по распространению лучшей практики при реализации бюджетирования, ориентированного на результат, в России.
4. Провести анализ нормативной базы и практики использования инструментов БОР в субъектах и муниципалитетах Российской Федерации, выявить основные проблемы.
5. Систематизировать методологические и организационные проблемы внедрения и развития бюджетирования на предприятиях и в группах компаний Российской Федерации.
6. Основываясь на опыте коммерческих структур, разработать методические подходы к решению важной проблемы внедрения БОР — обоснованию бюджетных ассигнований на государственные (муниципальные) услуги.
7. Разработать модель социально-ориентированной системы бюджетирования жилищно-коммунального хозяйства муниципалитета.
8. Разработать предложения по совершенствованию методологии бюджетирования на предприятиях производственной сферы и в группах компаний, в частности, в холдинговой структуре, создаваемой при акционировании государственной собственности (на примере Федерального агентства водных ресурсов).
9. Совершенствовать инструментарий управления денежным потоком в системе бюджетирования групп компаний на основе адаптации идей казначейского исполнения бюджета, обосновать алгоритм контроля достаточности источников финансирования НИОКР, согласованный с механизмом реализации бюджета движения денежных средств на основе Заявок на платеж.

Разработать принципиальную схему финансовой структуры процессного и проектного бюджетирования, бюджетную модель проектно- ориентированного бюджетирования и методические подходы к ее формированию, в частности, с применением нормативного бюджета проекта.

Объект и предмет исследования. Объектом диссертационного исследования является бюджетирование в системе управления централизованными и децентрализованными финансами. Предметом исследования выступают финансовые отношения, в которые вступают субъекты бюджетирования в системах управления территориальными, местными финансами и в коммерческих структурах.

Область исследования. Диссертационное исследование соответствует п. 2.3. «Теория, методология, методика финансового планирования на уровне государства и муниципальных образований», п. 2.13. «Финансирование государственных услуг», п. 2.5. «Концепция и системный анализ территориальных и муниципальных финансов» раздела 2 «Общегосударственные, территориальные и местные финансы»; п. 3.1. «Теория, методология и концептуальные основы финансов хозяйствующих субъектов», п. 3.5. «Управление финансами хозяйствующих субъектов: методология, теория; трансформация корпоративного контроля», п. 3.13. «Теория, методология, методика финансового планирования на уровне хозяйствующих субъектов», п 3.28. «Финансовый менеджмент», п. 3.29. «Система финансового контроля в управлении предприятием: содержание, формы, методы и инструменты реализации» раздела 3 «Финансы хозяйствующих субъектов» специальности 08.00.10 - «Финансы, денежное обращение и кредит» паспорта специальностей ВАК Российской Федерации (экономические науки).

Теоретической и методологической основой диссертационного исследования являются общая теория систем, системный анализ, современные положения экономической теории, раскрывающие закономерности управления сложными экономическими системами, основные положения теоретических исследований российских и зарубежных ученых в области проблем управления финансами. В процессе решения поставленных в диссертации задач применялись следующие методы научного исследования: прогнозирование, моделирование, научная абстракция, статистическое наблюдение, сравнительный анализ, методы математической статистики. В работе использованы законодательные и нормативно-правовые акты, статистические данные, специальная литература, материалы международных и всероссийских научно-практических конференций и семинаров.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке научно-методического обеспечения сформулированной концепции бюджетирования как универсальной технологии в системе управления централизованными и децентрализованными финансами; развитии системы бюджетирования, ориентированного на результат, на основе применения инструментария бюджетирования в коммерческих структурах и совершенствовании бюджетирования предприятий и групп компаний, в том числе с использованием элементов методологии бюджетирования, ориентированного на результат.

Наиболее существенные научные результаты, полученные лично автором в ходе исследования:

