

УДК 338.2

А.Р. Петров, А.Ю. Соколов, М.Ф.М. Мохаммед

Казанский (Приволжский) федеральный университет, г. Казань,
email: mvgrakhov@gmail.com; sokolov-kzn@bk.ru; fmo35@yahoo.com

СОВРЕМЕННЫЕ КОНЦЕПЦИИ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ: ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АДАПТИВНЫХ МОДЕЛЕЙ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА

Ключевые слова: бюджетирование, скользящие бюджеты, адаптивная модель, АБВ, стратегия, управление эффективностью бизнеса.

Бюджетирование как модель, координирующая операционно-финансовую деятельность, находит свое применение в управленческих системах большинства предприятий. Благодаря налаженному алгоритму менеджмент способен реагировать на изменения факторов эффективности, перестраивая нужные параметры в пользу реализации ключевой цели фирмы. Для последнего немаловажно достижение резонанса между стратегическим и операционным управлением, включающими в себя на разном уровне процессы планирования, учета, анализа и контроля. Стоит отметить, что на фоне богатого опыта применения бюджетного метода, он является объектом критики многих исследователей уже более двух десятилетий. Объясняется это, в первую очередь, недостатком гибкости и высокими затратами на составление и ведение бюджетов. В статье рассмотрены современные подходы к бюджетированию обеспечивающие тот уровень релевантности информации, который задается современным бизнес-сообществом, внутренними и внешними пользователями.

A.R. Petrov, A.Y. Sokolov, M.F.M. Mohammed

Kazan (Volga region) Federal University, Kazan, email: mvgrakhov@gmail.com;
sokolov-kzn@bk.ru; fmo35@yahoo.com

MODERN BUDGETING CONCEPTS: USING ADAPTIVE BUSINESS PERFORMANCE MANAGEMENT MODELS

Keywords: budgeting, rolling budgets, adaptive model, ABB, strategy, performance management.

Budgeting as a model that coordinates operational and financial activities finds its application in the management systems of most enterprises. Thanks to the established algorithm, management is able to respond to changes in efficiency factors, rearranging the necessary parameters in favor of the implementation of the company's key goal. For the latter, it is important to achieve resonance between strategic and operational management, which include planning, accounting, analysis and control processes at different levels. It is worth noting that against the background of a rich experience in the application of the budget method, it has been the object of criticism by many researchers for more than two decades. This is primarily due to a lack of flexibility and high costs for budgeting and maintaining budgets. The article discusses modern approaches to budgeting that ensure the level of relevance of information that is set by the modern business community, internal and external users.

Критика традиционного подхода к бюджетированию уже не является актуальной повесткой для обсуждения в рамках деятельности научных и бизнес-сообществ, в том числе и в России. Осознание менеджментом инерционности и излишней детерминированности «классического» планирования и контроля задает необходимый тон поиска и анализа возможных решений. Теоретический фундамент вышеописанной идеи сформирован во многом благодаря трудам американских экономистов Дж. Хоупа и Р. Фрейзера [1], которые систематизировали и обобщили опыт методи-

ки менеджмента во многих компаниях. Их изначальная модель предполагала полный отказ от бюджетов как таковых, подразумевала использование ряда привычных инструментов управленческой практики (сбалансированную систему показателей, скользящие прогнозы, бенчмаркинг), а также новые, имеющие уникальное теоретическое обоснование, принципы, таких как теория контроля, теория постановки целей, теория вознаграждений.

В стороне от нескончаемой дискуссии о роли Beyond Budgeting [2], [4], [5], [6], [7] развиваются менее радикальные

концепции, помогающие раскрыть проблему адаптивности финансового планирования и отвечающие на вопрос, как на предприятии следует реформировать бюджетные процессы, не отказываясь от них полностью.

