

ГРЯЗНОВА Ирина Юрьевна

**КОНТРОЛЬНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ СОПРОВОЖДЕНИЕ СИСТЕМЫ
БЮДЖЕТИРОВАНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва - 2012

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета Автономной коммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза «Российский университет кооперации»

Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент
Банк Сергей Валерьевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»
ГБОУ ВПО Московской области
«Финансово-технологическая академия»
Суглобов Александр Евгеньевич

доктор экономических наук, профессор
кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ФГБОУ ВПО «Тольяттинский
государственный университет»
Никифорова Елена Владимировна

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего
профессионального образования
«Оренбургский государственный
университет»

Защита состоится « 26 » декабря 2012 года в 12.00 на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 513.002.03 при АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» по адресу: 141014, Московская область, г. Мытищи, ул. В. Волошиной, д. 12/30, зал диссертационных советов (корпус 4, комн. 235).

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке АНО ВПО Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации».

Объявление о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ referat_vak@mon.gov.ru, а также на официальном сайте АНО ВПО Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации» www.ruc.su.

Автореферат разослан 26 ноября 2012 года.

Ученый секретарь совета по защите
докторских и кандидатских диссертаций
Д 513.002.03 к. э. н., доцент

Абрамова К.В.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях рыночной экономики перед руководителями предприятий стоит проблема обеспечения устойчивого развития вверенных им хозяйствующих субъектов, которая в основном зависит от наличия эффективной системы управления с четко заданными параметрами затрат, доходов и финансовых результатов. Особое значение в данном процессе занимает бюджетирование, предназначенное для определения таких параметров и контроля за ними, которые позволят формировать информацию: внутрифирменного планирования и бюджетирования; для подразделений (бизнес-единиц) предприятий по реализации стратегии развития посредством определения необходимых параметров по достижению данной стратегии. При бюджетном подходе к системе управления предприятием в целях обеспечения эффективности реализации намеченных целей необходима обратная связь посредством контроля за исполнением бюджетных показателей и анализа эффективности реализации стратегии. Таким образом, для поддержания бюджетного процесса необходимо его контрольно-аналитическое сопровождение.

Внедрение в практику деятельности предприятий технологий бюджетного процесса, его контрольно-аналитического сопровождения позволит реализовать главную задачу, заключающуюся в достижении стратегических целей за счет повышения эффективности использования ресурсов, а также удержания и укрепления своих позиций на рынке под влиянием негативных воздействий. Построение эффективной системы бюджетирования, ее контрольно-аналитическое сопровождение возможно при наличии комплексной информации, формируемой в рамках управленческого учета.

Необходимость и важность решения задач контрольно-аналитического сопровождения системы бюджетирования предприятия определили теоретическую и практическую значимость диссертационной работы, ее цель и постановку задач.

Степень разработанности проблемы. Вопросам бюджетирования в рамках эффективного управления предприятием посвящены труды И.Т. Балабанова, И.А. Бланка, В.В. Бочарова, Л.Н. Ветровой, О.Н. Волковой, Т.В. Воронченко, Н.Г. Данилочкина, А.М. Карминского, В.В. Ковалева, М.В. Мельник, Н.И. Оленева, О.Е. Николаевой, В.М. Попова, Е.С. Стояновой, Н.В. Фадейкиной, В.Е. Хруцкого, А.Д. Шеремета, А.И. Шигаева, К.В. Щиборща и др.

Проблемы управленческого учета, контроля и анализа деятельности предприятия широко освещены в трудах российских ученых: Н.А. Адамова, С.Б. Барнгольц, С.А. Бороненковой, М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевского, Н.А. Ермаковой, В.Б. Ивашкевича, О.Д. Каверина, Т.П. Карповой, А.Н. Кизилова, Н.П.

Кондракова, Н.Т. Лабынцева, О.А. Мироновой, Е.В. Никифоровой, С.Н. Николаевой, В.И. Петровой, Л.В. Поповой, Г.В. Савицкой, С.А. Стукова, А.Е. Суглобова, В.П. Суйца, Г.М. Тация, В.А. Чернова, Н.И. Чупахиной и др.

Среди зарубежных исследователей, освещающих вопросы управления, бюджетирования, управленческого учета и экономического анализа, известны труды Л. Бернстайна, Дж. Ван Хорна, К. Друри, Б. Райна, Ж. Ришара, А.А. Томпсона, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, Дж. Эткинсона и др.

Однако, изучение экономической литературы показало необходимость углубленного исследования вопросов контрольно-аналитического сопровождения системы бюджетирования предприятий. Это связано с тем, что в научных и практических работах недостаточно освещены методические проблемы организации бюджетного процесса на предприятии в части разработки правил, регламента, документов и процедур организации системы бюджетирования, способствующих внедрению в деятельность хозяйствующего субъекта управленческого учета, систематизирующего информацию для реализации контрольно-аналитического сопровождения системы бюджетирования.

Характеризуя высокую степень научной разработанности вопросов диссертационного исследования, следует отметить отсутствие комплексного подхода к процедурам контроля и анализа исполнения бюджетов производственными предприятиями.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является развитие теоретических и организационно – методических положений по формированию контрольно - аналитического обеспечения системы бюджетирования предприятия.

Для достижения цели в исследовании выделены задачи:

- уточнить и дополнить теоретические и методические аспекты процесса бюджетирования, посредством организации его контрольно-аналитического сопровождения;
- уточнить классификацию бюджетов исходя из видов и характеристики бюджетов;
- разработать документооборот, отражающий бюджетный процесс соответствующий этапам построения процесса бюджетирования деятельности предприятия;
- предложить состав бюджетов, предоставляемых по центрам ответственности для исполнения;
- систематизировать отчетные данные по исполнению бюджетов в разрезе центров ответственности с целью контроля и анализа эффективности исполнения

бюджетов;

– сформировать систему структурированных показателей эффективности исполнения бюджетов, методику их расчета и интерпретации.

