

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет» (национальный исследовательский университет)
Высшая школа экономики и управления
Кафедра «Финансы, денежное обращение и кредит»

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

Рецензент, _____
_____/ /
/
« ____ » _____ 2017 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Заведующий кафедрой, проф., д.э.н.
_____/И.А.Баев/
« ____ » _____ 2017 г.

РАЗРАБОТКА СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ НА ПРОИЗВОДСТВЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
(магистерская диссертация)

ЮУрГУ – 38.04.01 2017. _____ ВКР

Консультант, _____

_____/ /
« ____ » _____ 2017 г.

Руководитель, _____

_____/ Каримова Т.Г./
« ____ » _____ 2017 г.

Консультант, _____

_____/ /
« ____ » _____ 2017 г.

Автор

студент группы _____
_____/ Шустер И.В./
« ____ » _____ 2017 г.

Консультант, _____

_____/ /
« ____ » _____ 2017 г.

Нормоконтролер, _____

_____/ Бочкарева И.А./
« ____ » _____ 2017 г.

Челябинск 2017

АННОТАЦИЯ

Шустер И.В. «Разработка системы бюджетирования на производственном предприятии»: Выпускная квалификационная работа. – Челябинск: ЮУрГУ, ЗЭиУ – 310, 128с., 11 ил., 14табл., библиографический список – 152 наим.

В диссертации дополнены теоретические положения управления предприятиями на основе бюджетирования: систематизированы подходы российских и западных экономистов к управлению с применением бюджетирования. Рассмотрена специфика формирования системы бюджетирования на предприятии машиностроения, с учетом сложившейся экономической ситуации в стране. Разработана система бюджетирования на предприятии ООО «Томир».

ABSTRACT

Shuster I. V. "Development of the budgeting system in manufacturing enterprise": final qualification work. – Chelyabinsk: SUSU, SEIU – 310, 128 p., 11 il., 14tabl., references – 152 naim.

In the thesis, supplemented by theoretical principles of management the enterprises on the basis of budgeting: systematic approaches of Russian and Western economists to manage with the use of budgeting. It considers specific features of formation of system of budgeting at the enterprises of mechanical engineering, taking into account the current economic situation in the country. Developed a budgeting system at the enterprise LLC "Tomir".

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	8
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯМИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ	15
1.1 Сущность бюджетирования, его содержание и отражение научных подходов в экономической литературе.....	15
1.2 Место бюджетирования в системе стратегического управления.....	31
1.3 Механизм управления предприятиями на основе бюджетирования.....	43
2 ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНИЯ МАШИНОСТРОИТЕЛЬНЫМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ НА ОСНОВЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ.....	60
2.1 Состояние машиностроения в РФ и перспективы его развития.....	60
2.2 Оценка показателей эффективности деятельности ООО «Томир».....	67
2.3 Особенности формирования системы управления с использованием бюджетирования на предприятиях машиностроения.....	71
3 РАЗРАБОТКА РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯМИ МАШИНОСТРОЕНИЯ НА ОСНОВЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ.....	85
3.1 Формирование организационного обеспечения принятия решения о внедрении управления на основе бюджетирования на предприятиях машиностроительного комплекса.....	85
3.2 Совершенствование алгоритма внедрения бюджетирования в систему управления предприятий машиностроения.....	87
3.3 Разработка проекта бюджетирования на основе формирования центров финансовой ответственности на предприятиях машиностроения с применением мотивационного подхода	97
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	112
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	115
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	129

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В современных рыночных условиях, когда везде и всюду поднимается вопрос об импортозамещении, увеличивается значимость бюджетирования. Машиностроение является основой промышленного производства любой страны. Рост экономики Российской Федерации прямо связан с повышением эффективности деятельности. От уровня развития машиностроительного комплекса страны зависит устойчивость и эффективность развития экономики в целом. Переход к рыночным взаимоотношениям оказал отрицательное воздействие на машиностроение, продукция российского производства является неконкурентоспособной. Основным решением текущей ситуации становится применение стратегического управления, которое создаст наиболее эффективные варианты развития предприятий.

Опыт показывает, что в большинстве случаев российские предприятия не могут внедрить разработанную стратегию. Как правило, это связано с трудностями подготовки общего порядка действий, с помощью которых предприятие рассчитывает достигнуть долгосрочных целей, сформулированных в конкретных показателях и нормативах. Особую значимость этому придает выбор и состав инструментов для организации поставленных целей. Ведущим инструментом служит бюджетирование.

Даже имея положительный опыт использования бюджетирования в зарубежных предприятиях, большинство российских предприятий неспособно выстроить результативно функционирующую систему бюджетирования, соответствующую заданному развитию стратегического управления. Отсутствие баланса в действиях структурных подразделений приводит к усугублению рисков при исполнении новых проектов, и, как результат, к снижению доли рынка и конкурентоспособности.

В заданных условиях необходимо идеализирование методической базы применения в управлении предприятиями машиностроительного комплекса особо

важного инструмента, каким является бюджетирование, дающее возможность результативно распределять резервы предприятия и мотивировать персонал для достижения поставленных стратегических целей предприятия.

Следовательно, актуальность темы диссертационного исследования выражена необходимостью дополнения теоретических положений и разработки практических рекомендаций по улучшению управления предприятиями машиностроения на основе бюджетирования.

Степень разработанности темы. Основной вклад в изучение теории стратегического управления внесли такие зарубежные ученые, как И. Ансофф, М.Е. Портер, Р. Акофф, К.Р. Эндрюс, С.П. Роббинз, Г. Минцберг, Р. Робинсон, Дж. Пирс, А.Д. Чандлер и др. Среди российских авторов, прорабатывающих данные вопросы, выделяют таких экономистов, как И.Б. Гурков, О.С. Виханский, А.М. Долгоруков, В.С. Катькало, Л.Г. Зайцев, и др.

Основное развитие теория системы управления на основе бюджетного управления финансово-хозяйственной деятельности предприятия получила в период 1960-1970 гг. Ведущие классики стратегического управления, как И. Ансофф, Г. Минцберг, Дж. Куин выделили бюджетирование как функцию управления. Последующее развитие исследований, осуществляется в трудах ряда российских и зарубежных специалистов, на опыте внедрения и реализации системы бюджетного управления на предприятиях. Зарубежными авторами, исследующих проблемы бюджетирования, являются Д.Г. Сигела, И.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, Д.К. Шима. Рассматривали вопросы внедрения бюджетирования в российских предприятиях М.М. Алексеева, И.Т. Балабанов, Ю.Д. Батрин, Е.С. Стоянова, И.А. Бланк, В.В. Гамаюнов, Е.Ю. Добровольский, С.В. Ильдеменов, Б.М. Карбанов, А.Е. Карпов, В.А. Константинов, А.В. Марченко, В.Е. Хруцкий, И.Б. Шевчук, А.Д. Шеремет, К.В. Щиборщ и др.

В российской практике управления существует значительный интерес к развитию бюджетирования. При этом часто в литературе бюджетное управление рассматривается приоритетно как механизм управления финансами предприятия

без увязки с процессом реализации стратегии. Кроме того, большая часть работ предлагает универсальные методы организации и реализации бюджетного управления без связи с определенной отраслью. Это является большой ошибкой, отраслевая специфика при внедрении бюджетного управления имеет большое значение и свои особенности. Малая исследованность теоретических и практических моментов управления предприятиями на основе бюджетирования, их научная значимость и практическое исполнение, а также необходимость определить выбор темы исследования, его цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Дополнение теоретических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию управления предприятиями машиностроения на основе бюджетирования является целью диссертационного исследования. Для достижения данной цели в работе сформулированы задачи:

- исследовать и дополнить теоретические положения управления на основе бюджетирования;
- выявить особенности управления на основе бюджетирования, учитывающие специфику предприятий машиностроения по производству оборудования для кондиционирования воздуха;
- определить организационное обеспечение принятия решения о формировании управления на основе бюджетирования;
- разработать порядок внедрения бюджетирования, способствующий решению социально-экономических задач в процессе управления предприятием на основе бюджетирования;
- разработать проект управления на основе бюджетирования посредством формирования ЦФО на предприятиях машиностроительного комплекса с использованием мотивационного подхода, способствующего достижению стратегических целей предприятия.

Объектом исследования является предприятие машиностроительного комплекса РФ ООО «Томир».

Предметом исследования выступает совокупность экономических и организационных отношений по совершенствованию управления предприятиями машиностроения на основе бюджетирования.

Информационной базой исследования послужили материалы Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации, законодательные и нормативно-правовые акты Правительства РФ, относящиеся к теме исследования, годовые отчеты и балансы машиностроительного предприятия, плановая и отчетная документация предприятия ООО «Томир», публикации периодической печати, материалы научных конференций, справочные и аналитические ресурсы сети Интернет, собственные расчёты и аналитические разработки.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в дополнении теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию управления предприятиями машиностроения на основе бюджетирования.

К числу наиболее существенных положений, отражающих научную новизну исследования, относятся следующие:

1. Дополнены теоретические положения управления предприятиями на основе бюджетирования: систематизированы подходы российских и западных экономистов к управлению с применением бюджетирования; уточнены понятия «бюджет» и «бюджетирование»; бюджетирование – это инструмент реализации функций управления, обеспечивающий планомерное движение к достижению целей предприятия через реализацию управленческих действий и предусматривающий распределение ответственности и делегирование полномочий подразделениям; бюджет определяется нами как план с закрепленными обязательствами структурных подразделений, наделенных определенными полномочиями, выраженный в стоимостных показателях и имеющий временные рамки; определено место бюджетирования в структуре стратегического управления как многостадийного процесса с использованием прямых и обратных связей; разработан механизм управления предприятиями на основе бюджетирования.

2. Обнаружена уникальность управления на основе бюджетирования, бегущая во внимание специфику предприятий машиностроения по производству вентиляционного оборудования, выраженные необходимостью создания индивидуальной плановой калькуляции себестоимости продукции, осуществлением постоянного контроля затрат на производство, непрерывного мониторинга состояния машиностроительного комплекса, создание прогноза спроса на продукцию, обоснования и контроля инвестиционных расходов; предложены показатели диагностики этапов бюджетирования в процессе его внедрения, позволяющие рассмотреть результативность бюджетирования с точки зрения предоставления возможности участникам процесса с наименьшими затратами осуществить процесс разработки, исполнения, контроля и анализа бюджетов.

3. Выявлено организационное обеспечение принятия решения о создании управления на основе бюджетирования, включающее критерии его успешной реализации и блок-схему. Предложенная совокупность мероприятий обеспечивает сокращение сроков и затрат на формирование управления на основе бюджетирования.

4. Разработан алгоритм внедрения бюджетирования (формирование проектной группы и требований к управлению на основе бюджетирования, идентификация проблем и разработка вариантов их решения, построение плана - графика мероприятий, его реализация, оценка и мониторинг преобразований, процедуры распределения ответственности и передачи полномочий линейным менеджерам), обеспечивающий решение экономических и социальных задач при совершенствовании управления на основе бюджетирования.

5. Предложен и частично апробирован проект управления предприятиями машиностроения на основе бюджетирования посредством формирования центров финансовой ответственности с применением мотивационного подхода, обеспечивающего достижение стратегических целей.

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что:

– обоснованы положения, расширяющие и дополняющие теоретические представления о сущности идеализации управления предприятиями на основе систем бюджетирования за счет внесения ясности в понятие «бюджетирование» как инструмента для реализации функций управления, определения места бюджетирования в системе управления и разработки механизмов управления на основе бюджетирования;

– определены противоречия между необходимостью повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятий машиностроения и недостаточностью ресурсов, которые разрешаются в результате совершенствования управления на основе бюджетирования;

– полученный результат исследования по новому раскрывает нам теорию экономики и управления на предприятиях, в частности, дополняет организационно-экономические отношения, позволяет получить более обширное представление о совершенствовании управления предприятием.

Значительность полученных результатов исследования для практики подтверждается тем, что:

– в практическую деятельность предприятия ООО "Томир" разработаны и внедрены положения по совершенствованию организационно-экономических отношений, связанных с совершенствованием системы управления предприятиями на основе бюджетирования;

– разработана и описана система практических рекомендаций по структурированию управления на основе бюджетирования.

Практической значимостью работы является то, что результат может быть использован при разработке стратегии развития других машиностроительных предприятий.

Методология и методы исследования. Методологическую базу исследования составляют работы как российских, так и зарубежных экономистов, которые внесли весомый вклад в научную проработку вопросов управления предприятиями на основе бюджетирования. В работе используется совокупность методов ис-

следования явлений и процессов в области экономических и организационных отношений. Комплексный подход включил в себя диалектический, формально-логический, структурно-функциональный, институциональный, сравнительный и графический методы, а также набор статистических методов: группировок, индексный, анализ динамических рядов и др. Применялись системный, программно-целевой, институциональный, социально-экономический, стратегический подходы к исследованию вопросов совершенствования управления предприятиями на основе бюджетирования.

Степень достоверности и апробация результатов. Достоверность результатов исследования обеспечивается тем, что:

– теория и логика исследования построены на использовании системного, институционального, социального, экономического, стратегического подходов к изучению вопросов управления предприятиями машиностроительной отрасли;

– изучение основывается на материалах и выводах, имеющих отражение в научных работах российских и зарубежных авторов, периодических изданиях и статьях, нормативно-правовой базе по изучаемой проблеме, а также открытой статистической информации;

– использование совокупности подходов и общенаучной методологии предоставили достаточную степень достоверности научных результатов;

– разработана система практических рекомендаций, которые уже частично внедрены в деятельность предприятия ООО «Томир».

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯМИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

1.1 Сущность бюджетирования, его содержание и отражение научных подходов в экономической литературе

Основные положения концепции бюджетирования были сформулированы менее века тому назад, однако вопрос определения сущности, содержания и практического применения принципов и методов бюджетирования остается актуальным и в настоящее время. Повышенный интерес к данной проблеме вызван в первую очередь ростом конкуренции между предприятиями. Бюджетирование, как современный инструмент управления, способно аккумулировать информацию, необходимую для принятия качественных и своевременных управленческих решений, таким образом регулировать финансовое состояние предприятия в переменчивых условиях внешней среды. Бюджетирование, с одной стороны, предоставляет возможность обоснования оптимального расходования средств, способствуя снижению затрат на производство, с другой, выступает как показатель высокого уровня организации менеджмента, способствуя привлечению инвестиционного капитала.

В настоящее время многие авторы сравнивают планирование с бюджетированием. С.В. Ильдеменов с командой авторов приводит в своих работах эту мысль и оценивают понятия «план» и «бюджет» как слова синонимы. С.В. Ильдеменов предполагает, что термин «бюджетирование» происходит от английского слова «бюджет». В России наиболее известен термин «план». Каждое предприятие может выбирать те обозначения, которые ему больше подходят [139, с. 73].

Бюджеты мотивируют предприятия планировать, разрабатывать контрольные значения и улучшать управление, вынуждают управленцев смотреть вперед и быть готовыми к изменению окружающих условий» [95, с. 97]. Профессора

Р. Энтони Гарвардского университета и Дж. Рис Мичиганского университета считают, что бюджет - это «план в количественном, обычно денежном выражении, на определенный период времени, чаще всего на один год» [113 с. 478]. Согласен с их мнением в вопросе равенности терминов «бюджет» и «план» К.В. Щиборщ [132, с. 5], хотя полагает, что в основе плана предприятия всегда лежит сводный бюджет. Бюджет – это количественное выражение административно установленных критериев плана предприятия на заданный временной отрезок:

- привлечение источников финансирования для текущей и инвестиционной деятельности предприятия;
- использование товарно-материальных и финансовых ресурсов;
- движение денежных средств;
- доходы и расходы;
- инвестиции (капитальные и финансовые вложения).

Характерными показателями бюджета предприятия служат: формализация (количественное выражение), централизация и «сквозной» характер (системность).

Аналогичное понимание бюджета выражает и Е.С. Стоянова, которая трактует понятие бюджета как «количественное воплощение плана, характеризующее доходы и расходы на определенный период, и капитал, который необходимо привлечь для достижения заданных планом целей» [150, с. 411]. М.М.Алексеева, полагает, что составление бюджета является неотъемлемым элементом общего процесса планирования, а не только его финансовой частью [6, с. 185].

С приведенной точкой зрения согласен Е. Добровольский с соавторами: «бюджет предприятия – это план, составленный в натуральном и/или денежном выражении и определяющий потребность предприятия в ресурсах, необходимых для получения прогнозируемых доходов» [56, с.49].

Профессор И.А. Бланк доктор экономических наук, видит бюджет как «...финансовый план краткосрочного периода, разрабатываемый обычно в рамках до одного года, отражающий расходы и поступления финансовых средств в процессе осуществления конкретных видов хозяйственной деятельности» [21, с. 20].

В.Е. Хруцкий дает бюджету следующее определение: «бюджет - финансовый план, охватывающий все стороны деятельности организации, позволяющий сопоставить все понесенные затраты и полученные результаты в финансовых терминах на предстоящий период в целом и по отдельным его частям» [160, с. 26].

Ю.Д. Батрин рассматривает бюджет как метод распределения ресурсов, охарактеризованных в количественной форме, для достижения целей, также представленных в стоимостном выражении [17].

По мнению А.Д. Шеремета, бюджет – финансовый документ, созданный до того, как предполагаемые действия выполняются. Его часто называют финансовым планом действий [165].

Систематизация основных подходов к понятию «бюджет» позволила нам рассматривать его как:

- 1) смету, т.е. финансовый документ, описывающий программу действий на будущие периоды [32, 59];
- 2) количественное выражение плана, отражающего стоимостные и натуральные показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятия на определенный период [6, 7, 40, 56, 79, 150];
- 3) финансовый документ предприятия, охватывающий все стороны деятельности организации [17, 21].

С нашей точки зрения, бюджет – это нечто большее, чем лист бумаги с финансовыми и другими данными, это документ, содержащий показатели, на основании которых структурные единицы в рамках своих полномочий планируют ряд мероприятий на определенный период. Мы разделяем мнение сотрудников компании Horvath&Partners которые считают, что «бюджет – это план, сформулированный в стоимостных величинах, который с определенной степенью обязательности выполнения задается структурной единице с полномочиями принимать решения на определенный временной период» [80, с.140].

Изучение трудов западных и отечественных экономистов позволяет сделать вывод о том, что бюджетирование рассматривается преимущественно с трех то-

чек зрения: бюджетирование как финансовое планирование, как часть управленческого учета и как технология управления.

Ю.Д. Батрин, С.Н. Миловидова, В.Н. Стоянова и др. в своих работах рассматривают бюджетирование как часть финансового планирования, более того И.А. Бланк считает данные понятия тождественными. Так, С.Н. Миловидова считает, что бюджетирование – «процесс разработки конкретных бюджетов в соответствии с целями оперативного планирования (например, платежный баланс на предстоящий месяц)» [104]. В.Н. Стоянова рассматривает «процесс бюджетирования как составную часть финансового планирования, т.е. процесса определения будущих действий по формированию и использованию финансовых ресурсов» [150]. Прежде чем выразить наше мнение относительно данной точки зрения, автор предлагает подробнее остановиться на такой категории как «планирование».

Единого мнения относительно сущности планирования до настоящего времени не выработано. Представитель немецкой школы И. Вильд считает, что «планирование – это систематическое, направленное в будущее продумывание и установление целей, мероприятий, средств и путей к будущему достижению целей» [186, 13]. Е. Косиол рассматривает планирование в качестве «перспективных мыслительных поступков, на основе которых следует проводить будущую деятельность» [183,79]. М.М. Алексеева считает, что планирование необходимо рассматривать с двух позиций: в общеэкономическом смысле планирование – это механизм, который заменяет цены и рынок; с управленческой точки зрения планирование – это умение предвидеть цели организации, результаты ее деятельности и ресурсы, необходимые для достижения определенных целей [6]. На наш взгляд, наиболее точное определение «планирования» в условиях постоянно меняющегося рынка, растущей конкурентной борьбы, дал И.Д. Котляров: «Планирование представляет собой деятельность по определению наиболее благоприятных для компании значений параметров, характеризующих внешнюю и внутреннюю среду компании и отношения компании с внешней и внутренней средой, и по формированию перечня мероприятий, необходимых для достижения установ-

ленных значений этих параметров» [84, с. 10]. В каждой организации должна быть сформирована система планирования. По мнению О.Б. Веретенниковой «система планирования организаций должна, включать установление принципов развития, или политику, а также стратегическое и оперативное планирование». Финансовое планирование нельзя рассматривать отдельно от системы планирования, оно присутствует на всех ее этапах: на уровне разработки политики, стратегии и тактики [33]. Таким образом, финансовое планирование представляет собой процесс разработки системы финансовых планов и плановых (нормативных) показателей по обеспечению развития предприятия необходимыми финансовыми ресурсами и повышению эффективности его финансовой деятельности в предстоящем периоде [17].

С одной стороны, можно согласиться с авторами, считающими бюджетирование частью финансового планирования, т.к. бюджетирование может быть признано одним из способов реализации текущего планирования, но, с другой стороны, бюджетирование затрагивает сферу деятельности не только финансовых служб, в процессе бюджетирования задействованы все структурные подразделения организации. Бюджетирование представляет собой не только составление и исполнение бюджетов, но и разработку финансово – бюджетной структуры организации с выполнением таких функций, как распределение ответственности и делегирование полномочий, а также анализ, контроль реализации бюджетов и принятие обоснованных управленческих решений по их результатам. Таким образом, по нашему мнению, представление бюджетирования как части финансового планирования ограничено и не отображает всей значимости данной категории.

Понимание бюджетирования как части управленческого учета свойственно западным ученым, таким как И. Ансофф, Г. Мицберг, Дж. Куинн, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. Среди российских специалистов данную точку зрения разделяют В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова, Н.Н. Хахонова, Н.А. Ермакова. Так, В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова, Н.Н. Хахонова [22] считают, что бюджетирование является неотъемлемой составляющей управленческого учета: «Управленческий учет

включает планирование, бюджетирование, отражение фактических данных в аналитическом и синтетическом учете, контроль и анализ исполнения бюджетов, подготовку информации для ситуационных управленческих решений»[95, с. 6]. В.В. Васильева, О.А. Гаврилова приходят к выводу, что «бюджетирование и управленческий учет тесно связаны и взаимозависимы, причем бюджетирование является базисом управленческого учета» [31]. Н.А. Ермакова пишет, что «бюджетирование необходимо рассматривать как часть общей информационной системы управленческого учета предприятия, как определенную информационную систему внутрифирменного управления, функционирующую на базе центров ответственности и использующую определенные финансовые инструменты называемые бюджетами». А.Д. Шеремет считает процесс составления бюджетов одним из важнейших в системе планирования и контроля в управленческом учете.

Мы не разделяем данную точку зрения, на наш взгляд бюджетирование не является и не может быть частью управленческого учета, но мы признаем, что в некоторых аспектах данные понятия действительно пересекаются. На наш взгляд, мнение относительно рассмотрения бюджетирования как части управленческого учета сложилось из-за расширения традиционного понимания последней категории. Так, в последнее время наблюдается значительный разброс мнений об управленческом учёте – от полного отрицания до расширительного его толкования как конгломерата целого ряда управленческих функций: планирования, учёта, контроля, анализа хозяйственной деятельности организации, обоснования инвестиционных и других управленческих решений. Мы под управленческим учетом понимаем идентификацию, измерение, сбор, систематизацию, анализ, разложение, интерпретацию и передачу информации, необходимой для управления какими – либо объектами (синонимом является внутренний учет (internal) [119, с. 7].

Таким образом, рассматривая управленческий учет как часть информационной базы, обеспечивающей функционирование управленческой системы, можно признать, что бюджетирование и управленческий учет пересекаются на этапах фактического формирования бюджетов, анализа и контроля их исполнения и не

более. Мы также разделяем точку зрения Т.С. Аблиной относительно того, что управленческий учет является информационной базой для бюджетирования [2]. Бюджетирование, с её точки зрения, представляет собой не только финансовое планирование (совокупность финансовых бюджетов предприятия, таких как отчет о прибылях и убытках, бюджет движения денежных средств и бухгалтерский баланс), оно является еще и технологией хозяйственного планирования, в рамках которой на предприятии составляется совокупность планов хозяйственной деятельности (бюджет продаж, бюджет производства, бюджет закупок и т.д.) [2].

Третья точка зрения, представителями которой являются В.В. Гамаюнова, В.Н. Самочкин, Т.В. Сизова, В.Е. Хруцкий, К.В. Щиборщ и др., основывается на представлении бюджетирования как технологии управления. В рамках этого подхода можно выделить следующие направления: В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова и В.В. Гамаюнова рассматривают бюджетирование как технологию финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от бизнеса на всех уровнях управления, которая позволяет анализировать прогнозируемые финансовые показатели и управлять с их помощью ресурсами (прежде всего финансовыми как отдельного бизнеса, так и компании в целом) [131, с. 26]; В.Н. Самочкин полагает, что бюджетирование – это «система согласованного управления подразделениями предприятия в условиях динамично изменяющегося, диверсифицированного бизнеса» [144, 219]; по мнению К.В. Щиборща «под бюджетированием понимается поставленная на регулярную основу система «сквозного» (комплексного) планирования, контроля и анализа хозяйственной деятельности компании».

С целью подтверждения данной точки зрения определим роль бюджетирования на каждом этапе цикла управления. Цикл управления состоит из следующих этапов: постановка цели, планирование, организация, учет, контроль, анализ, принятие управленческих решений.

Бюджетирование на первом этапе целеполагания играет ключевую роль: оно позволяет интерпретировать цели предприятия в количественном выражении. На

этапе планирования происходит разработка методики бюджетирования, определение видов и форматов бюджетов, установление ответственности за бюджеты, непосредственное формирование финансовых и операционных бюджетов, а также разработка регламента бюджетирования, включающего график составления бюджетов, определения необходимой информации и ее источников, а также координацию процесса обмена информацией. Организация проявляется через формализацию полномочий и установление ответственности за достижение конкретных показателей через формирование бюджета предприятия. На этапе учета фактические данные отражаются в статьях бюджетах, что позволяет определить отклонения от заданных параметров, что является контролем. Анализ отклонений плановых значений от фактических и интерпретация их причин позволяет проинформировать руководство о возможных последствиях настоящей ситуации. Процесс бюджетирования охватывает относительно короткий временной интервал, бюджеты, как правило, составляются на год, поэтому бюджетирование, по нашему мнению, является одним из способов реализации оперативного управления.

Заметное место в исследовании теории бюджетирования занимают работы английских экономистов Д.К. Шима, Д.Г. Сигела, которые полагают, что бюджет описывает «...цели компании в терминах выполнения конкретных финансовых и операционных задач». Авторы рассматривают бюджетирование как распределительную систему согласованного управления деятельностью подразделений компании, а бюджет как «количественный план деятельности предприятия и выполнения программ, представляющий собой связанный набор финансовых (активы, собственный капитал, доходы и расходы и т.д.) или натуральных (объем произведенной продукции и оказанных услуг и пр.) экономических показателей деятельности компании». В исследованиях содержится принципиально новый подход к описанию анализа хозяйственной деятельности предприятия на основе бюджетов – сценарный. Бюджеты – это проекты намеченных действий. Под совокупностью бюджетов понимается финансовая модель предприятия, позволяющая определить

изменение затрат, прибыльности, потребности в финансировании в зависимости от управленческих решений и условий внешней среды [138, с. 1114].

М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури, так же как и А.А. Томпсон-мл., А.Дж. Стрикленд III, причисляют бюджетирование к методам управления и утверждают, что бюджет представляет собой метод распределения ресурсов, охарактеризованных в количественной форме, для достижения целей, также представленных количественно [103, 156].

Таким образом, сущность бюджетирования трактуется по-разному. Подходы различных экономистов к определению понятия «бюджетирование» представлены на рис. 1.1.

Для одних бюджетирование - это процессы финансового планирования или составления и реализации бюджетов в деятельности предприятия, для других бюджетирование представляет собой систему планирования и контроля, сообщаящую сотрудникам компании, каких результатов от них ожидают, определяя действия, которые необходимо выполнить для того, чтобы добиться поставленных целей и задач [137, с. 13].

Для современного промышленного предприятия бюджетирование – это эффективный инструмент управления предприятием, позволяющий согласовать деятельность структурных подразделений в процессе достижения их целей и задач в условиях динамично меняющегося окружения. Бюджетирование по мере своего развития позволяет решать новые задачи менеджмента.

