Гришковская Светлана Викторовна. Адаптивная система бюджетирования как способ повышения эффективности управления предприятием : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Гришковская Светлана Викторовна; [Место защиты: Том. гос. ун-т]. - Томск, 2009. - 235 с. : ил. РГБ ОД,

**Содержание к диссертации**

Введение

1 Теоретико-методические основы бюджетирования 10

1.1 Сущность бюджетирования как системы финансового управлении 10

1.2 Анализ взаимосвязи контроллинга и бюджетирования в системе управления предприятием 20

1.3 Концептуальные аспекты формирования адаптивной системы бюджетирования как основы решения проблем финансового управления предприятием 37

2. Формирование модели адаптивного бюджетирования на производственном предприятии 52

2.1. Сравнительный анализ традиционной и адаптивной систем бюджетирования 52

2.1.1. Формирование бюджетов в рамках традиционной системы бюджетирования 52

2.1.2. Методические основы формирования системы адаптивного бюджетирования 86

2.2. Интеграция стратегического и оперативного управления как элемент адаптивной системы бюджетирования 119

2.3. Формирование современной организационной модели адаптивного бюджетирования 134

3. Внедрение адаптивной системы бюджетирования на производственном предприятии 163

3.1. Анализ системы бюджетирования на ЗАО «Сибирская аграрная группа» и возможности внедрения адаптивной системы бюджетирования 163

3.2. Оценка эффективности в результате внедрения адаптивной системы бюджетирования 174

Заключение 190

Список использованной литературы 198

Приложение А Функции бюджетирования 212

Приложение Б Этапы построения бюджетирования «с нуля» 213

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Структурные преобразования, происходящие в экономике потребовали применения новых инструментов повышения эффективности деятельности предприятий. Особенно остро эта проблема встала перед промышленными предприятиями, которые играют ключевую роль в развитии народно-хозяйственного комплекса страны, однако управление которыми характеризуется низкой эффективностью. Повысить эффективность работы промышленных предприятий можно посредством внедрения передовых управленческих технологий, одной из которых является система бюджетирования, ориентированная не только на решение задач оперативного управления, но и на достижение стратегических целей.

Бюджетирование является важным фактором коммерческого успеха, поскольку позволяет менеджерам функциональных подразделений лучшим образом понять и реализовать поставленные перед ними задачи, оценить возможности их достижения в установленные сроки, своевременно внести необходимые коррективы, обеспечить программу производства необходимыми ресурсами.

Формирование бюджета обеспечивает высшее руководство компаний точной, полной и своевременной информацией. Это наиболее важный источник аккумуляции стратегической информации и способ прямого управленческого воздействия на будущее положение предприятия, описывающий пути повышения эффективности деятельности. С его помощью разрабатывается стратегия эффективного развития промышленного предприятия в условиях конкуренции и нестабильности, анализируется и контролируется работа предприятия.

Несмотря на перечисленные достоинства, бюджетам характерна жесткость и неспособность к адаптации в быстро меняющихся условиях окружающей среды. Опыт внедрения бюджетирования на российских предприятиях достаточно часто неудачен, на столько, что некоторые исследователи предлагают и вовсе отказаться от бюджетирования. Проблемы традиционных бюджетов послужили стимулом к разработке нового взгляда на эту систему, поиску способов ее совершенствования.

В современных условиях, обусловленных усилением конкуренции, повышением динамичности и объема информационных потоков, степени неустойчивости и нестабильности экономической среды управление организацией требует внедрения

в практику нового подхода — адаптивной системы бюджетирования, повышающей конкурентоспособность организации за счет заложенной в ней приспособляемости к изменяющимся условиям ведения хозяйственной деятельности.

Недостаточная разработанность теоретических и методологических подходов к решению проблем повышения эффективности управления предприятием на базе применения бюджетирования обусловливает необходимость разработки соответствующих рекомендаций и подтверждает актуальность выбранной темы диссертационного исследования.

**Степень разработанности проблемы.**Концепция системы бюджетирования деятельности предприятия возникла в западных странах в XIX веке, активная разработка основных ее положений началась с середины 20-х годов XX века. Тем не менее достаточно распространенным является ограниченный подход к пониманию бюджетирования как системы планирования и/или локального инструмента управления финансовыми потоками.

В процессе формирования авторской позиции по проблеме исследования были использованы публикации зарубежных авторов, среди которых выделяются работы А. Дайле, К. Друри, К. Мейера, М. Мейера, Б. Нидлза, Дж. Риса, Дж. Сиге-ла, Дж. Фостера, Р. Фрейзера, Чт. Хорнгрена, Дж. Хоупа, Дж. Шим, Р. Энтони и др.