Область исследования. Выбранная тема диссертационного исследования соответствует п. 2 «Экономический анализ», п.п. 2.13 «Теория и методология бюджетирования»; п. 3 «Аудит, контроль и ревизия», п.п. 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии». Работа выполнена в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта ВАК РФ (экономические науки).

Предметом исследования является совокупность теоретических и организационно-методических инструментов контрольно-аналитического сопровождения системы бюджетирования предприятий.

Объектом исследования выступает финансово-хозяйственная деятельность предприятий, реализующих бюджетный подход в управлении.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Характеристика системы бюджетирования как инструмента управления деятельностью предприятия строится на понимании современной экономики, управленческого учета, внутреннего контроля и экономического анализа, а также на изучении и применении содержания монографических трудов и научных статей ученых (отечественных и зарубежных), материалов конференций, посвященных исследованию актуальных вопросов методики контроля и анализа исполнения бюджетов, организации бюджетного процесса в управленческом учете.

Методологическая база исследования основана на использовании методов научного познания, единства анализа и синтеза, взаимосвязи теоретических и практических аспектов исследования. При обработке информации использованы аналитические и экономико-статистические методы исследования.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в решении важных теоретических и организационно-методических проблем контрольно-аналитического сопровождения системы бюджетирования предприятий, имеющих существенное значение для развития управленческого учета.

В результате проведенного исследования получены следующие научные результаты:

– раскрыты и уточнены теоретические и методические аспекты процесса бюджетирования, что позволило обосновать экономическую целесообразность контрольно-аналитического сопровождения бюджетного процесса предприятия, способствующего достижению стратегии его развития.

– усовершенствована классификация видов бюджетов по признакам целостности бизнес-процесса, полноты информации, видов деятельности, центров ответственности, временного периода, непрерывности формирования, контроля за исполнением, адресности информации, диапазона деловой активности в реализации стратегии;

– разработан документооборот, отражающий бюджетный процесс деятельности предприятия, с описанием регламента бюджетирования, бухгалтерских документов, согласно этапам организации системы бюджетирования на предприятии;

– разработана структура центров ответственности, способствующая построению системы контроля и анализа эффективности исполнения бюджетов, а также определен состав бюджетов, соответствующий задачам, функциям центров ответственности;

– систематизированы отчетные данные по исполнению бюджетов и сформулированы основные направления организации внутреннего контроля исполнения бюджетов на предприятии обеспечивающие повышение эффективности деятельности предприятия;

– предложена система показателей, характеризующих результативность исполнения бюджетов, и методика их анализа.

Теоретическая значимость научных результатов развивает теорию и дополняет методику построения и контрольно-аналитического сопровождения процесса бюджетирования на предприятии.

Практическая значимость работы заключается в возможности использования результатов проведенного исследования для формирования обоснованного подхода при выработке управленческих решений на основе информации управленческого учета, контроля и анализа в части формирования и исполнения бюджетов предприятия. Рекомендации по структуре центров ответственности и предоставление ими отчетности обеспечивают высокое качество учетной информации, необходимой для эффективного управления предприятием.

Апробация и внедрение результатов исследования. Результаты и основные положения диссертационного исследования обсуждались на международных, российских, научно-практических конференциях и получили положительную оценку.

Основные результаты диссертационной работы приняты к апробации и внедрению в ООО ВУК «Парус-Сервис» (справка от 15.01.2012), ООО «Каменный Дом» (справка, от 10.02.2012).

Результаты диссертационного исследования применяются в учебном процессе

ФГБОУ ВПО Российский государственный аграрный заочный университет при преподавании дисциплин «Бухгалтерский управленческий учет», «Ревизия и контроль», «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности».

Публикации. Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли отражение в семи публикациях общим объемом 6,02 п.л., в том числе три статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

Объем и структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, 3-х глав, списка использованных источников, включающего 235 источников. Рукопись содержит 195 страниц текста, 105 таблиц, 11 рисунков.

Во введении обоснована актуальность темы, определены цель, задачи, объект, предмет исследования, раскрыта научная новизна, теоретическая и практическая значимость работы.

Первая глава «Теоретические аспекты процесса бюджетирования деятельности предприятий» раскрывает виды бюджетов и подходы к их классификации, а также порядок регламентации процесса бюджетирования.

Вторая глава «Методические проблемы организации бюджетного процесса в управленческом учете по центрам ответственности» содержит этапы бюджетирования и разработку бюджетных форм для управленческого учета, организацию учета по центрам ответственности в системе бюджетирования, а также систематизацию отчетных данных с целью оценки исполнения бюджетов.

В третьей главе «Методика контроля и анализа исполнения бюджетов производственных предприятий» рассмотрены вопросы контрольных процедур исполнения бюджетов, предложена система показателей, характеризующих результативность исполнения бюджетов, разработана методика анализа структурированных бюджетных показателей.

В заключении обобщены результаты проведенного исследования, сформулированы выводы и практические рекомендации.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обоснована экономическая целесообразность контрольно-аналитического сопровождения бюджетного процесса предприятия.

В исследовании определены подходы к категории «бюджетирование», и сформулировано ее определение, а именно: «Бюджетирование – комплексный объект управленческого учета, который увязывает установленные параметры и фактические данные по текущей, финансовой, инвестиционной и инновационной деятельности, обобщая их в бюджетах с помощью планирования, учета, контроля и

анализа основных показателей предприятия и его структурных подразделений за эффективностью бизнес-процессов, ориентированных на достижение стратегических целей».