Из широкого спектра задач, выделяемых современными авторами, такими как А.Е. Карпов, И.Б. Немировский, И.А. Старожукова, В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов, А. Волков, М. Куликов, А.В. Марченко, наиболее значимыми являются:

- повышение прозрачности деятельности предприятия, его инвестиционной привлекательности, а также выявление неэффективных активов;
- прогнозирование финансовой устойчивости предприятия, оценка финансовой состоятельности его отдельных видов деятельности, товаров и услуг;

– обеспечение финансовой дисциплины на предприятии посредством повышения ответственности руководителей различного уровня за финансовые результаты;

– установление лимитов затрат и нормативов по структурным подразделениям, видам деятельности и отдельной продукции;

– обеспечение контроля над всеми видами затрат, за которые может нести ответственность конкретный руководитель;

– повышение координации деятельности структурных подразделений предприятия [39, 70, 114].

Большинство авторов сходятся в определении функций бюджета. Таким образом, К. Друри, выделяют следующие общие для всех субъектов хозяйствования функции [59, с. 372]:

- 1) помощь в планировании ежегодных операций;
- 2) координация деятельности различных подразделений предприятия и обеспечение гармоничности их функционирования;
- 3) доведение планов до руководителей различных ЦО;
- 4) стимулирование (мотивация) деятельности руководства по достижению целей организации;
- 5) управление производством;
- 6) оценка эффективности работы руководителей.

По мнению Р. Энтони и Дж. Риса, бюджет выполняет следующие управленческие функции [113, с. 499]:

- 1) способствует составлению и координации краткосрочных планов;
- 2) осуществляет связь планов с различными менеджерами ЦО;
- 3) стимулирует руководство в достижении целей своих ЦО;
- 4) контролирует текущую деятельность;
- 5) служит базой оценки деятельности центров и их менеджеров;
- 6) является средством обучения менеджеров.

И.Т. Балабанов в качестве функций бюджетирования также выделяет планирование, координирование, контроль и стимулирование [14, с. 186-187].

А.Д. Шеремет к вышеуказанным функциям добавляет: оценку эффективности работы предприятия и обучение менеджеров [165, с. 87-89]. Джай К. Шим видит 5 функций бюджета: планирование, координацию, управление, анализ и контроль [117, с. 12]. Е.С. Стоянова выделяет также 5 функций бюджета, такие как: планирование, коммуникация, координация, ориентация на достижение задач, контроль, повышение профессионализма [150, с. 411-412].

Ю.Д. Батрин выделяет следующие функции [17]:

- Планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации.
- Координация различных видов деятельности и отдельных подразделений.
- Согласование интересов отдельных работников и групп в целом по организации.
- Стимулирование руководителей всех рангов в достижении целей своих центров ответственности.
- Контроль текущей деятельности, обеспечение плановой дисциплины.
- Основа для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей.
- Средство обучения менеджеров.

Анализ исследований отечественных и зарубежных авторов показал, что среди экономистов нет единого понимания функций бюджета. Такое разногласие В.Н. Самочкин объясняет изменением функций бюджета, находится в зависимости от фазы его формирования и реализации [144]. По мнению автора, бюджетирование, выполняет следующие функции: целеполагание; распределение ресурсов; распределение ответственности; делегирование полномочий; координация; мотивация; анализ и контроль. Основные функции бюджетирования показаны на рис. 1.1.

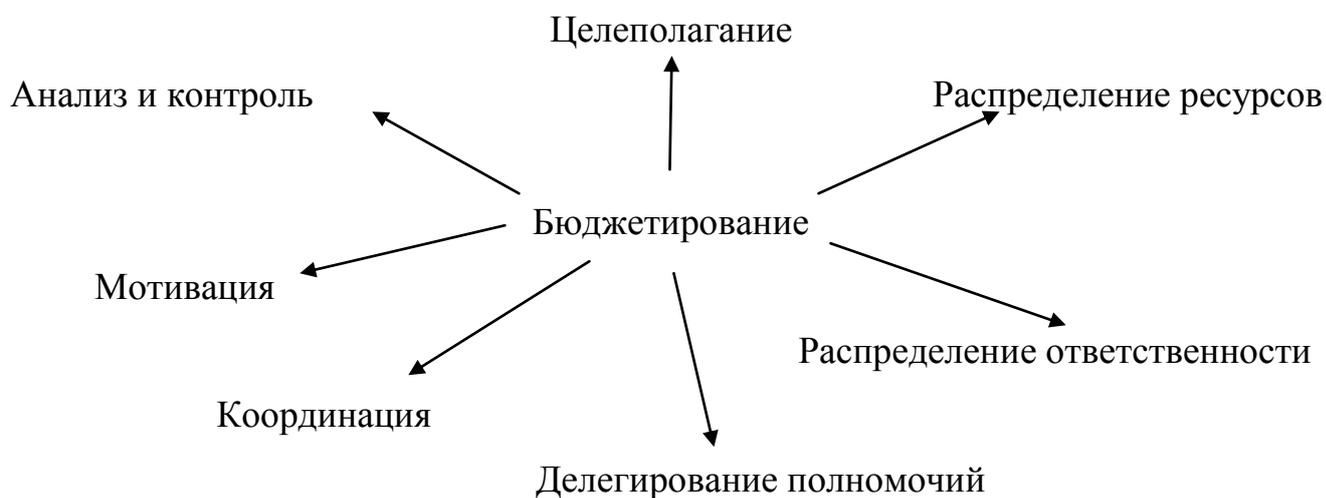


Рис. 1.1 - Функции бюджетирования

Автор не разделяет мнение таких авторов, как Н.А. Адамова, А. Тилова, Л.Н. Ветрова, Е.Л. Белова и др., в части рассмотрения планирования как функции бюджетирования [4, 19, 35]. Бюджетирование скорее способствует планированию действий, направленных на достижение поставленных целей, что является функцией целеполагания. Кроме того, такая функция управления как планирование, выражается через оптимальное распределение ресурсов и их интерпретацию в количественном выражении в бюджетах предприятия.

Бюджетирование способствует усилению взаимосвязи и взаимозависимости структурных подразделений с целью ориентации их на конечный результат, что выражается в функции «координация». Функция «анализа и контроля» предполагает определение параметров, контролируемых как во временном, так и в качественном аспекте, а также определение допустимых значений отклонений фактических значений от плановых. В рамках бюджетирования функция управления как «организация» осуществляется посредством формализации полномочий и распределения ответственности за достижение конкретных показателей через формирование бюджета предприятия. Функция «мотивация» связана, прежде всего, с процессом побуждения себя и других людей к деятельности. Бюджетирование, с одной стороны, предоставляет руководству предприятия возможность формирования более справедливой системы оплаты труда, с другой, позволяет

сотрудникам видеть результаты не только своей работы, но и всего производственного процесса.

Однако, несмотря на выделенные выше задачи и функции, в последние годы традиционная модель бюджетирования подверглась резкой критике. Ряд западных специалистов признает ограниченность бюджета. Ведущий эксперт в области финансов Седрик Рид и его соавтор Ханс-Дитер Шойерман считают бюджет - «убийцей корпоративной Америки», они полагают, что составление бюджета представляет собой «... процесс минимизации, то есть он показывает, как мало вы можете сделать» [117, с. 189]. Соглашается с неактуальностью бюджетного планирования и Мэй Маргарет, считая, что бюджет был создан для того, чтобы «контролировать бизнес, где доминировал производитель» [113, с. 5]. Аналогичной точки зрения придерживаются Джереми Хоуп и Робин Фрейзер [55]. В настоящее время в практике западных предприятий обозначились тенденции, цель которых состоит в стремлении устранить названные проблемы. Среди них концепция *Beyond Budgeting* («вне бюджетирования», управление за рамками бюджета). Западные авторы считают отмену бюджетирования и переход на «управление без бюджетов» перспективным направлением развития управленческих технологий.

В связи с тем, что концепция *Beyond Budgeting* на сегодняшний момент не распространена, оценить ее эффективность невозможно. Кроме того, ряд российских практиков утверждают, что в условиях российской экономики модель безбюджетного управления не оправдана (табл.1.1).

Таким образом, в реалиях современной действительности бюджетирование остается действенным приемом управления и прежде чем выразить авторское мнение относительно содержания понятия бюджетирования, нам необходимо определиться с понятием «бюджет». С нашей точки зрения бюджет определяется как план с закрепленными обязательствами структурных подразделений, наделенных определенными полномочиями, выраженный в стоимостных показателях и имеющий временные рамки.

Табл.1.1 Мнения российских практиков управления относительно эффективности концепции Beyond Budgeting [95]

Должность	Мнение относительно концепции Beyond Budgeting
Финансовый директор ЗАО «Связной МТС» Сергей Чадрин	«Для внедрения концепции Beyond Budgeting необходимо вырастить менеджеров с определенной предпринимательской культурой, которые бы относились к своим проектам и обязанностям, как к собственному бизнесу... Сухой язык цифр становится не просто более привычным и удобным инструментом управления. Зачастую это единственный реальный способ делегировать полномочия, не боясь за нечеткое или неверное понимание работниками своих целей, прав и обязанностей»
Исполнительный вице-президент по ПУЭД и контролю группы компаний «Интегра»	Концепция Beyond Budgeting применима лишь в «идеальных условиях»
Финансовый директор Volvo Car Russia	Недостатки системы бюджетирования заключаются «...не в ее теоретической базе, а исключительно в том, как она реализуется в практике большинства иерархических организаций». Реализация концепции Beyond Budgeting в российской организации может привести к «дестабилизации управления»

Бюджетирование представляет собой систему планирования и разработки стратегии компании, которая строится на анализе имеющихся ресурсов [128]. Бюджетирование означает ориентацию всей деятельности предприятия на цели, имеющие стоимостное выражение [80]. Грамотно организованное бюджетирование позволяет реализовать на предприятии все функции управления: планирование, анализ, учет, контроль, мотивацию и регулирование, представляя собой полноценный управленческий инструмент [41].

Бюджетирование используется для выработки и обоснования принимаемых решений, оно является, с одной стороны, инструментом управления, а с другой, обуславливает финансовую устойчивость компании, управляя финансовыми потоками, т.е. движением денежных средств. Обобщая имеющиеся определения и

представления о реалиях бизнеса нашего времени, мы понимаем бюджетирование следующим образом: бюджетирование представляет собой инструмент реализации функций управления, обеспечивающий планомерное движение к достижению целей предприятия через реализацию управленческих действий, предусматривающий распределение ответственности исполнителей за полученные результаты и делегирование полномочий.

Данное определение позволяет определить сущность бюджетирования в том, что деятельность организации планируется исходя из ее как стратегических, так и тактических целей, которые воплощаются в конкретных показателях бюджетов. В процессе деятельности организации и после завершения отчетных периодов осуществляется сравнение с запланированными показателями, выявляются отклонения, анализируются их причины и принимаются управленческие решения. Основной целью бюджетирования, по нашему мнению, является возможность увязать цели низшего порядка с целями более высокого, т.е. цели сотрудников согласуются с целями отделов, цели отделов – с целями подразделений, цели подразделений - с целями предприятия в целом, что в конечном итоге приводит к согласованности действий всех структурных подразделений. Кроме того, бюджетирование позволяет создать такую систему, которая позволит повысить эффективность подготовки управленческих решений и контроль их реализации. Бюджетирование имеет следующие свойства, характеризующие его: первичность целого, т.е. связь с целями и функциями; иерархичность, т.е. связь со структурой; открытость, т.е. связь с ресурсами и особенностями взаимодействия со средой.

Бюджетирование как инструмент реализации функций управления представлено на рис. 1.2.

Понятие бюджетирования менялось с изменяющимися требованиями окружающего мира. Рыночные законы требуют от функционирующих фирм, чтобы они в первую очередь ориентировались на запросы потребителей и в соответствии с запросами рынка выстраивали производственные действия. В следствие

того что российская экономика только отошла от социалистического планирования и встает на «рыночные рельсы», большинство российских экономистов считают бюджетирование оптимальным инструментом управления.

Задачи	Цели	Функции	Методы	Принципы	Свойства
Перевод стратегических целей в конкретные показатели бюджетных заданий	увязать цели низшего порядка с целями более высокого	целеполагание	программно-целевой;	единство	первичность целого
	Создать эффективную систему для принятия управленческих решений	- распределение ответственности	нормативный	адресность	
управление ресурсами посредством перераспределения через бюджеты	Повысить эффективность подготовки управленческих решений и контроля их реализации	делегирование полномочий	балансовый метод	непрерывность	иерархичность
		распределение ресурсов	факторный метод	воспитанность к изменениям	
Установление лимитов	Повысить мотивацию сотрудников	координация	экономико-математические методы	Гибкость	открытость
Повышение организации работы и установление ответственности и др.		мотивация		определенность	
		Анализ и контроль		конкурентоспособность	

Рис. 1.2 – Бюджетирование как инструмент реализации функций управления.

1.2 Место бюджетирования в системе стратегического управления

В современных условиях необходимо смещать акценты с контроля прошлого на анализ будущего, создав систему бюджетирования, ориентированную на достижение стратегических целей. Для решения задачи определения места бюджетирования в системе стратегического управления, мы считаем необходимым рассмотреть теоретические подходы к определению понятия «стратегия». Предпосылкой появления стратегического менеджмента в современном понимании является планирование. С начала 1900-х гг. и до середины XX в. планирование в рамках фирмы было направлено на составление ежегодных финансовых смет - бюджетов доходов и расходов в разрезе отдельных структурных подразделений и по каждой хозяйственной функции. Кроме того, оно базировалось на осуществлении контроля за исполнением управления трудом (нормы и стандарты трудовых процессов), финансового контроля, составления текущих бюджетов, планирования прибыли, управления по целям, планирования проектов [120, с. 16]. В 1950-1960-е гг. появилось долгосрочное планирование. Этот период характеризовался бурным ростом экономики и относительной предсказуемостью тенденций развития национального хозяйства [126, с. 14]. Благоприятные экономические условия способствовали росту компаний США и Западной Европы. Задачей долгосрочного планирования были разработка прогнозов развития фирмы, определение величины продаж и формирование на их основе её перспективных целей, максимизирующих возможности ее роста, прежде всего в финансовой области, выработка контрольных показателей на перспективу с учетом существующих тенденций. При этом широко использовались: дисконтирование потока платежей, экстраполяция объемов сбыта, формализованные методы распределения ресурсов. Традиционные долгосрочные и среднесрочные планы исходили из неизменности внешнего окружения фирмы в плановом периоде и ориентировались на мобилизацию ее потенциала.

1960-е гг. охарактеризовались резким усилением неустойчивости хозяйственной жизни, непредсказуемости путей развития фирмы и ее окружения, неопределенности будущего даже в сравнительно близкой перспективе. Условия, для которых ранее было возможно применение методов экстраполяции, исчезли [88, с. 7]. Все эти факторы создавали благоприятные условия для выработки концепций стратегической адаптации организации. К этому времени в методологии теории организаций сложились системный и ситуационный подходы, вне которых невозможен анализ различий поведения фирм в изменяющейся среде. В экономической теории были накоплены концепции прибыли, конкуренции и вертикальной интеграции (Р. Коуз, Й. Шумпетер, Э. Пенроуз и др.), альтернативные неоклассической теории фирмы, опиравшиеся на постулат рыночного равновесия и не пытавшиеся объяснить такие различия [74].

Три труда, вышедшие в 1960-х гг., положили начало научным исследованиям стратегии фирм: трактат А. Чандлера «Стратегия и структура» (1962 г.), учебник Гарвардской школы бизнеса «Политика бизнеса» (1965 г.), автор текста К. Эндриус и труд И. Ансоффа «Корпоративная стратегия» (1965 г.). Концепции, предложенные в данных книгах, являются классическими концепциями стратегического управления.

А. Чандлер – заслуженный профессор Гарвардской школы - в своем труде «Стратегия и структура: главы из истории промышленного предприятия» исследовал вопросы организационного соответствия фирмы задачам ее стратегического развития. Он показал, что характерная для крупнейших американских корпораций рубежа XIX-XX вв. многодивизиональная структура явилась естественным результатом реализации новых стратегий ведения бизнеса, вызванных к жизни ростом народонаселения, умножением доходов и, на что обращалось особое внимание, внедрением новых, капиталоемких технологий промышленного производства. Основной тезис его работы состоял в том, что стратегия определяет структуру. Он считал, что «тезис о том, что различные организационные формы являются результатом различных моделей роста, может быть сформулирован

более точно, если планирование и реализация такого роста будут пониматься как стратегия, а организационная форма, разработанная для административного управления этими возросшими в объемах видами деятельности и ресурсами, - как структура. Стратегия может быть определена как становление основных долгосрочных целей и задач предприятия и выработка программы действия и распределения ресурсов, необходимых для достижения этих целей» [130]. К. Эндрюс в целом разделял точку зрения А. Чандлера относительно стратегии, но дополнил ее заимствованным у Ф. Селзника понятием «отличительной компетенции» организации и своим видением фактора неопределенной внешней среды, на которую фирма должна ориентироваться.

Параллельно чандлеровской теории развивалась концепция стратегического планирования И. Ансоффа. Под стратегическим управлением он понимал деятельность, связанную «с постановкой целей и задач организации и с поддержанием ряда взаимоотношений между организацией и окружением, которые позволяют ей добиваться своих целей, соответствуют ее внутренним возможностям и позволяют оставаться восприимчивой к внешним требованиям» [9, с.153]. Он предложил новую модель стратегического планирования: идти от анализа будущего к настоящему. Его концепция строилась на последовательном процессе принятия стратегических решений. Однако модель разработки стратегии не являлась уникальной и строилась на исследовании проблем корпоративной стратегии (с какими продуктами и на каких рынках конкурировать), а не на вопросах бизнес - стратегий (как конкурировать в конкретной ситуации). По мнению В.С. Катькало, школа стратегического планирования И. Ансоффа не выдержала проверку временем и стоит согласиться с Г. Минцбергом и его сторонниками, что стратегическое планирование это скорее инструмент, а не концепция стратегии [74]. В книге Г. Минцберга «Взлет и падение стратегического планирования» четко разведены понятия «стратегия» и «планирование»: планирование формализованная система кодификации, уточнения и операционализации тех

стратегий, которые компания же имеет, а стратегия – либо «спонтанно» выработанная модель поведения фирмы, либо ее обдуманная «перспектива».

Сам термин «стратегическое управление» был введен в научный обиход Д. Шендлером и К. Дж. Хаттеном в 1972 г., которые рассматривали его как «процесс определения и установления связи организации с ее окружением, состоящий в реализации выбранных целей и в попытках достичь желаемого состояния взаимоотношений с этим окружением посредством распределения ресурсов, позволяющего эффективно и результативно действовать организации и ее подразделениям» [135].

Большой вклад в изучение вопросов стратегического управления внесли следующие зарубежные ученые: Р. Акофф, Б. Альстрэнд, И. Ансофф, С. Гошал, Р.М. Грант, Дж.Б. Куинн, Дж. Лэмпел, Г. Минцберг, Дж. Пирс, М.Е. Портер, С.П. Роббинз, Р. Робинсон, Дж. Хиггенс, А.Д. Чандлер, К.Р. Эндрюс и др.

В России стратегическое управление как научная дисциплина начало развиваться лишь с 1990-х гг. Среди российских авторов, занимающихся данным вопросом, можно выделить таких экономистов как О.С. Виханский, И.Б. Гурков, П. Градов, А.М. Долгоруков, Л.Г. Зайцев, А.Т. Зуб, С. Катькало, В.Л. Тамбовцев, В.Д. Маркова, А. Никитин и др.

Для более полного понимания сути стратегического управления рассмотрим подходы к его определению российскими экономистами. О.С. Виханский трактует стратегическое управление как «такое управление организацией, которое опирается на человеческий потенциал как основу организации, ориентирует производственную деятельность на запросы потребителей, гибко реагирует и проводит своевременные изменения в организации, отвечающие вызову со стороны окружения и позволяющие добиваться конкурентных преимуществ, что в совокупности дает возможность организации выживать в долгосрочной перспективе, достигая при этом своих целей» [37, с.32]. Для И.Б. Гуркова В.Л. – это «разработка и реализация действий, ведущих к долгосрочному превышению уровня результативности деятельности фирмы над уровнем конкурентов» [53, с.

9]. Некоторые авторы рассматривают стратегическое управление не как совокупность последовательных действий для достижения какого-либо результата, а опираются на отдельные компоненты, этапы. Например, А. Коробков ставит акценты на «контроль и обратную связь» [81], А.М. Долгоруков – на планирование [57]. Профессор А. Никитин определяет стратегическое управление как комплексную систему постановки и реализации стратегических целей предприятия, основанную на прогнозировании среды и выработке способов адаптации к ее изменениям, а также воздействия на нее [119].

Одним из ведущих экспертов в области стратегического направления в России является В.С. Катькало. В своей книге «Эволюция теории стратегического управления» он дает представление о трансформации «стратегии как искусства» в «стратегию как научную дисциплину». Под стратегическим управлением автор понимает активный стиль управления, основанный на видении будущего образа фирмы и на ее динамических организационных способностях к обновлению с учетом изменений внешней среды своей бизнес – модели, обеспечивающей присвоение недоступных конкурентами экономических выгод (рент) [74, с. 65].

В.С. Катькало в своей работе выделил 4 этапа эволюции стратегии: доаналитический (доминирующая концепция – планирование), становление новой научной дисциплины (позиционирование), развитие на собственной основе (ресурсная), формирование динамической теории стратегического управления (динамических способностей). Этапы эволюции теории стратегического управления представлены в Приложении 1.

Обобщая исследования, посвященные вопросам стратегического управления, преодолевая ограничения различных концепций, так, например, для школ: планирования ограничением является наличие стабильного и предсказуемого окружения; проектирования (конкурентного окружения) – чрезмерная сфокусированность на количественных экономических показателях и зависимость от наличия большого количества обработанных данных о рынке; когнитивной – концентра-

ция внимания на внутриорганизационных процессах и др., предлагается авторское определение стратегического управления.

По нашему мнению, стратегическое управление – это деятельность высшего руководства организации, основанная на видении ее будущей перспективы, детерминированной на цели, имеющие временной горизонт, при достижении которых данные цели трансформируются в рамках заданной стратегии с учетом изменений среды, как внутренней так и внешней. Правильно выстроенная система стратегического управления посредством применяемых инструментов обеспечивает организации структуру, позволяющую оценить стратегию своего развития.

В этом контексте целесообразно рассмотреть структуру стратегического управления и ее составляющие. По мнению Д. Акера, основными составляющими стратегического управления являются стратегический анализ, результаты стратегического анализа и идентификация, выбор и реализация стратегии действий [1, с. 42]. С.П. Роббинз в свою очередь выделяет следующие этапы: проведение анализа среды, формирование миссии и целей организации, выбор стратегии, выполнение стратегии фирмы, оценка и контроль реализации стратегии организации [140, с. 349-357]. Этой же точки зрения придерживается О.С. Виханский [37, с. 29]. Л.Г. Зайцев включает в процесс (механизм) стратегического управления этап формулирования миссии, этап формулирования целей, этап разработки стратегии и процесса ее реализации и этап контроля [62, с. 116, 122, 135]. В свою очередь, В.Д. Маркова разделяет стратегическое управление на несколько этапов: стратегический анализ, анализ пробелов, выбор стратегии, реализация стратегии [101, с. 121].

Особенностью стратегического управления является его возобновляемость. Автор полностью разделяет точку зрения западных ученых М.Фридмана и Б. Трегоу, которые вводят в стратегическое управление понятие «неувядающая» стратегия [64], основным моментом которой является периодическое обновление с целью более эффективной ее реализации.

Эффективность каждого этапа стратегического управления зависит от используемых моделей и инструментов. При этом инструменты и методы стратегического управления нами предложено рассмотреть в разрезе стратегического анализа, планирования, реализации стратегии и ее анализа и контроля.

Первый этап включает определение миссии, на основании которой в дальнейшем будут формулироваться цель и задачи деятельности предприятия, разрабатываться стратегия по их достижению, а также план мероприятий по реализации стратегии.

Информационную базу для определения и корректировки стратегического выбора формирует стратегический анализ. Под стратегическим анализом следует понимать оценку и интерпретацию данных о состоянии и внутренних возможностях предприятия, а также о показателях и тенденциях развития внешней среды.

Следующим этапом является стратегическое планирование, которое должно, на наш взгляд, включать целеполагание и формулирование стратегического плана. Цели предприятия следует разрабатывать в рамках миссии и с учетом факторов внешней и внутренней среды. Ученые выражают различные мнения относительно вопроса определения целей. Классик маркетинга Ф. Котлер выстраивает цепочку: миссия – производственно – продуктовые цели – прибыль – рост объема продаж – рост доли на рынке [83]. Некоторые специалисты в области менеджмента утверждают, что организация не может быть сосредоточена на единственной цели, а должна определить несколько наиболее значительных ориентиров действий. Так, П.Ф. Друкер выделяет восемь ключевых пространств, в рамках которых организация определяет свои цели: положение на рынке, инновации, производительность, ресурсы, доходность (прибыльность), управленческие аспекты, персонал, социальная ответственность. Виханский выделяет четыре сферы, в которых организации устанавливают свои цели [37]:

- 1) доходы предприятия;
- 2) работа с клиентами;

- 3) потребности и благосостояние сотрудников;
- 4) социальная ответственность.

Противоположную точку зрения имел Милтон Фридман, который утверждал, что цель корпорации – максимизировать доходы акционеров и поэтому (по его мнению) только люди могут нести социальную ответственность, корпорации отвечают только перед своими акционерами, а не перед обществом в целом.

Мы согласны с мнениями вышеуказанных экономистов и разделяем точку зрения В.С. Катькало, который считает, что цели фирмы, ориентированной на долгосрочное развитие, плюралистичны и охватывают широкий спектр экономических, политических, социальных и других аспектов ее деятельности. Однако в рыночной экономике максимизация экономической выгоды является главной, хотя и не единственной целью любой частной предпринимательской фирмы [74, с. 106].

Как только цели определены, можно приступать к решению следующей задачи – разработке стратегии – плана действий по завоеванию выгодного положения на рынке и достижения устойчивого конкурентного преимущества [156, с. 75]. Слово «стратегия» имеет греческое происхождение, которое означает «искусство генерала». По определению М. Мескона, М. Альберта, Ф. Хедоури стратегия представляет собой детальный комплексный план, предназначенный для того, чтобы обеспечить осуществление миссии организации и достижение ее целей [103]. В целом стратегический план представляет собой комплексную программу действий, с одной стороны, определяющую деятельность предприятия на продолжительный период времени, с другой, предусматривающую возможность корректировок в соответствии с меняющейся обстановкой в случае необходимости.

После разработки стратегии, начинается процесс ее реализации. С этой целью на предприятии должен быть разработан специальный механизм, охватывающий все сферы деятельности и органично вписывающийся в общую структуру управления предприятием, которым, как нам представляется, является

бюджетирование. На этапе реализации стратегии менеджмент предприятия приводит характер и направленность действий структурных подразделений в соответствии с целями и задачами стратегии, для решения которых необходимо выделение и фактическое наличие различного рода ресурсов. Потребность и объем определяются в процессе бюджетирования. Однако, на основе опыта работы западных компаний, это достаточно часто не связано с процессами стратегического планирования и развития (Табл. 1.2) [117].

Табл. 1.2 Доля западных компаний, имеющих разрыв между бюджетированием и стратегическим планированием

Причины разрыва между бюджетированием и стратегическим планированием	Процент предприятий
Составление бюджета и анализ результатов изолированы от стратегического планирования	>50
Бюджетирование громоздко	90
Мотивация менеджеров основана на тактических, бюджетных показателях, а не на стратегических	>70
Основное средство контроля - бюджет, и внимание переключается на краткосрочные цели	>70

Данная ситуация является не менее актуальной и в российских условиях. Несмотря на обоснованность составления бюджетов, исходя из стратегии, на российских предприятиях бюджетирование и стратегическое планирование слабо коррелируют между собой. Подобные разрывы приводят к тому, что процесс управления становится «близоруким», т.е. управление на основе бюджетирования без привязки к стратегии не учитывает возможное развитие событий через три, пять и более лет, тем самым, во-первых, ставит под угрозу реализацию отдельных проектов и программ, во-вторых, приводит к несогласованности деятельности структурных подразделений, в-третьих, выступает дополнительным стимулом в борьбе за финансовые ресурсы, когда распределение активов в большей степени происходит на основании субъективных оценок руководите-

лей; наконец, может привести, к потере конкурентных преимуществ и доли рынка [41]. На предприятиях чаще всего система целей и стратегии по их достижению имеют вид общих деклараций, а между тем, использование такого инструмента как бюджетирование позволяет интерпретировать данные цели в конкретные показатели и нормативы, обеспечивая завершенность стратегического планирования. Таким образом, первостепенное значение для эффективного управления предприятием приобретает преемственность и согласованность стратегии и бюджетирования.