1. Выдвинута и научно обоснована новая концепция бюджетирования, в основе которой идея универсальности бюджетирования как технологии управления в сфере централизованных и децентрализованных финансов, а также системное видение бюджетирования как сложной системы, интегрируемой со стратегией, и включающей определенные компоненты.
2. Систематизированы и уточнены функции и принципы бюджетирования. Система принципов бюджетирования включает 4 подсистемы: общенаучные принципы, которые характеризуют бюджетирование с позиции теории управления, кибернетики и других наук; общие принципы, отражающие общие черты бюджетирования и финансов; специфические принципы, присущие исключительно бюджетированию как особой технологии и частные принципы, которые характерны бюджетированию в группах аналогичных объектов (например, в муниципалитетах, проектно-ориентированном бизнесе и т.д.).
3. Разработана логическая модель бюджетирования как единой универсальной технологии управления централизованными и децентрализованными финансами, отражающая интеграцию системы бюджетирования со стратегией развития, конкретизированной для среднесрочной перспективы и бюджетного периода.
4. Разработаны предложения по развитию методологии бюджетирования, основанному на унификации основных компонентов бюджетирования в сфере централизованных и децентрализованных финансов (финансовой структуры, бюджетной модели, этапов процесса реализации бюджетирования, а также ряда универсальных механизмов системы бюджетирования).
5. Разработана модель интеграции бюджетирования предприятия и сбалансированной системы показателей на основе ключевых показателей эффективности и стратегического бюджета и аналогичная ей модель

интеграции БОР субъекта (муниципалитета) с инструментами стратегического менеджмента.

1. Сформулированы предложения по распространению лучшей практики реализации бюджетирования, ориентированного на результат, в России на основе обобщения данных проведенного анализа опыта США и других стран-членов ОЭСР, а также нормативной базы и практики внедрения БОР в субъектах и муниципалитетах РФ: для повышения результативности государственных расходов необходимо встроить БОР в бюджетный процесс, а не использовать его наряду с действующим бюджетным процессом; инструментарий БОР следует развивать с учетом теории и методологии управления финансами в коммерческих структурах (это формулировка миссии и стратегий, интеграция сбалансированной системы показателей с бюджетами, использование индикаторов социальной и экономической эффективности как аналогов результатов хозяйственной деятельности, оценка рисков, учет расходов методом начислений и т.д.), в связи с этим внедрение БОР требует переход в государственном секторе от административных методов управления к развитию инициативы на местах в сочетании с большей ответственностью за результаты, совершенствование финансового менеджмента государственных и муниципальных структур (в частности, стандартизацию правил и процедур, расширение аналитики для принятия управленческих решений, интеграцию информационных потоков, выработку общих принципов отражения управленческих и иных косвенных расходов в бюджетной классификации, согласование бюджетной классификации и процедур представления отчетности в соответствии с организационной структурой программ и т.д.).
2. Систематизированы методологические и организационные проблемы внедрения и развития бюджетирования на предприятиях и в группах компаний Российской Федерации. В составе методологических проблем выделены группы проблем, связанных с формированием финансовой структуры, бюджетной модели, с разработкой и применением методики формирования планируемых и фактических версий бюджетов. Организационные проблемы классифицированы по этапам реализации бюджетирования: планирование, исполнение бюджетов, формирование отчетности и контроль.
3. Основываясь на опыте коммерческих структур, разработаны методические подходы к решению важной проблемы развития БОР — обоснованию бюджетных ассигнований на государственные (муниципальные) услуги, в том числе:
4. разработан алгоритм формирования стандарта государственной (муниципальной) услуги,
5. обоснована типовая структура Стандарта услуг,
6. разработан алгоритм расчета стоимости государственной (муниципальной) услуги, в котором адаптирован маржинальный подход.
7. Разработана модель социально-ориентированной системы бюджетирования ЖКХ муниципалитета, которая позволяет решать ряд выявленных в ходе анализа проблем: усилить контроль за экономической обоснованностью потоков бюджетных средств на субсидирование населения, выпадающих доходов организаций от предоставления льгот по оплате жилищно-коммунальных услуг; проводить превентивный контроль финансового состояния управляющих компаний, предотвращать их банкротство; предоставлять населению информацию для контроля управляющих компаний (ЖК, ТСЖ) и ресурсоснабжающих организаций; осуществлять контроль выполнения в полном объеме услуг в соответствии с утвержденным перечнем и принятыми тарифами и стандартами.
8. Дальнейшее развитие получила методология бюджетирования на предприятиях производственной сферы и в группах компаний, в частности, разработаны:
9. методология бюджетирования холдинговой структуры, создаваемой при акционировании государственной собственности;
10. инструментарий управления денежным потоком в системе бюджетирования групп компаний на основе адаптации идей казначейского исполнения бюджета государства;
11. алгоритм контроля достаточности источников финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, согласованный с механизмом реализации БДДС на основе Заявок на платеж.
12. Разработана концепция проектного и процессного бюджетирования:
13. уточнены понятие и принципы проектного и процессного бюджетирования;
14. разработана принципиальная схема финансовой структуры для системы процессно-ориентированного и проектно- ориентированного бюджетирования;
15. разработаны бюджетная модель процессно-ориентированного бюджетирования и методические подходы к ее формированию, в частности, с применением Нормативного бюджета проекта.

