

0- 794845

На правах рукописи



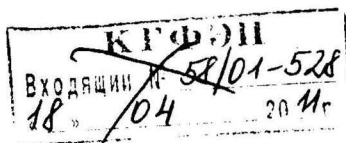
МУСИН Сергей Леонидович

**КОНТРОЛЬ И АНАЛИЗ ИСПОЛНЕНИЯ  
БЮДЖЕТОВ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО  
УЧЕТА СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Тольятти - 2011



Работа выполнена на кафедре экономики, финансов и бухгалтерского учета  
Тольяттинского государственного университета.

- Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор  
Никифорова Елена Владимировна
- Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор  
Васильчук Ольга Ивановна  
- канд. экон. наук, доцент  
Хазова Лариса Евгеньевна
- Ведущая организация - Самарская гуманитарная академия.

Защита состоится 29 апреля 2011 года в 13<sup>00</sup> час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке у

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ

Автореферат разослан 28 марта 2011 года.



0000807372

Ученый секретарь диссертационного  
совета, д-р экон. наук, профессор

С.М. Богомолов

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

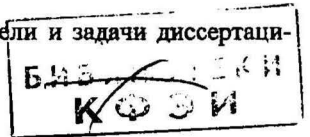
**Актуальность темы исследования.** Эффективность управления финансово-хозяйственной деятельностью организации всецело зависит от наличия о ней полной и достоверной информации. Все данные о фактах такой деятельности формируются и систематизируются в бухгалтерском учете. В свою очередь, информация бухгалтерского учёта способствует формированию контрольно-аналитических показателей, позволяющих установить эффективность принятых конкретными менеджерами деловых решений и в целом оценить эффективность функционирования хозяйствующего субъекта, а также определить перспективы его развития. Актуальность темы диссертационного исследования заключается в том, что информация, формируемая в рамках управленческого учета, является основой для построения системы бюджетирования. Отчетность управленческого учета отражает все факты финансово-хозяйственной деятельности в разрезе центров ответственности в части исполнения бюджетов. Также информация позволяет проводить систематический контроль и анализ возникновения отклонений для определения управленческих воздействий по предотвращению или сглаживанию возникших бюджетных отклонений.

При определении формата бюджетов следует определиться с полным набором управленческой отчетности, формируемой в рамках управленческого учета, способствующей принятию эффективного решения. Формат сбора информации для контроля и анализа бюджетных показателей должен соответствовать тому, в котором утверждаются бизнес-планы и бюджеты в организации.

Процесс совершенствования информационной оснащенности является бесконечным, так как изменения в организации, в системе бюджетирования, в законодательной и нормативной базе будут способствовать изменениям в различных учетных системах, а соответственно совершенствовать информационную базу экономического анализа. Следовательно, понимая степень существенности информации, необходимо стремиться к тому, чтобы содержательная часть информации была достаточной, а не абсолютной.

Рыночные условия, жёсткая конкурентная среда требуют значительного расширения и углубления аналитичности информации. Все это обуславливает необходимость сопоставления бюджетных показателей и фактических результатов финансово-хозяйственной деятельности организации для установления ответственности конкретных менеджеров за результаты принятых ими решений, а соответственно, формирования контрольно-аналитического сопровождения системы бюджетирования организации, в части исполнения бюджетов. В соответствии с вышеизложенным возникает потребность теоретико-методической разработки принципов и процедур контрольно-аналитического обеспечения бюджетирования.

Вышеизложенное предопределило выбор темы, цели и задачи диссертационного исследования.



**Степень разработанности проблемы.** Известен широкий круг российских и зарубежных специалистов, занимающихся общетеоретическими и методологическими вопросами управленческого учета, являющегося поставщиком информации для контроля и анализа исполнения бюджетов коммерческой организации: Н.А. Адамов, О.И. Васильчук, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, К.Г. Гарифуллин, В.Б. Ивашкевич, Т.Н. Карпова, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер, Г.М. Лисович, М.В. Мельник, И.Е. Мизиковский, С.А. Николаева, О.Е. Николаева, В.Ф. Палий, В.И. Петрова, В.С. Плотников, Л.В. Попова, Я.В. Соколов, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремст, и др. Вопросам теории, методологии и постановки системы контроля в коммерческих организациях посвящены труды российских ученых: В.В. Бурцева, Г.Н. Гаджиева, П.А. Ермаковой, А.С. Наринского, Л.Н. Растамхановой, Т.М. Садыковой, В.П. Суйца, А.А. Терехова и др.

Большой вклад внесли в развитие теории, методологии и практики экономического анализа: М.И. Баканов, В.И. Бариленко, С.Б. Барнгольц, А.Н. Бортник, С.А. Бороненкова, Д.А. Ендовицкий, В.В. Ковалев, Н.П. Любушин, Л.Г. Макарова, М.В. Мельник, Ф.П. Риполь-Сарагоси, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет и др.

Исследованию экономической сущности, принципам и механизму функционирования бюджетирования посвящены труды И.Т. Балабанова, С.В. Барулина, В.В. Ковалева, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета, К.В. Щиборща и др.