Материал и методы исследования

Адаптивная модель на основе принципов *Beyond Budgeting* в теории учитывает и раскрывает суть всех ключевых элементов системы управления без применения бюджетов, однако, согласимся, что спорно утверждать об истинности и тотальной применимости данного прогрессивного мнения на практике. Консервативный взгляд присущ, например, государственным компаниям, функционирующим в особом организационно-правовом поле. Проблематично внедрять принципы, основанные на широком делегировании ответственности и отказе от традиционного бюджета, в среду, где корпоративная культура обладает чертами автократии. Конечно, это не значит, что аргументы в пользу построения адаптивных механизмов на базе *Beyond Budgeting* не представляют ценности вовсе, однако актуальность темы исследования требует критически оценивать целесообразность отказа от бюджетов в современных реалиях.

Так экономист Роберт К. Рикардс [9, с. 70] отмечает, что ограничивающие потенциал *Beyond Budgeting* как единственно верной модели управления предпосылки во многом связаны с применимостью тезиса о высокой динамичности и большей интенсивности конкуренции к конкретному бизнесу. Если внешняя среда не стимулирует к радикальным преобразованиям, то и нет необходимости принимать на себя столь значительные риски.

В. О'Грейди и К. Акройд [8] рассматривают возможности трансформации классической бюджетной модели управления в пользу одной из четырех альтернативных систем, две из которых – промежуточные и зависят от определенной управленческой структуры (таблица 1).

За счет создания гибкого бюджетного процесса (или отказа от него), а также характера изменений в иерархической структуре улучшается эффективность модели. Принятие конкретной

промежуточной формы зависит от степени управленческой децентрализации.

Первая предполагает образование структурных независимых элементов – стратегических бизнес-единиц (*strategic business units, SBU*). Вторая основана на принципах адхократии. По мнению авторов, выбор модели согласно квадранту Q1 «улучшенное бюджетирование» более оптимален для компаний, практикующих структуру SBU в условиях воздействия внешней среды с низкой неопределенностью. Примером решений по улучшению бюджетного процесса здесь является принятие менее детализованных бюджетов и внедрение скользящих прогнозов. Квадрант Q3 «внебюджетное управление» характеризует модель на основе принципов *Beyond Budgeting*, где бюджетирование заменяется более адаптивными процессами, функционирующими в рамках радикально децентрализованной структуры. Остальные два квадранта отражают подходы к адаптивному управлению, подходящие для относительно умеренных уровней неопределенности внешней среды. Квадрант «продвинутое бюджетирование» (Q2a) подходит для организаций с четко выделенной иерархической структурой. Здесь бюджетные процессы, наиболее проблематичные в части управленческого контроля, выборочно заменяются. Квадрант «ограниченное бюджетирование» (Q2b) подходит для организаций, принимающих радикально децентрализованные структуры в качестве управляющих форм. Несмотря на то, что здесь допустимо сохранить бюджетный инструмент как таковой, следует полностью реформировать практику его использования, например, ограничить контрольную функцию бюджетов, их применение на уровне отдельных операций, сотрудников или подразделений.

Отметим, что в случае умеренной неопределенности внешней среды гибридные формы бюджетирования становятся более приемлемыми с точки зрения полезных эффектов и экономии затрат. Ключевые инструменты легко доступны, в то время как необходимые изменения в бюджетном процессе и корпоративных отношениях носят менее экстремальный характер, соответственно, легче реализуются.

Таблица 1

Модели альтернативного управления эффективностью бизнеса в рамках совершенствования системы бюджетного контроля, источник: [47, с. 11]

Процесс	Структура	
	Децентрализация управления с сохранением иерархической структуры	Децентрализация управления без сохранения иерархической структуры
Отказ от классических механизмов бюджетного контроля	-	Квадрант 3 (Q3) Внебюджетное управление (non-budgeting, повышение адаптивности процессов за счет полной децентрализации и отказа от бюджетов согласно принципам Beyond Budgeting)
Изменение процессов бюджетного контроля путем выборочных преобразований («гибридный» бюджет)	Квадрант 2a (Q2a) Продвинутое бюджетирование (advanced budgeting, повышение адаптивности за счет децентрализации с сохранением управленческой структуры и модификации бюджетов)	Квадрант 2b (Q2b) Ограниченное бюджетирование (restricted budgeting, повышение адаптивности за счет полной децентрализации и модификации бюджетов)
Изменение процессов бюджетного контроля путем их оптимизации или дополнения (в рамках бюджета)	Квадрант 1 (Q1) Улучшенное бюджетирование (better budgeting, повышение адаптивности за счет децентрализации и изменений процессов контроля на основе бюджетов)	-

В своей работе авторы выдвигают мысль, что не существует универсального подхода к эффективному адаптивному управлению. Целесообразность выбора в пользу конкретного направления аргументируется, в первую очередь, состоянием внешней среды и готовностью сотрудников к организационным реформам.