К преимуществам такой позиции относятся: уточнение видов деятельности, охватываемых бюджетным процессом; интеграция функций управления (планирования, учета, анализа и контроля), что позволяет корректировать стратегию развития предприятия; раскрытие назначения бюджетирования, заключающееся в организации работы хозяйствующего субъекта и его бизнес-единиц; использование бюджетных и фактических показателей в процессе разработки, утверждения и исполнения бюджетов. Бюджетирование является интегрирующим процессом, позволяющим повысить качество и оперативность принимаемых решений, максимизировать ожидаемый результат и контролировать риски хозяйственной деятельности предприятия, планировать деятельность хозяйствующих субъектов на текущие периоды и перспективу.

Построение эффективного бюджетного процесса предприятия возможно при наличии контрольно-аналитического сопровождения.

2. Усовершенствована классификация видов бюджетов по признакам целостности бизнес-процесса, полноты информации, видов деятельности, центров ответственности, временного периода, непрерывности формирования, контроля за исполнением, адресности информации, диапазона деловой активности в реализации стратегии.

Совокупность разных бюджетов может образовывать отдельные целостные перенастраиваемые системы, каждая из которых соответствует определенному уровню использования ресурсов и получения прибыли. Все многообразие бюджетов сгруппированное по ряду потенциально возможных на практике признаков, позволяет определить специфику деятельности предприятия. В связи с этим, уточнены и дополнены классификационные признаки бюджетов, раскрывающие специфику деятельности предприятий (табл. 1).

В связи с тем, что бюджетирование неразрывно связано с выделением центров ответственности для оперативного выявления и решения проблем, что способствует повышению эффективности деятельности предприятия в целом и по бизнес-единицам в частности, в исследовании выделены бюджеты центра продаж, прямых и косвенных затрат, маржинального дохода, прибыли, инвестиций, инноваций и налоговых платежей. Предложенная группировка отличается от существующих, системностью в подходах выделения соответствующих признаков.

Таблица 1. Рекомендуемая классификация бюджетов предприятий

Классификационный признак	Вид бюджета	Основные показатели бюджета	
Целостность бизнес-процесса	По предприятию в целом (консолидированный)	По всем структурным подразделениям	
	По бизнес-единицам	По каждой единице финансовой структуры предприятия	
Полнота информации	Генеральный	Обобщает данные операционного, инновационного, инвестиционного и финансового бюджетов	
	Частные бюджеты	Операционный	Обобщает показатели, характеризующие производственно-хозяйственную деятельность предприятия
		Инвестиционный	По инвестиционным проектам
		Инновационный	По инновационным проектам
Финансовый	Обобщает итоговые показатели о движении денежных средств, активах и обязательствах		
Виды деятельности	По операционной деятельности	По операционной деятельности	
	По инвестиционной деятельности	По инвестиционной деятельности	
	По инновационной деятельности	По инновационной деятельности	
	По финансовой деятельности	По финансовой деятельности	
Центр ответственности	Центра продаж	Готовой продукции и продажи	
	Центра прямых затрат	Неполной себестоимости	
	Центра маржинального дохода	Неполной себестоимости	
	Центра прибылей	Прибылей и убытков	
	Налоговых платежей	Налоговых платежей	
	Инвестиций	По инвестициям	
	Центра инноваций	По инновационным проектам	
Временной период	Оперативный	За смену, сутки, неделю, декаду, месяц	
	Краткосрочный	Периода, равный 12 месяцам	
	Среднесрочный	Временной горизонт которого от года до трех	
	Долгосрочный	Ориентированный на период от 3 лет	
Непрерывность формирования	Регулярный (скользящий)	Который рассматривает плановый период с учетом предыдущих значений и учитывает возникшие изменения по всем бизнес-процессам	
	Дискретный	Разработанный на год с разбивкой по месяцам или кварталам	
Контроль за исполнением	Для оперативного контроля	С количественными показателями в разрезе бизнес-единиц по итогам смены, суток, декады	
	Для итогового контроля	С количественными и качественными показателями в разрезе бизнес-единиц, центров ответственности по итогам месяца, года	
	Для перспективного контроля	С показателями конкурентоспособности предприятия	
Адресность информации	Предоставляемый руководителю предприятия	Раскрывающий основные показатели по бизнес-процессам и бизнес-единицам, предоставляемый руководителю предприятия для контроля и принятия решений	
	предоставляемый руководителю центра ответственности	Раскрывающий основные показатели по бизнес-единицам, предоставляемый руководителю центра ответственности для контроля и принятия решений	
	Предоставляемый руководителю бизнес-единицы	Раскрывающий основные показатели по бизнес-единицам, предоставляемый руководителю бизнес-единицы для оперативного и итогового контроля, а также принятия решений	
	Предоставляемый собственнику	Раскрывающий основные направления деятельности для контроля и принятия решений	
	Предоставляемый инвестору	Раскрывающий основные показатели финансового состояния предприятия, предоставляемый инвестору для контроля и принятия решений	
Диапазон деловой активности	Гибкий	Предусматривающий ряд альтернативных вариантов для заданного объема производства и продаж	
	Статический	Предусматривающий определенный уровень деловой активности предприятия и имеет ограниченную гибкость	
Значимость в формировании стратегии	Приоритетный	Связанный с основной целью деятельности и приносящий основную сумму прибыли	
	Второстепенный	Не связанный с основной целью деятельности и приносящий незначительную сумму прибыли	

3. Разработан документооборот, отражающий бюджетный процесс деятельности предприятия с описанием регламента бюджетирования, бухгалтерских документов, согласно этапам организации системы бюджетирования на предприятии.