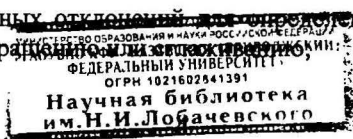
Среди зарубежных авторов следует выделить исследования: Х. Андерсона, А. Апчерча, Р. Брейли, Р.В. Вила, К. Друри, У. Кинга, Д. Клиланда, Д. Колдуэлла, Э. Майера, А. Макмина, Р. Манна, Д. Миддлтона, М.Р. Мэтьюса, Б. Нидлза, М.Х.Б. Перера, Б. Райна, Ж. Ришара, Дж. Сигэла, Д.Хана, Дж. Шима, К. Уорда, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, Р. Энтони.

Однако, проблемы контроля и анализа исполнения бюджетов вызывают интерес все большего числа специалистов. Это связано прежде всего с тем, что полного решения задач, стоящих перед бухгалтерской и аналитической наукой нет, а в условиях неопределенности (финансового кризиса) вопросы информационного и аналитического сопровождения системы бюджетирования хозяйствующих субъектов являются наиболее актуальными.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью диссертационного исследования является разработка отдельных положений контрольно-аналитического обеспечения системы бюджетирования, направленных на развитие теории и методологии управленческого учета и способствующих разрешению конкретных прикладных задач по совершенствованию контрольных и аналитических процедур, способствующих повышению эффективности управления строительной организацией.

Для достижения поставленной цели в исследовании обозначены следующие задачи:

- изучить теоретические и методологические основы построения систем управленческого учета, обеспечивающих систематический контроль и анализ возникновения бюджетных отклонений, и разработать систему управленческих воздействий по их предотвращению.



- выявить особенности построения информационной системы для контроля и анализа выполнения бюджетов, определяемые спецификой деятельности строительных организаций;

- исследовать виды, содержание и последовательность контроля, обеспечивающего эффективность системы бюджетирования;

- разработать алгоритм формирования центров ответственности и определить контрольные бюджетные показатели по подразделениям в строительных организациях;

- определить взаимосвязь и обосновать содержание показателей структурированной отчетности, формируемой в рамках управленческого учета для контроля за бюджетными показателями;

- предложить пути совершенствования аналитического сопровождения бюджетирования на базе существующих подходов экономического анализа, а также системы контрольных показателей.

**Предметом исследования** послужили теоретические и методические проблемы управленческого учета, контроля и анализа процессов сопровождения системы бюджетирования в строительных организациях.

**Объектом исследования** была избрана существующая практика управленческого учета, контроля и экономического анализа в строительных организациях. Наиболее детальные исследования проведены по материалам строительных организаций Самарской области.

**Теоретической и методологической основой исследования** являются классические и современные труды теоретиков управленческого учета, контроля и анализа, материалы научных и научно-практических конференций, положения во ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, специальная литература в области управленческого учета, контроля и экономического анализа хозяйственной деятельности организаций. В процессе исследования использованы общенаучные методы познания (диалектика, анализ, синтез, системность и др.) и специальные (выборочное наблюдение, обоснование, сравнение, группировка, обобщение и др.).

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в обосновании и решении теоретических, организационно-методических проблем управленческого учета в условиях реализации процессного подхода и управлению строительными организациями, имеющих существенные значения для развития контроля и анализа исполнения их бюджетов.

В процессе исследования получены следующие результаты:

- выявлены особенности построения системы управленческого учета в целях формирования информационных потоков для составления, контроля и анализа операционного и финансового бюджетов организации;

- раскрыто влияние отраслевой специфики деятельности строительных организаций на построение информационной системы для контроля и анализа бюджетов организаций в аспектах влияния продолжительности производственного (периода строительства) и жизненного (периода эксплуатации) цикла объекта, особенностей производственного процесса и организации строительного

производства, высокой стоимости и уникальности строительных объектов, привязанности к конкретным территориальным условиям, зависимости от природно-климатических условий;

- комплексно охарактеризованы состав и содержание контрольных и аналитических процедур, необходимых для создания в организации эффективной системы бюджетирования (с выделением контрольных процедур и периодов их проведения в процессе предварительного, текущего, последующего контроля, по видам бюджета во взаимосвязи с экономическим анализом);

- выделены центры ответственности строительной организации: центр инвестиций, центр расходов, центр поступлений и расходов, центр коммерческих и управленческих расходов, центр налоговых выплат и определены контрольные показатели, характеризующие исполнение бюджетов структурных подразделений;

- определены взаимосвязь и обосновано содержание прогнозного бухгалтерского баланса, прогнозного отчета о прибылях и убытках и прогнозного отчета о движении денежных средств, позволяющих контролировать бюджетные показатели;

- предложены показатели для анализа исполнения бюджетов строительной организации (показатели, характеризующие финансовую деятельность, бизнес-процессы, контрагентов, персонал);

- разработан алгоритм оценки оптимальности структуры и эффективности исполнения операционного и финансового бюджетов строительной организации на основе расчета производственного и финансового левериджа.