Среди отечественных авторов, рассматривающих проблемы бюджетного управления деятельности компании, можно выделить труды И.Т. Балабанова, Е.П. Береслава, И.А. Бланка, А.З. Бобылевой, П.С. Боровкова, М.А. Бахрушиной, О.Н. Волковой, В.В. Гамаюнова, Е.В. Глухова, И.Э. Гущиной, А.П. Дугельного, Е.Ю. Добровольского, О.Д. Кавериной, Б.М. Карабанова, О.Н. Лихачевой, В.Н. Самочкина, Т.В. Сизовой, Е.С.Стояновой, В.Е. Хруцкого, А.Д. Шеремета, К.В. Щиборща и др.

Отдельные теоретические и практические аспекты бюджетирования представлены в области финансового менеджмента в работах таких экономистов как В.В. Баранова, В.Ю. Барашьян, Л.А. Батурина, И.А. Бланка, Ю.Ф. Бригхэма, B.C. Золотарева, А.Г. Каратуева, В.В. Ковалева, Л.Н. Павловой, Р.С. Сайфулина и др.

Несмотря на имеющийся зарубежный и отечественный теоретико-практический потенциал исследования проблематики бюджетирования на предприятиях, многие вопросы адаптации и организации данной системы в условиях

изменчивости экономической среды изучены недостаточно хорошо, что обусловливает необходимость дальнейшего поиска в этом направлении

Данные аспекты характеризуют особую актуальность и практическую значимость исследования бюджетирования в системе управления финансовыми ресурсами.

**Цель и задачи исследования.**Цель диссертационного исследования - теоретическое обоснование адаптивной системы бюджетирования, методических подходов к построению адаптивной системы бюджетирования и разработка предложений по внедрению адаптивного бюджетирования на промышленном предприятии.

Достижение поставленной цели потребовало последовательного решения следующих основных задач:

1. Изучить теоретические основы системы бюджетирования, определить место бюджетирования и контроллинга в системе управления предприятием
2. Выявить недостатки методологии традиционной системы бюджетирования в быстро меняющейся внешней среде
3. Систематизировать концептуальные принципы построения адаптивной системы и сформулировать ее методологические основы.
4. Разработать методический подход к планированию и учету затрат в рамках адаптивного бюджетирования
5. Разработать формат бюджета, позволяющего связать стратегию с текущим планированием.
6. Предложить показатели, стимулирующие заинтересованность персонала в улучшении показателей результатов своей деятельности в процессе бюджетирования.
7. Исследовать существующую систему бюджетирования конкретного предприятия, разработать проект его перехода на адаптивную систему бюджетирования, оценить экономическую эффективность при переходе от традиционной к адаптивной системе бюджетирования.

**Объектом исследования**является система управления финансово-экономической и производственно-хозяйственной деятельностью промышленного предприятия.

**Предметом исследования**является метод адаптивного бюджетирования как инструмент эффективного управления финансовыми ресурсами предприятия.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.**Теоретической и методологической основой исследования служат труды отечественных и зарубежных ученых в области финансов, финансового менеджмента, финансового анализа, управленческого учета и бюджетирования. В процессе исследования были использованы системный подход к исследуемым объеюу и предмету, общенаучные методы познания такие как анализ, синтез, моделирование, логический метод, метод сравнения, метод экспертной оценки, экономико-статистические методы обработки данных.

**Информационную базу диссертационного исследования**составили материалы научных конференций и семинаров, справочные и информационные материалы, собранные на предприятии ЗАО «Сибирская аграрная группа», публикации периодической печати, монографии отечественных ученых по вопросам совершенствования бюджетирования, данные авторских исследований, отвечающие потребностям изучаемого направления исследования.

**Рабочая гипотеза**диссертации базируется на системе методических положений и научной позиции автора, согласно которой основу управления ресурсами предприятия составляет адаптивное бюджетирование, предоставляющее возможность эффективного функционирования и развития организации, повышения качества менеджмента, своевременной оценки текущего положения дел, финансового состояния и изменений во внешнем окружении.