Стратегия – это долгосрочная целевая концепция, формирующая траектории развития предприятия и определяющая распределение ресурсов между этими траекториями. Она не может быть реализована, если не подкреплена соответствующими ресурсами, в том числе денежными [11]. Стратегия указывает, в каком направлении нужно двигаться предприятию, чтобы достигнуть поставленных целей. Бюджетирование же детализирует и конкретизирует этот путь. В этом случае бюджет становится действенным инструментом повышения эффективности производства и ориентируется на реализацию стратегий предприятия [157]. Стоимостные и натуральные показатели распределения ресурсов находят выражение в бюджете.

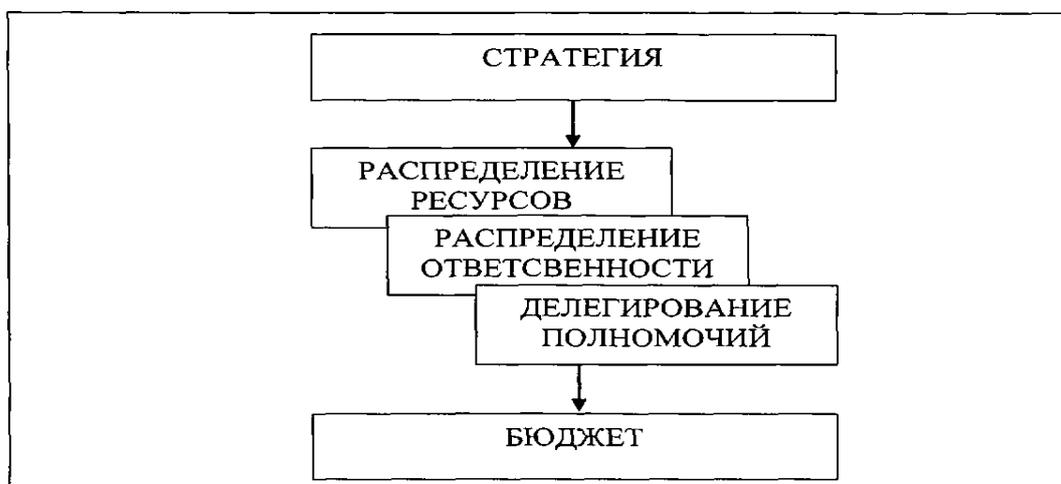


Рис. 1.3 – Связь стратегии с бюджетом, стратегического управления и помогает реализовывать долгосрочную стратегию предприятия [56, с. 78-80]

Кроме того, посредством бюджета становится возможно распределить ответственность между руководителями разного уровня управления как за достижение показателей структурных подразделений, так и всего предприятия в целом (см. рис. 1.3).

Таким образом, бюджетирование органично встраивается в систему. Как было отмечено ранее, бюджет является основным инструментом, используемым при распределении ресурсов. Стратегию, как концепцию, т.е. систему взглядов на то, что сотрудникам предприятия нужно сделать для достижения поставленной цели (не только финансовой), необходимо представить как долгосрочный план действий, который выражается в долгосрочном бюджете. Долгосрочный бюджет составляется, как правило, укрупненно, его основной задачей является определение ориентиров основных показателей: производства, прибыли, инвестиций. Долгосрочный бюджет трансформируется в текущий (обычно годовой) и начинает реализовываться. Исполнение бюджета является повседневной деятельностью предприятия, которая требует регулирования, контроля и мониторинга.



Рис. 1.4 – Процесс управления на основе бюджетирования

На основании данных, полученных в ходе мониторинга, осуществляется анализ реализации бюджета. Здесь возникает обратная связь, так по результату анализа исполнения текущего бюджета определяется соответствие долгосрочному и, если необходимо, проводится корректировка текущего бюджета. В том случае, если скорректированные бюджеты позволяют реализовать долгосрочный, то он остается без изменений, в противном случае, долгосрочный бюджет тоже пересматривается, а это, как правило, приводит и к корректировке стратегии.

В контексте рассмотрения бюджетирования в системе управления необходимо затронуть такой фактор внутрифирменного механизма как мотивация труда. Мотивация (от латинского «*move*» - побуждать) представляет собой совокупность процессов, которые побуждают, направляют и поддерживают поведение человека в направлении достижения определенной цели. Согласно опросам работников различных российских организаций, в список наиболее часто упоминаемых попали следующие потребности [86, с. 40]: достойная оплата труда; хорошие и безопасные условия труда; перспективы карьерного роста; хороший климат в коллективе; взаимопонимание с руководством; возможности для проявления инициативы и самостоятельности; возможности для обучения и профессионального роста; уверенность в завтрашнем дне, т.е. гарантия занятости; хороший уровень социальной защиты.

Первое место в данном списке занимает потребность – «достойная оплата труда», именно материальная мотивация имеет наиболее выраженный эффект. Внедрение бюджетирования предоставляет руководству возможность организации более справедливой оплаты труда, позволяя найти такой инструмент воздействия на сотрудника, который позволяет работнику, во – первых, представить весь производственный процесс в целом, во – вторых, обладать полной информацией о планируемых результатах работы и, наконец, видеть конечные результаты своей деятельности. Таким образом, использование такого инструмента как бюджетирование позволяет интерпретировать стратегическое планирование в количественном выражении с последующей реализацией и контро-

лем. В системе стратегического управления бюджетирование выступает как многостадийный процесс, имеющий сложные прямые и обратные связи, характеризующийся сочетанием интеллектуальной деятельности многих членов организации с применением различных моделей и методов, а также современной техники сбора, передачи и обработки информации [184, с. 217].

Изучение эволюции понятий «стратегическое управление» и «бюджетирование» позволяет сделать вывод о том, что термин «бюджетирование» менял свой смысл с развитием системы управления: от средства для измерения финансовых показателей до инструмента стратегического управления, позволяющего минимизировать расходы и рационально использовать имеющиеся ресурсы.

1.3 Механизм управления предприятиями на основе бюджетирования

В рамках монографического исследования управление на основе бюджетирования рассматривается нами инструмент реализации функций управления, обеспечивающий планомерное движение к достижению целей предприятия через наиболее эффективное использования ресурсов, распределение ответственности исполнителей за полученные результаты и делегирование полномочий. По нашему мнению, механизм управления с использованием бюджетирования целесообразно рассмотреть на основе общих принципов формирования механизмов управления. Поэтому логика исследования предопределяет изучение мнений отечественных и зарубежных специалистов относительно понятия «механизм управления».

На сегодня в научных кругах отсутствует единый подход к определению понятия «механизм управления» и его структуры. Сам термин «механизм» (в переводе с греч. – «машина»), получивший столь широкое распространение в гуманитарных исследованиях, был заимствован из технических наук, где представляет собой техническую систему, состоящую из подвижных звеньев, стойки и кинематических пар, образующих кинематические цепи. Все механизмы пред-

назначены для передачи и преобразования перемещений входных звеньев и приложенных к ним силовых факторов в требуемые перемещения и силовые факторы выходных звеньев [155, с. 12].

В настоящее время понятие «механизм» используется практически во всех сферах человеческой деятельности. Среди отличительных особенностей использования понятия «механизм» в экономике от технических сфер выделяют следующие:

- 1) первым явным отличием механизма в экономике, от механизмов в технических сферах, является отсутствие звеньев в виде твердых тел;
- 2) в экономических исследованиях, как правило, не определены такие элементы системы, как «вход» и «выход»;
- 3) в экономических исследованиях понятию «механизм» присуща специфика отрасли, поэтому встречаются такие термины, как «экономический механизм», «хозяйственный механизм», «финансовый механизм», «воспроизводственный механизм» и др.;
- 4) в технической сфере понятия «механизм» и «управления» разграничены: управление это то, что инициирует регулирующие, управляющие, командные воздействия, механизм рассматривается как зависимый, подчиненный элемент, то есть исполнитель, обеспечивающий необходимыми ресурсами реализацию управляющего воздействия [15, 91].

В экономической литературе «механизм управления» рассматривается с различных позиций. Так, многие авторы под механизмом управления подразумевают совокупность методов, средств, инструментов, рычагов воздействия с помощью которых реализуются функции управления. С точки зрения Дж.К. Лафта механизм управления представляет собой совокупность средств воздействия, используемых в управлении, или, точнее, комплекс рычагов, используемых в управлении [93]. Механизм управления как совокупность действий и методов воздействия на деятельность людей с целью побуждения их к достижению организационных целей, рассматривает Р. Дафт [54]. В рамках другого подхода

механизм управления рассматривается как организация воздействий, направленных на достижение целей [63]. Как действие субъектов управления рассматривает механизм управления Е. Вершигора, где механизм управления есть совокупность целенаправленных действий руководителя и аппарата управления по согласованию совместной деятельности людей для достижения поставленных целей [94]. Другой позиции придерживаются О. Лебедев и А. Каньковская, по их мнению, механизм управления характеризует многообразие связей субъектно - объектных отношений управления [96].

Рассматривая механизм управления в философском срезе, П.М. Попов, Ф.Е. Ляшко предлагают следующее определение: механизм управления есть закономерно возникшая в процессе эволюции, специфически организованная форма движения материи, заключающаяся в целенаправленном многоциклическом преобразовании информации в двух взаимосвязанных, замкнутых обратными связями контурах и функционально - регулирующая как сохранение устойчивости управляемого объекта, системы (I контура ОС), так и развитие, дальнейшее повышение уровня ее организации (или создания новых структур) путем отбора и накопления информации (во II контуре ОС) [131, с. 15]. Таким образом, генезис механизма управления, определенный многократным воздействием внешней среды в сочетании с естественным отбором (фактором не циклическим, но тоже «подключенным» к механизмам отражения обратной связи), способствует постоянному совершенствованию механизма управления, в том числе и механизма управления с использованием бюджетирования.

С нашей точки зрения, управление на основе бюджетирования представляет собой совокупность действий, направленных на повышение качества стратегического и оперативного управления как предприятия в целом, так и отдельных его видов деятельности и структурных подразделений за счет наиболее эффективного использования ресурсов посредством бюджетов, повышающих ответственность и мотивацию персонала; механизм управления с использованием бюджетирования – это совокупность принципов, функций и методов управле-

ния и компонентов бюджетирования, обеспечивающих целенаправленное воздействие на деятельность персонала, в рамках предписанных полномочий, для побуждения их к достижению стратегических целей предприятия.

Основной целью управления на основе бюджетирования является повышение качества текущего и стратегического управления. Оперативное реагирование на постоянно изменяющиеся условия внешней и внутренней среды позволит использовать благоприятные условия, либо минимизировать последствия негативных явлений, что позволит реализовать намеченные цели.

В процессе разработки бюджетов, устанавливаются нормативы и показатели, подлежащие постоянному мониторингу, что предоставляет возможность получения своевременной информации о функционировании организации и позволяет оперативно внести коррективы в производственную и коммерческую деятельность. Определение ответственных лиц за исполнение бюджетов различных уровней служит побудительным фактором достижения установленных показателей деятельности предприятия.

Механизм управления на основе бюджетирования акцентирует внимание на субъектно-объектных отношениях. Само предприятие, в силу расчетов его рентабельности и потребности в финансировании, является объектом. Если на предприятии производство диверсифицировано, т.е. в рамках одного предприятия несколько производств, то каждый вид деятельности также является объектом. Планировать и отслеживать результаты деятельности предприятия можно путем установки финансовых целей структурных подразделений, которые структурированы в финансовую структуру и выделены в центры финансовой ответственности. Таким образом, центры финансовой ответственности являются субъектами, также как администрация предприятия и бюджетный комитет.

Для успешного функционирования механизма управления с использованием бюджетирования необходимо, чтобы система бюджетирования соответствовала определенным принципам. Деятельность структурных подразделений предприятия должна быть связана и согласована, что должно быть подкреплено общей

нормативной базой, едиными методологическими подходами к формированию бюджетов всех уровней и отчетов по их исполнению. Об этом и свидетельствует принцип единства, который гласит, что изменение бюджета одного структурного подразделения приводит к корректировке другого. Деятельность каждой структурной единицы должна быть интегрирована в общий процесс и должна исходить из стратегии фирмы. Так, важным является, чтобы были согласованы планы продаж и производственная программа, план производства и бюджет закупки материалов и т.д. Кроме того, система бюджетирования позволяет довести планы руководства до исполнителей, таким образом, происходит согласование целей между персоналом выше и нижестоящего уровня управления.

Принцип непрерывности предполагает, что процесс бюджетирования должен вестись постоянно. Предотвратить негативные последствия от изменяющихся условий возможно, если на стадии разработки бюджетов заложить определенные резервы, однако необходимо следить, чтобы, так называемые, надбавки безопасности, были не слишком большими, иначе бюджеты будут легкодостижимыми.

Принцип определенности заключается в том, что при разработке бюджетов необходимо следить, чтобы они были достаточно конкретны и детализированы, так как они служат своего рода инструкцией, определяющей поведение структурных подразделений. Структурная единица должна составлять и исполнять бюджеты, находящиеся в рамках ее полномочий, в случае невыполнения бюджета и недостижения запланированных показателей должна быть предусмотрена ответственность, тем самым реализуется принцип адресности.

Принцип восприимчивости заключается в способности объектов управления реагировать на субъекты желаемым для них образом, что достигается путем использования такого инструмента как бюджетирование.

В современных условиях, определяемых обострением конкуренции, ростом неопределенности и высокой динамикой факторов внешней среды, определяющим является принцип конкурентоспособности, который реализуется через

обоснование использования ресурсов посредством бюджетов. В случае если условия внешней изменились, и возникла угроза выполнения целей и задач, заложенных в стратегии, необходимо реализовывать принцип гибкости, который определяется способностью системы управления к оперативным изменениям и обеспечивается посредством информативности, восприимчивости, наличия необходимых ресурсов, а также альтернативных вариантов.

Функционирование механизма управления на основе бюджетирования тесно связано с функциями, среди которых нами были выделены следующие: целеполагание, планирование, организация, регулирование, координация и интеграция, анализ и контроль, мотивация, распределение ответственности, ресурсов и делегирование полномочий.

Нормативно - правовое обеспечение процесса бюджетирования необходимо для реализации вышеуказанных принципов. Нормативно правовое обеспечение управления на основе бюджетирования подразумевает наличие корпоративных норм и правил системы бюджетирования, а также соблюдение установленных правил взаимодействия в процессе реализации управления на основе бюджетирования, которые определены в стандартах, положениях и регламентах.

Следующими элементами механизма управления на основе бюджетирования являются методы управленческого воздействия, к которым относятся: организационные, экономические и социально-психологические. Организационные методы направлены на координацию и регулирование действий субъектов управления на основе бюджетирования посредством определения регламента действий, распределения полномочий и обязанностей, которые реализуются в форме директив, приказов, распоряжений, предписаний и т.д. Социально-психологические методы управления предназначены для воздействия на социально-психологические отношения между людьми. Социально-психологические методы в процессе управления с использованием бюджетирования с одной стороны проявляются посредством вовлечения работников в процесс принятия решений для достижения целей предприятия, с другой – бюдже-

ты, являясь, обязательствами структурных подразделений, наделенных определенными полномочиями, по выполнению плана мероприятий, выраженного в стоимостных показателях и имеющего временные рамки, оказывают давление на персонал, заставляя достигать поставленные цели любыми средствами. Экономические методы основаны на регулировании экономических интересов субъектов управления на основе бюджетирования путем согласования величины затрат и результатов.

Главным элементом бюджетирования является система бюджетов (количество бюджетов и их детализации, виды и форматы бюджетов, лимиты статей и т.д.). Существует большое многообразие бюджетов, которые можно классифицировать по ряду признаков, в зависимости от структуры и размера организации, особенностей ее деятельности, распределения полномочий и т.д. Бюджеты изначально строятся по двум принципам: либо «снизу вверх», либо «сверху вниз». Под бюджетированием «снизу вверх» понимается подготовка бюджета, начинающаяся на нижнем, или оперативном уровне, где выполняются основные задачи деятельности, другими словами вышестоящие бюджеты обобщают результаты бюджетов нижних уровней. Бюджетная информация от исполнителя передается руководителю нижнего уровня и далее к руководству предприятия. Преимуществом бюджетирования «снизу вверх» является более глубокая детализация информации, что способствует целостности и аргументированности бюджета. Кроме того, сильной стороной данного метода является мотивированность руководителей нижних уровней управления, т.к. составление бюджета на нескольких уровнях приводит к более четкому пониманию задач, которые необходимо выполнить. Сотрудники, ответственные за производственную деятельность, лучше понимают, каких результатов можно достичь и каковы затраты, связанные с достижением этих результатов. При этом недостижимые цели не могут служить менеджерам оправданием при невыполнении бюджетных ожиданий, поскольку они сами участвовали в формулировании этих целей. Недостаток метода «снизу вверх» состоит в трудоемкости разработки, а также веро-

ятности упущения некоторых стратегических задач. Данный подход не предусматривает контроля над процессом, и подготовленный бюджет может быть несбалансированным с точки зрения взаимосвязи затрат и доходов.

При применении в процессе бюджетирования метода «сверху вниз» бюджеты низшего уровня выводятся из вышестоящих, т.е. центральный отдел планирования, исходя из стратегических целей и задач, подготавливает бюджет и распределяет затраты. Преимуществом данного метода является направленность процесса бюджетирования на достижение целей предприятия, т.к. руководство обладает большей информацией по макроэкономическому окружению, знает сильные и слабые стороны, а также стратегические цели и задачи. Отрицательной стороной подобно метода может быть недостаток информации центрального отдела планирования об узких местах предприятия.

На наш взгляд, оптимальнее всего на предприятии при подготовке бюджетов использовать метод «встречных потоков» [80, с.154]. Данный подход позволяет снизить недостатки методов «снизу вверх» и «сверху вниз», и использовать их преимущества. Согласно этому подходу к бюджетированию, руководством предприятия задаются целевые параметры в рамках разработанной стратегии, и бюджеты составляются в структурных подразделениях на основании этих установленных величин.

Применяется и несколько методов разработки бюджетов, основными и наиболее часто встречаемыми являются методы преемственности и метод нулевого уровня. Метод нулевого уровня представляет собой процесс построения бюджета заново. Данный подход направлен на формирование бюджета при минимальном уровне производства и служит для определения эффекта от дополнительного прироста деятельности. Противоположностью данного метода является построение преемственного бюджета, суть которого заключается в том, что при его формировании в основу закладываются показатели предстоящего периода. Которые впоследствии корректируются в зависимости от ценовых ожиданий, изменения объемов производства и т.д. Недостатком данного подхода яв-

ляется вероятность использования неэффективных решений, заложенных в предыдущих периодах. Сильной стороной метода является простота его применения. Однако, мы считаем, что на практике более обоснованным является составления бюджета по принципу «нулевого уровня», т.к. данный подход позволяет учесть и минимизировать негативные последствия изменений внешней среды, и способствует реализации стратегических задач.

По формам можно выделить следующие группы бюджетов:

- финансовые (основные, главные): бюджеты доходов и расходов, бюджет движения денежных средств, прогнозный баланс;
- операционные – бюджет продаж, бюджет производства, бюджет затрат на основные материалы, бюджет затрат труда, бюджет накладных расходов производства, бюджет управленческих расходов и др.

Дополнительно к этим группам В.Е. Хруцкий выделяет еще две [151, с. 43]:

- вспомогательные: инвестиционный бюджет, план капитальных или первоначальных затрат, кредитный план, бюджеты отдельных проектов и программ;
- дополнительные (специальные): бюджеты распределения прибыли, налоговый план и т.п.

Финансовые бюджеты – это конечные документы, разрабатываемые при бюджетном планировании. К основным финансовым бюджетам относят: бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств, бюджет баланса. Бюджет доходов и расходов отражает формирование экономических результатов деятельности предприятия. Он показывает предполагаемую рентабельность бизнеса, а также задает структуру расходов и затрат. Именно в этой форме бюджета приходится сталкиваться с распределением расходов и затрат на переменные и постоянные, с валовой и чистой прибылью и т.д. Формат бюджета доходов и расходов должен соответствовать принятому на предприятии формату «Отчет о прибылях и убытках», т.к. такое соответствие позволит как учесть, так и спланировать весь процесс формирования финансовых результатов деятельности предприятия. Бюджет денежных средств используется для планирования и

управления денежным потоком. В нем фиксируются ожидаемые поступления и платежи денежных средств в определенный период времени. Этот бюджет позволяет поддерживать баланс денежных средств на разумном уровне, удовлетворяющем потребностям бизнеса, и предотвращать как излишнее накопление неработающих денег, так и возможный дефицит денежных средств.

Этот тип бюджета, как правило, делят на 4 основных раздела [157, с. 15-18]:

- 1) денежные поступления (остаток денежных средств, платежи клиентов и др.);
- 2) издержки, все денежные выплаты, совершенные целенаправленно;
- 3) кассовый профицит или дефицит, т.е. разница между денежными поступлениями и платежами. Данный раздел называют также «чистым денежным потоком»;
- 4) финансирование, т.е. подробный отчет о кредитах и выплатах, ожидаемых в определенный период времени.

Бюджет баланса показывает прогнозные соотношения активов и пассивов предприятия на основании сложившейся их структуры в процессе реализации других бюджетов. Составление бюджета баланса позволяет получить полную, достоверную и своевременную информацию о предполагаемой финансовой устойчивости, платежеспособности, ликвидности и стоимости предприятия для принятия оптимальных управленческих решений. Бюджет баланса составляется на основании данных всех бюджетов.

Операционные бюджеты показывают планируемые на определенный период операции по каждому подразделению, по отдельным видам деятельности и по всей организации в целом. Состав операционных бюджетов произвольный и зависит от определения руководства целесообразности их разработки. Операционными бюджетами являются: бюджет продаж, бюджет производства, бюджет материалов, бюджет оплаты труда, бюджеты управленческих расходов и т.д. К вспомогательным бюджетам относят инвестиционный бюджет, бюджеты отдельных проектов и программ, кредитный план и др. Дополнительные бюджеты

необходимы для более точного определения целевых показателей и нормативов финансового планирования, и учета особенностей отраслевого (или местного) налогообложения. Основное отличие дополнительных бюджетов от операционных и вспомогательных это то, что они составляются после того, как составлены финансовые (три основных бюджета).

Существует классификация бюджетов в зависимости от горизонтов планирования: долгосрочные и краткосрочные. В западной практике общая продолжительность бюджетного периода 3 – 5 лет, из которых 1 год – директивная (жестко контролируемая), 2 – 4 года – индикативная (гибкая); таким образом, долгосрочным бюджетом считается бюджет, составленный на срок 1 год и более, а краткосрочным – на период менее 1 года. На российских предприятиях дело обстоит иначе, т.к. достоверность бюджетов с горизонтом планирования три, четыре, пять лет, будет, мягко говоря, невысокой. Согласно В.Е. Хруцкому, в российских условиях минимально допустимая продолжительность бюджетного периода должна составлять не менее одного календарного года, а его директивная часть – 3 месяца с распространением на 6. Таким образом, краткосрочными можно считать бюджеты, составленные на срок не более 1 квартала, а долгосрочными – на срок более полугода. Часто долгосрочное и краткосрочное бюджетирование объединяются в единый процесс. В этом случае краткосрочные бюджеты составляются в рамках долгосрочного, а долгосрочный корректируется при необходимости по окончании каждого периода краткосрочного планирования.

Бюджеты можно разделить на гибкие и статичные. Гибкие бюджеты встречаются на предприятиях довольно часто, т.к. они позволяют учитывать нестабильность внешней среды и позволяют вносить корректировки в случае ее изменения. Статичные бюджеты не меняются в зависимости от объемов производства, от изменения деловой активности. Чаще всего их используют для планирования частично регулируемых затрат. Примером таких бюджетов может служить план затрат на НИОКР, на рекламу и др.

Таким образом, существует много разновидностей бюджетов, применяемых в зависимости деятельности организации, ее структуры, распределения ответственности и делегирование полномочий и т.д.

В данном случае, мы считаем необходимым рассмотреть концепцию Камиллуса относительно данного вопроса. В основе его подхода предприятие рассматривается как модель «вход – процесс – выход». В отношении каждой составляющей руководитель структурного подразделения или имеет полномочия давать указания, или несет ответственность. На основании данного подхода разработана классификационная схема (см. рис. 1.5).

Все структурные подразделения разделены на 4 типа. К первому типу относятся организационные единицы, где отношение вход и выход строго определено, например, производственные подразделения. В подразделениях типа два процессы менее известны, к примеру, сбыт продуктов, однако, «выход» можно измерить на основании проданного количества продуктов или достигнутого оборота. В организационных единицах третьего типа процессы более или менее известны, но «выход» не измеряется, и определить были ли достигнуты заданные бюджетные величины невозможно. Деятельность подразделений, относящихся к четвертому типу, измерить нет возможности, поэтому существует только возможность определить задания по «входу».

Известен	Не известен
Тип 1 Большинство производственных подразделений (рассмотрение эффективности взаимосвязи «вход-выход»)	Тип 2 Штабные подразделения - юридический отдел или отдел маркетинга (рассмотрение эффективности «выхода»)
Тип 3 Некоторые штабные подразделения - отдел кадров (рассмотрение процессов, последовательности шагов и практических действий)	Тип 4 Отдел исследований и разработок (рассмотрение ресурсов, задействованных на «входе»)

Рис. 1.5 – Матрица: процесс «вход» – «выход» [80, с. 151]

Классификация на основании приведенной схемы позволяет определить какой вид центра финансовой ответственности необходимо предусмотреть в каждом конкретном случае. В зависимости от того, что именно с финансовой точки зрения несет предприятию тот или иной центр и за что именно он отвечает, выделяются пять основных типов ЦФО: центры инвестиций, центры прибыли, центры маржинального дохода, центры дохода, центры затрат.

Центры затрат образуют подразделения, которые для выполнения своих функций потребляют различные ресурсы, таким образом оказывают влияние на затраты. Центры доходов – подразделения, ответственные за доход, который они приносят предприятию за счет своей деятельности. Центрами инвестиций являются организационные единицы, непосредственно связанные с организацией новых инвестиционных проектов, прибыль от которых может быть получена только в будущем. Задача данных центров ответственности – организация эффективного инвестиционного процесса, обеспечивающего максимальную или, по крайней мере, достаточную рентабельность инвестиционных вложений. Центры маржинального дохода – это подразделения, занимающиеся непосредственно реализацией проектов с целью получения маржинального дохода (маржинальной прибыли, брутто-прибыли, чистого дохода и т.д.). Они контролируют доходную и расходную стороны своей деятельности, но расходы только в части своих прямых затрат. Центры маржинального дохода осуществляют полный или почти полный цикл производства и реализации продукции определенного вида. Центры прибыли несут ответственность за полученную прибыль, также контролируют и доходную, и расходную стороны своей деятельности, но уже по отношению ко всему предприятию.

Основной задачей ЦФО является выполнение своих производственных заданий в рамках установленных бюджетом показателей. ЦФО нужны, прежде всего, для осуществления деятельности менеджеров. Финансовая структура необходима для управления процессом достижения целей, через нее предприятие осуществляет руководство центрами финансовой ответственности. Финансовая

структура – это организация ЦФО, определяющая их подчиненность, полномочия и ответственность и предназначенная для управления стоимостью деятельности предприятия [56, с. 141]. Модель финансовой ответственности служит отличным мотиватором для сотрудников своего подразделения. Таким образом, обеспечивается минимальный разрыв плановых и фактических показателей: ответственное планирование и стремление выполнить намеченные планы.

Каждый ЦФО составляет доходные или расходные статьи из бюджета доходов и расходов, статьи, которые отражают поступление и выбытие денежных средств, статьи, отражающие изменения активов и пассивов. Объединение данных по соответствующим статьям ЦФО дает такие документы как бюджет доходов и расходов (БДР), бюджет движения денежных средств (БДДС) и бюджет баланса (ББ). Если это объединение произошло в ходе планирования, то полученные бюджеты будут носить прогнозный характер, а если в ходе контроля – фактический. Полученные данные позволяют провести полноценный финансовый анализ и оценить ликвидность, рентабельность и стоимость предприятия. Если такой анализ проводится на основании прогнозных данных, то он показывает реальность достижения поставленных целей. Если они достижимы, то бюджеты принимаются к исполнению, если нет – то происходит корректировка.