**Теоретическая и практическая значимость исследования.** Теоретическая значимость диссертационной работы определяется современным развитием системы учетно-аналитического сопровождения системы бюджетирования.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в разработке рекомендаций, способствующих формированию в строительных организациях системы учетно-аналитического сопровождения бюджетирования.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения диссертации докладывались автором и обсуждались на научных конференциях памяти С.Б. Барнгольца "Бухгалтерский учет, анализ и аудит: настоящее и будущее" (Москва, 2009 и 2010 гг.), Всероссийской научно-практической конференции "Актуальные проблемы менеджмента в России. Проблемы развития экономического анализа и бухгалтерского учета в условиях финансового кризиса" (Тольятти, 2010), VII-ой межрегиональной научно-методической конференции "Слагаемые качества обучения в гуманитарном вузе" (Тольятти, 2010).

Теоретические и практические результаты диссертационной работы получили применение в учебном процессе Тольяттинского государственного университета, Тольяттинского филиала Московского Университета пищевых производств при чтении лекций и проведении практических занятий по дисциплинам "Бухгалтерский финансовый учет", "Управленческий анализ", "Бухгалтерский управленческий учет".

Прикладные аспекты диссертационного исследования получили реализацию в практической деятельности ряда предприятий (ЗАО "Акрополь", ООО "Вендор", ООО "Каменный Дом")

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования отражены в 11 работах, 6 из которых опубликованы в периодических изданиях, рекомендованных ВАК РФ. Общий объем публикаций, принадлежащих лично автору - 5,35 п.л.

**Объем и структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографии, иллюстрирована таблицами, рисунками и приложениями, имеет следующее содержание:

Введение

Глава 1. Бюджетирование в системе управленческого учета

1.1. Теоретические основы управленческого учета в части информационных потребностей для бюджетирования.

1.2. Согласование принципов управленческого учета с принципами бюджетирования

1.3. Влияние особенностей деятельности строительных организаций на постановку управленческого учета и бюджетирования

Глава 2. Контроль бюджетных показателей в строительной организации

2.1. Виды, содержание и этапы контроля, обеспечивающие систему бюджетирования

2.2. Выделение центров ответственности в строительной организации

2.3. Разработка структурированной управленческой отчетности для контроля за бюджетными показателями

Глава 3. Анализ исполнения бюджетов строительной организации

3.1. Система аналитических показателей обеспечения бюджетирования

3.2. Алгоритм анализа эффективности исполнения бюджета

3.3. Анализ оптимальной структуры операционного и финансового бюджета

Заключение

Список литературы

Приложения

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

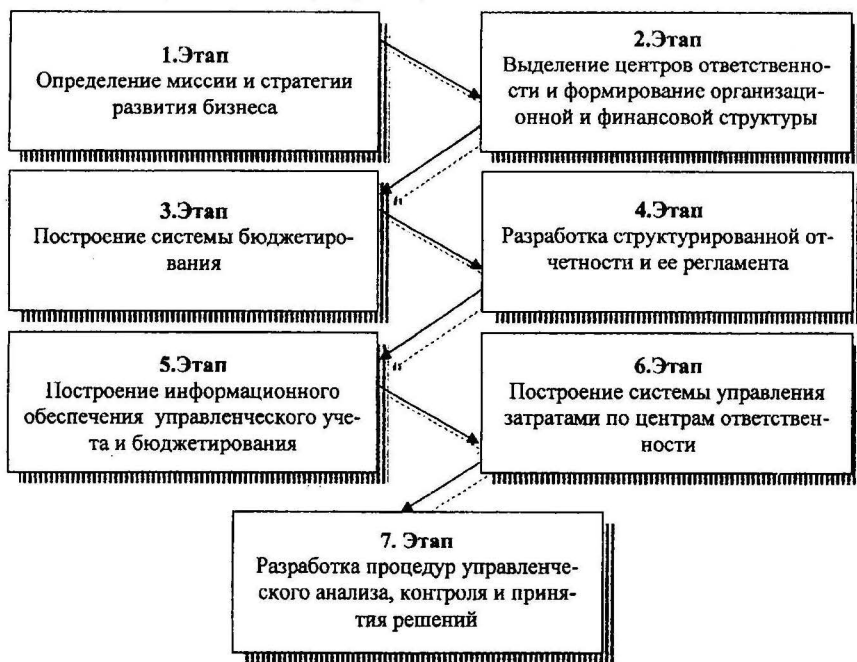
Содержание диссертационного исследования выражается в следующих трех основных блоках научных результатов, выносимых на защиту.

**Первый блок** научных результатов характеризует теоретические основы управленческого учета в части информационных потребностей для бюджетирования, согласование принципов управленческого учета с принципами бюджетирования и выявляет влияние особенностей деятельности строительных организаций на постановку управленческого учета и бюджетирования.