Из вышесказанного следует вывод, что несмотря на важность роли бюджета, тема данного исследования не может ограничиваться сугубо обоснованием правильности его наличия, а также сценарием возможного улучшения. Многие в рамках вопроса об эффективности финансового инструментария связано с тем, как этот инструментарий используется, т.е. применяется на каждом этапе принятия решений и способствует усилению координации вертикальных и горизонтальных звеньев управленческого механизма. Понимание бюджета, как фактора повышения адаптивности организационной структуры и наоборот, позволяет взглянуть на проблему развития систем планирования, учета, анализа и контроля под новым углом.

Многое в рамках вопроса адаптивности бюджетирования связано с тем, как используется финансовый инструментарий на каждом этапе принятия решений, способствуя усилению координации вертикальных и горизонтальных звеньев управленческого механизма. Так согласно философии Beyond Budgeting, децентрализованная иерархическая структура стимулирует к активизации творческого потенциала сотрудников фирмы, следовательно, к более качественному результату. И данный тезис подтверждается эмпирическими результатами. Например, по представлению О. Шмитца и А. Михнюк [10] положительное влияние на такие параметры, как производительность, доверие, поведение и удовлетворенность сотрудников, оказывает наличие организационной справедливости. Организационная справедливость связана с восприятием работниками справедливости в их рабочих отношениях. При этом можно выделить четыре вида справедливости: распределительная, процедурная, межличностная и информационная. Первая основана в концепции «справедливой

доли» – предвосхищения работником своих выгод по отношению к тому, по его мнению, должны получать его коллеги. Процедурную справедливость можно определить, как восприятие индивидом справедливости процессуальных компонентов социальной системы, регулирующих процесс распределения. Для этого любые процедуры, чтобы считаться справедливыми, должны быть последовательными, свободными от предвзятости, точными, корректируемыми, репрезентативными и соответствовать представлениям о морали. Сотрудники заботятся о процедурной справедливости, потому что это гарантирует, что их долгосрочные результаты предсказуемы и выгодны для них с точки зрения материальных выплат и признания их ценности в группе. Информационная справедливость фокусируется на информации, правдиво и открыто предоставляемой людям. Межличностная справедливость отражает отношение людей друг к другу с уважением и достоинством.

Отечественный опыт подсказывает, что, как и с методикой *Beyond budgeting*, адаптивные модели с сохранением унифицированных бюджетных форм будут испытывать сильное сопротивление при попытке их внедрения в организацию. Причины связаны со сложностью построения общей системы, связанной со стратегическим и оперативным управлением, а также с необходимостью частого пересмотра факторов, влияющих на бюджеты (ориентиров и норм), самих бюджетов. Кроме того, стремление преумножить и усилить лидерские позиции, рассчитанные на основе модели бенчмаркинга, может отражать необоснованные и недостижимые результаты, снижая ценность бюджетов как релевантных источников координации и мотивации.

В связи с этим авторами выделены наиболее актуальные причины снижения результативности внедрения адаптивных моделей и предложены способы их разрешения в табл. 2.

Рассмотренный материал указывает на вывод, что саму адаптивность современных моделей бюджетирования следует рассматривать как связующее звено интеграции целой системы полезного инструментария.

Результаты

Ключевыми элементами и смежным инструментарием адаптивной модели планирования и бюджетирования могут стать матрицы допустимых отклонений и уровня принятия решений на местах, сбалансированная система и стратегические карты с элементами концепции управления стейкхолдерами, современные процессно-ориентированные методики исчисления затрат и результатов деятельности компании на основе факторов времени, концептуальные подходы к распределению ответственности по процессам, методика исчисления целевых затрат и скользящий 6-ти кварталный бюджет.