После того как руководство предприятия сформулировало систему целей, разработало стратегию их достижения и выделило из нее количественные ориентиры, каждый ЦФО формирует по статьям свои бюджеты. На основании бюджетов ЦФО собираются консолидированные бюджеты: БДР, БДДС и ББ, которые утверждаются руководством и приобретают форму директивных. На этапе исполнения происходит процесс учета фактических показателей деятельности ЦФО по тем же статьям. При этом текущую производственную деятельность каждый ЦФО ведет опираясь на свой бюджет и отвечая за его соблюдение. В том случае, если бюджет составлен корректно и отклонений нет, то это гарантирует достижение поставленных целей. В целях контроля исполнения бюджетов ведется постоянное отслеживание плановых данных с фактическими,

что позволяет своевременно среагировать на негативные тенденции и предотвратить их на начальной стадии. Анализ осуществляется на всех этапах управления на основе бюджетирования: первоначально анализируются планы на предмет соответствия целям предприятия, затем возникающие отклонения, а последним проводится анализ отчетности о фактическом выполнении бюджета. Результаты которого необходимы для принятия управленческих решений: в текущем режиме с целью корректировки текущего бюджета, а после истечения бюджетного периода – для разработки нового бюджета. Далее действия повторяются в описанном выше порядке.

Резюмируя, можно сказать, что управление на основе бюджетирования дает четкое представление об изменениях, которые происходят в организации, позволяет выявить ключевые направления деятельности, ее приоритеты.

Выводы по первой главе.

1. Исследовано понимание российских и западных экономистов к определению терминов «бюджет», «бюджетирование». Выявлено, что бюджетирование преимущественно рассматривается с 3 точек зрения: бюджетирование – это технология управления; бюджетирование – это часть финансового планирования; бюджетирование – это часть управленческого учета.

2. На основе рассмотрения принципов и функций даны авторские определения терминам «бюджетирование» и «бюджет». Бюджетирование рассматривается нами как инструмент выполнения функций управления, способный обеспечить достижение целей предприятия при помощи управленческих действий и предусматривающий разделение зон ответственности и делегирование полномочий согласно структуре предприятия; бюджет имеет вид как план с утвержденными обязательствами структурных подразделений, с определенными полномочиями, выраженный в стоимостных показателях и имеющий временные рамки.

3. Показано место бюджетирования в системе стратегического управления. Уточнено понятие «стратегическое управление», под которым мы понимаем деятельность высшего руководства организации, основанную на видении ее будущей перспективы, детерминированной на цели, имеющие временной горизонт, при достижении которых данные цели трансформируются в рамках заданной стратегии с учетом изменений среды, как внутренней так и внешней. Определена структурная схема стратегического управления (стратегический анализ, стратегическое планирование, бюджетирование, анализ и контроль реализации стратегии и корректировка).

4. Дана характеристика понятия «управления на основе бюджетирования», на её основании определяется совокупность действий, которые приводят к повышению свойств стратегического и оперативного управления как предприятия в целом, так и отдельных видов его деятельности и структурных подразделений за счет более результативного использования ресурсов с помощью бюджетов, увеличивающих ответственность и мотивацию сотрудников.

5. Выработан механизм управления на основе бюджетирования, дано авторское определение понятия «механизм управления на основе бюджетирования». Механизм бюджетного управления представляет собой совокупность принципов, функций и методов управления и компонентов бюджетирования, обеспечивающих целенаправленное воздействие на деятельность персонала, в рамках предписанных полномочий, для побуждения их к достижению стратегических целей предприятия.

6. Выделены группы бюджетов по формам: финансовые (бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств, прогнозный баланс), операционные (бюджет продаж, бюджет производства, бюджет затрат на основные материалы, бюджет затрат труда, бюджет накладных расходов производства, бюджет управленческих расходов и др.), вспомогательные (инвестиционный бюджет, план капитальных или первоначальных затрат, кредитный план, бюд-

жеты отдельных проектов и программ), дополнительные (бюджеты распределения прибыли, налоговый план и т.п.), определена их сущность.

7. Показаны принципы построения бюджетов (по методу разработки: «снизу вверх», «сверху вниз», «встречных потоков»); по способу: бюджеты нулевого уровня, приростной бюджет; по возможности изменения: гибкие, статичные; по временному горизонту: долгосрочные и краткосрочные), отражены преимущества каждого из них.

8. Выделены основные типы центров финансовой ответственности (центры инвестиций, центры прибыли, центры маржинального дохода, центры дохода, центры затрат), определено их содержание.

2 ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯМИ МАШИНОСТРОЕНИЯ НА ОСНОВЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

2.1 Состояние машиностроения в РФ и перспективы его развития

По мнению большинства экономистов, машиностроение является основой промышленного производства любой страны. Продукция предприятий машиностроения играет решающую роль в реализации достижений научно-технического прогресса во всех областях хозяйства.

На долю машиностроительного комплекса в России приходится всего 20 % от общего объема промышленной продукции, в то время как в экономически развитых странах удельный вес машиностроения в промышленной структуре составляет от 40 до 50% (Табл.2.1).

Табл. 2.1 Удельный вес машиностроительного комплекса в общем объеме производства разных стран

Год	Россия					Германия	Венгрия	Китай	США	Франция	Япония
	2011	2012	2013	2014	2015	2014	2014	2015	2015	2015	2015
Производство машин и оборудования, %*	19,9	20,2	20,8	20,3	19,1	41,4	49,3	33,7	42	31	52

*Включая производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования, транспортных средств и оборудования.

В современном понимании машиностроение как отрасль объединила в себе сотни подотраслей, специализирующихся на выпуске разнородной продукции: от простейшего бытового оборудования до медицинских аппаратов и стратегически важных ракетных систем и установок. Столь широкое разнообразие про-

изводимых товаров усложняет классификацию ее предприятий. На текущий момент нет единой классификации предприятий машиностроения.

Общероссийский классификатор видов экономической деятельности делит машиностроение на три производства, применяя критерий классификации по виду выпускаемой продукции:

- 1) производство машин и оборудования;
- 2) производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования;
- 3) производство транспортных средств и оборудования.

Подобная укрупненная классификация используется Росстатом для ведения статистики.

Переход к основам рыночной экономики негативно отразился на всей промышленности России, в т.ч. и на машиностроении. Восстановление послекризисной экономики, происходившее за счет освоения незадействованных мощностей, исчерпало имеющиеся резервы. Усугубило положение машиностроения наличие физического и морального износа основных фондов, отсутствие позитивной динамики сокращения доли убыточных предприятий, увеличение объема кредиторской задолженности. Решение со стороны государства в части переориентации финансовых ресурсов на сырьевой сектор экономики также способствовало падению выпуска отечественной промышленной продукции и не привело, как это планировалось, к развитию смежных отраслей. По мнению экспертов, усугубил положение предприятий машиностроения в период кризиса и ряд накопившихся за многие годы нерешенных проблем, к которым относятся:

- отсутствие масштабных комплексных инвестиций в машиностроение
- перекос реализованных проектов в сторону приобретения оборудования, отсутствие модернизации инжиниринга, системы управления предприятием, подготовки персонала;
- основное не новый продукт и модернизация под него, а увеличение производственной мощности под выпуск устаревшего продукта.

Отмеченные выше проблемы отразились на основных показателях развития машиностроения в период 2010-2015 гг. (Табл. 2.2).

Табл. 2.2 Основные показатели работы предприятий машиностроения

Наименование	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Количество действующих организаций (на конец года), ед.:						
производство машин и оборудования	22 842	22 939	22 066	23 039	25 037	25 167
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	14 386	15 521	16 301	17 324	18 738	19 860
производство транспортных средств и оборудования	4 663	4 956	5 106	5 445	5 720	5 851
Объем отгруженных товаров собственного производства, выполненных работ и услуг собственными силами, млрд. руб.:						
производство машин и оборудования	477	621	796	1 001	802	939
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	452	600	829	910	817	1 032
производство транспортных средств и оборудования	833	1 024	1 284	1 513	1 119	1 645
Индекс производства, в процентах к предыдущему году:						
производство машин и оборудования	99,7	111,7	126,7	99,5	68,5	112,2
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	133,2	115	110,9	92,6	67,8	122,8
производство транспортных средств и оборудования	107,1	104,7	107,8	100,4	62,8	132,2

Окончание Табл. 2.2 Основные показатели работы предприятий машиностроения

Среднегодовая численность работников организаций, тыс. человек:						
производство машин и оборудования	1205	1153	1109	1089	901	839
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	887	869	906	912	824	760
производство транспортных средств и оборудования	1201	1144	1148	1156	1042	997
Сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток), млн. руб.:						
производство машин и оборудования	22855	31027	42517	45384	25239	36659
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	21851	34259	53557	35494	21977	50197
производство транспортных средств и оборудования	15433	38300	63995	-40690	-110737	-6282
Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг), процентов:						
производство машин и оборудования	8,2	8,3	8,7	8,8	8,2	6,9
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	8,4	9,2	9,9	8,7	7,8	9,1
производство транспортных средств и оборудования	6,9	6,1	6,1	4,1	1,5	4,8

Несмотря на то, что количество предприятий машиностроения увеличилось на 21% в 2015 г. относительно 2010 г., среднегодовая численность работников организаций машиностроения за рассматриваемый период сократилась на 21%. С одной стороны, уменьшение численности может свидетельствовать о внедрении инноваций и модернизации оборудования, а, с другой стороны, о спаде производства в натуральном выражении и его росте исключительно за счет увеличения цен (объем реализованной продукции предприятиями машиностроения за период 2010 – 2015 гг. увеличился в 2 раза). Процесс обновления производственного аппарата в наименьшей степени затронул отрасли машиностроения, в

которых обновлено лишь 10 – 13 % оборудования, следовательно, первое предположение неверно (см. рис. 2.1).

Рентабельность продукции в машиностроении сократилась на 25% по сравнению с уровнем 2010 г. (снижение прибыли при росте себестоимости продукции). В то время как рентабельность продукции в топливной промышленности в 2015 г. составляла – 25,5%, в металлургическом производстве 19,1%, по промышленности в среднем – 14,8%.

Данный показатель отражает влияние всех факторов эффективности отраслевого производства, его технологических и организационных особенностей (внедрение достижений НТП, повышение уровня специализации и кооперирования; совершенствование систем и методов организации производства, труда и управления; реализация мероприятий, воздействующих на объем и характер спроса на товары и услуги с целью расширения их сбыта и увеличения прибыли).

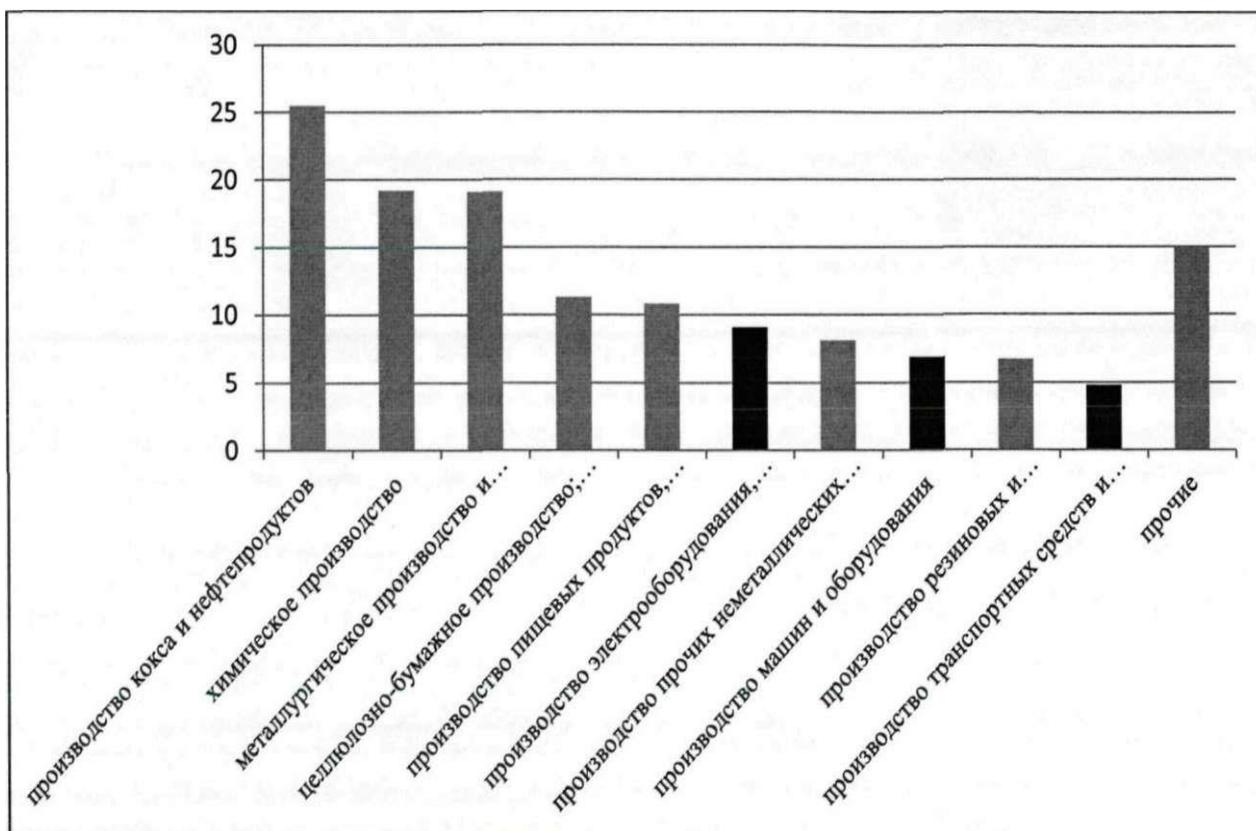


Рис. 2.1 – Рентабельность проданных товаров (услуг) в разрезе обрабатывающих отраслей за 2015 г.

На рентабельность активов влияет также улучшение использования основных фондов и оборотных средств. Сальдированный финансовый результат также снизился, что явилось следствием сложившихся ценовых диспропорций в подотраслях машиностроения, которые продолжают сохраняться в силу неэффективной ценовой политики, что и отражается на рентабельности продукции.

Машиностроение является материальной базой реализации научно-технического прогресса, одним из основных центров генерации, распространения и применения новых знаний, инноваций, высоких технологий. От уровня его развития и от степени совершенства машин в значительной степени зависит производительность общественного труда и благосостояние народа. Этот факт подтверждают расчеты, проведенные на основе данных официальной статистики. Так, доля организаций, осуществлявших технологические инновации в машиностроительном комплексе составила около 20%, что в два раза превышает средний показатель по предприятиям обрабатывающего сегмента, но все же, уступает предприятиям, занятым производством кокса и нефтепродуктов (Табл. 2.3).

Табл. 2.3 Удельный вес организаций, осуществлявших технологические инновации, в общем числе обследованных организаций, в процентах

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Обрабатывающие производства	10,9	11,1	11,5	11,9	11,5	11,6
из них:						
производство машин и оборудования	13,5	15	16,1	16,9	14,9	15,3
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	26,8	27	26,7	25,8	25,7	24,9
производство транспортных средств и оборудования	23,8	22,7	22,7	23	19,2	19,7

Доля инновационной продукции предприятий машиностроения в общем объеме в 2015 г. составила в среднем 11,2 % (Табл. 2.4):

Табл. 2.4 Удельный вес инновационных товаров, работ, услуг в общем объеме отгруженных товаров, выполненных работ, услуг организаций, в процентах

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Обрабатывающие производства	7	7,5	7,1	6,6	6,1	6,8
из них:						
производство машин и оборудования	6,2	5,4	6,1	7,5	8,3	5,9
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	8,9	8,8	10,2	8,8	9,9	9,9
производство транспортных средств и оборудования	20,1	22,1	18,4	17,9	16,2	18,9

Несмотря на успешные попытки внедрения новых технологий и заимствование опыта зарубежных предприятий, темпы инновационного развития крайне недостаточны в конкурентной борьбе с европейскими, азиатскими и американскими машиностроительными компаниями.

Данная проблема характерна не только для предприятий машиностроения, но и для всей экономики в целом и обусловлена, прежде всего, отсутствием эффективной системы подготовки кадров инженерно-технических и рабочих профессий для промышленных предприятий [123]. Важно отметить также низкий имиджевый рейтинг большинства рабочих специальностей, которые необходимы предприятиям машиностроения, среди абитуриентов и выпускников учебных заведений.

Для преодоления сложившейся ситуации перед предприятиями машиностроения ставится задача инновационного обновления, что должно способствовать превращению машиностроения России в конкурентоспособную отрасль в условиях усиления глобальной конкуренции. Залогом успешного инновационного развития предприятий выступает использование эффективных инструментов управления, обеспечивающих согласование стратегических, текущих и оперативных решений, одним из которых является бюджетирование.

2.2 Оценка показателей эффективности деятельности ООО «Томир»

В качестве объекта исследования в настоящей работе выступает машиностроительное предприятие ООО «Томир».

Рассматриваемое нами предприятие - это предприятие машиностроения, специализирующиеся на изготовлении оборудования для вентиляции и кондиционирования воздуха различных отраслей промышленности с большим опытом работы. ООО «Томир» основанно в 1999 г., в настоящее время является крупнейшим в Челябинской области изготовителем оборудования для вентиляции и кондиционирования воздуха.

Анализ финансового положения и эффективности деятельности ООО «Томир» показал следующее: объем товарной продукции ООО «Томир» в 2015 г. составил 150,98 млн. руб. в т.ч. вентиляционного оборудования на сумму 95,43 млн. руб. По нашему мнению, деятельность ООО «Томир» не отвечает возрастающим потребностям рынка. В частности, показатели финансово-хозяйственной деятельности за период 2010 – 2015 гг. (см. табл. 2.5) говорят о неоптимальном функционировании компании, что отражается на размере извлекаемой прибыли. По данным «Отчета о прибылях и убытках» в течение 2014 г. предприятие получило прибыль от продаж в размере 5,08 млн. руб., что составило 3,98 % от выручки. В 2015 г., напротив, имел место убыток в размере 3,46 млн. руб., что составило 2,29 % от выручки.

По сравнению с 2013 г. в 2015 г. выросла как выручка от продаж, так и расходы по обычным видам деятельности (на 105 571 и 112 604 тыс. руб. соответственно). Причем в процентном отношении изменение выручки (+16,11%) опережает изменение расходов (+6,25%).

По данным, представленным в таблице 2.5, коэффициент автономии организации на 31.12.2015 г. составил 0,76. Данный коэффициент характеризует степень независимости организации от заемного капитала. Полученное здесь значение показывает, что ввиду наличия собственного капитала (76% от общего капи-

тала организации) ООО «Томир» не зависит от кредиторов. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами по состоянию на 31.12.2015 г. равнялся 0,61. По сравнению с предыдущими годами коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами явно снизился, но не критично. На 31.12.2015 г. коэффициент имеет нормальное значение.

Табл. 2.5 Показатели деятельности предприятия ООО «Томир»

Наименование показателя	31.12.13	31.12.14	31.12.15
1. Показатели объема производства и продаж			
1.1 Выручка от продажи, тыс. руб.	126 658	127 628	150 983
2. Показатели, характеризующие финансовый результат			
2.1. Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	8 065	5 692	-1 615
2.2. Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. руб.	9 161	5 076	-3 456
2.3. Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.	7 291	3 673	-4 827
3. Показатели эффективности использования ресурсов, капитала и затрат			
3.1. Коэффициент оборачиваемости оборотного капитала	2,56	2,82	4,14
3.2. Рентабельность продаж, %	16,65	32,12	25,42
3.3. Рентабельность активов по чистой прибыли, %	12,22	5,67	-7,77
4. Показатели финансовой устойчивости и ликвидности (на конец периода)			
4.1. Коэффициент автономии	0,71	0,78	0,76
4.2. Коэффициент абсолютной ликвидности	0,26	0,12	0,07
4.3. Коэффициент текущей ликвидности (покрытия)	2,91	2,47	4,08
4.4. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	0,66	0,60	0,61

На 31.12.2015 г. коэффициент текущей (общей) ликвидности укладывается в норму (4,08 против нормативного значения не менее 2). При этом коэффициент показывает рост 2013 – 2015 гг. Коэффициент абсолютной ликвидности на 31.12.2015 г. имеет значение ниже нормы (0,07). При этом следует отметить имевшую место отрицательную динамику за период 2013 – 2015 гг. коэффициент абсолютной ликвидности снизился на 0,19. Показатели рентабельности активов по прибыли за 2015 г., (см. Табл. 2.5), имеют отрицательные значения, поскольку

предприятием получен убыток от продаж, как и в целом, убыток от финансово-хозяйственной деятельности за 2015 г. Рентабельность продаж за 2015 г составила 25,42%. При этом имеет место положительная динамика рентабельности обычных видов деятельности по сравнению с данным показателем в 2013г.

Далее в таблице 2.6 представлены основные показатели за 2015 г., характеризующие рентабельность использования вложенного в предпринимательскую деятельность капитала.

Табл. 2.6 Показатели рентабельности предприятия ООО «Томир»

Показатель рентабельности	Значение показателя, %			Расчет показателя
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	
Рентабельность собственного капитала (ROE)	0,16	0,07	-0,11	Отношение чистой прибыли к средней величине собственного капитала. Нормальное значение для данной отрасли: 18% и более
Рентабельность активов (ROA)	0,12	0,06	-0,08	Отношение чистой прибыли к средней стоимости активов. Нормальное значение для данной отрасли: 7% и более
Прибыль на инвестированный капитал (ROCE)	0,21	0,11	-0,07	Отношение прибыли до уплаты процентов и налогов (ЕВ1Т) к собственному капиталу и долгосрочным обязательствам
Рентабельность производственных фондов	0,08	0,07	-0,01	Отношение прибыли от продаж к средней стоимости основных средств и материально-производственных запасов
Справочно: Фондоотдача, коэфф.	12,4	6,59	5,94	Отношение выручки к средней стоимости основных средств

За анализируемый период рентабельность собственного капитала имела тенденцию снижения, таким образом, каждый рубль собственного капитала предприятия в 2013 году приносил прибыль 16 копеек, а к 2015 принял отрицательное значение, показав убыток с каждого вложенного рубля 11 копеек.

Проведенный анализ финансового состояния свидетельствует о том, что существует низкая вероятность банкротства предприятия ООО «Томир». Для предприятия значение 2-счета Альтмана на последний день 2015 г. составило 4,644, данный показатель относится к зеленой зоне, свидетельствующей о низкой вероятности банкротства.

По результатам проведенного анализа по состоянию на 31.12.2015 г. выделены и сгруппированы по качественному признаку основные показатели финансового положения и результатов деятельности предприятия ООО «Томир», которые приведены ниже.

Среди показателей, положительно характеризующих финансовое положение и результаты деятельности организации, можно выделить такие:

- чистые активы превышают уставный капитал, хотя имеет место тенденция снижения с 83 849 до 73 771 к 2015 г. чистых активов;

- рост рентабельности продаж по валовой прибыли (16,65% в 2013 г. против 25,42% за аналогичный период 2015г.);

- за 2015г. получен убыток от продаж (– 3 456 тыс. руб.), более того наблюдалась отрицательная динамика в сравнении с 2013 г. (+9 161 тыс.руб.);

- чистая прибыль за 2013 г. составила 7 291 тыс. руб. (4 827 тыс. руб. по сравнению с 2015 г.);

- отрицательная динамика прибыли до процентов к уплате и налогообложения (ЕВ1Т) на рубль выручки предприятия ООО «Томир.

Анализ выявил следующие показатели, положительно характеризующие финансовое положение организации:

- по состоянию на 31.12.2011 г. значение коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами 0,61 является нормальным;

- На 31.12.2015 г. коэффициент текущей (общей) ликвидности укладывается в норму (4,08 против нормативного значения не менее 2).

- высокая величина собственного капитала относительно общей величины активов ООО «Томир» (76%);

Следующий показатель, имеющий значение на границе норматива – это соотношение активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения. С отрицательной стороны финансовое положение и результаты деятельности организации характеризует показатель: коэффициент абсолютной ликвидности не укладывается в нормативное значение.

Среди показателей финансового положения организации, имеющих критические значения, можно выделить такие как:

- отрицательная рентабельность активов (-0,08% за год).
- коэффициент покрытия инвестиций значительно ниже нормы;
- критический финансовый результат полученный за 2015 год.

По итогам проведенного анализа финансовое положение ООО «Томир» оценено как плохое.

2.3 Особенности формирования системы управления с использованием бюджетирования на предприятиях машиностроения

С целью определения особенностей формирования системы управления на основе бюджетирования, мы посчитали необходимым, провести диагностику действующую систему управления ООО «Томир».

Диагностика системы управления предприятием нами была проведена по следующим направлениям:

- анализ системы планирования деятельности предприятия в разрезе стратегического и оперативного уровней;
- анализ организационной структуры и ее соответствие потребностям и целям предприятия;
- анализ нормативной документации, включающей стандарты и положения по планированию, бюджетированию, должностные инструкции и положения о подразделениях.

Для анализа системы планирования деятельности предприятия в разрезе стратегического и оперативного уровней на рассматриваемых нами предприятиях были использованы опросные листы, содержащие следующие вопросы, представленные на рис.2.2.

<p>Опросный лист</p> <p>Данный опросный лист разработан с целью проведения анализа системы планирования деятельности предприятия в разрезе стратегического и оперативного уровней. Вопросы:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Имеется ли стратегическое планирование?2. Выявлены ли специфические сильные и слабые стороны как самого предприятия, так и основных конкурентов?3. Имеется ли целостная система планирования результатов?4. Существуют ли письменно зафиксированные планы на год, на несколько лет вперед?5. Согласованы ли между собой отдельные планы для всех периодов планирования?6. Насколько урегулирован процесс планирования, существуют ли нормативные документы, регламентирующие его?
--

Рис. 2.2 – Вопросы, включенные в опросный лист сотрудников, с целью анализа системы планирования деятельности предприятия.

Ответы, полученные в ходе опроса руководителей среднего звена, на предприятиях ООО «Томир» преимущественно носили отрицательный характер, что позволило сделать вывод о том, что существующая система планирования рассматриваемых предприятий не достигла уровня управленческого инструмента. (см. табл. 2.7).

Табл. 2.7 Диагностики системы планирования деятельности ООО «Томир»

№ п/п	Вопросы	ООО «Томир»
1.	Имеется ли стратегическое планирование?	нет
2.	Выявлены ли специфические сильные и слабые стороны как самого предприятия, так и основных конкурентов?	да, в части самого предприятия; нет, в части конкурентов
3.	Имеется ли целостная система планирования результатов?	нет
4.	Существуют ли письменно зафиксированные планы на год, на несколько лет вперед?	да, составляется годовой план производства и бюджет, которые в течение года неоднократно корректируются; на более длительный период планов нет
5.	Согласованы ли между собой отдельные планы для всех периодов планирования?	нет
6.	Насколько урегулирован процесс планирования, существуют ли нормативные документы, регламентирующие его?	Стандарт находится в разработке

По нашему мнению, неэффективная на сегодняшний момент система планирования предприятия ООО «Томир» обусловлена тем, что спрос на ранее производимые крупными сериями оборудование упал в несколько раз, что вынудило сократить объёмы и перейти к работе по схеме «производство под заказ». Продажи перестали быть ритмичными, что не учитывалось в существующем производственном цикле. Как следствие, возникла проблема оптимизации распределения поступающих денежных потоков, не учитывающих возможности производства. Отсутствие на предприятии элементов стратегического управления, несвоевременное реагирование на изменяющиеся условия внешней среды еще более усугубили проблему.

На рассматриваемом предприятии в качестве стратегических и долгосрочных целей ставились задачи максимизации прибыли. Стратегическое управление подменялось оперативным в целях достижения долгосрочных целевых показателей, спрогнозированных на основе текущих показателей финансовой и производственной деятельности предприятий. Этот факт подтверждают и организационная структура предприятия, где нет подразделения, отвечающего за стратегическое управление.

Одной из самых распространенных ошибок является смешение организационной и штатной структур при описании или составлении организационной схемы. Так, должность «Директор» ООО «Томир» в структуре Общества выделена как звено верхнего уровня. Но директор, несмотря на то, что является специфическим должностным лицом, не перестает быть должностной единицей. Должности руководителей функций, т.е. руководителей отдельного направления деятельности предприятия, непосредственно подчиняющиеся директору, также стоят на втором уровне структуры. Впоследствии при формировании финансовой структуры подобное описание может привести к наделению директора и функциональных руководителей статусом центра финансовой ответственности: центр прибыли или центр инвестиций. Если бы описание организационной структуры проводилось корректно, т.е. строго по принципам подчинения и вложенности организационных звеньев, то должности директора и функциональных директоров были бы включены в подразделение «Администрация», откуда и попали бы в соответствующий Центр затрат, и только все предприятие целиком стало бы Центром прибыли и инвестиций. В данном случае предприятие минимизировало риски, прописав точки ответственности руководителей функций на каждом направлении, указав на организационной схеме отдельным блоком руководителя каждого ЦФО. Такая ситуация может спровоцировать создание большего количества ЦФО, чем объективно требуется, что приведёт к неоправданному дроблению ответственности, неверному определению ее характера и в конечном счете – к конфликтам и сбоям в работе.