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в возможности использования теоретических положений диссертационной работы для совершенствования бюджетирования в сфере централизованных и децентрализованных финансов. Теоретические положения и выводы диссертационной работы доведены до методологических и практических рекомендаций по развитию бюджетирования на предприятиях, в группах компаний, муниципалитетах и субъектах РФ.

Методологические и методические разработки диссертанта используются в трех группах компаний (строительно-производственном холдинге Газпрома, группе компаний, включающей дивизионы по производству автобусов, моторов, автомобилей и группе компаний, разрабатывающих и внедряющих программное обеспечение в машиностроении в России и СНГ), инжиниринговой компании и передвижной механизированной колонне Газпрома, заводе керамических материалов, винно-водочном заводе, компании бизнес-образования, научно-исследовательском институте министерства обороны, управляющей компании ЖКХ и аудиторской фирме.

Материалы исследования нашли применение при проведении курсов по повышению квалификации по программам «Финансовый директор», «Директор управляющей компании в ЖКХ», «Бюджетирование: от теории к практике» в НП ЦОМ «РШМ», в обучении по программам МВА, подготовке кадров очной и заочной форм обучения по специальностям «Финансы и кредит» и «Финансовый менеджмент» в Государственном университете управления.

Апробация результатов исследования. Основные результаты исследования докладывались автором на международных и всероссийских научных, научно-методических конференциях, в частности, 10-ой Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы управления - 2005» (Москва, 2005 г.), 12-ой Международной научно- практической конференции "Актуальные проблемы управления - 2007" (Москва, 2007 г.),. 13-ой Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы управления - 2008» (Москва, 2008 г.), 14-ой Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные проблемы управления - 2009» (Москва, 2009 г.), 15-ой Международной научно- практической конференции «Актуальные проблемы управления - модернизация и инновации в экономике» (Москва, 2010 г.), X Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы экономики и новые технологии преподавания (Смирновские чтения)» (Санкт-Петербург, 2011г.), Международной научно-практической конференции «Модернизация финансово-кредитных отношений в условиях инновационной экономики» (Москва, 2011 г.), 16-ой Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные проблемы управления» (Москва, 2011 г.).

Публикации. Основные теоретические положения диссертации нашли отражение в монографиях, научных статьях, учебниках и учебных пособиях Всего по теме диссертационного исследования опубликовано 4 5 работ объемом 457,45 п. л., из которых 72,3 п. л. принадлежит лично автору.

Структура работы определена целями и задачами диссертационного исследования. Диссертация состоит из введения, пяти глав, рисунков, таблиц, заключения, списка литературы и приложений. Введение

## Функции и принципы бюджетирования

Управление финансами является доминирующей подсистемой общей системы управления социально-экономическими процессами. Именно от эффективности управления финансами в значительной степени зависит экономическая эффективность деятельности как экономической системы государства в целом, так и отдельных хозяйствующих субъектов. Финансы -объективная экономическая категория рыночной экономики, отражающая «совокупность денежных отношений, возникающих в процессе формирования, распределения и использования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств, в целях выполнения функций и задач государства и обеспечения условий расширенного воспроизводства» [268]. Финансы Российской Федерации можно представить как систему, состоящую из двух подсистем: централизованные финансы (государственные и муниципальные финансы) и децентрализованные финансы (финансы хозяйствующих субъектов и домашних хозяйств).

Управление финансами (финансовый менеджмент) представляет собой процесс выработки цели управления финансами и осуществление воздействия на финансы для достижения поставленной цели. Финансовый менеджмент состоит в управлении финансовыми отношениями, денежными потоками и движением денежных фондов [256]. Система управления финансами является двухуровневой системой, в которой субъект управления принимает и контролирует реализацию решений, оказывая воздействия на объект управления (финансовые отношения, денежные потоки и источники их финансирования (денежные фонды)). Субъект управления централизованными финансами - это органы государственной власти, в первую очередь, законодательные (Федеральное собрание, принимающее соответствующие законы в области государственных финансов) и исполнительные (Президент, Правительство, Центральный банк, Министерство финансов и др.), а на уровне хозяйствующих субъектов - финансовая дирекция предприятия, финансовый директор или менеджер и т.д. Финансовый менеджмент, с одной стороны, объективен, так как строится в соответствии с объективными экономическими законами, а с другой - субъективен, так как реализуется конкретными органами и специалистами, отражает цели конкретного периода, определенного государства, региона, муниципалитета или предприятия и осуществляется с помощью подходов и методов, адаптированных к сложившимся условиям. В системе управления финансами существует обратная связь, замыкающая контур управления, благодаря чему субъект управления может оценить, насколько управленческие воздействия позволяют приблизить объект управления к намеченным целям.