Организация процесса бюджетирования должна включать в себя правила, регламенты, документы и процедуры, систему контроля и оценку исполнения в определенной последовательности взаимосвязанных этапов (табл. 2).

Таблица 2. Рекомендуемые этапы организации системы бюджетирования на предприятии

Этапы	Документы	Цель
Принятие решения об организации процесса бюджетирования на предприятии	Приказ руководителя организации. Регламент бюджетирования	Закрепление приоритетных значений и процедур планирования и внутренней отчетности, а также контроля на предприятии
Формирование Департамента бюджетирования	Регламент бюджетирования. Раздел «Положение о Департаменте бюджетирования»	Определение структуры данной службы для целей координации, контроля за процессом бюджетного управления на предприятии
Выделение центров ответственности	Регламент бюджетирования. Раздел «Положение о центрах ответственности»	Выделение в составе предприятия центров ответственности с целью эффективного управления бизнес-процессами
Разработка структуры генерального бюджета, отражающего основные бизнес-процессы	Регламент бюджетирования. Раздел «Структура генерального бюджета»	Определение видов бюджетов, необходимых для целей планирования. Определение взаимосвязи между бюджетами и центрами ответственности
Разработка бюджетных форм и методика их заполнения	Регламент бюджетирования. Раздел «Порядок формирования бюджетов». Приложение к Регламенту бюджетирования «Комплект форм бюджетов»	Утверждение системы показателей бюджетов. Закрепление за центрами ответственности соответствующих бюджетов. Составление таблиц, в которых указаны наименование форм и состав используемых в них бюджетных показателей
Организация учета по центрам ответственности	Регламент бюджетирования. «Порядок ведения учета по центрам ответственности»	Определение счетов и субсчетов, являющихся базой для формирования фактических данных для бюджетов по центрам ответственности
Разработка порядка взаимодействия центров ответственности	Регламент бюджетирования. Раздел «Взаимодействие центров ответственности»	Уточнение порядка документооборота и доступа к конкретной информации. Определение ответственных исполнителей подразделений и порядок согласования, утверждения и сведения бюджетов
Разработка процедур бюджетного контроля	Регламент бюджетирования. Раздел «Порядок осуществления бюджетного контроля»	Определение форм контроля за составлением бюджетов. Сравнение фактических показателей с плановыми и анализ отклонений
Порядок проведения анализа эффективности бюджетного процесса	Регламент бюджетирования. Раздел «Порядок проведения анализа эффективности бюджетного процесса»	Выбор показателей для оперативного, текущего и перспективного анализа. Порядок составления презентаций по результатам анализа эффективности процесса бюджетирования для руководителей, собственников и учредителей
Интеграция информации отделов Департамента бюджетирования	Регламент бюджетирования. Раздел «Положение о Департаменте бюджетирования: инструкции по рабочим местам»	Качественное выполнение служебных обязанностей на каждом рабочем месте с регламентацией прав работника
Выбор системы автоматизации бюджетирования	Техническое задание на автоматизацию и др.	Внедрение автоматизированной системы бюджетирования
Обучение персонала	Программа подготовки и обучения, приказы	Получение необходимых навыков специалистами среднего и высшего управленческого звена по построению и использованию системы бюджетирования

Особое место в организации бюджетирования занимает этап, связанный с выделением центров ответственности, обеспечивающих своевременный контроль за фактическими затратами соответствующей им зоны.

Для повышения эффективности принимаемых управленческих решений рекомендуется закрепить порядок осуществления процесса бюджетирования во внутреннем методическом документе «Регламент бюджетирования», устанавливающим: общие требования к составлению генерального бюджета предприятия; общие требования к составлению бюджетов бизнес-единиц предприятия; основные экономические директивные показатели, используемые при формировании бюджетов; основные принципы формирования показателей доходной и расходной частей бюджетов; методики расчета экономических показателей деятельности предприятия для целей внутренней отчетности.

Рекомендуемым регламентом устанавливаются следующие общие требования к составлению всех бюджетов:

- формирование по уровням бюджетов;
- введение стандартных форм для бюджетов каждого уровня;
- все параметры, заложенные в бюджет, должны иметь характеристику и порядок расчета;
- все бюджеты составляются в тыс. руб.;
- генеральный бюджет включает в себя бюджеты: операционный, инвестиционный, инновационный, финансовый.

В Регламенте бюджетирования рекомендуется указывать структуру генерального бюджета хозяйствующего субъекта. Так, рекомендуемая структура генерального бюджета предприятия должна включать (с контрольными показателями для каждого уровня управления): бюджет центра продаж, бюджет центра прямых затрат, бюджет центра маржинального дохода, бюджет центра инвестиций, бюджет центра инноваций, бюджет центра косвенных затрат, бюджет центра прибылей, бюджет центра налоговых платежей, бюджеты по бизнес-единицам, генеральный бюджет.

Кроме того, «Регламент бюджетирования» включает программу контроля за исполнением бюджетов: основание для проведения проверки, цель, предмет, вопросы, срок проведения, состав ответственных исполнителей, срок предоставления отчета и других документов по результатам проверки. Также разработано Положение о контроле за исполнением бюджетов предприятия, состоящее из общих сведений, обязанностей по контролю за исполнением бюджетов, процедуры и принципы контроля.