Помимо смещения организационной структуры и штатного расписания на рассматриваемых предприятиях машиностроения существует еще ряд недостатков организационных структур:

- смещение уровней управления;
- различная глубина детализации отделов;
- неадекватное отражение подчинения;
- разнородный характер отражаемых связей, которые в одних случаях отражают подчинение, в других - обратную связь и т. д.

В работе Е. Добровольского, Б. Кабанова также большое внимание уделено ряду ошибок при формировании организационных структур предприятия. Например, использование различных подходов к ведению работ в производстве и продажах, что в дальнейшем послужит проблемой при формировании ЦФО. Так, в производстве на предприятиях, образовавшихся на базе советских заводов, обычно применяется технологический (или функциональный) принцип выделения организационных звеньев: литейный цех, механообработка, сборочный участок и т. п. При этом продажи нередко организуют по примеру западных компаний: по продуктам, регионам или клиентам. Собрать на основании такой ассиметричной структуры финансовые бизнес – единицы чрезвычайно сложно, так как невозможно четко разделить и сопоставить функциональные затраты с получаемыми по продуктам, направлениям и т. п. доходами. Выходом из подобной ситуации может стать гармонизация принципов структурирования организационных звеньев: следует, по возможности, использовать единые критерии классификации во всех службах компании [56]. Таким образом, организационная структура – это инструмент управления, который должен быть цельным для всего предприятия.

При анализе нормативной документации нами были рассмотрены должностные инструкции и положения о подразделениях, стандарты и регламенты, описывающие процессы планирования на предприятии ООО «Томир».

Вплоть до 2015 г. основным документом, определяющим порядок работы по разработке плановых показателей и формированию бюджета ООО «Томир», являлся стандарт предприятия «Организация работы по разработке плановых показателей и формированию бюджета предприятия» (далее – Стандарт) принятый в 2006 г.. Стандарт был разработан на основе «Методических рекомендаций по планированию и учету себестоимости продукции в машиностроении», изданных Министерством экономики РФ в 1998 г. [105]. В документе описаны цели и процедуры разработки развёрнутого годового плана производственной деятельности предприятия при наиболее полном и рациональном использовании материальных, трудовых, финансовых, природных ресурсов и формирования бюджета.

Согласно стандарту процедура разработки плановых показателей и формирования бюджета происходила в несколько этапов (рис. 2.3)

Общее руководство и контроль за работой по разработке производственных показателей, смет на производство товарной продукции и формирование бюджета возлагалось на Директора. Ответственным за организацию и выполнение работ по решению, принятому руководством завода по разработке плановых показателей и формированию бюджета, являлся планово-экономический отдел.

Согласно Стандарту основными задачами процедуры являлись:

- разработка контрольного задания по выпуску продукции;
- разработка норм расхода материалов, заработной платы, уровня общепроизводственных и общехозяйственных расходов и других затрат на производство и реализацию продукции;
- определение потребностей в материальных, покупных полуфабрикатах и комплектующих изделиях, других материальных ресурсах, энергии, заработной плате;
- планирование мероприятий по созданию новой и повышению качества выпускаемой продукции, по созданию новых и совершенствованию применяемых технологий;

– увязка объёмов производства и себестоимости продукции с планами капитальных вложений на приобретение оборудования, техническое перевооружение, реконструкцию или расширение производства;

– расчёт бюджета на год.

Исходными данными для разработки бюджета организации являлись:

– номенклатура выпускаемой продукции и её количество;

– нормы и нормативы;

– анализ фактических показателей за предыдущие годы.

В процедуре планирования проводились следующие мероприятия:

– определялась общая величина затрат на производство и реализацию продукции;

– обсчитывалась номенклатура выпускаемой продукции с целью установления объёма производства;

– рассчитывалась стоимость ресурсов, необходимых для производства продукции с учётом их эффективного использования;

– изыскивались возможности выполнения производственной программы с наименьшими затратами;

– рассчитывался бюджет организации.

Проведенный анализ процедуры разработки плановых показателей и формирования бюджета свидетельствовал о том, что в ООО «Томир» отсутствовали элементы бюджетирования. Бюджеты подменялись сметами, а между тем, бюджеты должны отличаться от смет по формату. Все затраты в бюджете должны быть представлены в виде планов – графиков и иметь четкую привязку к срокам их осуществления с разбивкой по месяцам, неделям и т.д. Можно говорить о том, что экономическое планирование на предприятии не доводилось до планирования финансового, т.к. как такового бюджета движения денежных средств не существовало, его заменяли платежным календарем. Кроме того, на предприятии не была выделена финансовая структура, низовыми объектами управления выступали отдельные подразделения. Из практики бюджетирования известно, что

финансовая структура не обязательно совпадает с организационно – производственной. Так, некоторые структурные подразделения (цеха, отделы, участки) ООО «Томир» были выделены без придания им статуса ЦФО. Таким образом, учет расходов осуществлялся на уровне предприятия в целом, что приводит к обезличиванию учета и снижению контрольных функций. Планирование, учет и контроль по центрам ответственности – это система оценивающая планы и действия по каждому ЦФО. Механизм учета ответственности является неотъемлемой и обязательной составляющей бюджетирования [142, с. 236].

На основании проведенного анализа принципов, инструментов и особенностей организации процесса управления ООО «Томир» сделать вывод о том, что бюджетирование как инструмент управления на исследуемом предприятии не организовано.

К решению, что управление с использованием бюджетирования в существующих условиях является наилучшим инструментом пришел топ-менеджмент ООО «Томир». Таким образом, проведенный нами анализ предприятий машиностроения показал следующие недостатки систем управления:

- неопределенность стратегических параметров, характеризующаяся отсутствием внутренних стандартов обоснования стратегий и разработки системы планов;
- недостаточная оперативность получения необходимых данных, использование неполной, и, что более важно, несвоевременной информации при планировании;
- длительность процедуры согласования планов;
- высокая трудоемкость планирования и получения фактических данных по требуемым аналитическим признакам;
- недостаточная аналитика данных, что накладывает ограничения при проведении план - факт анализа;
- отсутствие финансовой дисциплины и персональной ответственности;
- недостаточная эффективность системы мониторинга и контроля и др.

Выявленные недостатки свидетельствуют о необходимости совершенствования систем управления и использования такого инструмента, как бюджетирование, позволяющего выполнить поставленные задачи в разрезе стратегического и оперативного уровней.

Для реализации эффективного управления на основе бюджетирования необходимо выделить особенности функционирования предприятия, влияющие на систему управления, такие как специфика продукции и производства.

На основании опросов сотрудников рассматриваемых нами предприятий специфика продукции была определена через ее уникальность, как правило, данная продукция изготавливается единично или мелкими сериями; высокий уровень издержек по причине материалоемкости; сложность конструкции и технологии изготовления; длительность периода изготовления в связи с необходимостью разработки конструкторской и технологической документации под конкретный заказ; жесткость требований к обеспечению свойств продукции: безопасность, эргономичность, надежность, патентная защищенность, уровень стандартизации и унификации. Специфика производства обусловлена высокой стоимостью активов и, как следствие, существенной долей амортизации оборудования в себестоимости продукции; высокой сложностью организационных и технологических процессов, полным производственным циклом, а как следствие, производственной структурой предприятия с большим количеством обслуживающих и вспомогательных подразделений; длительным производственным циклом, а как следствие, большой долей незавершенного производства; прерывностью технологического процесса, в т.ч. за счет включения промежуточного контроля отдельных узлов изделия и т.д.

С учетом проблем, свойственным всем предприятиям машиностроения, выявленных нами ранее, и специфики рассматриваемых предприятий, нами определены особенности управления предприятиями на основе бюджетирования, представленные в табл.2.8.

Табл. 2.8 Особенности управления предприятиями на основе бюджетирования, обусловленные спецификой предприятий машиностроения по производству оборудования для вентиляции и кондиционирования воздуха

Особенности управления на основе бюджетирования	Специфика предприятий машиностроения, специализирующихся на производстве вентиляционного оборудования	Отражение в бюджете
Необходимость формирования индивидуальной плановой калькуляции себестоимости продукции и непрерывного контроля затрат на производство	Уникальность продукции, изготовляемой по требованиям конкретного заказчика; высокая материалоемкость, трудоемкость продукции; жесткость требований к обеспечению свойств продукции: безопасность, эргономичность, надежность, патентная защищенность	Бюджет продаж, бюджет прямых материальных затрат, бюджет заработной платы, бюджет закупки сырья и материалов
Большая доля незавершенного производства	Длительный производственный цикл	Бюджет доходов и расходов
Постоянный мониторинг рынка труда	Недостаток высококвалифицированных рабочих и инженерно-технических работников	Бюджет заработной платы
Проведение постоянного машиностроительного комплекса и прогнозирование спроса на продукцию	Зависимость предприятий машиностроения от инвестиционной деятельности предприятий ТЭК	Бюджет продаж

Выявленные особенности и проблемы управления предприятиям на основе бюджетирования оказывают влияние на процесс бюджетирования в момент его постановки, в частности на необходимость корректировки организационной структуры и согласования целей и функций структурных подразделений, на формирование финансовой и бюджетной структур, на прогнозирование деятельности предприятий и составление бюджетов, на анализ исполнения бюджетов и принятия управленческих решений по результатам.

С целью минимизации негативных последствий, выявленных нами проблем и особенностей, нами были разработаны показатели диагностики состояния управления на основе бюджетирования.

Представленные индикаторы позволяют наглядно определить эффективность каждого этапа постановки управления на основе бюджетирования. Рассмотрим каждый из них. Подготовительный этап включает в себя оценку организационной структуры, если требуется, ее корректировку, уточнение целей и т.д. Оценка подготовительного этапа по группе показателей функциональной и целевой определенности предлагается с помощью следующих показателей: коэффициент определенности цели структурных подразделений, коэффициент охвата функций, коэффициент дублирования функций. Применение в анализе показателей данной группы позволяет определить насколько для каждого звена четко и полно сформулированы цели и закреплены функции, имеет ли место дублирование и игнорирование функций. Для оценки формирования финансовой структуры и распределения финансовой ответственности между организационными звеньями и закрепление ее за конкретными должностями (сотрудниками) используется коэффициент определения финансовой ответственности структурных подразделений. В должностных инструкциях сотрудников прописываются обязанности в соответствии с выполняемыми ими функциями и, как следствие, ответственность за исполнение данных обязанностей. При оценке финансовой структуры необходимо выявить долю должностей, для которых в должностных инструкциях не определены обязанности и ответственность за их исполнение. Этот показатель совместно с коэффициентом определения финансовой ответственности за бюджеты (статьи) и коэффициентом охвата бюджетов ЦФО поможет оценить финансово – бюджетную структуру.

Этап прогнозирования деятельности предприятия и составление бюджетов включает в себя составление бюджета предприятия, соответствующего финансовой цели, и оценивается показателями оперативности, которые характеризуются удельными весами времени согласования бюджетов, времени корректировки и

исправления бюджетов. Показатели определения уровня надежности используются на этапе анализа исполнения бюджетов и принятие управленческих решений по его результатам. Оценка исполнения и корректировки бюджетов осуществляется с помощью коэффициентов исполнения статей бюджета, определения уровней надежности бюджетов (статей) в целом и в разрезе каждого ЦФО.

В качестве источников информации для расчета перечисленных выше показателей выступают локальные нормативные документы предприятия, в т.ч. организационная структура, штатное расписание, положения об отделах, должностные инструкции и т.д., а также нормативы и стандарты, применяемые на предприятиях данной отрасли. Необходимо учитывать, что фактическое положение на предприятии может не соответствовать документально закреплённому, поэтому целесообразно использовать методы наблюдения и опроса работников. Отклонения, выявленные в ходе расчета представленных выше показателей, в диапазоне до 10 – 15% можно считать нормой. При отклонениях свыше данного значения необходимо принимать меры по корректировке соответствующего этапа.

Предложенная система показателей диагностики поможет оценить эффективность управления на основе бюджетирования, которая на практике чаще всего подтверждается тем, что предприятие добилось роста и достигло целевых финансово-экономических показателей. Однако мы рассматриваем эффективность управления с использованием бюджетирования в предоставлении возможности участникам процесса с наименьшими затратами, в т.ч. финансовыми, временными, наладить процесс разработки, исполнения, контроля и анализа бюджетов.

В процессе становления методика бюджетирования может многократно менять свое направление, основываясь на субъективных оценках менеджмента организации. Изменения, вносимые в процессе реализации системы управления на основе бюджетирования, могут негативно сказаться на всем процессе, что непременно приведет к росту транзакционных издержек. В связи с этим еще на стадии принятия решения о управления на основе бюджетирования необходимо определить цель и описать желаемый результат. Пошаговый механизм внедрения

процесса управления на основе бюджетирования на предприятии машиностроительного комплекса изложен в следующей части настоящей работы.

Выводы по второй главе

1. Исследовано состояние машиностроения в России, отражены основные показатели работы машиностроительного комплекса (количество действующих организаций, объем отгруженных товаров собственного производства, выполненных работ, услуг собственными силами, индекс производства, среднегодовая численность работников организации, сальдированный финансовый результат, рентабельность проданных товаров, продукции).

2. Дана характеристика положения машиностроения во временном контексте, выделены основные проблемы, влияющие на состояние машиностроительного комплекса в настоящее время - отсутствие масштабных комплексных инвестиций; перекоп реализованных проектов в сторону приобретения оборудования, отсутствие модернизации инжиниринга системы управления предприятием, подготовки персонала; смещение акцента с выпуска нового продукта и модернизации под него, на увеличение производственной мощности под выпуск устаревшего продукта.

3. Выявлены факторы, сдерживающие рост производства и негативно влияющие на развитие предприятий машиностроения, которые доказали необходимость внедрения управления с использованием бюджетирования, такие как усиление конкуренции; недоступность и неполнота информации о перспективных потребностях предприятий машиностроительного комплекса, что влияет на возможность предприятий машиностроения должным образом подготовиться к конкурсу на поставку продукции с длительным циклом изготовления; слабая поддержка государства; технико-технологическая отсталость большинства предприятий машиностроения; зависимость от инвестиционной активности предприятий ТЭК; дефицит трудовых ресурсов, в особенности квалифицированных работников инженерно-технических и рабочих специальностей.

4. Проведен финансовый анализ предприятия ООО «Томир», выделены и сгруппированы по качественному признаку основные показатели финансового положения и результатов деятельности.

5. Проведена диагностика системы управления деятельностью ООО «Томир», результаты которой доказали необходимость внедрения управления на основе бюджетирования.

6. Выявлены особенности управления на основе бюджетирования, учитывающие специфику предприятий машиностроения по производству оборудования для вентиляции и кондиционирования воздуха, обусловленные необходимостью формирования индивидуальной плановой калькуляции себестоимости продукции, осуществлением непрерывного контроля затрат на производство, прогнозирования спроса на продукцию, обоснования и контроля инвестиционных расходов.

7. Предложены показатели диагностики состояния управления с использованием бюджетирования на этапах его постановки: подготовительный (коэффициенты определенности цели структурных подразделений, охвата и дублирования функций), формирование финансовой структуры предприятия (коэффициент определения финансовой ответственности структурных подразделений), формирование финансово-бюджетной структуры предприятия (коэффициент определения финансовой ответственности за бюджеты (статьи), коэффициент охвата бюджетов ЦФО), прогнозирование деятельности предприятия и составления бюджетов (удельный вес времени согласования, корректировки и исправления бюджетов), анализ исполнения бюджетов и принятия управленческих решений по его результатам (коэффициент исполнения статей бюджетов, уровни надежности бюджетов).

3 РАЗРАБОТКА РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯМИ МАШИНОСТРОЕНИЯ НА ОСНОВЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

3.1 Формирование организационного обеспечения принятия решения о внедрении управления на основе бюджетирования на предприятиях машиностроительного комплекса

Принятие управленческих решений – основной этап управленческой деятельности. Процесс принятия решения начинается со стадии «признание необходимости решения», которая состоит из восприятия и признания проблемы, ее интерпретации и формулирования, а также от определения критериев успешного решения.

В первой главе монографического исследования было доказано, что система управления на основе бюджетирования позволяет реализовать функции стратегического планирования, организации, координации, анализа, контроля и мотивации. В данной работе нами рассмотрено формирование организационного обеспечения принятия решения о внедрении управления на основе бюджетирования с точки зрения подхода: организация системы управления на основе бюджетирования «с нуля» (на примере ООО «Томир»).

В данном предприятии эффективность системы управления ООО «Томир» зависит от определения критериев успешного решения внедрения управления на основе бюджетирования. Ранее нами было определено, что условием для принятия решения о внедрении управления на основе бюджетирования является наличие и функционирование на предприятии стратегии, а именно стратегического плана, т.к. именно он является отправной точкой в процессе реализации управления с использованием бюджетирования. Если установлено, что на предприятии отсутствует стратегия, а как следствие стратегический план, и управление осуществляется не на основе объективного прогнозирования тенденций и факторов внутренней и внешней среды, а на уровне интуитивных предпочтений руковод-

ства, то необходимо принять решение: либо оставить все без изменений, либо проводить стратегический анализ и на его основании выбор путей развития (рис.3.1). В противном случае внедрение управления на основе бюджетирования не будет обоснованным, а как следствие, и нерезультативным.



Рис. 3.1 – Блок – схема принятия решения о внедрении управления на основе бюджетирования.

Стратегия развития ООО «Томир» была разработана до 2020 г., на основе стратегического анализа и полностью удовлетворяет существующим реалиям. Таким образом, можно считать, что критерий успешного решения проблемы внедрения управления на основе бюджетирования определен.

Необходимость разработки новой стратегии может послужить побудительным мотивом для внедрения управления на основе бюджетирования. Такая необходимость возникает в том случае, если меняется внешнее или внутреннее окружение, возникают новые цели, достижение которых с помощью прежней стратегии невозможно. Наряду с разработкой новой стратегии причиной внедрения управления с использованием бюджетирования может являться неудовлетворенность результатами деятельности по ее реализации, которая возникает вследствие органи-

зационных ошибок, допущенных в момент разработки процесса управления. Например, недостаточная гибкость существующей на предприятии системы управления, не позволяет проникнуть во все сферы бизнеса, связать приоритетные направления деятельности, обеспечить обратную связь для отслеживания обоснованности стратегии с целью внесения в нее по мере необходимости дополнений или изменений, либо недостаточная информированность сотрудников о принятой стратегии, и, как следствие, отсутствие инициатив, направленных на достижение стратегических целей развития предприятия.

3.2 Совершенствование алгоритма внедрения бюджетирования в систему управления предприятий машиностроения

В случае, когда все критерии успешного решения внедрения системы управления на основе бюджетирования определены, внешние ограничения, влияющие на эффективность управления, выявленные в ходе построения дерева целей, устранены, либо минимизированы, можно приступать к непосредственному совершенствованию управления с использованием бюджетирования.

При внедрении управления на основе бюджетирования необходимо учитывать как общие принципы и проблемы, так и специфические черты отрасли, структуру и виды деятельности предприятия. Это обуславливается как технологией производства продукции на предприятиях различных отраслей, так и особенностями рыночного окружения в стране. Основной причиной возможных неудач при внедрении управления с использованием бюджетирования, по мнению Хруцкого, является нечеткое понимание руководством предприятия назначения бюджетирования, его возможностей. Не менее значимыми причинами являются не проработанность адекватных регламентирующих документов, отсутствие ориентированности на достижение стратегических целей, отсутствие команды квалифицированных специалистов, которые могли бы полностью выстроить идеологию системы, ограниченность структуры систем бюджетирования, разработкой лишь отдельных блоков или фрагментов подсистем (например, только бюджета доходов и

расходов или только бюджета движения денежных средств) [66]. Большинство авторов связывают неудачные внедрения систем бюджетирования с отсутствием методики постановки управления на основе бюджетирования на предприятии.

В данном исследовании предлагается алгоритм внедрения процесса бюджетирования в структуру механизма управления предприятиями машиностроения. В связи с тем, что уровень качества конечного этапа любого процесса определяется уровнем качества промежуточного этапа, имеющего наихудший показатель качества, то отрабатывать процесс следует, начиная с входа системы, с первого этапа, предварительно проанализировав весь процесс.

На момент реализации решения о совершенствовании системы управления на основе бюджетирования руководство компании может столкнуться с рядом проблем. Существуют факторы, которые будут замедлять и препятствовать внедрению новых технологий в организации, так называемые управленческие факторы. К. Маркс говорил о том, что «устаревшее стремится восстановиться и упрочиться в рамках вновь возникающих форм» [102]. Такое сопротивление является нормальным явлением, т.к. связано оно в первую очередь с тем, что большинство людей не желают менять свой образ действий, который вошел в привычку, по причине страха не справиться или, имея свою точку зрения на предмет изменений. Когда происходят какие-либо перемены, в действие вступает мощная сила, которая называется группа, а также ее мнение, культура, страхи. Существует восемь причин неудач внедрения нововведений по мнению Дж.П. Коттера:

- 1) избыток самоуспокоенности;
- 2) неумение создать достаточно влиятельную команду реформаторов;
- 3) недооценка умения формулировать конечные цели;
- 4) отставание пропаганды видения будущего в 10, 100 и более раз;
- 5) позволение препятствиям блокировать новое видение;
- 6) отсутствие ощутимых быстрых успехов;
- 7) преждевременное празднование победы;
- 8) невозможность укоренения изменений в оргкультуре [85, с. 7].

Обычно сопротивление возникает на всех уровнях управления и связано это с тем, что разные группы и лица, пытаясь отстаивать собственные взгляды и интересы, делают попытки направить изменения в нужную им сторону. Менеджмент предприятия должен предвидеть и предотвратить возможные последствия сопротивления на вводимые мероприятия, которые могут выражаться в конфликтных ситуациях, увеличении текучести кадров, напряженности в коллективе, а также в неэффективности проведенных изменений.

Для решения данного типа проблем мы предлагаем использовать следующие приемы:

- информирование сотрудников о происходящих изменениях;
- вовлечение сотрудников в процесс принятия решений об изменениях;
- обучение сотрудников новым методам и технологиям и т.д.

Поэтому важным этапом алгоритма внедрения управления с использованием бюджетирования является формирование группы внедрения. В рамках данной работы будем называть ее проектной группой (рис.3.2). Цель проектной группы должна исходить из цели постановки управления на основе бюджетирования, которая в свою очередь должна опираться на стратегические цели компании.

Внедрение процесса бюджетирования представляет собой сложную многогранную деятельность, требующую серьезных затрат, в т.ч. времени ключевых сотрудников организации, имеющих необходимые знания, навыки и полномочия. Руководству необходимо принять принципиальное решение об определении участников процесса и распределении ролей: кто будет заказчиком, владельцем процесса, линейным руководителем, исполнителем и т.д., каково распределение полномочий и ответственности.

Если говорить в общем, то возможны два пути реализации: проект может быть полностью реализован собственными силами, либо посредством привлечения сторонних организаций. Каждый из вариантов имеет свои плюсы и минусы. Привлечение консалтинговой компании связано с ростом издержек на реализацию проекта, так дополнительные затраты будут обусловлены оплатой непосредственных работ, выделением помещений и т.д. Однако в случае использования услуг

сторонних организаций предприятие, внедряющее управление на основе бюджетирования, пользуется опытом и наработками внешних консультантов, а также перекладывает на них часть рисков, связанных с неудачей внедрения. В случае наличия у предприятия опыта и резервов на внедрение проекта собственными силами, целесообразно выделить определенных работников на реализацию данного проекта с отвлечением от постоянного места работы.

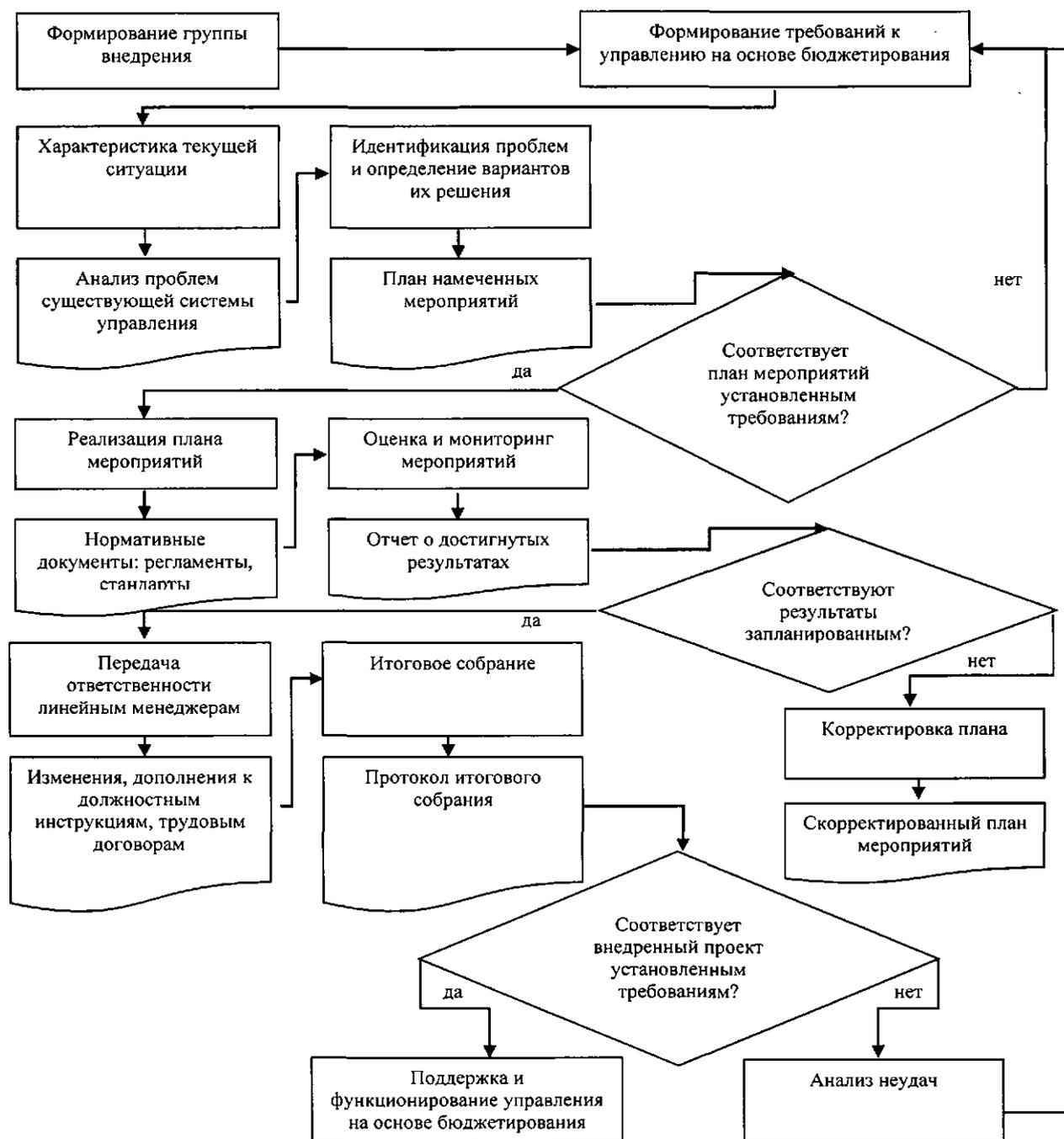


Рис.3.2 – Алгоритм формирования управления на основе бюджетирования

Учитывая особенности предприятий машиностроения, выявленные ранее, оптимальным вариантом, по нашему мнению, является совместное ведение проекта. Консалтинговые компании обладают достаточным опытом и навыками проведения проектов такого рода, а группа собственных специалистов позволит учесть специфику данного предприятия, такой симбиоз позволит избежать негативных последствий и проблем, как в момент внедрения, так и в процессе реализации бюджетного управления. При совместном ведении проекта необходимо своевременно и грамотно распределить функции и полномочия. В случае привлечения сторонних компаний, успешно зарекомендовавших себя в данном сегменте, обязательным условием является грамотно составленный контракт на проведение работ, где определяется ответственность за конечные результаты.