Инструментарий финансового менеджмента все глубже проникает в сферу управления централизованными финансами. В развитых странах финансовый менеджмент определяется как «деятельность государственных служащих, включающая в себя принятие решений и выполнение других функций, которые позволяют определять оптимальные способы использования ограниченных ресурсов для эффективного и результативного достижения политических целей» [307], «система руководства финансами государственной организации и контроля над ними, содействующая достижению целей организации» [306].

В системе управления финансами на протяжении последних десятилетий важную роль играет категория «бюджетирование», при этом трактовка этого термина специалистами как в нашей стране, так и за рубежом существенно различается и в ряде случаев противоречива. Многообразие подходов к определению бюджетирования обусловлено тем, что эта категория используется специалистами различных областей (в бухгалтерском управленческом учете, финансовом менеджменте, внутрифирменном планировании, стратегическом и оперативном менеджменте, управлении бюджетным процессом), в разных странах (это создает лингвистические проблемы перевода), а также тем, что эта категория интенсивно развивается и трансформируется во времени.

Анализ работ более ста двадцати авторов, результаты которого отражены в Приложении 1.1.1 и в агрегированном виде представлены в табл. 1.1.1, позволил выявить значительные отличия позиций. Наиболее многочисленны группы авторов, определяющие бюджетирование как технологию (24 автора), процесс (22 автора), систему или элемент системы (20 авторов), инструмент (19 авторов), элемент, основу или часть управленческого учета (14 авторов), отожествляющие бюджетирование с финансовым планированием или считающие его элементом финансового планирования (10 авторов). Встречаются единичные публикации, в которых бюджетирование определено как элемент контроллинга, институт, система управленческого контроля, процедура, комплекс действий, этап управленческого цикла, краткосрочное (оперативное) планирование, бизнес-процесс, подход к управлению компанией или часть финансового менеджмента.

## Концептуальные основы бюджетирования, интегрированного со стратегией, в системе финансового менеджмента

Определение одного из важнейших компонентов финансового менеджмента при реализации бюджетирования - финансовой структуры -имеет методологическую общность в централизованных и децентрализованных финансах. Финансовая структура - это иерархически упорядоченная система объектов бюджетирования (центров финансовой ответственности), ориентированная на достижение стратегических целей и соответствующая принципам конкретной системы бюджетирования в управлении централизованными и децентрализованными финансами. Формирование финансовой структуры предполагает распределение ответственности и полномочий по управлению доходами, расходами, денежными потоками и капиталом предприятия, а также рядом нефинансовых показателей и неразрывно связана с эффективной системой мотивации. Принципы построения финансовой структуры зависят от целей и задач, которые предстоит решать с применением системы бюджетирования. Методические подходы к разработке финансовой структуры предприятий промышленности и компаний с проектно-ориентированным бизнесом изложены в параграфах 4.1, и 5.2 соответственно.

Бюджетная модель - еще один ключевой компонент системы финансового менеджмента при реализации бюджетирования в управлении централизованными и децентрализованными финансами. На уровне децентрализованных финансов «совокупность всех бюджетов и порядок их составления принято называть бюджетной моделью» [65]. Термин «бюджетная модель» получил наибольшее распространение в литературе и практической деятельности; в качестве синонимов используется «финансовая модель бюджетирования» [325] и «бюджетная структура» [340]. В управлении централизованными финансами Российской Федерации аналогом бюджетной модели является бюджетная система как совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов. К местным бюджетам относятся бюджеты городских и сельских поселений, муниципальных районов, городских округов, внутригородских муниципальных образований городов Москвы и Санкт-Петербурга. Такая структура бюджетной системы РФ закреплена Бюджетным кодексом [2], а решениями представительных органов муниципальных образований в качестве составной части бюджетов городских и сельских поселений могут быть предусмотрены сметы доходов и расходов отдельных населенных пунктов, других территорий, не являющихся муниципальными образованиями.