Так механизм принятия решений по меньшей мере всегда разбит на стратегический и операционный уровни. Первый представляет алгоритм выстраивания и пересмотра долгосрочных ориентиров компании, периодичность изменений которых зависит от специфики отрасли. Второй уровень – это процессы составления финансовых планов распределения ресурсной базы на основе ежеквартального обновления приоритетности реализации проектных решений и прописывания ключевых показателей эффективности. Сами финансовые планы (бюджеты) должны обновляться на ежемесячной основе и составляться по центрам ответственности, а также иным вспомогательным подразделениям, прямо не задействованным в формировании потоков создания ценности. Такое разделение улучшает контроль за расходованием ресурсов по ключевым направлениям. Принцип заключается в распределении с учетом прошлого опыта и нормативов расходов под ответственность руководителя отдельного центра затрат.

Матричный подход и высокий уровень корпоративной культуры, открытости к сотрудничеству, задаст нужный тон взаимодействия руководителя центра ответственности (ЦО) и вверенного им бизнес-процесса с иными вовлекаемыми лицами, затраты по которым также распределяются на отдельный процесс. В ходе несения расходов необходимые суммы направляются по требованию и в тех объемах, которые необходимы для выполнения работ.

Таблица 2

Основные препятствия по внедрению адаптивных моделей бюджетирования и пути их преодоления

Причины снижения эффективности внедрения адаптивных моделей бюджетирования	Способ снижения негативного проявления
Необходимость постоянного мониторинга и пересмотра внутренних данных в части планов, норм и нормативов	Совершенствование автоматизированных моделей факторного и имитационного анализа; установление приемлемых порогов чувствительности относительно необходимости реагирования на изменение условий внешней и внутренней среды
Отсутствие выстроенной системы согласования стратегических и тактических планов с бюджетами	Внедрение модифицируемой системы сбалансированных показателей с учетом специфики бизнеса и ключевых интересов стейкхолдеров; обучение сотрудников для целей понимания их роли в как составляющих звеньев единого бизнес-процесса
Риски снижения ценности адаптивных бюджетов ввиду завышенных конкурентных целей, их деструктивное влияние на мотивацию	Учет возможностей производственных и нематериальных ресурсов, мониторинг нагрузки сотрудников, внедрение эффективной системы обратной связи, пересмотр целей; декомпозиция крупных задач на более мелкие; организация модели поощрений на основе интегрированной системы показателей не только относительного (в динамике и сравнении), но и абсолютного характера
Отсутствие опыта по оперированию множественными показателями	Внедрение в процесс проработки стратегии и последующем включении в стратегическую карту элементов методики, базирующейся на теории стейкхолдеров; определение причинно-следственных связей в рамках планирования посредством внедрения процессно-ориентированных методов учета; ранжирование факторов эффективности для стратегического и тактического уровней, оперативный мониторинг только наиболее значимых индикаторов; пересмотр горизонтов планирования для более удобного восприятия и анализа динамики в сменяющихся макроэкономических условиях
Наличие устаревших моделей делегирования, учета и контроля, отсутствие знаний	Переход на процессно-ориентированную учетную модель; развитие корпоративной культуры, основанной на принципах честности, открытости и свободы принятия решений;
Сознательное нежелание менеджерами поддерживать и внедрять в практику совершенные модели в связи с личными интересами	Внедрение прозрачной системы мотивации и продвижения; закрепление за менеджерами конкретной ответственности и полномочий, стимулирующих к «честной игре»; развитие культуры по всесторонней поддержке инициатив

Решение о выделении дополнительных средств принимаются руководителем ЦО, а их эффективность в последующем оценивается относительными показателями.

Обновление базы результатов должно производиться на ежемесячной основе для своевременной оценки и, при необходимости, пересмотра стратегической карты и системы сбалансированных показателей. В целом должен поддерживаться децентрализованный стиль управления, где процедуры согласования инициатив на местах максимально автоматизированы, и главный ограничитель – система относительных показателей для каждого подразделения и процесса.