В зависимости от поставленных задач и организационной структуры предприятия численность рабочей группы может составлять от 2 до 10 работников. В проектную группу необходимо включить работника планово - экономической службы, работника финансового отдела (отдела бюджетирования), работников ЦФО. В обязательном порядке следует определить владельца и руководителя проектной группы. Руководство предприятия назначает владельца проекта внедрения бюджетного управления, чтобы обеспечить эффективное и результативное протекание всех процессов в комплексе. Владелец проекта – сотрудник, отвечающий за достижение цели проектной группы и наделенный полномочиями организации. Владелец должен уметь предвидеть возможные перемены и их влияние на проект. Как правило, владелец оказывает существенную поддержку в преодолении сопротивления изменениям. Он должен чувствовать, в каком направлении будет развиваться любое начинание и как это отразится на проекте. Один из способов определить, кто именно владеет (или должен владеть) проектом управления на основе бюджетирования, заключается в том, чтобы найти соответствия определенным критериям, так владелец должен:

- иметь влияние на ресурсы, в данном случае финансовые;

- хорошо знать процесс управления с использованием бюджетирования (при этом не обязательно, чтобы это был участник процесса);
- иметь полномочия и возможность изменять процесс;
- уметь продвигать решения среди руководителей того же уровня в организационной иерархии;
- отвечать за результат работы, как проектной группы, так и управления на основе бюджетирования в целом;
- уметь организовывать и направлять работу проектной команды;
- являться лидером, обладающим уважением и авторитетом в предприятии;
- нести ответственность за ведение проекта по внедрению управления на основе бюджетирования

На наш взгляд, оптимально под указанные требования владельца попадает финансовый директор, имеющий полномочия и возможность изменять процесс. Руководителем проектной группы следует назначать линейного руководителя, например, начальника планово-экономического отдела. Все участники проектной группы должны быть профессионалами в своей области знаний. По мнению авторов, количественный и качественный состав проектной группы имеет обратную зависимость, т.е. чем выше компетенции сотрудников, тем меньше участников будут вовлечены в проект и тем быстрее и менее болезненно будет внедрено управление на основе бюджетирования.

После того, как все участники проектной группы определены, распределены функции и возложена ответственность за конечные результаты работы, необходимо провести анализ существующей на предприятии системы управления с использованием бюджетирования. В первую очередь сбор данных у подразделений, участвующих в процессе бюджетирования. В зависимости от целей проекта это могут быть сведения о функциях (направлении деятельности подразделений), продуктах (результатах деятельности) и системах (ресурсах, нормативной базе и ином обеспечении деятельности). Безусловно, у участников проекта имеются исходные знания (из опыта работы и анализа документов (внутренних регламентов, отчетности и т.д.)), но эти сведения, необходимо подтвердить и дополнить. Дан-

ную работу можно выполнить, используя опросные листы или путем проведения интервью с сотрудниками профильных подразделений.

Результаты проведенного анализа обрабатываются и систематизируются. Наиболее лучший способ представления данных – визуальный, оформленный в виде построенных по результатам полученных данных графиков и диаграмм. После того, как все проблемы идентифицированы, необходимо предложить варианты их решения, которые впоследствии интегрируются в план мероприятий. План представляет собой систему мероприятий, предусматривающую порядок, последовательность и сроки ведения работ. Здесь важным моментом является определение длительности этапов, а также всей работы проектной группы в целом, т.е. период, в течение которого проектная группа способна выполнить ряд поставленных перед ней задач. В основном на предприятиях машиностроения, этот период составляет от шести месяцев до двух лет. Таким образом, план-график работы – это необходимый и обязательный инструмент, который значительно упростит работу проектной группы. План – график работы – это временное отражение необходимых действий, направленных на достижение поставленных целей с определением ответственных лиц и указанием результата работы на выходе (документ, регламент и т.д.) План – график необходим для определения стадии проекта, для выявления проблем в случае отклонения от графика.

По нашему мнению, наилучшим инструментом для построения план – графика работ является диаграмма Ганта, цель которой отобразить временные рамки заданий и действий в той последовательности, как они проходят на протяжении проекта.

После того, как план – график работ прошел все необходимые согласования, можно переходить к реализации намеченных мероприятий. В процессе реализации происходит обучение и переподготовка персонала, разработка регламентов, стандартов, т.е. документов, описывающих систему управления на основе бюджетирования и ее функционирование. Такими документами могут быть:

– структура, штатное расписание подразделений, ответственных за бюджетирование, а также положение о подразделении и должностные инструкции;

- финансовая структура;
- стандарт процедур бюджетирования;
- классификатор статей бюджета;
- положение

Данные отчеты позволят своевременно выявить расхождения с намеченным графиком и в случае необходимости проводить корректировку плана мероприятий. После выполнения плана мероприятий работа проектной группы еще не окончена, на заключительном этапе необходимо передать ответственность за выстроенные процессы линейным менеджерам. Завершением работы проектной группы служит итоговое обсуждение, где подводятся результаты работы проектной группы и внедрения самого процесса бюджетирования. Если проект осуществлялся собственными силами и все стороны довольны результатами работы, то возможно выплатить вознаграждение. Целесообразно выделение определенного премиального фонда в самом начале реализации проекта, это послужит отличной мотивацией. Мотивация - это совокупность процессов, которые побуждают, направляют и поддерживают поведение человека в направлении достижения определенной цели. Чем конкретнее цель, тем сильнее она побуждает к действию. При завершении проекта оценивается степень достижения целевых показателей и рассчитывается бонус. При этом максимальный размер бонуса определяется еще при постановке цели для каждого участника проектной группы.

В процессе работы цель, как правило, детерминируется и разрабатываются промежуточные цели или задачи, проект разбивают на определенные этапы. В данном случае, при достижении промежуточных целей часть бонуса можно выдавать авансированно. Кроме непосредственных участников проектной группы имеет смысл поощрение привлеченных работников, участвующих на определенных этапах. При этом критерием распределения премиального фонда должна быть степень вовлеченности, участия работника в проекте, а также эффект, результат от предложенных нововведений, либо от качества представленной информации. Руководитель проектной группы может внести предложения владельцу процесса по премированию работников, вовлеченных в проект, с представлением результата

работы и оценкой эффективности труда. Окончательное решение по премированию принимает владелец процесса.

Таким образом, внедрение управления на основе бюджетирования состоит из следующих этапов: формирование группы внедрения управления с использованием бюджетирования, характеристика текущей ситуации, идентификация проблем и определение вариантов их решения, реализация плана мероприятий, оценка и мониторинг преобразований, передача ответственности линейным менеджерам, итоговые обсуждения.

Апробация предлагаемого алгоритма формирования управления предприятием на основе бюджетирования была начата с 30.11.2016 года на ООО «Томир», где было определено, что успешное внедрение системы бюджетирования напрямую зависит от заинтересованности высшего руководства, а также участников данного процесса. Так, в третьем квартале 2016 г. директором ООО «Томир» был назначен финансовый директор - владельцем процесса внедрения управления с использованием бюджетирования, ему было поручено сформировать команду внедрения, обосновав качественный и количественный состав группы, а также сроки реализации проекта внедрения. Проект совершенствования системы управления на основе бюджетирования планировалось проводить собственными силами. Длительность работы проектной группы была рассчитана на 6 мес. В результате проведенной работы структура и функциональные обязанности были распределены между участниками проектной группы (см. Табл.3.1).

На основании выявленных проблем была поставлена основная задача проектной группы формирование плановых и фактических бюджетов на основе ЦФО с целью наделения руководителей ООО «Томир» финансовой ответственностью за бюджеты. В рамках данной задачи был сформирован план – график мероприятий по разработке и внедрению управления на основе бюджетирования, в котором был обозначен комплекс мероприятий, выполняемых на этапах стадии разработки системы бюджетирования, определены сроки и назначены ответственные лица.

Табл. 3.1 Структура и функциональные обязанности проектной группы по внедрению управления на основе бюджетирования в ООО «Томир»*

Наименования роли	Функции	Должность
Владелец процесса	<ol style="list-style-type: none"> 1. ответственность за внедрение управления на основе бюджетирования; 2. формирование команды внедрения; 3. руководство командой внедрения; 4. контроль за внедрением управления на основе бюджетирования 	Финансовый директор
Руководитель проектной группы	<ol style="list-style-type: none"> 1. расчет стоимости проекта; 2. разработка плана мероприятий по разработке и внедрению управления на основе бюджетирования; 3. обоснование и разработка перечня требуемых организационных изменений 	Начальник планово-экономического отдела
Специалисты по внедрению управления на основе бюджетирования	<ol style="list-style-type: none"> 1. разработка структуры информационного взаимодействия сотрудников подразделений 2. разработка стандартов, нормативных документов, регламентирующих управление на основе бюджетирования; 	Специалисты планово-экономического отдела

* Автор настоящей работы выступал в качестве разработчика.

В ООО «Томир» планировались инвестиции на реализацию проекта по совершенствованию управления с использованием бюджетирования в размере порядка 500 тыс. руб. Указанная сумма сложилась из расчета премиального фонда участникам проектной группы и привлекаемым сотрудникам.

Таким образом, предложенный алгоритм совершенствования системы управления с использованием бюджетирования представляет собой комплексную программу, обеспечивающую решение экономических и социальных задач при реализации проекта. Положительным моментом является разработка положения о функционировании проектной группы с описанием этапов реализации проекта. Закрепленный в локальных нормативных актах алгоритм формирования управления на основе бюджетирования будет прозрачным и ясным для каждого участника.

ка, а также приведет к увеличению ответственности за конечный результат работы, способствуя, тем самым, снижению сопротивления со стороны работников.

3.3 Разработка проекта бюджетирования на основе формирования центров финансовой ответственности на предприятиях машиностроения с применением мотивационного подхода

Первым, наиболее важным документом, определяющим последовательность работы проектной группы, является разработка рабочего плана реализации проекта, который включает в себя план – график выполнения намеченных мероприятий. Одним из первых мероприятий согласно план – графику является построение финансовой структуры компании. Разработка финансовой структуры – наиболее важный этап, так как от него зависит распределение ответственности между структурными подразделениями предприятия. Следовательно, своевременное решение проблемы делегирования полномочий и распределения ответственности между подразделениями и сотрудниками позволит эффективно реализовать систему бюджетирования. Именно финансовая структура определяет в дальнейшем направленность потоков информации, степень и способы ее детализации и агрегации в операционных бюджетах, которые обуславливаются системой управления и стратегией компании.

Традиционно разработка финансовой структуры осуществляется в несколько этапов: распределение оргзвеньев по ЦФО, структурирование ЦФО, назначение ответственных за ЦФО. При распределении звеньев организационной структуры по ЦФО применяются следующие способы: одна структурная единица – один ЦФО, несколько звеньев – один ЦФО и одна организационная единица – несколько ЦФО. Структурирование центров финансовой ответственности также подчиняется определенным правилам, так, например, центры затрат, доходов могут быть элементарными и вложенными, но при условии, что вложенные единицы являются либо центрами затрат, либо доходов соответственно. Для каждого ЦФО должен быть определено ответственное лицо, которым может быть как ру-

ководитель подразделения, так и иная должностная единица, основная деятельность которой позволяет выполнять функции руководителя ЦФО.

В рамках диссертационного исследования предлагаем рассмотреть процесс разработки финансовой структуры в ООО «Томир». На основании организационной структуры, введенной в действие с четвертого квартала 2016г., были выделены центры финансовой ответственности (ЦФО) и места возникновения затрат (МВЗ).

Под ЦФО мы понимаем структурное подразделение предприятия, выполняющее определенный набор хозяйственных операций и способное оказывать непосредственное воздействие на те, или иные финансовые показатели этих операций [56]. МВЗ – структурные подразделения, которые несут ответственность за регулируемые и контролируемые затраты.

ЦФО могут подразделяться на центр прибыли (ЦП), центр доходов (ЦД), центр затрат (ЦЗ), центр инвестиций (ЦИ), центр маржинального дохода (ЦМД). ЦП – структурные подразделения, сотрудники которых, отвечают за прибыль и обладают полномочиями управления затратами; ЦД – структурные подразделения, отвечающие за объем финансовых поступлений от продаж основной продукции, а также от продаж продукции неосновного производства и оказания услуг сторонним организациям и физическим лицам. ЦЗ – структурные подразделения, контролирующие объем финансовых ресурсов, расходуемых на закупки, оплату налогов и других обязательных платежей, а также оплату услуг сторонних организаций. ЦИ – структурные подразделения, несущие ответственность за доходы и расходы, связанные с инвестиционной деятельностью. ЦМД – подразделения, на которых возлагается ответственность за величину маржинального дохода. В связи с тем, что ЦФО могут обладать одним или несколькими признаками, названными ранее, некоторые элементы структуры не являются в чистом виде центрами прибыли, затрат или инвестиций. Распределение организационных звеньев по ЦФО представлено в таблице 3.2. В качестве ЦФО выступает само предприятие в целом, оно и является центром прибыли (ЦП) и центром инвестиций (ЦИ), производственные подразделения являются центрами маржинального дохода (ЦМД).

Для каждого вида ЦФО разработан свой перечень основных контрольных показателей, а также перечень бюджетов (или отдельных статей). Так, для ЦД основными показателями являются: объем продаж по каждому виду продукции в натуральном и стоимостном выражении, поступление финансовых средств за реализацию прочей продукции и услуг, состояние дебиторской задолженности потребителей.

Табл. 3.2 Классификация организационных звеньев ООО «Томир» по типам ЦФО

Оргзвенья	ип ЦФО				
	ЦМД	ЦИ	ЦД	ЦП	ЦЗ
Основные производственные подразделения	X				
Администрация		X		X	
Отдел организации труда и заработной платы					X
Финансовый отдел			X		X
Планово-экономический отдел					X
Отдел программного обеспечения					X
Отдел информационных технологий					X
Бухгалтерия					X
Отдел главного сварщика					X
Отдел нестандартизированного оборудования					X
Отдел по охране труда и промышленной безопасности					X
Отдел строительства и ремонта					X
Отдел главного энергетика					X
Отдел главного механика					X
Отдел технического контроля					X
Отдел продаж			X		X
Отдел снабжения					X
Хозяйственный отдел					X
Отдел безопасности					X
Отдел кадров					X
Юридический отдел					X
Отдел стратегического развития					X

Для ЦЗ такими показателями являются объем закупок в натуральном и стоимостном выражении, остатки товарно-материальных ценностей. Для ЦИ основными считаются следующие контрольные показатели: объем инвестиций на капитальное строительство, объем инвестиций в НИОКР, объем долгосрочных кредитных ресурсов, объем финансовых вложений, состояние дебиторской и кредиторской задолженности.

Согласно таблице 3.2 все выделенные ЦФО на предприятии являются центрами затрат, однако ответственность и контроль над затратами у всех подразделений разные. Некоторые ЦФО, например, отдел организации труда и заработной платы отвечает за затраты, связанные с оплатой труда сотрудников, отдел программного обеспечения контролирует затраты, связанные с сопровождением программных продуктов. Другие, такие как отдел продаж, по своим функциональным задачам отвечает как за сбытовую деятельность компании, так и несет определенные затраты на реализацию продукции (исследование рынка продукции, прогнозы по развитию рынка на следующий период, прогнозы по продажам компании на следующий период, определение оптимальных вложений в продвижение компании и товаров, анализ результатов рекламных кампаний). Таким образом, отдел продаж является как центром доходов, так и центром затрат.

В обязанности отдела стратегического развития, кроме разработки и контроля реализации стратегии, входит разработка плана капитальных вложений в рамках сформированного стратегического плана.

Основные производственные подразделения (цех 1,2,3) отвечают перед руководством суммой произведенных затрат и контролируют расходную сторону своей деятельности (в части прямых затрат) по отношению ко всему предприятию, а также ответственны за доход предприятия по своей специализации. Данные структурные подразделения относятся к центрам маржинального дохода (ЦМД).

По признаку финансовой ответственности в ООО «Томир» выделяются такие центры затрат, как места возникновения затрат (МВЗ). В организационной структуре предприятия выделены 22 подразделения.

Сформированная и оформленная финансовая структура дает четкое понимание руководителю и подчиненным о том, кто и за какие показатели несет ответственность. Но для реализации всех функций управления необходим еще один инструмент, такой как бюджет. Сводный бюджет предприятия представляет собой пакет документов (бюджетов). В совокупности они дают полное представление о планируемых результатах деятельности предприятия по окончании бюджетного периода. В состав сводного бюджета ООО «Томир» вошли три бюджета верхнего уровня. Они регламентируют всю деятельность предприятия в планируемом периоде: бюджет доходов и расходов (БДР), инвестиционный бюджет (ИБ), бюджет движения денежных средств (БД ДС).

Следует отметить, что планирование бюджета доходов и расходов в ООО «Томир» отталкивается от продаж, что реализует основополагающий принцип планирования в рыночной экономике.

Разработанная процедура планирования годовых бюджетов начинается с заявочной компании¹. Как было отмечено ранее, первоначально отделом продаж составляется план продаж. Он формируется в соответствии с целевыми параметрами, исходя из стратегии, и, конечно, на данном этапе имеет прогнозный характер.

Далее на основании прогнозируемых продаж МВЗ формируют планы затрат на производство. Вся информация к определенной дате должна быть предоставлена в планово – экономический отдел, где формируется годовой БДР, который затем утверждается Советом директоров. На основании утвержденного БДР руководители ЦФО и МВЗ разрабатывают проекты бюджетов с месячной разбивкой по своим направлениям и согласовывают в порядке, установленном Положением о бюджетировании. В процессе согласования планово – экономический отдел проводит проверку каждого бюджета на предмет реальности и сбалансированности.

¹ заявочная компания состоит из следующих этапов: заявление первичных потребностей от подразделений, экспертный анализ потребностей специалистами по номенклатуре, установление для подразделений лимитов на списание материалов, корректировка потребностей с учетом цен и замены номенклатуры, выбор поставщика и уточненная расценка, расчет плана закупок.

В рамках БДДС составляется бюджет обязательств, который формируется на базе заявок на финансирование от ЦФО, бюджета доходов и расходов и инвестиционного бюджета по Обществу в целом в соответствии с корреляцией статей между бюджетами верхнего уровня и имеет ориентировочную разбивку по месяцам. Процесс разработки, согласования и утверждения БДДС происходит в порядке, установленном Положением о бюджетировании.

С целью контроля за расходованием денежных средств в ООО «Томир» было предложено реализовать принцип разделения ответственности. За каждой статьей БДДС нижнего уровня закрепляется Держатель (МВЗ) и Распорядитель (ЦФО). Держатель статей – подразделение, отвечающее за осуществление затрат в пределах ключевых лимитов финансирования и формирование заявок на потребности. Распорядитель статей (ЦФО) – подразделение, отвечающее за своевременность и качество поставки (услуги, ТМЦ) по заявкам держателей статей.

Статьи бюджета подразделяются на нормированные и ненормированные. Нормируемые статьи в БДДС формируются расчетным путем на базе БДР с учетом НДС и без учета движения запасов и налогов, не учитываемых при формировании БДР. Ненормируемые статьи затрат в БДДС формируются, где возможно, в виде смет. Если смету на стадии годового планирования составить невозможно, то затраты формируются в виде расчета с экспертной оценкой специалистами соответствующего подразделения Общества. Сметы и расчеты по ненормируемым затратам подлежат обязательной защите у Держателя соответствующих статей.

Между Держателем и Распорядителем статей возникает конфликт интересов, основанный на мотивационном подходе. Данный подход не означает несогласие какого – либо участника процесса с целью организации, в данном случае, каждый из них посредством участия может разрешать собственные задачи, зачастую взаимоисключающие друг друга. Например, держатель статьи (производственное подразделение) для своих нужд просит распорядителя статьи (службу материально-технического обеспечения) закупить ТМЦ. Задача производственного подразделения – получить ТМЦ в полном объеме и надлежащего качества. Однако, держа-

тель статьи имеет ограниченный лимит денежных средств, в то время как у распорядителя отсутствует мотив «экономить».

Предлагаемый проект системы бюджетирования основан на конфликте интересов держателей и распорядителей статей, которые закрепляются в матрице ответственности (см. рис. 3.3).

Матрица ответственности держателей и распорядителей Бюджет движения денежных средств						
Код статьи	Держатель статьи	Наименование статьи	Норм./ненорм.	Ключевой лимит финансирования	Распорядитель	
					Отдел снабжения	
Выбытие денежных средств по текущей деятельности						
2.2.1	Главный инженер	Основные материалы	норм	P22 1	X	
				Конфликт интересов		

Рис.3.3 – Матрица ответственности держателей и распорядителей

Держатели статей отвечают за процесс и несут персональную ответственность за нарушение какого – либо процесса. Держатели статей наделяются лимитами, которые используют по своему усмотрению в течение года. Лимитирование осуществляется через БДДС. Распорядители статей или центры финансовой ответственности – подразделения, которые по заказу держателей статей используют эти лимиты. Распорядитель отвечает за нахождение соответствия между выделенным ему лимитом, потребностью и альтернативами внешней среды, качеством приобретаемых ТМЦ или услуг, возникновением и погашением обязательств перед контрагентами.

В случае нехватки у держателей статей денежных средств допускается производить корректировку годового лимита, однако подобная ситуация рассматривается руководством Общества как чрезвычайная и предусматривает соблюдение ряда обязательных процедур, в частности, подготовку служебной записки за подписью держателя статьи на имя директора, с подробным обоснованием причин данной корректировки.

Держатель статьи также имеет право на корректировку определённой статьи месячного бюджета, в пределах годового лимита, за счёт последующих месяцев, получая письменное согласие начальника финансового отдела. Держатель по расходным статьям отвечает за факт возникновения затрат, общий лимит расходов по статье и формирование заявок на потребности.

Очевидным достоинством разработанной системы является контроль выполнения бюджета обязательств, который выполняет роль обратной связи, необходимой для анализа состояния результатов работы и корректировки. Контроль за соблюдением лимита значения показателей бюджета входит в функции финансового отдела. Без анализа исполнения бюджета система бюджетирования превращается из инструмента управления в частный случай планирования.

Первым этапом для осуществления расходования денежных средств является формирование заявки на платеж. Заявка на платеж – это требование платежа по обязательствам распорядителя статьи. Атрибуты заявки на платеж: наименование организации; номер и дата договора; предмет платежа; дата платежа согласно договору; сумма платежа согласно договору; статья БДДС, БДР согласно утвержденному классификатору; заявка на платеж создается в информационной системе и предоставляется в финансовый отдел в виде служебной записки. Работники финансового отдела проверяют дату платежа и правильность указания статьи. Перед созданием заявки на платеж в информационной системе должны быть внесены данные по контрагенту и контракту, а также заказ. Контракт – это документ в информационной системе, однозначно соответствующий договору на бумажном носителе. Основными и самыми важными условиями и параметрами, по которым контракт должен соответствовать договору, являются: поставщик, дата договора,

сроки начала и окончания действия договора, условия платежа (аванс, по факту, с отсрочкой платежа), валюта платежа, сумма договора.

На основании контракта создается заказ. Заказ – это документ в инвестиционной системе, однозначно соответствующий дополнительному соглашению, спецификации или договору, не предусматривающему дополнительных соглашений («разовый» договор). Основными и самыми важными условиями и параметрами, по которым заказ должен соответствовать документу на бумажном носителе, являются: поставщик, дата заказа, сроки начала и окончания действия документа, условия платежа (аванс, по факту, с отсрочкой платежа), валюта платежа, общая сумма заказа, перечень, количество и цены.

Только после создания вышеуказанных документов создается заявка на платеж. Такой алгоритм позволяет избежать большого количества ошибок и имеет много преимуществ. Создавать заявки на платеж имеют право только распорядители статей, причем каждому сотруднику выделены полномочия только на закрепленную за ним статью бюджета. Переплата по договору также не произойдет, т.к. информационная система не позволит создать заказы на сумму, превышающую сумму договора. Кроме того, происходит контроль по сроку подачи. На основании заявок на платеж в информационной системе ежедневно создается реестр платежей.

На следующем этапе происходит бюджетный контроль заявки. Сравнивается лимит, выделенный в бюджете на каждую статью и сумма всех заявок, если сумма всех заявок превосходит выделенный лимит, то держателю статьи необходимо пересмотреть приоритетность платежей, в том случае, если это невозможно – провести корректировку бюджета. Предложенный метод и способ контроля является наиболее эффективным, т.к. позволяет исключить ошибки в работе на момент их создания.

Из очевидных достоинств системы бюджетирования руководством ООО «Томир» были выделены следующие:

- организационная структура ориентирована на цели предприятия;

- выделены центры финансовой ответственности, исходя из особенностей структуры предприятия, что позволило исключить дублирование функций;

- разработан регламент бюджетирования, где четко описывается порядок разработки, согласования и утверждения основных документов, назначены ответственные лица;

- в случае необходимости, Положением о бюджетировании предусмотрена возможность корректировки бюджетов, что делает систему более гибкой и своевременно позволяет реагировать на изменения внешней среды.

Финансовая структура предприятия в контексте использования управленческого инструмента, основанного на системе бюджетов, может стать «отправной точкой» в реализации системы мотивации. Нами предложена система мотивации для ООО «Томир», основная задача которой заключается в том, чтобы цели работника совпали с целями организации, т.к. система мотивации должна побуждать работника отказаться от своих индивидуальных целей для достижения целей предприятия. При разработке системы мотивации нами были определены следующие критерии:

- показатели премирования должны соответствовать целям, задачам предприятия, его структурных подразделений;

- положение о стимулировании должно быть гибким, т.е. при утверждении новых целей и задач, стоящих перед организацией, структурным подразделением и персоналом, критерии премирования должны пересматриваться;

- работники должны влиять на выполнение установленных показателей;

- периодичность премирования должна обеспечивать заинтересованность персонала в выполнении текущих задач и долгосрочных целей;

- соотношение темпов роста производительности труда и роста средней заработной платы должно быть динамичным;

- при разработке системы мотивации должно учитываться мнение персонала;

- система мотивации Общества должна охватывать все категории работников: руководителей, специалистов и служащих, рабочих;

Структуру, как и цели предприятия, предложено разделить на четыре взаимосвязанных блока: финансы, производство, корпоративные клиенты, персонал.

Для каждого блока были разработаны ключевые показатели эффективности, которые рассматривались в следующих аспектах (табл.3.3):

Табл. 3.3 Матрица ключевых показателей эффективности

	Руководители	Специалисты и служащие	Рабочие
Финансы	А, В	В	-
Производство	С	-	С
Корпоративные клиенты	А, В	В	-
Персонал	О	-	-

группа А: стратегические – показатели, направленные на совершенствование деятельности компании в долгосрочной перспективе;

группа В: экономические – показатели текущей операционной, инвестиционной и финансовой деятельности компании, выраженные в денежных единицах;

группа С: производственные – показатели, характеризующие производственную деятельность, выраженные в натуральных единицах;

группа Б: социальные – показатели, характеризующие лояльное отношение к компании, как со стороны работников, так и внешних лиц.

Представленная система мотивации представляет собой комплексный механизм, объединяющий всех участников процесса (см. рис. 3.4). В качестве базы исчисления вознаграждения предложено использовать не показатели бюджета, а целевые показатели деятельности предприятия (см. табл. 3.4), от достижения которых зависит переменная часть оплаты труда сотрудников организации, в результате достигнута такая ситуация, когда каждый конкретно взятый сотрудник заинтересован как в результатах своего труда, так и в общих результатах ведения бизнеса компании, т.к. от результатов будет зависеть его личный доход.

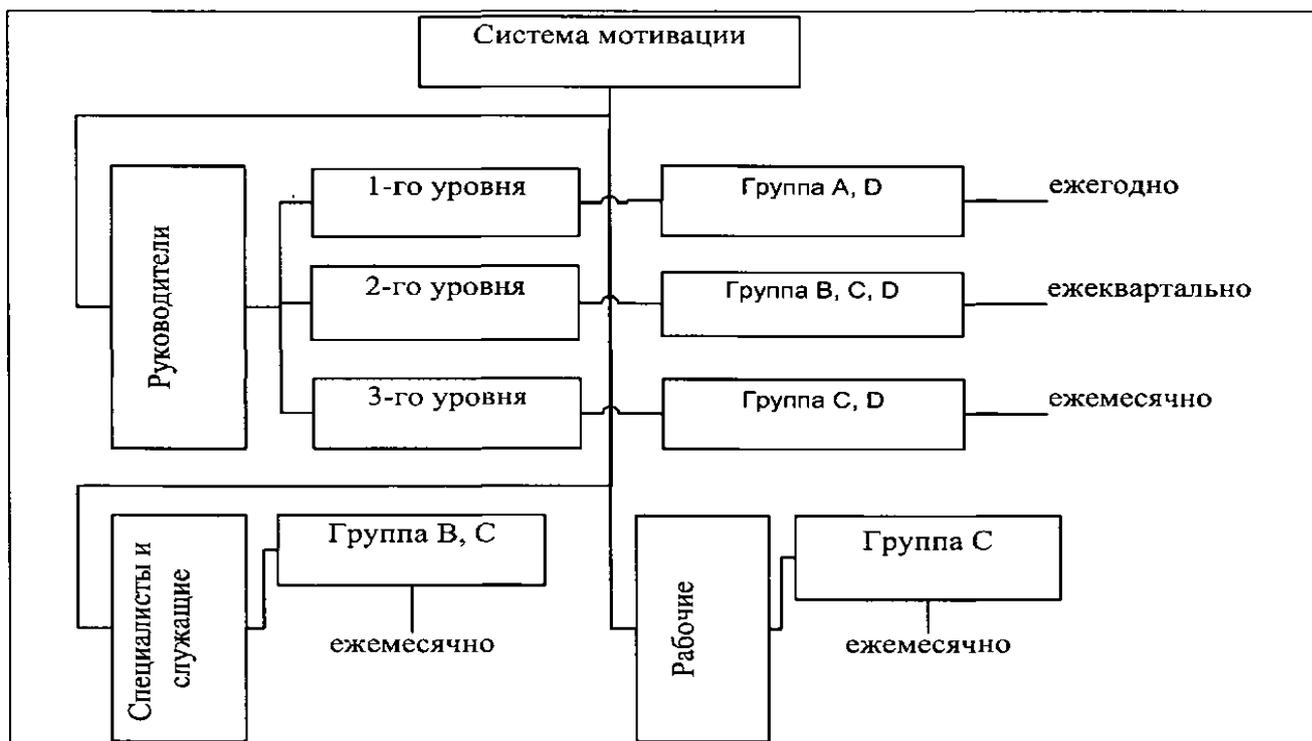


Рис. 3.4 – Комплексная система мотивации

Описанный подход позволяет довести стратегические цели компании до уровня каждого сотрудника и оценить их достижение по каждому направлению, таким образом, реализовав все функции бюджетирования.