Наряду с законодательно закрепленной бюджетной системой, являющейся компонентом как затратного бюджетирования, так и бюджетирования, ориентированного на результат, в системе управления централизованными финансами все шире используются бюджетные модели, разработанные на основе опыта бюджетирования коммерческих структур. Так, в системе БОР в здравоохранении Хабаевым С.Г. предложены бюджеты лечебно профилактических отделений в амбулаторно-поликлинических учреждениях и стационарных отделениях в больничных учреждениях, которые формируются на основе глобального бюджета медицинского учреждения с учетом клиентской составляющей сбалансированной системы показателей [94]. Воробьевой Е.Е. разработана типовая модель бюджетирования жилищно-коммунального хозяйства в системе муниципального управления [116].

Дальнейшее развитие методологии бюджетирования в части формирования бюджетных моделей целесообразно на основе обобщения опыта, накопленного в сфере децентрализованных финансов. Анализ многочисленных исследований, посвященных разработке этой проблематики, позволил выявить широкий спектр позиций как в вопросе определения видов бюджетов и их классификации, так и в подходах к формированию и использованию в управлении бюджетных моделей. В Приложении 1.4.1 отражены взгляды Боровкова П., Гареева Б.Р., Гороховой Н.А., Гребень И., Гринь A.M., Дронченко О.Б., Дугельного А.П., Кандалинцева В., Карпова А., Колесникова С.Н., Комарова В.Ф., Кочнева А., Красовой О. С, Лаврушина О.И., Максимовой О., Рыбаковой О.В., Рыжакиной Т., Савчука В., Сазанова А. С, Старинской А., Субботина А., Товба А.С, ХруцкогоВ.Е., Ципеса, Г.Л., Шавы О. и других авторов, а на рис. 1.4.1 представлена авторская классификация бюджетов в системе управления централизованными и децентрализованными финансами. В предлагаемой классификации бюджеты, используемые в управлении централизованными финансами, соответствуют действующей нормативной базе. Бюджеты государственных и муниципальных учреждений в системе централизованных финансов могут быть классифицированы так же, как и бюджеты коммерческих структур. В составе бюджетов в управлении децентрализованными финансами выделены основные бюджеты, отражающие деятельность предприятия (группы компаний или отдельного ЦФО) в целом по всем видам деятельности; операционные бюджеты, описывающие основную (операционную) деятельность и связанные с определенными функциями (продажи, производство, снабжение и т.д.); вспомогательные бюджеты, отражающие инвестиционную и финансовую деятельность объекта бюджетирования и специальные бюджеты, в которых информация о

непроизводственной деятельности, использовании прибыли. Основные бюджеты включают три бюджета: бюджет доходов и расходов (БДР), бюджет движения денежных средств (БДДС) и бюджет по балансовому листу (ББЛ); перечни операционных, вспомогательных и специальных бюджетов открыты и могут существенно отличаться по количеству и составу у различных предприятий. В системе бюджетирования особая роль отводится бюджетам ЦФО, которые, в зависимости от целей использования в управлении финансами, могут быть бюджетами продаж (если ЦФО - это центр доходов, например, служба сбыта), бюджетами производства (если ЦФО - это производственный цех), бюджетами доходов и расходов (если ЦФО - это центр прибыли), а также содержать статьи нескольких видов бюджетов одновременно (например, БДР и БДДС). Не целесообразно вводить особые термины (операционный БДР или операционный БДДС) [340], достаточно уточнить формат бюджета ЦФО, используя виды бюджетов, отраженные на рис. 1.4.1. (например, бюджет центра доходов «Отдел продаж» формата «Бюджета продаж»).

Между бюджетами централизованных и децентрализованных финансов уместна аналогия, выявленная Лукшой П.О.: отчет о прибылях и убытках аналогичен основному бюджету (описывающему расходы и внутренние источники их покрытия) муниципалитета или субъекта; отчет о движении денежных средств аналогичен бюджету с учетом источников финансирования дефицита бюджета (то есть, описывающему все поступления и все расходы бюджета) [182].

## Оценка практики внедрения бюджетирования, ориентированного на результат, в субъектах и муниципалитетах Российской Федерации

В изложенной в параграфе 1.4 методологии бюджетирования на первом этапе должны быть определены задачи, которые позволит решать на постоянной основе внедряемая система. Для многих производственных компаний актуальна детальная система бюджетирования, в которой формируется информация не только о денежном потоке и прибыли компании в целом, но и можно выявить вклад в создание стоимости отдельных производств, контролировать уровень издержек вспомогательных и обслуживающих производств с целью экономически обоснованного использования их работ (услуг) или привлечения внешних контрагентов, стимулировать сокращение управленческих расходов.