Финансовый кризис, начавшийся в сентябре 2008 года, ярко обозначил проблему неэффективного менеджмента многих российских предприятий, который не смог выработать антикризисные меры, смягчающие его отрицательные последствия. Как свидетельствует исследование, неэффективность менеджмента

связана прежде всего с тем, что на значительной части российских предприятий система внутрифирменного планирования не согласуется с бюджетированием, на ряде предприятий отсутствует система управленческого учета, что естественно приводит к некорректному выбору критериев оценки результатов деятельности и, следовательно, к ошибочному построению показателей достижения стратегических целей. Основным недостатком внутрифирменного планирования, не базирующегося на построении системы управленческого учета и бюджетирования, заключается в том, что оно не предполагает: многовариантный анализ финансовых последствий реализации намеченных бизнес-планов; сценарный анализ изменения финансового состояния; анализ финансовой устойчивости организации при изменении условий внешней среды; определение рентабельности самостоятельного структурного подразделения, продукции и т.д.

Результаты проведенного исследования свидетельствуют о том, что бюджетирование является одним из этапов постановки управленческого учета, в т.ч. в строительных организациях (см. рис. 1).



**Рис. 1. Рекомендуемые основные этапы построения системы управленческого учета в строительных организациях**

Как свидетельствует исследование, необходимость применения бюджетирования в системе управленческого учета строительной организации вызвана следующими аспектами ее деятельности:

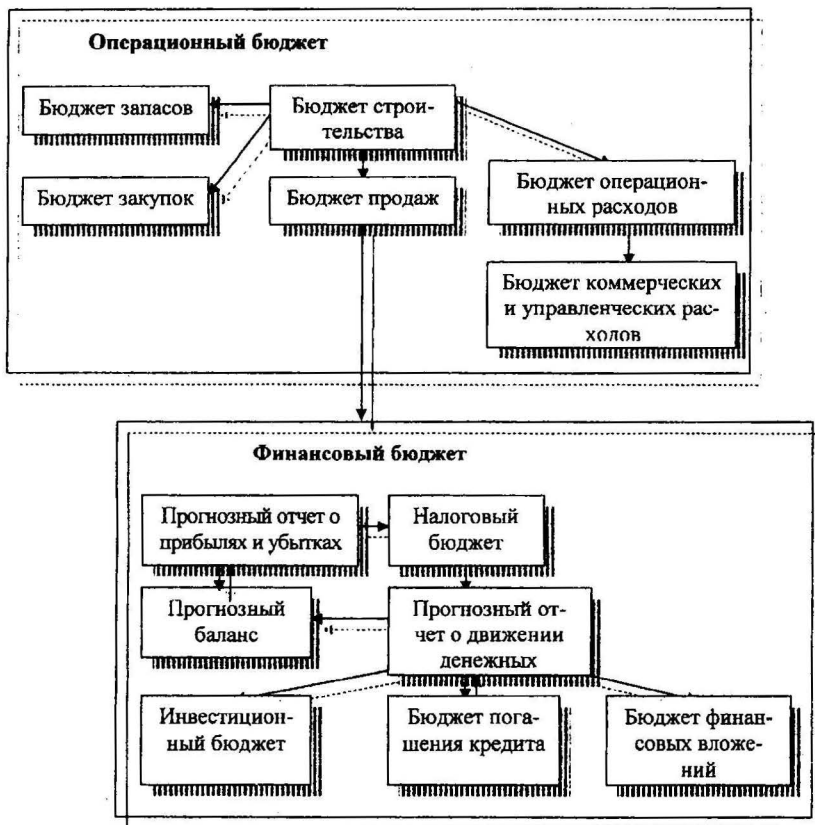
- контроль отдельных ключевых показателей деятельности в рамках организации как в целом, так и ее отдельных структурных подразделений;

- оптимизация ресурсов организации (финансовых, трудовых, материальных, инвестиционных и инновационных) в целях снижения себестоимости услуг для повышения их конкурентоспособности;
- управление активами организации в целях роста капитализации и ее инвестиционной привлекательности;
- разработка тактических и стратегических целей деятельности организации на основе отражаемых бюджетных показателей, интегрируемых средствами управленческого учета;
- предоставление структурированной отчетности, читаемой любым менеджером организации, не обладающим тонкостями бухгалтерского учета для принятия эффективных управленческих решений;
- анализ возникновения отклонений в части исполнения бюджетов для определения управленческих воздействий по предотвращению или сглаживанию бюджетных отклонений.

В работе указано на то, что существенное влияние на постановку системы управленческого учета и бюджетирования оказывает специфика деятельности организации. Среди особенностей строительной отрасли, оказывающих влияние на систему управленческого учета и бюджетирования следует выделить следующие: продолжительность производственного (период строительства) и жизненного (период эксплуатации) цикла объекта; особенности производственного процесса; высокая стоимость объекта; уникальность строительных объектов, в т.ч. его безопасность эксплуатации; организационная (вертикально и горизонтально интегрированная) структура; привязанность к конкретным территориальным условиям; зависимость от природно-климатических условий региона.

Исходя из специфики деятельности строительной организации, в исследовании предложена блок-схема формирования основного бюджета для строительных организаций (см. рис.2), которая влияет на информационные потоки, формируемые в рамках управленческого учета.