Особое внимание в исследовании уделено определению ряда основных

показателей, которые устанавливают ограничения для бюджетов по разным уровням и порядку внесения изменений в бюджет, содержащихся в Регламенте бюджетирования. При этом изменения бюджетных показателей не могут вноситься в периоды по которым подведены итоги деятельности на момент внесения изменений. В зависимости от вида изменений, вносимых в бюджетные показатели, в исследовании предложено разделить их на пять групп, для каждой из которых устанавливается процедура согласования и утверждения (невозможность изменения; Правление; Генеральный директор; зам. генерального директора, курирующий деятельность Департамента бюджетирования; руководитель Департамента бюджетирования).

В случае если предполагается внести изменение в бюджет, затрагивающее изменения нескольких параметров, при определении порядка согласования изменения рекомендуется исходить из минимального номера группы, который присвоен этому изменению. Департамент бюджетирования ежеквартально, в срок до 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом, должен готовить приказ о внесении изменений в бюджет предприятия на основании принятых в течение квартала решений о корректировках.

4. Разработана структура центров ответственности и определен состав бюджетов, предоставляемых центрам ответственности для исполнения.

Разработанная структура центров ответственности включает: центр продаж, центр прямых затрат, центр маржинального дохода, центр налоговых платежей, центр косвенных затрат, центр инвестиций, центр инноваций, центр прибылей, которые взаимообусловлены и находятся во взаимосвязи (рис.1).

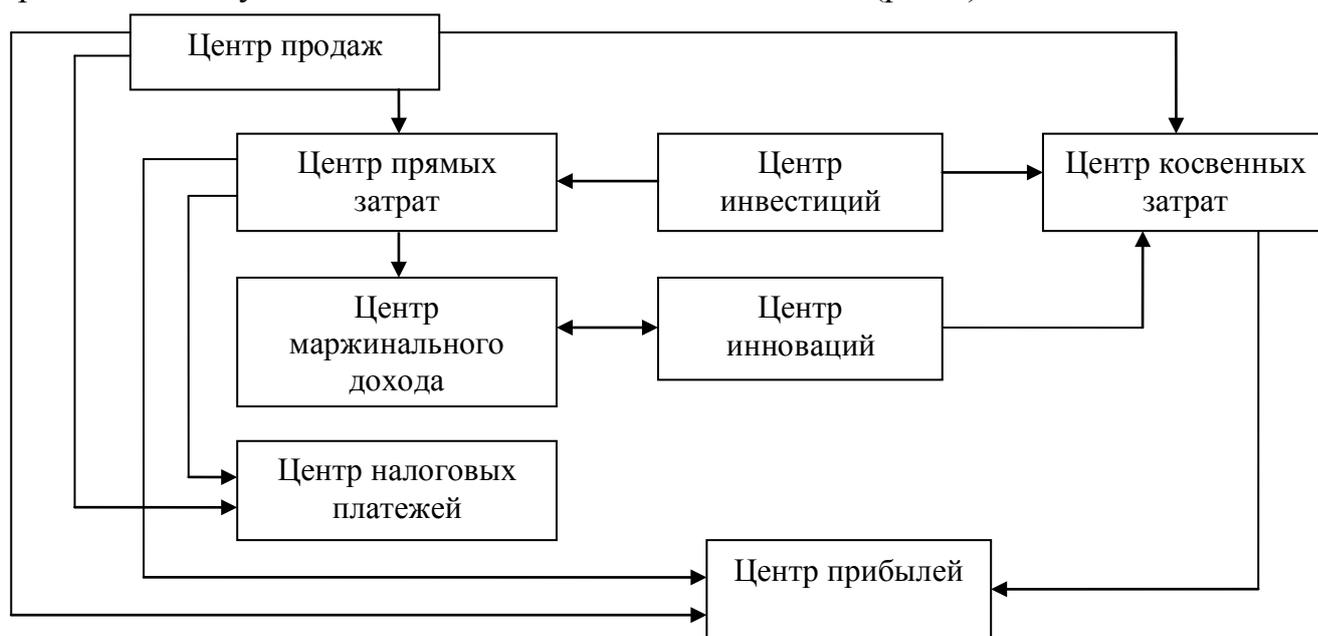


Рис. 1. Взаимосвязь центров ответственности предприятия

В данной цепочке обязательно участвуют центр инвестиций и центр инноваций, у которых существует прямая и обратная связь с центром прямых затрат, с центром маржинального дохода и только прямая связь с центром косвенных и коммерческих расходов.

В диссертационном исследовании предложена организационная структура Департамента бюджетирования (рис. 2).



Рис. 2. Структура Департамента бюджетирования предприятия и взаимодействие его отделов

В разработанном комплекте бюджетных форм построения генерального бюджета наибольшее число бюджетов предусмотрено в центре прямых затрат, центре инноваций. Организация контроля и анализа по центрам ответственности и в целом по предприятию осуществляется отделом контроля и направлена на выявление отклонений между бюджетными и фактическими показателями, фиксирование отклонения во внутренней управленческой отчетности и последующий анализ причин их возникновения.

Организация управленческого учета, при бюджетном подходе к системе управления предприятием основывается на группировке затрат по центрам ответственности, в связи с чем, научно обосновано выделение отдельной группы счетов с аналитической детализацией. Для этого рекомендовано использовать следующие счета: 30 «Материальные затраты», 31 «Расходы на оплату труда», 32

«Расходы на социальное страхование и обеспечение», 33 «Амортизационные исчисления», 34 «Прочие расходы», 35 «Отклонения», 36 «Передаточные счета», 78 «Расчеты по центрам ответственности» с открытием субсчетов первого порядка. Предложенный в исследовании счет 78 «Расчеты по центрам ответственности» позволяет увязать информацию бухгалтерского учета с бюджетами и центрами ответственности.