Планирование и оценка фактического уровня вклада отдельных производств (цехов, участков) предполагает, прежде всего, определение расходов. Для завода керамических материалов, специализирующегося на производстве кирпича и плитки, разработаны Бюджет прямых расходов и Бюджет прямых общепроизводственных расходов в разрезе центров затрат (цехов кирпича и плитки), которые формируются на основе бюджетов обслуживающих и вспомогательных производств: Бюджетов карьеров, Бюджетов котельной, автотранспортного цеха, Бюджетов вспомогательных отделов и служб (в разрезе газовой службы, участка вентиляции и аспирации, участка водоснабжения, отопления и канализации) и ряда других бюджетов.

Логика формирования бюджетов доходов и расходов, которые разрабатываются отдельно по цехам производства кирпича и плитки, проиллюстрирована схемой на рис. 4.1.3, а соответствующие бюджеты представлены в Приложении 4.1.7.

В схеме формирования БДР ЗАО «НННН» в разрезе основных производств выделены Бюджеты незавершенного производства (см. рис. 4.1.3 и Приложение 4.1.7). Следует отметить, что такое усложнение

Формирование Бюджета доходов и расходов ЗАО «НННН» (производство плитки) бюджетной модели целесообразно не всегда: при незначительных и стабильных объемах и стоимости незавершенного производства этот бюджет можно исключить. Вместе с тем, предприятиям, выделяющим управление незавершенным производством как проблемную область, молено рекомендовать использовать более детальную версию Бюджета незавершенного производства (в качестве примера в Приложении 4.1.8 представлен Бюджет движения сырья и материалов в незавершенном производстве ОАО «WW»). Бюджет каждого вспомогательного и обслуживающего производства разрабатывается не только в качестве инструмента формирования основных бюджетов, но и играет важную роль в мониторинге расходов этих производств, обосновании их выделения и целесообразности аутсорсинга этих услуг. Например, финансирование работы котельной как структурного подразделения завода должно быть обосновано соответствующими расчетами, для чего в системе бюджетирования необходим Бюджет котельной, в котором сосредоточены все расходы этой вспомогательной службы (см. табл. 4.1.2). Удельная себестоимость теплоэнергии и горячей воды является одним из ключевых показателей эффективности ЦФО расходов Котельной и стимулирует снижение энергозатрат (см. Приложение 4.1.3).

Вспомогательные и обслуживающие производства в зависимости от сформулированных целей и задач системы бюджетирования могут быть не только центрами затрат, но и центрами прибыли или центрами маржинальной прибыли. Например, автотранспортный цех ОАО «WW», оказывающий услуги сторонним организациям, является центром маржинальной прибыли и в системе бюджетирования его деятельность отражена в Бюджете автотранспортного цеха в разрезе участков грузового, легкового транспорта, автобусов, спецтехники и аппарата администрации (см. Приложение 4.1.8). Бюджет автотранспортного цеха ОАО «WW» позволяет детально планировать и контролировать соответствие фактических затрат плану по статьям расходов на содержание автотранспорта (ГСМ, запчасти, ремонт и ТО, шиномонтаж, мойка, санобработка, транспортный налог, страхование автотранспорта, лизинговые платежи и ряд других), а также выявлять финансовый результат центра маржинальной прибыли «Автотранспортный цех» с учетом расходов других центров затрат, оказывающих услуги автотранспортному цеху.

Затраты Котельной руб. Затраты на оплату труда Котельной + Соц. отчисления Котельной +Освещение Котельной + Вода Котельной + Газ Котельной + МатериалыКотельной + Стоимость услуг РМЦ Котельной + Охрана труда и ТБ +Амортизация кок ыюи + Прочие расходы котельной

В первом варианте бюджет управленческих расходов планируется с участием ряда сотрудников различных подразделений аппарата управления, которые отвечают за отдельные статьи, или полностью формируется силами финансовой службы. Основная цель такого подхода - с наименьшими затратами средств и времени на бюджетирование отразить в бюджетной модели управленческие расходы, предусмотреть источники их финансирования.