**Положения, выносимые на защиту:**

1. Определение понятия адаптивной системы бюджетирования деятельности предприятия как системы управления ресурсами предприятия посредством бюджетов, позволяющей достигать финансовых и нефинансовых целей при сохранении финансовой устойчивости предприятия;
2. Методика планирования и учета затрат в рамках системы адаптивного бюджетирования;
3. Методология подхода по использованию системы бюджетирования в комплексе с таким инструментом управления, как система сбалансированных показателей;
4. Методологические положения по разработке системы показателей, повышающих заинтересованность персонала в улучшении результатов своей деятельности в процессе бюджетирования;
5. Предложения по совершенствованию организационных процедур системы бюджетирования;
6. Предложения по переходу промышленного предприятия с традиционной системы бюджетирования на адаптивную с целью повышения эффективности его функционирования, оценка экономических результатов перехода от традиционной к адаптивной системе бюджетирования.

**Научная новизна диссертационного исследования.**Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке и обосновании методических подходов к использованию адаптивной системы бюджетирования как системы управления финансовыми ресурсами, ориентированной на повышение эффективности деятельности промышленного предприятия при сохранении его финансовой устойчивости в условиях рыночной экономики. В результате исследований достигнуты следующие приращения научных знаний:

систематизированы основные подходы к определению понятия «бюджетирование», что позволило определить взаимосвязь схожих экономических дисциплин «контроллинг» и «бюджетирование», их место и роль в системе управления предприятием;

в результате исследования проблем бюджетирования разработано и предложено определение понятия адаптивной системы бюджетирования как системы управления ресурсами предприятия посредством бюджетов, позволяющей достигать финансовых и нефинансовых целей при сохранении финансовой устойчивости предприятия;

в рамках нового теоретического подхода (адаптивной системы бюджетирования) разработана и предложена методика планирования и учета затрат, определен методологический подход по использованию системы бюджетирования в комплексе с таким инструментом управления, как система сбалансированных показателей, а также аккумулированы и систематизированы предложения по совершенствованию организационных процедур системы бюджетирования;

исследована проблема вовлеченности персонала в улучшение показателей результатов своей работы в процессе бюджетирования и выработаны методологиче-

ские положения по разработке системы показателей, стимулирующих заинтересованность персонала в повышении результатов своей деятельности;

сформулированы предложения по переходу промышленного предприятия с традиционной системы бюджетирования на адаптивную с целью повышения эффективности его функционирования, оценены экономические результаты перехода предприятия **с**традиционной к адаптивной системе бюджетирования.

**Теоретическая и практическая значимость работы**заключается в том, что предложенные теоретические выводы и практические рекомендации могут быть применены на промышленных предприятиях в процессе оперативного управления финансово-экономической и производственно-хозяйственной деятельностью. Материалы исследования могут быть использованы в учебных курсах по дисциплинам «Финансовый менеджмент», «Управленческий учет», «Бюджетирование», а также для подготовки и повышения квалификации специалистов. Основные положения диссертации могут являться базой для дальнейших научно-практических исследований в области совершенствования системы управления и повышения экономической эффективности деятельности промышленных предприятий.

**Апробация работы.**Основные положения и выводы диссертационного исследования были одобрены в ходе обсуждения на совместном заседании кафедр «Системного менеджмента и предпринимательства» и «Финансы и учет» экономического факультета Томского государственного университета. Результаты исследования используются в практической работе специалистами предприятия ЗАО «Сибирская аграрная группа», что подтверждают соответствующие акты, а также в учебном процессе Томского государственного университета. Основные выводы диссертационной работы были опубликованы в четырех статьях общим объемом 1,6 п.л., докладывались на семинарах и конференциях в Томском государственном университете и на VIII Международной научно-практической конференции в г. Калуге.

**Структура и логика диссертационной работы.**Диссертационная работа общим объемом 211 машинописных страниц состоит из введения, трех глав, восьми параграфов, заключения, списка использованных источников (202 наименования) и 24 приложений, что определяется логикой исследования и отражает поставленные цели и задачи.

## Сущность бюджетирования как системы финансового управлении

Происходящие изменения рыночных процессов в мировой экономике характеризуются высокой динамичностью: ростом объемов покупательского спроса, усилением конкуренции, расширением масштабов рынка. В то же время финансовые и материальные ресурсы становятся все более ограниченными. Данные события приводят к возрастанию роли управления предприятием в том числе и его финансами, а также качественным изменениям в структуре и методах управления, интеграции методов в единую систему сбора, обработки, обобщения информации и принятия на ее основе управленческих решений.

Динамичность рыночной экономики вынуждает отечественные предприятия работать в быстро меняющейся внешней среде, часто в условиях неопределенности. Это ставит перед предприятиями проблемы эффективности управления деятельностью, требует на постоянной основе решения стратегических, тактических и текущих задач, обеспечивающих стабильность и экономический рост.