При организации учета по центрам ответственности следует уделять внимание выполнению обязательств, предусмотренных в бюджетах. При нарушении основных бюджетных показателей, которые привели к экономическим потерям необходимо предусмотреть ответственность руководителей конкретных центров ответственности. Поэтому уточняется порядок определения размера возмещения потерь, их документального оформления и отражения в учете.

В условиях внутренних расчетов между центрами ответственности важно отразить суммы внутренних претензий (санкций), что непосредственно скажется на интересах соответствующего центра ответственности и на системе материального стимулирования (мотивации) их работников. Для этого предложен классификатор, способствующий определению суммы санкций, предъявляемых конкретному центру ответственности и содержащий информацию: предъявитель претензии; виновник и причина отрицательного отклонения; документ, подтверждающий обоснованность претензий (журнал простоев, акт о браке, извещение о внутренней претензии и пр.) и др. Наряду с составлением первичных документов предлагается составлять извещение о внутренней претензии. Данная форма документа является основным внутренним документом, подтверждающим факт нарушения соответствующим центром ответственности бюджетных показателей. Рекомендуемое извещение о претензии будет являться основанием для увеличения или уменьшения дохода соответствующих виновных центров ответственности за счет других или для корректировки фонда оплаты труда по центрам ответственности. В случае же отказа в удовлетворении претензии вопрос об ее оплате решается с привлечением руководителя предприятия, решение которого, должно стать для сторон окончательным. Осуществление внутренней претензионной работы предложено возложить на отдел контроля.

5. Систематизированы отчетные данные по исполнению бюджетов и сформированы основные направления организации внутреннего контроля исполнения бюджетов на предприятии и требования к его эффективности.

Главной особенностью контроля исполнения бюджетов является его двойственная роль в процессе управления предприятием. Основные направления

организации внутреннего контроля исполнения бюджетов на предприятии включают:

- внедрение на предприятии автоматизированной системы управления, в т.ч. систем контроля трудовой дисциплины;
- получение, сопоставление и анализ информации и документов из различных источников: непосредственно от работников, руководителей центров ответственности, из автоматизированной системы управления информационными потоками и т.п.;
- истребование комплекта документов о конкретных сделках (заказах);
- проверка данных учета и отчетности;
- проведение внутренних проверок;
- проведение независимых экспертиз качества используемых материалов и готовых изделий;
- получение объяснений сотрудников;
- осмотры помещений и территорий, используемых непосредственно для процесса производства;
- аттестация сотрудников;
- привлечение специалистов с целью оказания содействия в контроле за экономическими показателями и техническим состоянием производства, а также, если это необходимо, в осуществлении психологической поддержки работников предприятия.

Алгоритм исполнения бюджетов представлен на рисунке 3.

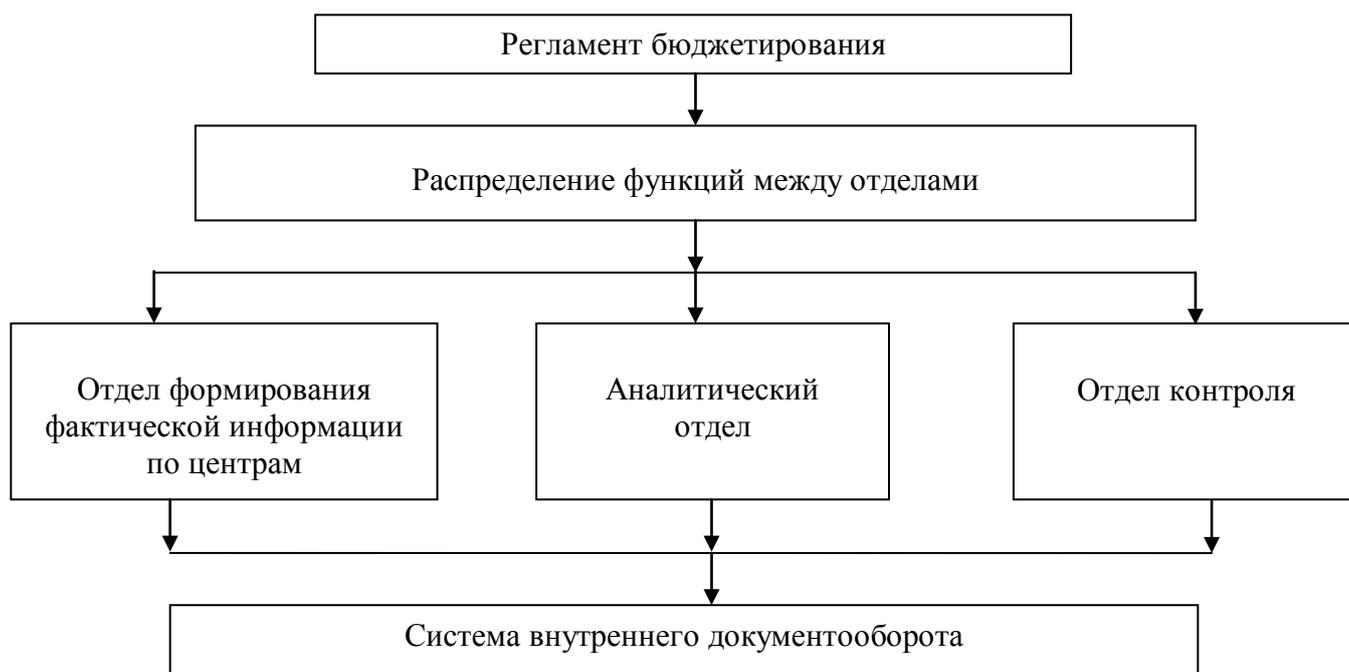


Рис. 3. Алгоритм исполнения бюджетов на предприятии

Регламент бюджетирования уточняет функции данных отделов и систему внутреннего документооборота:

- отдел формирования фактической информации по центрам ответственности выполняет функции сбора и систематизации сводной фактической информации, полученной из бухгалтерии в течение бюджетного периода в рамках системы учета, а также калькулирование плановой, нормативной и фактической себестоимости продукции;

- аналитический отдел занимается сбором, обработкой и анализом информации по исполнению бюджетов подразделений предприятия, систематизацией информации для принятия управленческих решений;

- отдел контроля занимается вопросами проверки за исполнением бюджетов текущих расходов по центрам ответственности, а также за выполнением генерального бюджета предприятия.