Внедрив предложенную систему мотивации на рассматриваемых нами предприятиях, можно будет оценить эффект разработанной системы бюджетирования в целом.

Табл. 3.4 Ключевые показатели эффективности

Проекция бизнеса	Ключевой показатель эффективности
Группа А: Стратегические	Рыночная стоимость компании
	Доля новых клиентов
	Доля рынка
	Объем инвестиций
	Количество принятых к разработке инновационных проектов и др.

Окончание Табл. 3.4 Ключевые показатели эффективности

Проекция бизнеса	Ключевой показатель эффективности
Группа В: Экономические	Выручка от реализации продукции
	Операционная прибыль
	Показатели рентабельности
	Объем продаж (реализации) готовой продукции предприятия и др.
Группа С: Производственные	Общий объем выполненных предприятием работ
	Объем выполненных предприятием работ по производству основной продукции
	Объем выполненных предприятием работ по производству сопутствующей продукции
	Производственные мощности
	Структура производственного потенциала
	Уровень износа производственного оборудования
	Своевременность выполнения заказов
	Коэффициент интенсивности использования оборудования
	Количество рекламаций
	Уровень брака
	Структура причин брака
	Уровень обновления основных производственных фондов
	Длительность производственного цикла
	Темпы обновления продукции
	Уровень расходов на НИОКР
	Система взаимоотношений с научным сообществом
Анализ «узких мест» в производственном процессе и др.	
Группа D: Социальные	Уровень текучести кадров
	Уровень квалифицированных кадров в общей массе
	Структура персонала и др.

Выводы по третьей главе

1. Определено организационное обеспечение принятия решения о формировании управления на основе бюджетирования, включающее критерии его успешной реализации и блок – схему. Показана роль стратегического планирования при внедрении управления на основе бюджетирования, где наличие стратегического плана выступает обязательным условием при внедрении управления с использованием бюджетирования.

2. Разработан алгоритм внедрения бюджетирования в структуру управления предприятием машиностроения, состоящий из следующих этапов: формирование группы внедрения процесса управления на основе бюджетирования, характеристика текущей ситуации, идентификация проблем и определение вариантов их решения, реализация плана мероприятий, оценка и мониторинг преобразований, передача ответственности линейным менеджерам, итоговое обсуждение. Предложенный алгоритм обеспечивает решение экономических и социальных задач при совершенствовании управления на основе бюджетирования.

3. Определена структура и функциональные обязанности проектной группы по внедрению управления с использованием бюджетирования: состав проектной группы должен включать владельца процесса (функциональные обязанности: формирование команды внедрения, руководство и контроль за внедрением управления на основе бюджетирования), руководителя проектной группы (функциональные обязанности: расчет стоимости проекта, разработка плана мероприятий по внедрению, обоснование и разработка перечня требуемых организационных изменений и др.) и специалистов по внедрению управления с использованием бюджетирования (функциональные обязанности: разработка стандартов, нормативных документов, регламентирующих управление на основе бюджетирования, разработка структуры информационного взаимодействия сотрудников подразделений и др.); определены требования к участникам проектной группы;

4. Даны рекомендации по разработке финансовой структуры предприятия на примере ООО «Томир», включающие следующие этапы: распределение звеньев

организационной структуры по центрам финансовой ответственности (выделены центры маржинального дохода, прибыли, инвестиций, дохода и затрат), структурирование центров финансовой ответственности, назначение ответственных за центры финансовой ответственности.

5. Представлен проект системы бюджетирования предприятий машиностроения на основе центров финансовой ответственности с применением мотивационного подхода, учитывающий отраслевую и технологическую специфику и обеспечивающий выполнение стратегических целей предприятия; разработана диаграмма потока составления бюджетов; показан принцип разделения ответственности.

6. Предложена система мотивации, позволяющая довести стратегические цели компании до уровня каждого сотрудника и оценить их достижение по каждому направлению, реализовав функции управления на основе бюджетирования; разработан способ оценки эффекта внедрения системы управления с использованием бюджетирования.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Российская практика управления свидетельствует о значительном интересе к развитию бюджетирования. Несмотря на то, что концепция системы бюджетирования деятельности предприятия получила свое развитие на западе еще в 1960-70-х гг., на практике не всегда удается реализовать эффективную систему управления с использованием бюджетирования, позволяющую реализовывать стратегические цели предприятия и решать оперативные задачи. Кроме того, в научных кругах до сих пор возникают новые дискуссии относительно вопроса определения сущности и содержания бюджетирования и его места в системе управления предприятиями.

В современных условиях необходимость совершенствования управления особенно актуальна на предприятиях машиностроительного комплекса. Данная необходимость обусловлена рядом проблем, свойственным предприятиям рассматриваемой отрасли, среди которых функционирование в условиях неопределенности внешней среды, усиление конкуренции, особенно со стороны импорта, несовершенство и технологическая отсталость производственной базы, дефицит квалифицированных кадров и т.д.

Однако изучение отечественного и зарубежного опыта в исследовании данного вопроса показало, что в научной литературе проблемы формирования, функционирования и совершенствования управления с использованием бюджетирования на машиностроительных предприятиях еще не решены и требуют дальнейшего научного исследования, разработки соответствующих рекомендаций и практической их апробации.

Диссертационное исследование направлено на разработку методических основ и практических рекомендаций по совершенствованию управления на основе бюджетирования на предприятиях машиностроительного комплекса.

Проведенные исследования и полученные результаты подтвердили актуальность темы диссертационного исследования.

В диссертации дополнены теоретические положения управления предприятиями на основе бюджетирования: систематизированы подходы российских и западных экономистов к управлению с применением бюджетирования; уточнены понятия «бюджет» и «бюджетирование», где бюджетирование представляет собой инструмент реализации функций управления, обеспечивающий планомерное движение к достижению целей предприятия через реализацию управленческих действий и предусматривающий распределение ответственности и делегирование полномочий подразделениям; бюджет определяется нами как план с закрепленными обязательствами структурных подразделений, наделенных определенными полномочиями, выраженный в стоимостных показателях и имеющий временные рамки. Определено место бюджетирования в структуре стратегического управления как многостадийного процесса с использованием прямых и обратных связей. В работе представлен механизм управления предприятиями на основе бюджетирования, который представляет собой совокупность принципов, функций и методов управления и компонентов бюджетирования, обеспечивающих целенаправленное воздействие на деятельность персонала, в рамках предписанных полномочий, для побуждения их к достижению стратегических целей предприятия. Предложенный подход к формированию механизма бюджетного управления, с одной стороны, акцентирует внимание на субъектно – объектных отношениях, а с другой, подчеркивает роль управленческих воздействий в рамках предписанного.

В исследовании выявлены особенности управления на основе бюджетирования, учитывающие специфику предприятий машиностроения по производству вентиляционного оборудования для кондиционирования воздуха, обусловленные необходимостью формирования индивидуальной плановой калькуляции себестоимости продукции, осуществлением непрерывного контроля затрат на производство, постоянного мониторинга состояния топливно – энергетического и машиностроительного комплексов, прогнозирования спроса на продукцию, обоснования и контроля инвестиционных расходов. С учетом специфики предприятий и особенностей управления ими предложены показатели диагностики этапов бюд-

жетирования в процессе его постановки, позволяющие рассмотреть результативность бюджетирования с точки зрения предоставления возможности участникам процесса с наименьшими затратами осуществить процесс разработки, исполнения, контроля и анализа бюджетов.

В качестве отдельного этапа изучения проблемы совершенствования управления с использованием бюджетирования можно выделить определение организационного обеспечения принятия решения о формировании управления на основе бюджетирования, в результате которого выявлены ограничения, влияющие на эффективность системы управления машиностроительными предприятиями, и проведен ряд мероприятий по их устранению, включающий определение целевых параметров, определение стратегии, корректировку оргструктуры.

В диссертационном исследовании разработана последовательность действий при внедрении бюджетирования в систему управления, которая представлена в виде алгоритма, включающего следующие этапы: формирование проектной группы и требований к управлению на основе бюджетирования, идентификация проблем и разработка вариантов их решения, построение плана – графика мероприятий, его реализация, оценка и мониторинг преобразований, процедуры распределения ответственности и передачи полномочий линейным менеджерам. Совершенствование управления с использованием бюджетирования по предложенному алгоритму и соблюдение рекомендаций по выполнению каждого этапа обеспечивает решение экономических и социальных задач в процессе внедрения бюджетирования.

Результатом работы также является предложенный проект управления предприятиями машиностроения на основе бюджетирования посредством формирования центров финансовой ответственности с применением мотивационного подхода, апробация которого показала положительные результаты: показатели хозяйственной деятельности предприятий значительно улучшились, что подтверждает высокую эффективность использования бюджетирования в управлении.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Аакер, Д. Стратегическое рыночное управление. 7-е изд. / Д. Аакер. Пер. с англ. под ред. С. Г. Божук. – СПб.: Питер, 2007. – 496 с.
- 2 Аблина, Т.С. «Бюджетирование как управленческая технология» / Т.С. Аблина // Научный вестник Московского государственного технического университета гражданской авиации. – 2005. – № 88. – С. 234–236.
- 3 Адамов, Н.А., Бюджетирование коммерческой организации: краткое руководство. / Н.А. Адамов, А.А. Тилов – СПб.: Питер, 2007. – 144 с.
- 4 Адамова, Н.А. Сущность, функции и методы бюджетирования / Н. Адамова, А.А. Тилов // Финансовая газета – 2007г. – №8.
- 5 Ансофф, И. Стратегическое управление: монография / И. Ансофф; Пер. с англ.: Е.Л. Леонтьева, Е.Н. Строганов, Е.В. Вышинская и др.; Науч. ред. и авт. вступ. статьи Л.И. Евенко. – М. : Экономика, 1989. – 520 с.
- 6 Антонов, Р.В. Критический анализ традиционного подхода к бюджетированию / Р.В. Антонов // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов – 2010. – № 1. – С. 63–65.
- 7 Аныпин, В.М. Бюджетирование в компании: Современные технологии постановки и развития / В.М. Аныпин, И.Н. Царьков, А.Ю. Яковлева. – М.: Дело, 2005. – 240 с.
- 8 Бабынина, Г.М. Бюджетное управление как один из элементов стабилизации финансового состояния предприятия / Г.М. Бабынина // Маркетинг МВА Маркетинговое управление предприятием. – 2012. – Т. 5. – № 3. – С. 4–31.
- 9 Бакрова, М.А. Проблемы повышения эффективности бюджетирования как инструмента управления финансами на российских предприятиях / М.А. Бакрова // Финансовые исследования. – 2011. – Т. 3. – № 1 – 1.С. 153–160.
- 10 Балабанов, И.Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта. 2-е изд., перераб. и доп. / И.Т. Балабанов – М.: Финансы и статистика, 2000. – 208 с.

- 11 Барлукова, А.В. Механизм управления как неотъемлемый элемент системы управления туризмом / А.В. Барлукова // Известия ИГЭА, 2010 – №6 – С. 121–124.
- 12 Батрин, Ю.Д. Бюджетное планирование деятельности промышленных предприятий / Ю.Д. Батрин. – М.: Высш. шк., 2001 – 205 с.
- 13 Белова, Е.Л. Построение процесса бюджетирования при формировании учетной политики организации / Е.Л. Белова // Современный бухучет – 2009 – №3 – С. 13–19.
- 14 Бирбараер, Р.А. Основы инженерного консалтинга: технология, экономика, организация / Р.А. Бирбараер, И.Г. Альтшулер. – М.: Дело, 2007. – 232 с.
- 15 Бланк, И.А. Основы финансового менеджмента: Т. 1 / И.А. Бланк. – К.: Ника–Центр, 1999. – 592с.
- 16 Богаченко, В.М. Бухгалтерский учет: учеб. пособие. / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова, Н.Н. Хахонова – Ростов на Дону: Феникс, 2004. – 576 с.
- 17 Боровиков, В.И. Методический подход к организации внутрифирменного бюджетирования / В.И. Боровиков, М.Б. Шмырева // Организатор производства, 2012. – Т. 52 – № 1 – С. 81–83.
- 18 Бородин, А.И. Бюджетирование как управленческая технология: основные понятия / А.И. Бородин, Н.И. Новикова // Вестник Ленинградского государственного университета им. А.С. Пушкина. 2012г. – Т. 6 – № 1 – С. 18–27.
- 19 Брег, С. Настольная книга финансового директора / С. Брег – М.: Альпина Бизнес Букс, 2010. – 536 с.
- 20 Брейли, Р. Принципы корпоративных финансов / Ричард Брейли, Стюарт Майерс; Пер. с англ., науч. ред. Н.Н. Барышниковой. 2-е изд. – М.: Олимп–Бизнес, 2007. – 977 с.
- 21 Бричеева, Н.Н. Автоматизация стратегического бюджетирования на основе концепции BSC / Н.Н. Бричеева, Л.В. Шаронина // Известия Южного федерального университета. Технические науки, 2011. – Т.124. – №11. – С. 161–167.

- 22 Бухалков, М.И. Внутрифирменное планирование / М.И. Бухалков. – М.: ИНФРА, 2000. – 392 с.
- 23 Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий: учебник / Под ред. проф. Н.Т. Лобынцева. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 800 с.
- 24 Вакуленко, Н.И. Управленческий учет в системе бюджетирования / Н.И. Вакуленко, О.В. Чухрова / Учет и статистика, 2011. – Т.4. – №24. – С. 14–25.
- 25 Васильева, В. В. Методические подходы к интеграции систем управленческого учета, бюджетирования и сбалансированных показателей как эффективных инструментов управления на предприятии / В.В. Васильева, О.А. Гаврилова // Вестник АГТУ. Сер.: Экономика – 2010. – №. – С. 36–46.
- 26 Бахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А. Бахрушина. – 8-е изд., испр. – М. : Издательство «Омега-П», 2010. – 570 с.
- 27 Веретенникова, О.Б. Роль планирования в системе управления организацией / О.Б. Веретенникова // Управленец, 2012. – № 7–8. – С. 12–15.
- 28 Ветлужских, Е. Мотивация и оплата труда: Инструменты. Методики. Практика. / Е. Ветлужских – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 133 с.
- 29 Ветрова, Л.Н. Бюджетирование – фундамент стратегии развития организации / Л.Н. Ветрова // Все для бухгалтера – 2008 – № 5. – С. 46–61.
- 30 Виткалова, А.П. Бюджетирование и контроль затрат в организации. / А.П. Виткалова, Д.П. Миллер – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2006. – 104 с.
- 31 Виханский, О.С. Стратегическое управление / О.С. Виханский; 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Экономистъ, 2006. – 296 с.
- 32 Войко, Д.В. Центры финансовой ответственности предприятия в системе бюджетирования / Д.В. Войко // Проблемы теории и практики управления. – 2006. – №4 – С. 62–63.
- 33 Волков, А. Создание рыночной стоимости и инвестиционной привлекательности / А. Волков, М. Куликов, А. Марченко – М.: Вершина, 2007. – 164 с.
- 34 Волкова, О.Н. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях / О.Н. Волкова – М.: Финансы и статистика, 2005. – 272 с.

- 35 Волнин, В.А. Бюджетирование как инструмент достижения конкурентных преимуществ предприятия: от оптимизации затрат к созданию стоимости / В.А. Волнин // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет, 2014 – № 4 – С. 19–28.
- 36 Воробьев, П.Ф. Бюджетирование производственных предприятий (опыт разработки и внедрения) / П.Ф. Воробьев, Ф.О. Земеров // Проблемы теории и практики управления, 2001. – №6. – С. 112–117.
- 37 Герасимов, Б.И. Моделирование организационной структуры промышленного предприятия: Монография / Б.И. Герасимов, А.В. Шубин, А.П. Романов – Тамбов: Издательство ТГТУ, 2005. – 86 с.
- 38 Годовой отчет ООО «Томир» за 2011
- 39 Годовой отчет ООО «Томир» за 2012
- 40 Годовой отчет ООО «Томир» за 2013
- 41 Годовой отчет ООО «Томир» за 2014
- 42 Годовой отчет ООО «Томир» за 2015
- 43 Гольдштейн, Г.Я. Основы менеджмента / Г.Я. Гольдштейн. – Таганрог: ТРТУ, 2003. – 250 с.
- 44 Грант, Р. Современный стратегический анализ. 5-е изд. /Пер. с англ. под ред. В.Н. Фунтова. – СПб.: Питер, 2008. – 560 с.
- 45 Грязнова, И.Ю. Виды бюджетов и подходы к их классификации / И.Ю. Грязнова // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2011. №3. С. 163–170.
- 46 Гунина, И.А. Особенности системы планирования на промышленном предприятии / И.А. Гунина / Организатор производства, 2011. – Т. 51. – № 4. – С. 33–37.
- 47 Гурков, И.Б. Стратегический менеджмент организации. 2-е изд. / И.Б. Гурков – М.: ТЕИС, 2004. – 239 с.
- 48 Дафт, Р. Менеджмент. 6-е изд. / Пер. с англ. – Спб. : Питер, 2006. – С. 728.

- 49 Хоуп, Д. Бюджетирование, каким мы его не знаем. Управление за рамками бюджетов. / Д. Хоуп, Р. Фрейзер. – М.: ООО Вершина. – 2005 г. – 256 с.
- 50 Добровольский, Е. Бюджетирование шаг за шагом. / Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков и др. – СПб: Питер, 2008. – 448 с.
- 51 Долгоруков, А.М. Стратегическое искусство: целеполагание в бизнесе, разработка стратегий, воплощении / А.М. Долгоруков. – М.: ООО «1С-Публишинг», 2004. – 367 с.
- 52 Дронченко, О.Б. Финансовая структура: первый шаг к бюджетированию / О.Б. Дронченко // Финансовый директор, 2002. – №6 – С. 22–25.
- 53 Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
- 54 Дугельный, А.П. Бюджетное управление предприятием: Учеб. – практ. пособие. / А.П. Дугельный, В.Ф. Комаров – М.: Дело, 2003. – 432 с.
- 55 Зайцев, Л.Г. Стратегический менеджмент / Л.Г. Зайцев, М.И. Соколова – М.: Экономиста, 2003. – 416 с.
- 56 Зайцева, О.А. Основы менеджмента: учеб. пособие / О.А. Зайцева, А.А. Радугин, К.А. Радугин, Н.И. Рогачева. М. : Центр, 1998. – 432 с.
- 57 Казаков, А. Эффективная методика постановки бюджетного управления на предприятии / А. Казаков, К. Казанцев, В. Кунщиков // Справочник экономиста. – 2004. – № 10. – С. 35–42
- 58 Казанцев, К.А. Алгоритм формирования бюджета движения денежных средств при краткосрочном (оперативном) планировании / К.А. Казанцев // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. – №12. – С. 14–19.
- 59 Кандинская, О.А. Типичные проблемы бюджетного планирования и пути их решения / О.А. Кандинская // Управление корпоративными финансами. 2008. №2(26). – С. 22–23.
- 60 Каплан, Р. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес – среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Р. Каплан, Д. Нортона, М.: Олимп – Бизнес, 2009. – 416 с.

- 61 Карпов, А.Е. «100% практического бюджетирования». Книга 1. «Бюджетирование как инструмент управления» / А.Е. Карпов. – М.: Результат и качество, 2005. – 400 с.
- 62 Карпов, А.Е. «100% практического бюджетирования». Книга 3. «Финансовая модель бюджетирования» / А.Е. Карпов. – М.: Результат и качество, 2006. – 528 с.
- 63 Карпов, А.Е. «100% практического бюджетирования». Книга 4. «Финансовая структура компании» / А.Е. Карпов. – М.: Результат и качество, 2006. – 352 с.
- 64 Карпов, А.Е. Стратегическое управление и эффективное развитие бизнеса / А.Е. Карпов. – М.: Результат и качество, 2005. – 512 с.
- 65 Катъкало, В.С. Эволюция теории стратегического управления. / В.С. Катъкало. – СПб.: Издат. дом СПбГУ, 2006. – 548 с.
- 66 Катъкало, В.С. Исходные концепции стратегического управления и их современная оценка / В.С. Катъкало // Российский журнал менеджмента. – 2003. – №1 С. 7–30.
- 67 Кольке, Г.И. Формирование показателей оценки ресурсного потенциала предприятий машиностроения / Г.И.Кольке // Экономика и управление в машиностроении. 2011. – №6. – С. 11–14.
- 68 Кольцова, Т.А. Общие и частные вопросы бюджетирования / Т.А. Кольцова // Академический вестник. 2011. – № 2. – С. 169–173.
- 69 Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.
- 70 Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners.: Пер с нем. – 3-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 269 с.
- 71 Котлер, Ф. Маркетинг менеджмент. Экспресс курс / Пер. с англ. Под ред. Ю.Н. Каптуревского – СПб.: Питер, 2004. – 496 с.

- 72 Котляров, И.Д. Планирование на предприятии: учебное пособие / И.Д. Котляров. – М: Эксмо, 2010. – 336 с.
- 73 Коттер Джон П. Впереди перемен / Пер. с англ. Под ред. А. Успенского. – М.: Олимп – Бизнес, 2007. – 256 с.
- 74 Красавина, В.А. Эффективная мотивация труда сотрудников в современной России: снова о главном / В.А. Красавина // «Нормирование и оплата труда в промышленности» – 2010. – №10 – С. 39–43.
- 75 Куев, Т.А. Бюджетирование как система планирования деятельности организации / Т.А. Куев // Новые технологии. – 2012. № 1. С. 121–125.
- 76 Кузнецов, Б.Т. Стратегический менеджмент / Б.Т. Кузнецов. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2007. – 623 с.
- 77 Кунах, Ю.В. Стратегическое управления предприятиями на основе бюджетных моделей.: Диссертация кандидата экономических наук / Ю.В. Кунах – Ставрополь, 2008. – 183 с.
- 78 Курганская, Е.В. Современные подходы к бюджетированию. / Е.В. Курганская // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук, 2011. – №5. – С. 45–48.
- 79 Курникова, А.В. Сущность механизма управления инновационным развитием региона. / А.В. Курникова // Вестник Челябинского государственного университета. – 2012. – №3 – С. 9–13.
- 80 Кучеренко, А.И. Бюджетирование как метод финансового планирования деятельности организации / А.И. Кучеренко // Справочник экономиста. – 2010. № 3 – С. 23–26.
- 81 Лафта, Дж. К. Менеджмент: учеб. Пособие /Дж.К. Лафта – М.: ТК Велби, 2004. – 592 с.
- 82 Лебедев, А.Н. К вопросу о сущности механизма управления организацией /А.Н. Лебедев // Научный вестник МГИИТ. – 2011 г. №3 – С. 58–63.
- 83 Лебедев, П. Управление деньгами на ощупь. Как жить без бюджета / П. Лебедев // Финансовый директор. – 2009. – №2. – С. 28.

- 84 Лебедев, О. Основы менеджмента / О. Лебедев, А. Каньковская. – СПб., 1998. – 192 с.
- 85 Лоничкина, Н.В. Бюджетирование на промышленных предприятиях как условие их финансовой устойчивости: Диссертация кандидата экономических наук / Н.В. Лоничкина – Ростов–на–Дону, 2006. – 199 с.
- 86 Лоуренс, Л., Вовремя и в рамках бюджета. Управление проектами по методу критической цепи / Л. Лоуренс – М.: Альпина Бизнес Букс. 2009. – 354 с.
- 87 Мазур, И.И. Реструктуризация предприятий и компаний / И.И. Мазур, В.Д. Шапиро – М.: Экономика, 2001. – 456 с.
- 88 Маликова, С.Г. Современное бюджетирование / С.Г. Маликова // Контроллинг. – 2010. – №1 (34). – С. 66–69.
- 89 Маркова, В.Д. Стратегический менеджмент. / В.Д. Маркова, С.А. Кузнецова – М.: Инфра – М, 2005. – 288 с.
- 90 Маркс К., Энгельс Ф. Избранные соч. Т. II. М., 1949. – С. 445.
- 91 Мескон, М. Основы менеджмента / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури, М.: Вильяме, 2006. – 673 с.
- 92 Миловидова, С.Н. Бюджетирование как инструмент финансового планирования / С.Н. Миловидова // Вопросы региональной экономики. – 2011. – Т. 6. – № 1. – С. 32–42.
- 93 Министерство экономики РФ. Управление б/у, отчётности и контроля. Методические рекомендации по планированию и учёту себестоимости продукции в машиностроении. М: 1998.
- 94 Минцберг, Г. Школы стратегий. Стратегическое сафари: экскурсия по дебрям стратегий менеджмента / Г. Минцберг, Б. Альстрэнд, Дж. Лэмпел. Под общ. ред. Ю. Каптуревского – СПб.: Питер, 2002. – 330 с.
- 95 Минцберг, Г. Стратегический процесс. Пер. с англ. / Г.Минцберг, Дж.Б. Куин, С. Гошал – СПб.: Питер, – 2001. – 687 с.

- 96 Михалев, В. Основные проблемные аспекты российской практики бюджетирования на предприятии / В. Михалев // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2011. – №1. – С. 480–481.
- 97 Молвинский, А. Построение финансовой структуры компании / А. Молвинский // Журнал «Финансовый директор», 2006. – №2. – С. 70–72.
- 98 Молчанов, С.С. Управленческий учет за 14 дней. Экспресс – курс / С.С. Молчанов. – М.: Эксмо, 2008. – 544 с.
- 99 Мусин, С.Л. Согласование принципов управленческого учета с принципами бюджетирования в деятельности хозяйствующих субъектов / С.Л. Мусин // Вектор науки Тольяттинского государственного университета, 2011. – №4. – С. 237–241.
- 100 Мэй, М. Трансформирование функции финансов: как получить добавленную стоимость в масштабах всей компании в условиях динамичного развития технологий: пер. с англ. / М. Мэй: Науч. ред. Е.Н. Лобанова – М.: 1. ИНФРА – М, 2009. – 231 с.
- 101 Немировский, И.Б. Бюджетирование. От стратегии до бюджета – пошаговое руководство / И.Б. Немировский, И.А. Старожукова – М.: Вильямс, 2006. – 512 с.
- 102 Ненов, Т. Система критериев и показателей оценки эффективного функционирования фирмы / Т. Ненов // Вопросы экономики, 2001. – №3 – С. 72–85.
- 103 Нестерова, Т.А. Внедрение контроллинга бюджетирования в деятельность промышленных предприятий / Т.А. Нестерова, С.В. Пронина // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского, 2011. №5 – 2. – С. 164–165.
- 104 Неудачин, В.В. Реализация стратегии компании: финансовый анализ и моделирование / В.В. Неудачин – М.: Вершина, 2006. – 153 с.