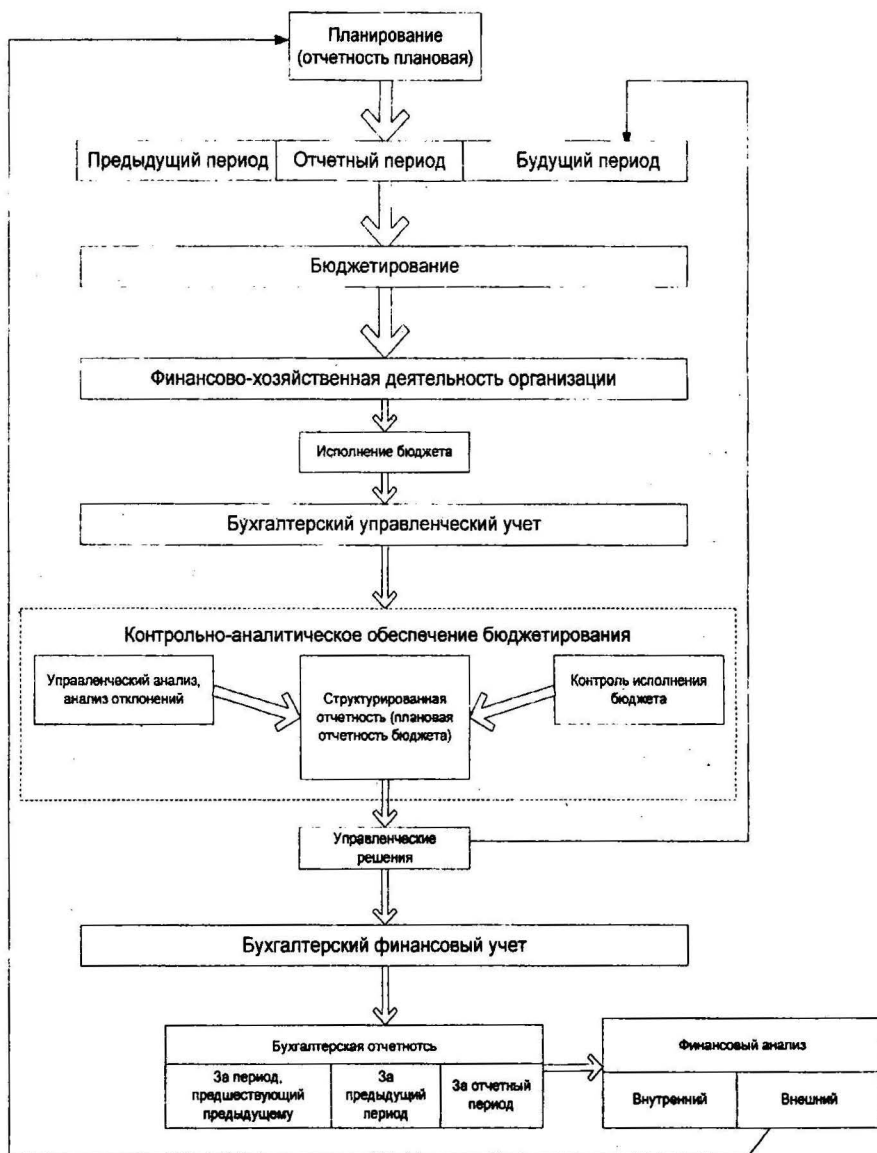
В исследовании отмечено, что информационная система управленческого учета для обеспечения построения системы бюджетирования организации должна основываться на: разработке концепции системы бюджетирования и управленческого учета; установлении перечня, сроков предоставления необходимой информации для обеспечения аналитических задач; автоматизации сбора, хранения и поиска информации; взаимосвязи между сбором информации и ее анализом; расширении прав и ответственности руководителей структурных единиц за результаты принятых ими решений; разработке и формировании используемых в ходе проведения анализа системы показателей, понятных и однозначно трактуемых; структурировании отчетности в зависимости от потребностей ее пользователей.



**Рис. 2. Блок-схема формирования основного бюджета для строительных организаций**

В работе рассмотрено как процесс бюджетирования включается в процесс управления финансово-хозяйственной деятельностью строительной организации и как он соотносится с бухгалтерским финансовым, управленческим учетом, контролем, анализом (см. рис. 3).

Поддержание такой системы возможно только при использовании в деятельности организации принципов управленческого учета: бюджетного (сметного) способа управления и принципа увязки доходов и расходов (соответствия). Применение данных принципов позволит: существенно повысить управляемость и прозрачность деятельности организации в целом и ее структурных подразделений в частности; внедрить систему эффективного контроля, способствующего улучшению финансового состояния организации; обеспечить плодотворное развитие организации через внедрение системы управления проектами и инвестиционное бюджетирование; выступить в качестве ретранслятора воли



**Рис.3. Взаимосвязь бюджетирования с учетом, контролем и анализом**

высшего состава менеджмента в процессе достижения как тактических, так и стратегических целей развития; рационально управлять оборотными активами, внешними источниками финансирования; проводить анализ отклонений между бюджетными и фактическими затратами; строить структурированную управ-

ленческую отчетность, необходимую для принятия деловых решений, направленных на интеграцию различных управленческих контуров в единый контур бюджетного управления организацией; детализировать информацию по местам формирования затрат и центрам ответственности для оценки качества менеджмента.