Требования к эффективности контроля исполнения бюджетов представлены в таблице 4.

Таблица 4. Требования к эффективности контроля исполнения бюджетов

Требования	Содержание
Системность	Интеграция контрольных функций с функциями планирования, распределения полномочий и ответственности
Адресность	Соответствие набора задач контроля каждому бюджету и центру ответственности
Адаптивность	Реакция на изменения внешней и внутренней среды; изменение содержания контроля в соответствии с изменениями в требованиях (сроки, частота, методы, стандарты)
Оптимальность	Достаточный объем для решения поставленных задач; недопущение излишнего контроля
Необходимость результативности	Обеспечение решения поставленных задач; подбор стандартов, методов к решаемым задачам
Экономичность	Соответствие затрат эффекту контроля; обеспечение дополнительной прибыли; предотвращение потерь в предпринимательстве
Соответствие стратегии	Изучение и использование стратегических приоритетов, заложенных в стратегических планах, бизнес-планах

Выделенные основные направления организации системы контроля исполнения бюджетов предприятия и разработанные контрольные мероприятия по исполнению бюджетов, позволяют обеспечить эффективность как уставной, так и предпринимательской деятельности. Предлагаемая методика проведения контрольных мероприятий по исполнению бюджетов, состоит из восемнадцати пунктов (табл.5).

Результаты контроля оформляются заключением отдела контроля, которое представляется начальнику Департамента бюджетирования, Совету Директоров, руководителю предприятия и его заместителям, руководителям подразделений. В заключении отражаются выявленные нарушения, рекомендации по их устранению, меры дисциплинарного и иного воздействия на нарушителей. По результатам контроля составляется план мероприятий по устранению выявленных недостатков с

указанием сроков и ответственных исполнителей. Итоги контроля используются административным персоналом в финансово-хозяйственной деятельности.

Таблица 5. Методика проведения контрольных мероприятий по исполнению бюджетов

№ п/п	Мероприятие, проводимое в целях контроля за исполнением бюджетов	Периодичность проведения	Ответственное лицо за проведение проверки и формирование отчета	Адресность отчета об итогах проверки по исполнению бюджета
1	Проверка порядка составления Проекта генерального бюджета	1 раз в год до утверждения Проекта генерального бюджета на собрании учредителей	Начальник отдела контроля	Руководитель Департамента бюджетирования Руководитель предприятия Собрание учредителей
2	Проверка исполнения бюджета продаж	Ежемесячно или по решению собрания учредителей	Руководитель группы, осуществляющий контроль	Начальник отдела контроля Ответственный за центр продаж Ответственный за центр маржинального дохода Руководитель Департамента бюджетирования
3	Проверка исполнения производственной программы и бюджета переходящих запасов	Ежемесячно или по решению собрания учредителей	Руководитель группы, осуществляющий контроль	Начальник отдела контроля Ответственный за центр продаж Ответственный за центр прямых затрат Ответственный за центр налоговых платежей Руководитель Департамента бюджетирования
.				
17	Проверка исполнения генерального бюджета	1 раз в год. Март следующего года	Начальник отдела контроля	Руководитель Департамента бюджетирования Руководитель предприятия Собрание учредителей
18	Проверка составления отчета о результатах контроля за исполнением бюджетов	В течение года	Руководитель группы, осуществляющий контроль, начальник отдела контроля	Начальник отдела контроля Руководитель Департамента бюджетирования Руководитель предприятия

6. Предложена система показателей, характеризующих результативность исполнения бюджетов и методика их анализа.

Систематизированы аналитические показатели, характеризующие результативность исполнения бюджетов, имеющие недостаточное раскрытие в научной и экономической литературе. Кроме того, предложена формула для факторного анализа коэффициента прогнозной стабильности предприятия, учитывающая прогнозную оборачиваемость инвестиционного капитала и его отношение к прогнозному заемному капиталу:

$$K_{cm}' = \frac{П'_n}{N'} \times \frac{N'}{ИК'} \times \frac{ИК'}{ЗК'} \times \left(\frac{ЗК'}{K'} \div \frac{СК'}{K'} \right) \times \frac{СК'}{ЧДП'}, \quad (1)$$

где $П'_n$ – прогнозная прибыль от продажи; N' – прогнозная выручка от продажи; $ЗК'$ – прогнозный заемный капитал; $СК'$ – прогнозный собственный капитал; K' – прогнозный капитал; $ЧДП'$ – прогнозный чистый денежный поток; $ИК'$ – инвестиционный капитал.

В формуле исследуются факторы влияния: первый фактор - прогнозная рентабельность от продаж характеризует доходность производственного предприятия; второй фактор – прогнозная оборачиваемость инвестиционного капитала указывает на скорость его использования в деятельности производственного предприятия; третий фактор – отношение прогнозного инвестиционного капитала к прогнозируемому заемному капиталу выявляет структуру заемных средств производственного предприятия по направлению использования; четвертый фактор - доля заемного капитала в валюте баланса определяет зависимость производственного предприятия от внешнего финансирования; пятый фактор - доля собственного капитала в валюте баланса свидетельствует об удельном весе собственных средств, вложенных в капитал (независимость производственного предприятия от заемных источников финансирования); шестой фактор – отношение собственного капитала к чистым денежным потокам означает обеспеченность собственных средств денежными средствами (табл. 6).