Второй вариант в большей степени отражает современную трактовку бюджетирования как технологии управления, позволяет стимулировать каждый ЦФО аппарата управления (центры управленческих расходов и центры маржинальной прибыли) на достижение контрольных значений KPI. ЦФО аппарата управления отвечает за расходы, непосредственно связанные с его деятельностью (собственные расходы), а также участвует в планировании и контроле ряда статей расходов других центров ответственности (вмененных расходов). На рис. 4.1.4 изображен алгоритм формирования бюджета расходов ЦФО аппарата управления на примере ЦФО «Служба персонала», а в Приложении 4.1.10 представлен Бюджет службы персонала, в котором выделены собственные расходы службы персонала с делением на прямые и косвенные, а также вмененные расходы в разрезе ЦФО аппарата управления.

Бюджетная модель производственного предприятия должна отражать деятельность ЦФО аппарата управления через расходы, которые влияют на статьи БДР, и через денежный поток, который формируется в БДДС. Бюджет ЦФО «Служба персонала» (Приложение 4.1.10) иллюстрирует алгоритм решения этой задачи: статьи расходов, по которым на стадии планирования есть достаточно достоверная информация о времени перечисления денежных средств в оплату этих расходов, дополнены статьями «Авансы», «Оплата текущего периода» и «Погашение кредиторской задолженности», остальные статьи расходов одинаково влияют на финансовый результат в БДР и на денежный поток в БДДС (значения этих статей в БДР и БДДС отличаются только на сумму НДС).

## Инструментарий управления денежным потоком в системе бюджетирования групп компаний

Разработанные инструменты и алгоритмы постановки проектного бюджетирования, изложенные в параграфе 5.1, апробированы автором в ряде компаний, ведущих проектную деятельность и относящихся к различным отраслям и сферам деятельности: аудиторско-консалтинговой фирме, инжиниринговой и строительной компаниях Газпрома, научно-исследовательском институте Министерства обороны, организации бизнес-образования и в ряде других.

На рис. 5.3.1 представлена схема бюджетной модели ООО «Аудиторская фирма «АААА»», в которой ведется проектная деятельность по направлениям: постановки методологии бухгалтерского учета, постановки методологии налогового учета, организационного развития и корпоративных финансов, автоматизации систем управления, автоматизации бухгалтерского и налогового учета, а также реализуется инвестиционный проект (дотационным департаментом «Шесть Сигм» ведется предпроектная подготовка). Перечисленные направления проектной деятельности связаны с функционированием соответствующих основных департаментов; к ЦФО-подразделениям обеспечения бизнес-процессов относятся 1Т-отдел, Центр дизайна и полиграфии, транспортно-хозяйственная служба и ряд других. Наряду с аналитическим разрезом «ЦФО-подразделения» в бюджетной модели используется аналитика по проектам и подпроектам, а в некоторых бюджетах статьи детализируется и по сотрудникам. Аналитические разрезы для каждого бюджета указаны на рис. 5.3.1 в кавычках аналитический разрез ) и перечислены над бюджетами в табл. 5.3.1 и в Приложении 5.3.1.

В бюджетной модели 000 «Аудиторская фирма «АААА»» реализован Нормативный бюджет проекта, предложенный автором в качестве одного из специфических инструментов проектно-ориентированного бюджетирования.

На преддоговорном этапе в Нормативном бюджете проекта планируется стоимость проектных работ для заключения договора с заказчиком. При формировании статьи «Стоимость проекта для договора» учитываются прямые расходы (оклады, гонорары, командировочные расходы исполнителей и оплата работ субподрядчиков), накладные расходы и расходы на продвижение в соответствии с утвержденными нормативами, а также планируемая прибыль (норматив прибыли устанавливается в процентах от нетто-дохода по проекту). Статья «Бюджет проекта» отражает нижнюю границу стоимости работ проектной группы с нулевой рентабельностью и не включает расходы на продвижение. Нормативный бюджет проекта при планировании заполняется один раз на весь срок реализации проекта, все прямые расходы вводятся в полном объеме, независимо от продолжительности работ по проекту. В случае если проект не заканчивается в рамках одного финансового года, в автоматизированной системе бюджетирования Нормативный бюджет проекта в части плана должен быть вручную перенесен в первый месяц нового финансового года. Статья «Процент выполнения работ по проекту» по факту в месяце завершения работ по проекту должна иметь значение «100», в версии «план» 100% означает, что в этом месяце должны быть выплачены гонорары исполнителям в полном объеме.