В исследовании систематизированы требования к построению системы бюджетирования и управленческого учета, проведен сравнительный анализ методов управленческого учета и сделан выбор наиболее приемлемых методов учета затрат для строительных организаций: стандарт-костинг (standart-costing), директ-костинг (direct-costing), а в условиях жесткой конкурентной борьбы необходимо применение таргет-костинга (target-costing).

**Второй блок** научных результатов связан с рассмотрением этапов контроля, обеспечивающих систему бюджетирования, выделением центров ответственности в строительной организации, разработкой структурированной управленческой отчетности для контроля за бюджетными показателями.

Для построения обоснованной системы управленческого учета строительных организаций необходимо наличие контрольной функции, выполняемой отделом внутреннего контроля. В исследовании подробно описаны виды предварительного, текущего и последующего контроля (см. таблицу 1) с указанием контрольных процедур и периодов проведения по каждому из них, по видам бюджета во взаимосвязи с экономическим анализом в строительных организациях.

По результатам исследования сделаны следующие выводы:

во-первых, это качественно иной контроль, обеспечивающий не только, сравнение результатов финансово - хозяйственной деятельности за несколько отчетных периодов, но и обеспечивающий сопоставимость данных по ценам, ассортименту и другим показателям, выявляющий слабые стороны в деятельности организации, которые требуют первоочередного вмешательства со стороны руководства;

во-вторых, внутренний контроль исполнения бюджета позволяет формировать регистры отклонений и изменений от нормативной базы и бюджетных статей. Многие крупные организации регулярно при контроле исполнения бюджетных статей материальных, трудовых и финансовых ресурсов проводят ежедневный мониторинг соблюдения установленных норм и нормативов в соответствии с центрами затрат и объектами калькулирования. Такой мониторинг позволяет им отслеживать и анализировать причины возникновения отклонений и изменений бюджета для разработки мероприятий по предотвращению или сглаживанию возникающих бюджетных отклонений;

в-третьих, бюджетирование является универсальным инструментом управления, создающим прозрачность управленческих решений, сочетающим в себе все функции управления, и в частности функцию внутреннего контроля, способствующую достижению наилучших результатов деятельности организации в установленные сроки, оптимизирующую материальные, трудовые, финансовые и инвестиционные ресурсы;

в-четвертых, внутренний контроль позволяет установить меру ответственности конкретных менеджеров за результаты принятых решений и способствует формированию комплексной оценки выполнения работ центрами ответственности (менеджментом центров ответственности).

Для удовлетворения потребностей пользователей информации необходимо разработать формы структурированной отчетности, используемые для целей управления и определить сроки ее предоставления, круг пользователей и ответственных лиц за её подготовку. Формирование структурированной отчетности и выделение в рамках управленческого учета центров ответственности важны для сопоставления бюджетных показателей и фактических результатов финансово-хозяйственной деятельности организации, а также для установления ответственности конкретных менеджеров за результаты принятых ими решений. В исследовании акцентировано внимание на том, что объем и степень детализации такой информации всецело зависят от потребностей управленческого персонала.

В диссертационном исследовании, исходя из специфики деятельности строительных организаций, обосновано выделение центров ответственности: центра инвестиций, центра прибыли, центра расходов, центра поступлений и расходов, центра коммерческих и управленческих расходов, центра налоговых выплат. Дирекция по строительству выполняет функцию центра расходов, в него входят отдел технической эксплуатации строительных механизмов, отдел материально-технического снабжения, строительный отдел. Финансовая дирекция (финансовый и планово-экономический отдел) и коммерческая дирекция (маркетинговый, коммерческий отделы и отдел рекламы) выделены в исследовании в центры поступлений и расходов.

Дирекция по общим вопросам (хозяйственный отдел, отдел управления персоналом, юридический отдел) представляет собой центр коммерческих и управленческих расходов. Бухгалтерская служба (отдел бухгалтерского и налогового учета, отдел внутреннего контроля, отдел управленческого учета) выделена в диссертации в центр налоговых выплат.