Важным элементом в разработке стратегических карт является включение модели управления стейкхолдерами для целей более комплексного учета факторов создания стоимости. Менеджмент должен понимать интересы всех заинтересованных сторон, их влияние на бизнес для более успешного корректирования управленческих приоритетов. Соответственно, индикаторы, отражающие степень удовлетворенности основных групп стейкхолдеров должны быть добавлены в систему ключевых показателей эффективности, в стратегических же картах необходимо прописывать действия по повышению качества взаимодействия с заинтересованными сторо-

нами. Для этого следует в ходе формализации стратегии выделить стейкхолдеров на всей плоскости стратегической карты. Упорядочивание звеньев карты вдоль основных групп заинтересованных лиц позволит определиться с характером и направлением усилий в отношении наиболее близкой конкретному элементу стратегической карты категории стейкхолдеров, что по итогу улучшит процедуры делегирования, видения конечного результата, в целом способствует более основательной проработке управленческих решений и системы показателей оценки их реализации.

Благодаря попроцессным схемам управленческого учета и бюджетирования затрат имеется возможность распределять финансовые средства по ресурсам и ответственным за них руководителям центров ответственности. Однако сама процедура представляется достаточно сложной, особенно в среде, где данный подход еще не применялся. Поэтому предполагается выделение части несущественных затрат и распределение их на расходы периода. Остальная наиболее значимая величина расходов выявляется на основе критерия отнесения их на ресурсы, прямо участвующих в создании потока ценности. Понизить сложность расчетов без потери в качестве позволяет также применение усовершенствованной методики калькулирования себестоимости по видам деятельности на основе фактора времени (Time-Driven Activity-Based Costing, TDABC) Роберта Каплана [3].

Если предприятие задействовано в модернизации основного состава своей продукции и планирует, выйдя на рынок с новыми изделиями, существенно изменить производственную структуру, то для этих целей может быть применена методика исчисления целевых затрат или целевая калькуляция стоимости (таргет-костинг). На основе заданной прибыльности и ориентира цен рассчитывается себестоимость, к которой компании следует стремиться для обеспечения своего финансового благополучия.

Комплексная современная модель бюджетирования предполагает также внедрение в практику скользящих бюджетов. Несмотря на сложность их составления на первом этапе, последующее использование, ввиду простоты принци-

па, вознаграждает исполнителей понятностью методики, точностью данных и гибкостью процедур перераспределения финансовых потоков между структурными подразделениями, либо внутри одного центра. Наиболее значимый параметр при составлении скользящих бюджетов – выбор периода, задаваемого с учетом следующих условий: особенностей производственно-технологического цикла, длительности одного его полного оборота, специфики работы с контрагентами, периодом оборачиваемости расчетов с ними, социально-экономической конъюнктуры, темпов инфляции, стадии жизненного цикла бизнеса.

Наиболее оптимальным периодом, на наш взгляд, позволяющим учесть в т.ч. сезонные факторы, является 6-ти кварталный горизонт планирования с различающейся по уровню близости к текущему квартальному периоду методикой расчета стоимости. Рассматриваемая длина временного ориентира охватывает в т.ч. годичный цикл производства, не обременяя составителей излишней работой. Внутри каждого квартала при необходимости предполагается декомпозиция по месяцам для более мобильного и точного прогноза (18-месячная схема скользящий бюджета). Выбор горизонта планирования зависит от специфики деятельности компании и от многих прочих факторов. Поэтому допустимо добавить еще два квартала при наличии планирования существенных структурных производственных сдвигов в пользу более усовершенствованных (в процессе создания) продуктов.

Следует отметить, что проблемой является выбор интервала пересмотра скользящего бюджета: пересмотр через месяц, через 2 месяца, через квартал (рассматриваемая схема), через 4 месяца и т.д. На наш взгляд на первом этапе внедрения адаптивной модели скользящего бюджетирования целесообразно остановиться на ежеквартальных ежеквартальных пересмотрах бюджетов. Конкретизируя внимание на модели бюджетирования, стоит выделить основные характеристики предлагаемых нововведений. Обеспечению адаптивности финансового планирования способствуют скользящие бюджеты, оставленные из 6-ти кварталов.