Таблица 6. Определение роста (снижения) коэффициента прогнозной стабильности деятельности предприятия в благоприятных условиях и кризисных условиях

Показатели	Факт (данные за отчетный год)	Прогнозные параметры					
		в благоприятных условиях			в условиях финансового кризиса		
		+5 %	+10%	+ n %	-5 %	-10%	-n %
Π'_n	7450	7822	8195		7078	6705	
N'	43900	46095	48290		41705	39510	
$ИК'$	26320	27636	28952		25004	23688	
$ЗК'$	69560	73038	76516		66082	62604	
$СК'$	6500	6825	7150		6175	5850	
K'	76060	79863	83666		72257	68454	
$ЧДП'$	30	31,50	33		28,50	27	
Факторы влияния:							
Прогнозная рентабельность	0,17	0,169	0,1697		0,16	0,169	
Прогнозная оборачиваемость $ИК'$	1,66	1,67	1,668		1,66	1,669	
Прогнозная доля $ИК'$ в $ЗК'$	0,38	0,378	0,3783		0,38	0,37	
Прогнозная доля $ЗК'$ в K'	0,91	0,914	0,9145		0,914	0,914	
Прогнозная доля $СК'$ в K'	0,09	0,085	0,0854		0,0855	0,0845	
Прогнозное отношение $СК'$ к $ЧДП'$	216,66	216,666	216,667		216,67	216,66	

Рекомендованные формы аналитических таблиц позволяют определить рост (снижение) коэффициента прогнозной стабильности при определении заданных

параметров с учетом шести факторов и сценария прогнозной стабильности (табл. 7), служащие главным источником разработки рекомендаций на заключительном этапе анализа исполнения бюджетов. Изменение хотя бы одного показателя влечет за собой изменение расчетного показателя, что оказывает непосредственное влияние на отклонение прогнозной стабильности.

Таблица 7. Положительные (отрицательные) сценарии прогнозной стабильности деятельности предприятия

Факторы влияния	Положительные сценарии		Отрицательные сценарии	
	1 вариант	2 вариант	1 вариант	2 вариант
Прогнозная рентабельность продаж	0,169	0,1697	0,16	0,169
Прогнозная оборачиваемость $ИК'$	1,67	1,668	1,66	1,669
Прогнозная доля $ИК'$ в $ЗК'$	0,378	0,3783	0,38	0,37
Прогнозная доля $ЗК'$ в $К'$	0,914	0,9145	0,914	0,914
Прогнозная доля $СК'$ в $К'$	0,085	0,0854	0,0855	0,0845
Прогнозное отношение $СК'$ к $ЧДП'$	216,666	216,667	216,67	216,66

В заключении обобщены результаты проведенного исследования, сформулированы выводы и практические рекомендации.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В процессе диссертационного исследования разработано контрольно-аналитическое сопровождение системы бюджетирования предприятий, включающее исследование понятия процесса бюджетирования, методику его анализа, структура центров ответственности, способствующая, построению системы контроля и анализа эффективности исполнения бюджетов, а также сформулированы основные направления организации внутреннего контроля исполнения бюджетов на предприятии обеспечивающие повышение эффективности деятельности предприятия.

Формирование контрольно-аналитического сопровождения системы бюджетирования предприятий на основе предлагаемых научно-методических рекомендаций дает более точную информацию для планирования и анализа, оценки результатов деятельности каждого структурного подразделения предприятия.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

в изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. Грязнова И.Ю. Сходство и различие требований ГААП США и МСФО, предъявляемых к формированию консолидированной отчетности // РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. – 2010. - № 4(2). – С. 188-192. – 0,6 п.л.

2. Грязнова И.Ю. Виды бюджетов и подходы к их классификации // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. №3 – 2011, С. 163-169. – 0,75 п.л.

3. Грязнова И.Ю. Организация системы бюджетирования на промышленном предприятии // Вопросы региональной экономики. №3 – 2011, С. 59-68. - 0,56 п.л.

в других изданиях:

4. Грязнова И.Ю. Адаптация отечественной системы бухгалтерского учета требованиям МСФО // Вестник Российского Государственного Аграрного Заочного Университета. – Выпуск № 7(12). – Москва: Издательство ФГОУ ВПО РГАЗУ, 2009. – С. 328-335. – 0,88 п.л.

5. Грязнова И.Ю. Бюджетирование как объект управленческого учета // Стратегическое планирование городов России: Памяти первого ректора ТГУ С.Ф. Жилкина: сборник материалов международной научно-практической конференции, Тольятти, 24-22 июня 2010г. – Тольятти: ТГУ, 2010.- С.46-55. – 0,56 п.л.

6. Грязнова И.Ю. Осуществление контрольных процедур исполнения бюджетов // Стратегическое планирование городов России. Памяти первого ректора ТГУ С.Ф. Жилкина: сборник материалов Международной научно-практической конференции, Тольятти, 21-22 июня 2011г. - Тольятти: ТГУ, 2011. – Т.1 – С. 376-398. – 1,37 п.л.

7. Грязнова И.Ю. Методика анализа структурированных бюджетных показателей // Бухгалтерский учёт, анализ и аудит: настоящее и будущее. Сборник трудов научной конференции памяти С.Б. Барнгольц, 14 декабря 2010 г. – Москва, ТГУ, Тольятти: 2010. – Т.2 – С.177-197. – 1,3 п.л.