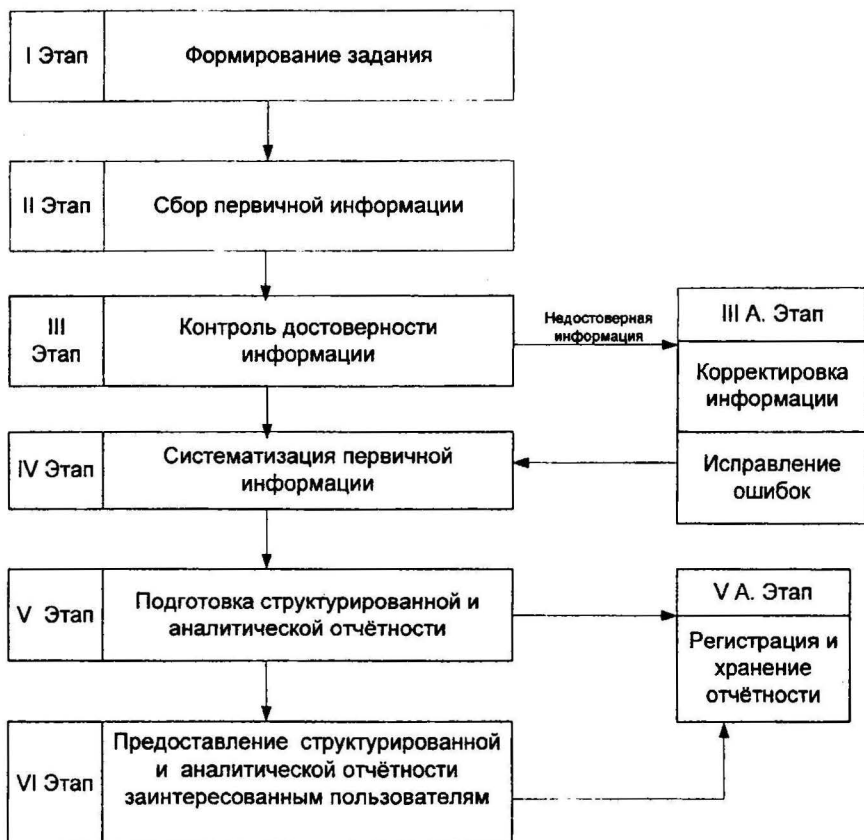
Результаты текущего и последующего контроля являются основой отчетов по исполнению бюджетов. Эти отчеты содержат информацию о: фактических и бюджетных показателях; об отклонениях между ними, сопровождающихся пояснениями; показателях, подконтрольных менеджеру определенного центра ответственности; результатах деятельности в разрезе предыдущих периодов и различных подразделений; количестве работающих; отработанном времени работниками организации; степени загрузки строительных механизмов и т.д. Этапы формирования отчётности для внутреннего контроля отражены на рис.4.

**Таблица 1. Контрольные и аналитические процедуры, обеспечивающие систему бюджетирования**

Виды контроля	2	3	4	5
<p>Предварительный</p>	<p>Оценка всевозможных рисков, с которыми может столкнуться строительная организация при выполнении намеченных планов, заложенных в системе бюджетирования. Формирование оптимального бюджета закупок и расходования материально-производственных затрат с минимальными издержками по изготовлению, складированию и расходу. Построение платёжных бюджетов, прогнозного отчёта о прибылях и убытках. Предварительный контроль материальных,</p>	<p>Период проведения контрольных процедур, соответствующий процессу бюджетирования</p>	<p>Примечания</p> <p>Предварительный контроль материальных ресурсов предполагает:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- формирование параметров и стандартов приобретаемых сырья, материалов и инструментов по качеству и цене, а также выбор поставщиков, обеспечивающих эти условия;</li> <li>- расчет минимально необходимых запасов сырья, материалов, инструментов на уровне, достаточном для бесперебойной работы организации.</li> </ul> <p>Предварительный контроль трудовых ресурсов необходим:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- для подбора наиболее подготовленных и квалифицированных работников;</li> <li>- для оценки рациональности размещения персонала внутри хозяйствующего субъекта;</li> <li>- для сбалансированности соотношения между постоянными и временными работниками;</li> <li>- для расчёта оптимальной численности работников исходя из строительной программы и загрузки производственных мощностей;</li> <li>- для определения фонда заработной платы всего персонала организации при включении его в общую систему бюджетирования.</li> </ul>	<p>Связь с экономическим анализом</p>

Окончание таблицы 1

1	2	3	4	5
	<p>Трудовых, финансовых и инвестиционных ресурсов способствуя увязке и сбалансированности между количественными и качественными показателями операционных бюджетов</p>		<p>Предварительный контроль финансовых ресурсов должен способствовать обеспечению финансовой устойчивости и платежеспособности организации, проведению ее эффективной политики по использованию заемных и размещению свободных собственных денежных средств. Наиболее сложным является предварительный контроль предполагаемых инвестиций, из-за множества внешних и внутренних факторов, влияющих на инвестиционные решения, что важно для строительных организаций. К внешним факторам относятся: нормативно - правовое регулирование (например, гражданское, налоговое законодательство и пр.), достоверность и качество информации, используемой при оценке рассматриваемого инвестиционного проекта и пр. К внутренним факторам относятся: использование специального инструментария анализа и оценки рисков инвестиционных проектов; привлечение финансовых средств, усложняющих финансовое состояние хозяйствующего субъекта в ближайшей перспективе</p>	<p>Контроль финансовых ресурсов должен способствовать обеспечению устойчивости и платежеспособности организации, проведению ее эффективной политики по использованию заемных и размещению свободных денежных средств. Показатели: производственный и финансовый леверидж.</p>
Текущий	<p>Контроль исполнения бюджета, выявления отклонений, определения причин, ответственных за отклонения для осуществления корректирующих действий</p>	<p>Использует информацию, формируемую в рамках управленческого учета, позволяющего оперативно контролировать исполнение бюджетов и оценить достигнутые результаты по исполнению бюджета</p>	<p>По результатам текущего контроля подготавливаются различные отчеты, периодичность подготовки и подробности которых зависят от уровня менеджмента, для которого они предназначены, вида центров ответственности и ситуационных потребностей управления. Для текущего контроля определяются ключевые показатели, которые являются основными при построении бюджетов</p>	<p>Позволяет проанализировать отклонения от заданных параметров при построении бюджетов</p>
Последующий	<p>Оценка деятельности менеджеров и структурных подразделений</p>	<p>Последующий контроль проводится по завершению бюджетного процесса</p>	<p>В отличие от текущего, обладающего оперативными корректирующими действиями, последующий контроль призван выполнить задачи по: формированию и оценке информации бюджетного процесса, коррелирующей с полученными результатами деятельности; фиксации фактических показателей бюджетов с учетом временных факторов, способствующих объективной оценке деятельности менеджеров и руководимых ими подразделений</p>	<p>Анализ эффективности: принятых управленческих решений и разработки будущих направлений деятельности Организации</p>