Таблица 3

Рекомендуемая форма адаптивного скользящего бюджета прибыли и убытков 1-го квартала: процессно-ориентированный подход (ABB-метод)

Статьи бюджета	Туристический нож	Автомобильный нож	Запчасти для авиационной техники	Всего	Центр ответственности	Ответственный
План реализация всего, шт.	1500	18000	5500	-	ЦО «Сбыт»	Коммерческий директор
Цена реализации без НДС, руб/шт.	1300	116	1243	-		
Выручка, руб.	1950000	2088000	6836500	10874500		
Переменные затраты, руб. в т.ч.	973776	834363	3823832	5631971	ЦО «Производственный цех»	Начальник цеха (матричная схема ответственности)
– технологическое сырье и материалы	699700	521063	3268100	4488863	ЦО «Бюро МТС»	Начальник МТС/начальник цеха/бригадиры/работники
– затраты на оплату труда основных рабочих (с отчислениями в фонды)	248590	263794	363250	875634	ЦО «Производственный цех»	
– затраты на технологическую энергию (электроэнергия)	25486	49506	192482	267474	ЦО «Электроцех»	Начальник электроцеха / начальник цеха
Результат брутто I порядка, руб.	976224	1253637	3012668	5242529	ЦО «Сбыт» / ЦО «Производственный цех»	Коммерческий директор/бригадиры
Затраты на проведение ремонтно-наладочных работ, руб.	134276	87543	157826	379645	ЦО «Технического контроля»	Начальник механической группы
Затраты на эксплуатацию оборудования, руб.	64296	70726	300052	435074	ЦО «Технического контроля»	Начальник механической группы
Затраты на внутривозовое перемещение грузов, руб.	27200	13900	48000	89100	ЦО «Производственный цех» / ЦО «Вспомогательный транспортный участок»	Начальник цеха/участка
Страхование оборудования, руб.	70500	90000	213700	374200	ЦО «Производственный цех»	Начальник цеха
Результат брутто II порядка, руб.	679952	991468	2293090	3964510	ЦО «Сбыт» / ЦО «Производственный цех»	Коммерческий директор/начальник цеха
Управленческие расходы, руб.	411723	600351	1388506	2400580	Офис	Руководители отделов
Транспортные расходы, руб. (прямые затраты)	60850	78962	98640	238452	ЦО «Транспортный участок»	Главный механик Коммерческий директор, технический директор, транспортный отдел, финансовый директор
Операционная прибыль, руб.	207379	312155	805944	1325478		

Примечание: ячейки таблицы, выделенные цветом, останутся пустыми при заполнении формы скользящего бюджета прибыли и убытков 2-го и последующих кварталов по методу МС.

Предлагаемая адаптивная схема скользящего бюджетирования может быть представлена в следующем виде:

Первый квартал – калькуляция себестоимости осуществляется с использованием процессно-ориентированных систем бюджетирования (метод activity based budgeting – АВВ).

Второй-пятый кварталы – калькуляция себестоимости осуществляется с использованием маржинального подхода (метод marginal costing -МС). При этом, постоянные затраты будут относиться на финансовый результат, а переменные на тот или другой вид изделия.

Если компания готова применять продвинутые инструменты управленческого учета и бюджетирования, то в шестом квартале целесообразно рассчитывать плановую себестоимость продукции, работ, услуг и планировать финансовые результаты с использованием маржинального подхода и одновременно элементов метода управленческого учета целевых затрат (расчет целевой себестоимости продуктов, работ, услуг или метод target-costing – ТС).

В качестве примера рассмотрим форму бюджета прибылей и убытков компании производящее ножи и запчасти для авиационной техники (табл. 3).

При составлении адаптивного бюджета на первый (не календарный) квартал из выбранного горизонта планирования применяется АВВ-метод (см. табл. 2). При этом формы бюджетов всех шести кварталов, несмотря на применение разных методик должны иметь единую основу т.е. базовый перечень ключевых показателей, который не должен меняться, поскольку с течением времени форма скользящего бюджета второго квартала должна быть трансформирована в более сложную форму процессно-ориентированную скользящего бюджета первого квартала. Такой базой, на наш взгляд, является система показателей, формируемая при использовании МС метода. Таким образом, предлагается в форме бюджета первого квартала оставить показатели плановой маржинальной прибыли или результаты брутто первого порядка, второго порядка при этом накладные затраты собирать по видам деятельности и распределять между изделиями пропорционально выбранным драйверам.