Одним из способов решения перечисленных проблем, управления предприятием и систематизации его информационных потоков в экономически развитых странах является бюджетирование. Система бюджетирования охватывает как в целом организацию, включая производство, реализацию, распределение, финансирование, так и отдельные подразделения, занимающиеся определенными видами финансово-хозяйственной или производственной деятельности [38]. Данная система позволяет упорядочить поток информации и распределить ответственность за принятие решений, также обеспечивает контроль за деятельностью отдельных хозяйственных единиц, увязывая стратегические цели и тактические задачи с оперативным уровнем принимаемых решений. Она способствует поиску внутренних резервов снижения затрат на производство и реализацию продукции, а также оптимизации расходования финансовых средств и создает возможность органичной интеграции современных управленческих и информационных технологий. В связи с этим бюджетирование обеспечивает получение дополнительных конкурентных преимуществ и повышает инвестиционную привлекательность компании за счет высокого уровня организации менеджмента[63]. В среде отечественных экономистов нет единого толкования понятия бюджетирования. Ряд исследователей рассматривают бюджетирование (Стоянова, Бочаров, Бадокина) лишь как финансовое планирование, в рамках которого на предприятии с определенной периодичностью составляют бюджеты (операционные и основные), представляющие собой, по сути, совокупность планов хозяйственной деятельности предприятия. При этом Стоянова акцентирует внимание на том, что бюджетирование, являясь составной частью финансового планирования, представляет собой «процесс определения будущих действий по формированию и использованию финансовых ресурсов».

Некоторые экономисты (Масленченков, Волкова и др.) обращают внимание на то, что бюджетирование помимо планирования представляет собой процесс составления и исполнения бюджета на основе бюджетов отдельных подразделений. Волкова О.Н. в своей работе «Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях» утверждает, что «бюджетирование - это процесс согласованного планирования и управления деятельностью организации с помощью бюджетов и экономических показателей, позволяющих определить вклад каждого подразделения и каждого менеджера в достижение общих целей».

Хруцкий, Сизова, Гамаюнов также определяют бюджетирование как процесс: «бюджетирование - это процесс разработки, исполнения, контроля и анализа финансового плана, охватывающего все стороны деятельности организации, позволяющий сопоставить все понесенные затраты и полученные результаты» [182]. С другой же стороны, эти исследователи рассматривают бюджетирование и как «технологию составления, корректировки, контроля и оценки исполнения финансовых планов, предназначенную для выработки и повышения финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений». Подобной позиции придерживается и Румянцев М.В., определяя бюджетирование как «технологию по распределению по распределению ресурсов, включающую в себя планирование основных показателей деятельности в денежной оценке посредством составления системы взаимосвязанных бюджетов, их исполнения, контроля и анализа отклонений. При этом он отмечает, что реализуется данная технология посредством системы бюджетирования.

## Сравнительный анализ традиционной и адаптивной систем бюджетирования

Бюджет является высокоэффективным инструментом как планирования, так и контроля, позволяет оперативно координировать и оценивать эффективность управленческих решений структурных подразделений организации, а также обеспечивает оптимальное распределение ресурсов между подразделениями. Рассмотрим основные методы разработки бюджетов.

По способу планирования бюджеты следует подразделять на дискретные (периодические) и скользящие. Периодический бюджет разрабатывается на определенный период времени, по завершении которого процесс повторяют. Как правило, такой период равен году с разбивкой по кварталам, месяцам. Для скользящего бюджета характерно деление периода на несколько этапов (например, кварталов). По истечении первого этапа (квартала) период, которым охвачен бюджет, передвигают на один квартал вперед. Так компания, составившая бюджет на год, в конце марта анализирует реализацию бюджета за 1 квартал, вносит соответствующие корректировки в бюджет до конца года и добавляет к бюджетному периоду квартал уже следующего года Скользящие бюджеты исходят из того, что планирование не единовременное событие, которое происходит один раз в году, когда составляют бюджет, а непрерывный процесс, при котором руководители постоянно должны смотреть вперед и пересматривать планы с учетом новых обстоятельств.

В зависимости от периода составления бюджеты подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. В западной практике долгосрочным считается бюджет, составленный на срок 2 года и более, а краткосрочным - на период не более года. Отметим, что зачастую в компании долгосрочное и краткосрочное бюджетирование объединяются в единый процесс. В этом случае краткосрочный бюджет составляется в рамках разработанного долгосрочного и поддерживает его, а долгосрочный уточняется по прошествии каждого периода планирования. Причем краткосрочный бюджет, как правило, несет гораздо больше контрольных функций, нежели долгосрочный, который в основном служит для целей планирования, и является менее надежным, особенно в условиях нестабильности и неопределенности. Обычно период составления бюджета зависит от особенностей бизнеса.