- 105 Никитин, А. Стратегическое управление крупным промышленным предприятием / А. Никитин // Проблемы теории и практики управления, 2003. №6. – с. 12–17.
- 106 Никулина, С.Н. Роль бюджетирования в обеспечении взаимосвязи производственного и финансового планирования / С.Н. Никулина // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – №5. – С. 78–83
- 107 Нуштаева, Е.В. Логическое бюджетирование как инновация в финансовом менеджменте организации / Е.В. Нуштаева // Инновационная деятельность. 2012. – № 19. – С. 74–78.
- 108 Официальный сайт Росстата. Электронный ресурс <http://www.gks.ru/>
- 109 Павлова, Г.Л. Управленческий учет и его внедрение на российских предприятиях / Г.Л. Павлова, И.Д. Кузнецова // Сборник научных трудов вузов России «Проблемы экономики, финансов и управления производством», 2010. – № 28. – С. 54–60.
- 110 Парахина, В.Н. Стратегический менеджмент – 3-е изд. / В.Н. Парахина, Л.С. Максименко, С.В. Панасенко. – М.: КНОРУС, 2007. – 496 с.
- 111 Пахомов, М.А. Совершенствование системы бюджетирования промышленного предприятия на современном этапе / М.А. Пахомов, Е.С. Пахомова // Социально – экономические явления и процессы, 2012. – № 2. – С. 94–97.
- 112 Петрова, Е.С. Современные подходы к бюджетированию / Е.С. Петрова // Экономика и управление: новые вызовы и перспективы, 2012. – № 3 – С. 274–276.
- 113 Платонова, Н.А. Планирование деятельности предприятия / Т.В. Харитоновна, Н.А. Платонова, – М.: Дело и сервис, 2005. – 432 с.
- 114 Пома, А.Ю. Проблемы формирования управленческого учета на отечественных предприятиях / А.Ю. Пома, Д.В. Ковряков // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз, 2011. – Т.15. – № 3. – С. 115–122.

- 115 Попов, П.М. Оптимальное управление в ходе эволюционного развития процессов и систем / П.М. Попов, Ф.Е. Ляшко. – Ульяновск: УлГТУ, 2000. – 148 с.
- 116 Попова, Л.В. Бюджетирование на микро и макроуровне / Л.В. Попова, В.А. Константинов, – М.: Дело и Сервис, 2009. – 288 с.
- 117 Портал машиностроения. Электронный ресурс www.mashportal.ru/
- 118 Приказ Минпромторга РФ от 09.12.2010 № 1150 «Об утверждении Стратегии развития тяжелого машиностроения на период до 2020 года»
- 119 Продолятченко П.А. Взаимосвязь бюджетирования и финансового планирования / П.А. Продолятченко // Учет и статистика, 2011. – Т.2. – № 22. С. 92–98.
- 120 Промышленность России. 2010: Стат.сб. / Росстат – М., 2010. – 453 с.
- 121 Пушкарева, В.М. История финансовой мысли и политики налогов / В.М. Пушкарева. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 256 с.
- 122 Роббинз, С.П. Менеджмент / С.П. Роббинз, М. Коултер; пер. с англ. О.В. Медведь. – М.: Издательский дом «Вильяме», 2007. – 10–56 с.
- 123 Савельзон, С.Ю. Система бюджетного управления на предприятии в современных условиях: ограничения и недостатки / С.Ю. Савельзон // Экономические науки. – 2009. – №3. – С. 139–140.
- 124 Сайфиева, С.Н. Российское машиностроение: состояние и тенденции / С.Н. Сайфиева, Д.А. Ермилина // Экономист. – 2012. – № 2. – С. 32–43
- 125 Самочкин, В.Н. Гибкое развитие предприятия: Эффективность и бюджетирование / В.Н. Самочкин, Ю.Б. Пронин и др. – М.: Дело, 2000. – 202 с.
- 126 Сачко, Н.С. Организация и оперативное управление машиностроительным производством / Н.С. Сачко. – М.: Новое знание, 2008. – 640 с.
- 127 Семь нот менеджмента. Настольная книга руководителя. / Под ред. В.В. Кондратьева. – М.: Эксмо, 2007. – 832 с.
- 128 Сидоров, С.А. Организация бюджетирования в системе управленческого учета: Дисс. канд. экон. наук / С.А. Сидоров. – Москва, 2005. – 222 с.

- 129 Смирнова, Н.В. Стратегически – ориентированное бюджетирование как инструмент управления / Н.В. Смирнова // Современные наукоемкие технологии. Региональное приложение. 2012. – № 3. – С. 55–58.
- 130 Стоянова, Е.С. Финансовый менеджмент: теория и практика / Е.С. Стоянова, И.Т. Балабанов, И.А. Бланк и др. Под ред. Е.С. Стояновой. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд. «Перспектива», 2000. – 656 с.
- 131 Стратегии, которые работают: Подход VCG: сб. ст.: пер. с англ. / Сост. Карл Штерн и Джордж Сток-мл.; Под общ. ред. И:В. Лазуковой. М.: Манн, Иванов и Фербер, 2005. – 496с.
- 132 Стратегическое планирование / Под. ред. А.Н. Петрова. – СПб.: Знание ГУЭФ, 2004. – 200 с.
- 133 Сычев, В.А. Управление машиностроительным производством с помощью APS – систем / В.А. Сычев // Вестник Южно – Российского государственного технического университета (Новочеркасского политехнического института). Серия: Социально – экономические науки. 2012. – №5. – С. 6–13.
- 134 Тен, А.В. Проблемы реализации системы бюджетного управления на российских предприятиях / А.В. Тен // Вестник ТГУ, 2009. – №12. – С. 100–103.
- 135 Теория механизмов и машин. Версия 1.0 [Электронный ресурс] : электрон, учеб. пособие / П.Н. Сильченко, М.А. Мерко, М.В. Меснянкин и др. - Электрон, дан. (3 Мб). – Красноярск : ИПК СФУ, 2008.
- 136 Томпсон-мл, А.А. Стратегический менеджмент: концепции и ситуации для анализа, 12-е издание: Пер. с англ. / Артур, А. Томпсон-мл, А.Дж. Стрикленд Ш. – М.: Издательский дом «Вильяме», 2007. – 928 с.
- 137 Финансовый директор как интегратор бизнеса / Седрик Рид, Ханс Дитер Шойерман и группа SAP ERP Financials. – Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 397 с.
- 138 Хлевная, Е.А. Бюджетирование как инструмент реализации стратегии и управления развитием предприятия / Е.А. Хлевная // «Управленческий учет» – 2009. – № 2 – С. 103–112.

- 139 Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
- 140 Хруцкий, В.Е. Системы бюджетирования. Семь шагов по эффективной постановке бюджетирования / В.Е. Хруцкий, Р.В. Хруцкий. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 176 с.
- 141 Хруцкий, В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий. и др. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 464 с.
- 142 Шарипов, Т.Ф. Методика исследования конкурентного потенциала машиностроительного предприятия / Т.Ф. Шарипов // Известия Оренбургского государственного аграрного университета. 2012. – Т. 4. – № 36–1. – С. 202–205.
- 143 Шароватова, Е.А. Типология сущности управленческого учета / Е.А. Шароватова // Учет и статистика. – 2011. – № 1 (21). – С. 5–11.
- 144 Шевчук, И.Б. Бюджетирование производственно – финансовой деятельности предприятия / И.Б. Шевчук. – Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2002. – 94 с.
- 145 Шеремет, А.Д. Управленческий учет / Под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ФБК–ПРЕСС, 2000. – 512 с.
- 146 Шигаев, А.И. Проблемы и перспективы бюджетирования на предприятиях / А.И. Шигаев // Современный бухгалтерский учет. 2003. – №5. – С. 16–25.
- 147 Шим, Джай К. Основы бюджетирования и больше. Справочник по составлению бюджетов: пер. с англ. / Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел, под общ. ред. В.А. Плотникова. – М.: Вершина, 2007. – 368 с.
- 148 Шим, Джай К. Основы коммерческого бюджетирования / Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел. Пер. с англ. СПб.: Азбука, 2001. – 496 с.
- 149 Широкова, Ю.А. Бюджетирование в системе внутрифирменного финансового планирования / Ю.А. Широкова // Современные наукоемкие технологии. Региональное приложение. 2010. – № 3. – С. 67–73.

150 Шишманян, В.М. Оценка эффективности внедрения системы бюджетирования для управления прибылью строительной организации при помощи системы сбалансированных показателей / В.М. Шишманян // Российское предпринимательство. – 2007. – № 6 Вып. 1 (92). – С. 148–151.

151 Щиборщ, К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. – 2-е изд., перераб. и доп. / К.В. Щиборщ – М.: Изд-во «Дело и сервис», 2005. – 592 с.

152 Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

Приложение 1 Этапы эволюции теории стратегического управления

Период	Этап I	Этап II	Этап III	Нарождающийся IV этап
	1960-е — первая половина 1970-х	Середина 1970-х— 1980-е	Конец 1980-х—1990-е	Начало 2000-х
Проблемы				
1	2	3	4	5
Уровень развития теории	Доаналитический	Становление новой научной дисциплины	Развитие на собственной основе	Формирование динамической теории стратегического управления
Организационно-экономические особенности конкуренции и фирм	Высокие темпы экономического роста, новые факторы обострения конкуренции; рост компаний через (конгломератную) диверсификацию	Снижение надежности экономических прогнозов и рост международной конкуренции; деконгломератизация	Рост значения нематериальных активов в конкуренции и глобализация мировой экономики; разукрупнение и/или специализация фирм	Экономика знаний; усиление роли баланса глобального и локального в конкуренции; сети и другие формы межфирменных организаций
Доминирующая концепция успешных стратегий	Планирования	Позиционирования	Ресурсная	Динамических способностей
Трактовка пред мета исследований	«Состыковка» фирмы с внешней средой	Конкурентные преимущества (в основном путем правильного рыночного позиционирования)	Организационные факторы устойчивых конкурентных преимуществ и экономических рент	Источники конкурентных преимуществе постиндустриальной экономике и механизмы их проактивного обновления
Тип присеваемой экономической ренты	Не обсуждался	Чемберлианские (т. н. портеровские)	Рикардианские (в т. ч. репутационные)	Шумпетерианские (в т. ч. огношенческие)
Источники конкурентных преимуществ	Внутренние (сильные и слабые стороны фирмы)	Внешние (структура отрасли и иного окружения фирмы)	Внутренние (ресурсы и способности фирмы)	Совместное развитие внутренних и внешних

1	2	3	4	5
Соотношение содержания, процесса и институционального контекста стратегий фирмы	Разрыв содержания и процесса в рамках отдельных концепций; контекст не учитывается	Акцент на содержание в экономических и на процесс — в неэкономических концепциях; контекст учитывается слабо	Сопряженность содержания и процесса; возрастает учет контекста	Сопряженность содержания, процесса и контекста
Соотношение административного и предпринимательского аспектов стратегий	Преобладает административный стиль	Предпринимательский и административный аспекты важны, но учитываются в разных соотношениях	Предпринимательский и административный аспекты одинаково важны	Преобладает предпринимательский стиль при важнейшей роли организационного обучения для поддержания конкурентных преимуществ
Основные базовые научные дисциплины	<ul style="list-style-type: none"> • Теория организаций • Исследование операций 	<ul style="list-style-type: none"> • Теория отраслевой организации • Неортодоксальные экономические теории фирмы • Социология • Психология 	<ul style="list-style-type: none"> • Экономическая теория организаций • Теория организаций • Ранние концепции стратегий фирм 	<ul style="list-style-type: none"> • Теория предпринимательства Шумпетера • Эволюционная экономическая теория • Ресурсная теория фирмы • Теория лидерства
Новые понятия и концепции стратегического управления	<ul style="list-style-type: none"> • Стратегия фирмы • Корпоративная стратегия • Стратегическое планирование 	<ul style="list-style-type: none"> • Стратегическое управление фирмой • Экономическая эффективность стратегий • Типовые конкурентные стратегии • Внешний контроль фирмы 	<ul style="list-style-type: none"> • Ресурсная база фирмы • Организационные способности и ключевые компетенции фирмы • Фундаментальные проблемы теории стратегического управления 	<ul style="list-style-type: none"> • Динамические способности фирмы • Управление знаниями • Сетевая организация
Основные авторы	А. Чандлер, И. Ансофф, К. Эндрюс, К. Кристенсен, Дж. Штайнер и др.	М. Портер, Р. Рамелт, Д. Шендел, К. Хатген, Ч. Хоффер, Д. Тис, Р. Майлз, Ч. Сноу, Г. Минцберг, Дж. Пфеффер, Г. Саланчик, Р. Фримен, Э. Петтигрюидр.	Б. Вернерфельт, К. Прахалад, Г. Хамел, Д. Тис, Р. Рамелт, М. Петераф, Дж. Барни, Д. Коллиз, Р. Витгингтон, Н. Фосс, С. Монтгомери, Р. Грант, Б. Когуг и др.	Д. Тис, С. Уинтер, И. Нонака, Х. Такеучи, Г. Хамел, Б. Когуг, К. Зотг, Н. Венкатраман, М. Субраманиам, Р.Санчес, Г. Чезборо, Х. Волберда, К. Хелфат, К. Эйзенхардг и др.

1	2	3	4	5
Институционализация исследований стратегий	<ul style="list-style-type: none"> • Журналы Long Range Planning (1968), The Planning Review (1972) и J. of Business Policy (1970) (затем J. of General Management) • Секция политики бизнеса и планирования в Американской академии менеджмента 	<ul style="list-style-type: none"> • Международная конференция «Политика бизнеса и планирование: состояние дел» (1977) • Журналы Strategie Management J.(SMJ, 1980) и J. of Business Strategy (1980) • Общество стратегического управления (1981) • Профильная аспирантура 	<ul style="list-style-type: none"> • Международная конференция «Фундаментальные проблемы стратегического управления» (1990) • Бурное расширение SMJ • Журналы Industrial & Corporate Change (1992) и J. of Economics & Management Strategy (1992) 	<ul style="list-style-type: none"> • Международные конференции (форумы) и Центры (программы) по вопросам управления знаниями и сетевых структур на базе ведущих школ бизнеса США, Европы и Японии

Приложение 4

План-график мероприятий по разработке и внедрению управления на основе бюджетирования ООО «Томир»

№ п/п	Мероприятие	Дата начала	Начальная оценка продолжительности, дни	Дата окончания	Дата заседания	Участник	Материалы
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Подготовительный этап к проектированию процедур бюджетирования	30.09.16	15	14.10.16			
1.1.	Формулировка требований к процессу от "заказчика" (Директора), «владельца» (Финансового директора), и ожиданий "ключевых клиентов" (руководителей верхнего уровня / Заместителей директора)	30.09.16	5	04.10.16	05.10.16	Директор, заместители по направлениям предприятия, участники проектной группы	Описание требований и ожиданий. Их согласование с Директором и Финансовым директором
2	Разработка проекта системы бюджетирования на основе ЦФО	14.10.16	45	27.11.16	27.11.16	Участники проектной группы	Проект системы бюджетирования на основе ЦФО
2.1	Разработка финансовой структуры Общества	14.10.16	5	18.10.16	18.10.16	Участники проектной группы	Финансовая структура Общества
2.2	Определение аналитических разрезов бюджетирования для каждого бюджета верхнего уровня	19.10.16	2	20.10.16	20.10.16	Участники проектной группы	Описание разрезов бюджетирования по видам бюджетов верхнего уровня
2.3	Разработка классификатора статей бюджетирования в разрезе бюджетов верхнего уровня	20.10.16	3	22.10.16	22.10.16	Участники проектной группы	Перечень статей бюджетов верхнего уровня
2.4	Наделение финансовой ответственностью за статьи БДДС	22.10.16	7	28.10.16	28.10.16	Участники проектной группы	Перечни бюджетодержателей и бюджетопорядителей по статьям БДДС

1	2	3	4	5	6	7	8
24.1	Определение ответственных держателей бюджета (бюджетодержателей) по каждой статье дохода и расхода БДДС	22.10.16	7	28.10.16		Участники проектной группы	Перечень бюджетодержателей по статьям БДДС
24.2	Определение ответственных распорядителей бюджета (бюджетораспорядителей) по каждой статье дохода и расхода БДДС	22.10.16	7	28.10.16		Участники проектной группы	Перечень бюджетораспорядителей по статьям БДДС
2.5	Составление перечня бюджетов всех уровней	28.10.16	4	31.10.16	31.10.16	Участники проектной группы	Перечни бюджетов в составе БДДС, БДР и ИБ
2.5.1	Составление перечня бюджетов всех уровней для формирования БДР	28.10.16	4	31.10.16		Участники проектной группы	Перечень бюджетов в составе БДР
2.5.2	Составление перечня бюджетов всех уровней для формирования ИБ	28.10.16	4	31.10.16		Участники проектной группы	Перечень бюджетов в составе ИБ
2.5.3	Составление перечня бюджетов всех уровней для формирования БДДС	28.10.16	4	31.10.16		Участники проектной группы	Перечень бюджетов в составе БДДС
2.6	Подготовка БДР верхнего уровня в формате перепроектированных аналитических разрезов и статей (параллельно с утвержденным форматом БДР)	31.10.16	14	13.11.16	13.11.16	Участники проектной группы	БДР в новом формате
2.7	Разработка схемы формирования БДДС, БДР и ИБ	13.11.16	3	15.11.16	15.11.16	Участники проектной группы	Схемы годового и месячного формирования БДДС, БДР и ИБ
2.7.1	Разработка схемы формирования годовых БДДС, БДР и ИБ	13.11.16	2	14.11.16		Участники проектной группы	Схема процесса годового планирования БДДС, БДР и ИБ
2.7.2	Разработка схемы формирования месячных БДДС, БДР и ИБ	14.11.16	1	14.11.16		Участники проектной группы	Схема процесса месячного планирования БДДС, БДР и ИБ
2.8	Разработка форм бюджетов всех уровней	15.11.16	7	21.11.16	21.11.16	Участники проектной группы	Альбом форм БДДС, БДР и ИБ
2.8.1	Разработка форм бюджетов БДР всех уровней	15.11.16	7	21.11.16		Участники проектной группы	Альбом форм БДР

1	2	3	4	5	6	7	8
2.8.2	Разработка форм бюджетов ИБ всех уровней	15.11.16	7	21.11.16		Участники проектной группы	Альбом форм ИБ
2.8.3	Разработка форм бюджетов БДЦС всех уровней	15.11.16	7	21.11.16		Участники проектной группы	Альбом форм БДЦС
2.9	Разработка перечня и форм первичных документов, поддерживающих процесс бюджетирования	21.11.16	7	27.11.16	27.11.16	Участники проектной группы	Перечень и альбом форм первичных документов, поддерживающих процесс бюджетирования, в Excel
2.9.1	Разработка перечня первичных документов, поддерживающих процесс бюджетирования	21.11.16	7	27.11.16		Участники проектной группы	Перечень первичных документов, поддерживающих процесс бюджетирования
2.9.2	Разработка форм первичных документов, поддерживающих процесс бюджетирования	21.11.16	7	27.11.16		Участники проектной группы	Альбом форм первичных документов, поддерживающих процесс бюджетирования
3	Подведение промежуточных итогов работы проектной группы	27.11.16	3	29.11.16			
3.1	Утверждение проекта системы бюджетирования на основе ЦФО	27.11.16	1	27.11.16		Участники проектной группы	Протокол
3.2	Презентация системы бюджетирования на основе ЦФО для функциональных руководителей	27.11.16	2	28.11.16	28.11.16	Участники проектной группы	Оформленная презентация, протокол совещания
3.3	Издание приказа о бюджетировании на основе ЦФО на 2016 г	29.11.16	1	29.11.16		Директор, участники проектной группы	Приказ о бюджетировании на 2016 г.

1	2	3	4	5	6	7	8
4	Апробация проекта системы бюджетирования на основе ЦФО	30.11.16	70	07.02.17			
4.1	Составление годового БДР, БДДС, ИБ	30.11.16	25	24.12.16	08.12.16, 10.12.16, 15.12.16, 17.12.16.	ЦФО, Участники проектной группы	БДР, БДДС, ИБ на 2017 год в новом формате
4.2	Составление месячных БДР, БДДС, ИБ на январь	24.12.16	6	29.12.16	22.12.16	ЦФО, Участники проектной группы	БДР, БДДС, ИБ на январь 2017 года в новом формате
4.3	Сопровождение исполнения бюджетов	01.01.17	31	31.01.17	12.01.17, 14.01.17, 19.01.17, 21.01.17, 26.01.17, 28.01.17.	Участники проектной группы	X
4.4	Внесение необходимых изменений и корректировок в проект системы бюджетирования на основе ЦФО	25.01.17	14	07.02.17	26.01.17, 28.01.17, 02.02.17, 04.02.17.	Участники проектной группы	Проект, откорректированный и после апробации
5	Разработка Стандарта по бюджетированию на основе ЦФО	11.01.17	69	20.03.17			
5.1	Определение структуры (плана) Стандарта	11.01.17	1	11.01.17	X	Участники проектной группы	Содержание (план) стандарта
5.2	Описание целей, задач и выходов процесса бюджетирования	11.01.17	1	11.01.17	X	Участники проектной группы	Описание целей, задач и выходов процесса бюджетирования и управленческого учета

1	2	3	4	5	6	7	8
5.3	Описание общих принципов бюджетирования, горизонтов бюджетирования и перечня бюджетов верхнего уровня	12.01.17	1	12.01.17	12.01.17	Участники проектной группы	Раздел Стандарта
5.4	Описание основных участников процесса бюджетирования и их функций в планировании и исполнении бюджета (разделение прав и ответственности)	13.01.17	3	15.01.17	14.01.17	Участники проектной группы	Перечень основных участников планирования и исполнения бюджетов
5.4.1	Определение функций и ответственности Бюджетного комитета	13.01.17	1	13.01.17	X	Участники проектной группы	Описание их прав и ответственности Бюджетного комитета в процессе планирования и исполнения бюджетов
5.4.2	Описание функций и ответственности держателей бюджета (бюджетодержателей)	13.01.17	1	13.01.17	X	Участники проектной группы	Описание их прав и ответственности держателей бюджетов / бюджетных статей в процессе планирования и исполнения бюджетов
5.4.3	Описание функций и ответственности распорядителей бюджета (бюджетораспорядителей)	14.01.17	1	14.01.17	14.01.17	Участники проектной группы	Описание их прав и ответственности распорядителей бюджетов / бюджетных статей в процессе планирования и исполнения бюджетов
5.4.4	Определение функций и ответственности Финансово-экономической службы	15.01.17	1	15.01.17	X	Участники проектной группы	Описание их прав и ответственности финансово-экономической службы в процессе планирования и исполнения бюджетов

1	2	3	4	5	6	7	8
5.5	Описание процедуры определения основных параметров деятельности Общества на бюджетный период до начала планирования	18.01.17	1	18.01.17	X	Участники проектной группы	Процедура определения и утверждения основных параметров деятельности Комбината на бюджетный период
5.6	Описание процедуры определения целевых (основных) показателей деятельности Общества на бюджетный период до начала планирования	18.01.17	1	18.01.17	X	Участники проектной группы	Процедура определения и утверждения основных показателей деятельности Комбината на бюджетный период
5.7	Составление классификатора (реестра) бюджетов всех уровней	18.01.17	1	18.01.17	X	Участники проектной группы	Классификатор (реестр) бюджетов всех уровней
5.8	Закрепление порядка согласования и утверждения плановых бюджетов (годовых и месячных)	19.01.17	1	19.01.17	19.02.17	Участники проектной группы	Матрицы (годовая и месячная) плановых бюджетов, ролей и ответственности (кто готовит, с кем согласовывает, кто утверждает)

1	2	3	4	5	6	7	8
5.9	Закрепление подписантов и порядка согласования затрат в ходе исполнения бюджетов	20.01.17	1	20.01.17	X	Участники проектной группы	Матрица документов, формирующихся в ходе исполнения бюджетов, ролей и ответственности (кто готовит, с кем согласовывает, кто утверждает)
5.10	Определение порядка утверждения плановых бюджетов (годовых и месячных)	21.01.17	1	21.01.17	21.01.17	Участники проектной группы	Регламент утверждения плановых бюджетов
5.11	Определение порядка корректировки плановых бюджетов (годовых и месячных)	21.01.17	1	21.01.17	21.01.17	Участники проектной группы	Регламент корректировки плановых бюджетов
5.12	Определение порядка контроля за исполнением годового бюджета	22.01.17	1	22.01.17	X	Участники проектной группы	Регламент контроля исполнения годового бюджета
5.13	Определение порядка контроля над исполнением месячного бюджета	22.01.17	1	22.01.17	X	Участники проектной группы	Регламент контроля исполнения месячного бюджета
5.14	Описание алгоритма формирования годового бюджета	08.02.17	21	28.02.17	09.02.17 25.02.17	Участники проектной группы	

1	2	3	4	5	6	7	8
5.14.1	Описание алгоритма формирования планового БДР	08.02.17	14	21.02.17	09.02.17-18.02.17	Участники проектной группы	Алгоритм формирования планового БДР (годового и месячного)
5.14.2	Описание алгоритма формирования планового ИБ	15.02.17	14	28.02.17	16.02.17-25.02.17	Участники проектной группы	Алгоритм формирования планового ИБ (годового и месячного)
5.14.3	Описание алгоритма формирования планового БДДС	15.02.17	14	28.02.17	16.02.17-25.02.17	Участники проектной группы	Алгоритм формирования планового БДДС (годового и месячного)
5.15	Порядок внесения уточнений, изменений и дополнений в Стандарт процесса бюджетирования	01.03.17	1	01.03.17	X	Участники проектной группы	Порядок корректировки стандарта
5.16	Составление глоссария и перечня сокращений стандарта	02.03.17	1	02.03.17	02.03.17	Участники проектной группы	Глоссарий и перечень сокращений
5.17	Разработка перечня и форм управленческой отчетности в части бюджетирования	03.03.17	3	05.03.17	04.03.17	Участники проектной группы	Перечень и альбом форм управленческой отчетности в части бюджетирования
5.17.1	Разработка перечня управленческой отчетности	03.03.17	1	03.03.17	X	Участники проектной группы	Перечень управленческой отчетности в части бюджетирования
5.17.2	Разработка форм управленческой отчетности в части бюджетирования	03.03.17	3	05.03.17	04.03.17	Участники проектной группы	Альбом форм
5.18	Создание плана счетов управленческого учета для целей бюджетирования	09.03.17	4	12.03.17		Главный бухгалтер, участники рабочей группы	План счетов управленческого учета

1	2	3	4	5	6	7	8
5.18.1	Счета доходов	09.03.17	1	09.03.17	09.03.17	Главный бухгалтер, участники рабочей группы	План счетов доходных статей
5.18.2	Счета затрат	11.03.17	3	13.03.17	11.03.17	Главный бухгалтер, участники рабочей группы	План счетов затратных статей
5.19	Подготовка положения о бюджетном комитете	09.03.17	2	10.03.17	09.03.17	Участники проектной группы	Положение о бюджетном комитете
5.20	Отработка процедуры с владельцем и клиентами процесса	15.03.17	5	19.03.17	16.03.17 18.03.17	Участники проектной группы	Протокол совещания с владельцем и клиентами процесса
5.21	Формирование требований к информационной системе (к изменениям в информационной системе)	15.03.17	5	19.03.17		Участники проектной группы	Формализованные требования
6	Подведение промежуточных итогов работы проектной группы	26.01.17	8	02.02.17			
6.1	Утверждение решений по процессу бюджетирования	26.01.17	3	28.01.17	26.01.17 28.01.17	Участники проектной группы	Протокол УК
6.2	Формирование перечня нормативно-регламентирующих документов по бюджетированию	29.01.17	1	29.01.17	X	Участники проектной группы	Перечень документов
6.3	Уточнение плана-графика, детализация раздела "Внедрение перепроектированных процедур" и его синхронизация с планом изменений в информационной системе	01.02.17	2	02.02.17	02.02.17	Участники проектной группы	Уточненный план-график
7	Уточнение/дополнение/изменение стандарта по итогам изменений в информационной системе	29.03.17	5	02.04.17			

1	2	3	4	5	6	7	8
8	Разработка Положений о подразделениях и должностных инструкций или внесение изменений в них	22.03.17	18	08.04.17			
8.1	Разработка проектов Положений и должностных инструкций					Участники проектной группы	Пункты Положений о подразделениях и должностных инструкций, в части бюджетирования и управленческого учета
82	Согласование и утверждение Положений о подразделениях и должностных инструкций					Участники проектной группы	Пункты Положений о подразделениях и должностных инструкций, в части бюджетирования и управленческого учета
9	Внедрение перепроектированных процедур	01.03.17	50	19.04.17			
10	Подведение итогов работы проектной группы	19.04.17	11	29.04.17			
10.1	Анализ выполнения плана-графика	19.04.17	2	20.04.17	20.04.17	Участники проектной группы	Отчет о выполнении плана-графика (заполненная форма по оперативному управлению проектной группой)
10.2	Оценка произошедших в результате проекта изменений	21.04.17	7	27.04.17	23.04.17 27.04.17	Участники проектной группы	Презентация
10.3	Утверждение результатов работы проектной группы на УК	28.04.17	2	29.04.17	29.04.17	Участники проектной группы	Протокол