Нормативный бюджет проекта формируется в версии «план» на стадии заключения договора с заказчиком, в версии «факт» при завершении проекта, а также в версии «норма» для каждого бюджетного периода (см. Приложение 5.3.1). Для заполнения Нормативного бюджета в версии «норма» руководителем проекта дается экспертная оценка процента выполнения работ по проекту (например, она может быть произведена по трудоемкости) и статьи версии «норма» вычисляются пропорционально проценту выполнения работ по проекту.

В разработанной бюджетной модели наряду с Нормативным бюджетом проекта формируется Бюджет проекта (см. Приложение 5.3.1), который

Накладные расходы по проекту ДОЛ (Прямые расходы по проекту -Командировочные расходы по проектуневозмещаемые) Норматив накладныхрасходов (% от бюджета проекта) [изСправочника общефирменного] / Нормативпрямых расходов (% от бюджета проекта) [изСправочника общефирменного] Если «% выполнения работ попроекту» = 100, то Б проекта, (ст«Прочие прямые расходы Н/И» + ст«Косвенные расходы в проекте Н/И»),иначе 0

Бюджет проекта ДОЛ Прямые расходы по проекту + Накладные расходы по проекту Прямые расходы по проекту + Накладные расходы по проект) Норматив прибыли (% от нетто-дохода по проекту) % Ввод данных Прибыль по проекту / Нетто-доход по проекту 100

Прибыль по проекту дол Бюджет проекта/(100 - Норматив прибыли(% от нетто-дохода по проекту)) Нормативприбыли (% от нетто-дохода по проекту) Нетто-доход по проекту - Бюджет проекта Нетто - доход по проекту дол Бюджет проекта + Прибыль по проекту Стоимость проекта для договора -Расходы по продвижению проекта Расходы по продвижению проекта дол PR проекта + Гонорары менеджерам PR проекта + Гонорары менеджерам Норматив гонораров менеджерам (% от стоимости проекта без PR) % Ввод данных Гонорары менеджерам / (Стоимостьпроекта для договора - PR проекта) 100 Гонорары менеджерам дол (Стоимость проекта для договора - PRпроекта) Норматив гонораров менеджерам(% от стоимости проекта без PR) /100 Если «% выполнения работ попроекту» = 100, то Б проекта, ст«Гонорары менеджерам Н/И», иначе 0 Норматив PR (% от стоимости проекта) % Ввод данных PR проекта / Стоимость проекта для договора 100 PR проекта дол Стоимость проекта для договора Норматив PR (% от стоимости проекта) /100 Если «% выполнения работ попроекту» = 100, то Б проекта, ст «PRпроекта Н/И», иначе 0 Стоимость проекта для договора дол Нетто-доход по проекту / (100 - Норматив PR(% от стоимости проекта) - Нормативгонораров менеджерам (% от стоимостипроекта без PR) [(100 - Норматив PR (% отстоимости проекта)) /100]) 100 Если «% выполнения работ попроекту» = 100, то Б проекта, ст«Стоимость проекта по договоруН/И», иначе 0 является финансовым инструментом управления проектной деятельностью в каждом бюджетном периоде. Статья «Стоимость проекта по договору» в . версии «план» заполняется один раз при подписании договора, а в версии «факт» статья заполняется по мере подписания актов о выполненных работах. Статья «Выручка по проекту начисленная» дает возможность более свободного (независимо от подписанных актов) распределения стоимости проекта между периодами, ориентируясь на объем реально выполненных по проекту работ. По окончании проекта суммы по статьям «Стоимость проекта по договору Н/И» и «Выручка по проекту Н/И» должны совпадать. В связи с тем, что в Бюджете проекта разделено начисление и получение (выплата) по выручке, расходам на продвижение и услугам субподряда, руководитель проекта обязан отслеживать по окончании проекта отсутствие расхождений по этим статьям (в части начисления и получения (выплаты) денежных средств). Формирование Бюджета проекта в версии «норма» позволяет руководителю проекта контролировать соответствие планируемых на бюджетный период расходов, доходов и денежного потока проекта изначально запланированным показателям.

Бюджетная модель системы проектно-ориентированного бюджетирования ООО «Аудиторская фирма «АААА»» в соответствии с изложенной в первой главе диссертационного исследования концепцией бюджетирования, интегрированного со стратегией, является не только инструментом управления операционной деятельностью, но и способствует реализации намеченной стратегии благодаря регулярному контролю исполнения бюджетов и достижения контрольных значений KPI, определяемых на основе этих бюджетов.