По механизму использования выделяются фиксированный и гибкий бюджеты. Фиксированный бюджет (fixed budget, static budget) - бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации. Показатели такого бюджета соответствуют нормальному уровню деятельности предприятия. Фиксированный (статический) бюджет наиболее эффективен при стабильной деятельности подразделений либо в тех подразделениях, работа которых напрямую не связана с продажами, производством или другой деятельностью, зависящей от объема. Фиксированные бюджеты могут использоваться, например, в отделах административного управления, а также для расчета специальных программ, предполагающих некоторую определенность (рекламная кампания). Недостатком статического бюджета является то он имеет ограниченную гибкость, так как предназначен только для одного уровня активности и поэтому плохо подходит для контроля затрат при изменении активности деятельности.

Гибкий бюджет (flexible budget) составляется не для конкретного уровня деловой активности, а в зависимости от альтернативных вариантов объема продаж или другой деятельности. Гибкий бюджет в наибольшей степени приемлем для ситуаций, связанных с разнообразной деятельностью и непредвиденными изменениями. Он достаточно эффективен и при изменении объема продаж и других показателей деятельности в сравнительно узком диапазоне активности. Гибкий бюджет можно использовать как при планировании, так и при анализе производственно-сбытовой деятельности. При планировании он помогает выбрать оптимальный объем продаж и производства, при анализе - оценить их фактические результаты.

## Анализ системы бюджетирования на ЗАО «Сибирская аграрная группа» и возможности внедрения адаптивной системы бюджетирования

Сибирская Аграрная Группа (САГ) стала единственным сельхозпроизводителем на территории Томской области, которому удалось внедриться в национальный сельскохозяйственный проект «Развитие АПК в России».

Сибирская аграрная группа намерена инвестировать до 2011 г. в развитие бизнеса (строительство свиноводческого комплекса и молочной фермы) около 4,4 млрд. руб. Также компания планирует к 2010 г увеличить в три раза мощности по производству колбас и мясных полуфабрикатов (до 43 000 тн в год) и стать заметным игроком на рынке колбасных изделий России.

Структура Сибирской Аграрной Группы, как классического вертикального холдинга, объединившего несколько предприятий, формировалась в течение нескольких лет.

Началом создания объединения условно можно считать 14 декабря 2000 года, когда на Свинокомплекс «Томский» (Свиноводческий комплекс) был назначен новый директор. Перед новым руководством стояла сложная задача - создать из гибнущего банкрота процветающее и развивающееся предприятие.

В рамках антикризисного управления с 2000 года были проведены широкомасштабные работы по реконструкции производственных площадок, была введена система контроля качества продукции. В результате, произошло увеличение производства, улучшение качества выпускаемой продукции, расширение ассортимента, за счет использования современных европейских технологий и оборудования. Было приобретено несколько крестьянских хозяйств и мясоперерабатывающие предприятия. Так, в декабре 2003 г было создано ЗАО "Сибирская аграрная группа".

За четыре года с 2003 по 2007 Сибирская Аграрная Группа стала крупнейшей агропромышленной структурой Западной Сибири, которая работает по замкнутому технологическому циклу и где на сегодняшний день трудятся около 3 500 человек.

Достигать столь значительных результатов компании помогает сбалансированный и эффективный менеджмент, изменения в организации системы контроля качества и достижение целей, ориентированных на выполнение основной миссии компании - улучшать жизнь людей, выпуская гарантированно вкусные и безопасные для здоровья продукты питания, экономя силы и время человека на приготовление пищи, делая это время максимально приятным и интересным.

Коммерческая деятельность ведется на территории Томской, Новосибирской, Тюменской, Кемеровской областей и Красноярского края.

Холдинг владеет собственными розничными сетями в г. Томске - 60 торговых точек. Это сети магазина ООО «Мясной ряд», также открыты филиалы «Мясного Ряда» в Новосибирске, Кемерово и Красноярске.

Вертикально-интегрированная структура компании, сводит к минимуму издержки производства. Кроме того, наличие вертикальной интеграции позволяет контролировать качество продукции на каждом этапе производства.

Таким образом, в компании значительное внимание уделяется системе контроля качества. В рамках ее совершенствования в компании осуществляются мероприятия по.