При составлении бюджета на второй и последующие кварталы из выбранного горизонта планирования (2-6 кварталы) применяется МС-метод. При этом, постоянные затраты относятся на финансовый результат, а переменные на тот или другой вид изделия. Форма бюджета будет аналогична форме, представленной в таблице 2, при этом ячейки, выделенные цветом, останутся пустыми. При необходимости можно предусмотреть такие строки как «Норма маржинальной прибыли», «Маржинальной прибыль на единицу времени», «Маржинальная эффективность» и т.д. Форма бюджета шестого квартала идентична формам бюджетов 2-5 кварталов, однако цена реализации и целевая прибыль определяются после проведения детальных маркетинговых исследований и корректировки стратегии компании, а целевые переменные и постоянные затраты отображаются как затраты, генерируемые рынком, т.е. исчисляются после применения процедуры ликвидации разрывов между плановыми и целевыми значениями.

Выводы

Описанные рекомендации улучшат качество работы финансовых подразделений компании. В целом элементы модели выходят далеко за пределы традиционного подхода к бюджетированию. Благодаря увязке со стратегией и ССП, улучшенном подходе к группировке затрат, распределению ответственности и периоду прогнозов, бюджеты образуют базис перманентной концепции совершенствования внутренней работы каждого сотрудника, подразделения, предприятия.

По итогу следует отметить, что не существует универсального подхода к эффективному адаптивному управлению. Целесообразность выбора в пользу конкретного направления аргументируется, в первую очередь, состоянием внешней среды и готовностью сотрудников к организационным реформам. Выше представляется авторский взгляд обоснования ключевых элементов разработки адаптивной модели планирования и бюджетирования.

Признаем, что практика применения концепции адаптивных моделей бюджет-

тов до сих пор находится на ранней стадии своего развития, особенно в России. Для достижения реального прорыва в области построения архитектуры системы управления необходимы дальнейшие исследования и практическое внедрение с учетом отраслевых и технологических особенностей хозяйствующего субъекта.

Библиографический список

1. Хоуп Дж., Фрезер Р. За гранью бюджетирования. Как руководителям вырваться из ловушки ежегодных планов / пер. с англ. Р. В. Кашеева. М.: Вершина, 2007. С. 272.
2. Gleich R., Kopp J., Leyk J. Ansätze zur Neugestaltung der Unternehmensplanung. Finanz Betrieb. 2003. № 7. P. 461-464.
3. Kaplan R.S., Anderson S. The innovation of Time-Driven Activity-Based Costing. Journal of Cost Management. 2007. № 21 (2). P. 5-15.
4. Libby T., Lindsay R.M. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. Management Accounting Research. 2010. № 21 (1). P. 56-75.
5. Lohan G. A Brief History of Budgeting: Reflections on Beyond Budgeting, Its Link to Performance Management and Its Appropriateness for Software Development. Lean Enterprise Software and Systems. 2013. № 20. P. 81-105.
6. Messner M., Becker S. The Evolution of a Management Accounting Idea: The Case of Beyond Budgeting. SSRN Electronic Journal. 2010. № 5. P. 1-61.
7. Nguyen D.H., Weigel C. "Beyond budgeting: review and research agenda". Journal of Accounting & Organizational Change. 2018. № 14 (3). P. 314-337.
8. O'Grady W., Akroyd C., Scott I. Beyond Budgeting: Distinguishing Modes of Adaptive Performance Management. Advances in Management Accounting. 2017. № 2. P. 2-24.
9. Rickards R. Beyond budgeting: boon or boondoggle? Investment Management and Financial Innovations. 2006. № 3 (2). P. 62-76.
10. Schmitz O., Michniuk A. Beyond budgeting – a fair alternative for management control? Examining the relationships between beyond budgeting, organizational justice and unethical behaviors. Studies in Business and Economics. 2018. № 14 (2). P. 160-180.