**Рис. 4. Этапы формирования отчётности для внутреннего контроля**

При формировании такой отчетности следует помнить о том, что она должна быть понятной менеджерам, принимающим решения. Для наглядности в ней необходимо составлять графики, выделять важную информацию, обращая внимание руководства на относительно небольшое количество показателей, ярко характеризующих происходящие процессы в организации. Такая информация должна содержать ограниченное число факторов, играющих решающую роль в достижении целей организации разных центров ответственности, которые могут изменяться быстро и непредсказуемо, существенно влияя на результаты финансово - хозяйственной деятельности организации. Если отсутствует достоверная, полная и своевременная структурированная отчетность, то невозможно решить задачи, поставленные перед системой бюджетирования организаций.

Структурированная отчетность будет способствовать решению следующих задач по: проведению текущего мониторинга деятельности организации; обнаружению несовершенства хозяйственной деятельности; выявлению признаков, предупреждающих

возможные проблемы в будущем; формированию учётной информации, необходимой для принятия грамотных управленческих решений; обоснованию стратегических приоритетов развития.

В исследовании разработаны формы структурированной отчетности, формируемой в рамках управленческого учета: "Прогнозный баланс", "Прогнозный отчет о прибылях и убытках", "Прогнозный отчет о движении денежных средств".

**Третий блок** научных результатов связан с систематизацией аналитических показателей для построения алгоритма методики анализа эффективности исполнения бюджета, оптимальной структуры операционного и финансового бюджета.

Наиболее часто в управленческом учете используется анализ отклонений от заданных параметров, который позволяет оперативно разработать и внедрить в производство корректирующее воздействие на управляемый объект. В исследовании отмечено, что достоинством анализа отклонений от заданных параметров являются его: экономичность (для принятия управленческого решения менеджеру соответствующего звена управления достаточно знать отклонения и реагировать только на его величину и нет необходимости анализировать всю информацию об объекте управления); оперативность (управляющее воздействие на отклонение совершается в момент его возникновения и способствует быстрому получению результата); адресность (возможность определения персонально ответственного менеджера за объект управления). Адресность отклонений важна не только потому, что показывает причину, но и устанавливает ответственность за их возникновение, что способствует принятию правильных управленческих решений и выработке целенаправленных корректирующих действий.

В исследовании систематизированы показатели, характеризующие финансовое состояние, деятельность контрагентов, бизнес-процессы, персонал строительной организации.

Как свидетельствует зарубежная и российская практика, информация управленческого учета позволяет анализировать широкий спектр вопросов: привлекательности и конкурентоспособности организации; эффективности затрат на строительные работы; эффективности работы центров ответственности, центров затрат; выбора инвестиционной и инновационной стратегии; эффективности использования человеческого капитала, мотивации сотрудников; внутренней интерпретации финансового состояния и финансовых результатов организации; эффективности процессов строительства и др.

Взаимосвязка всех вышеобозначенных показателей представлена в схеме стратегической карты через своевременный контроль и анализ ключевых показателей деятельности организаций (см. рис. 5). Как свидетельствует исследование, такая взаимосвязь позволяет обеспечить прибыльность и финансовую устойчивость строительной организации.

Особое внимание в диссертации уделено методике анализа производственного и финансового левериджа. Это связано с тем, что строительные организации используют в своей деятельности бюджеты крупных капиталовложений. Для расчета и анализа показателей в исследовании предложена схема разделения текущих расходов организации для определения производственного и финансового левериджа на: условно-переменные расходы производственного характера (труд, материалы, заработная плата рабочих и др.), условно-переменные расходы финансового характера (проценты по краткосрочным кредитам, лизинговым договорам и пр.), условно-постоянные расходы

производственного характера (амортизационные, коммерческие и управленческие расходы и пр.), условно-постоянные расходы финансового характера (проценты к уплате по досрочным кредитам и займам, лизинговые платежи и пр.).

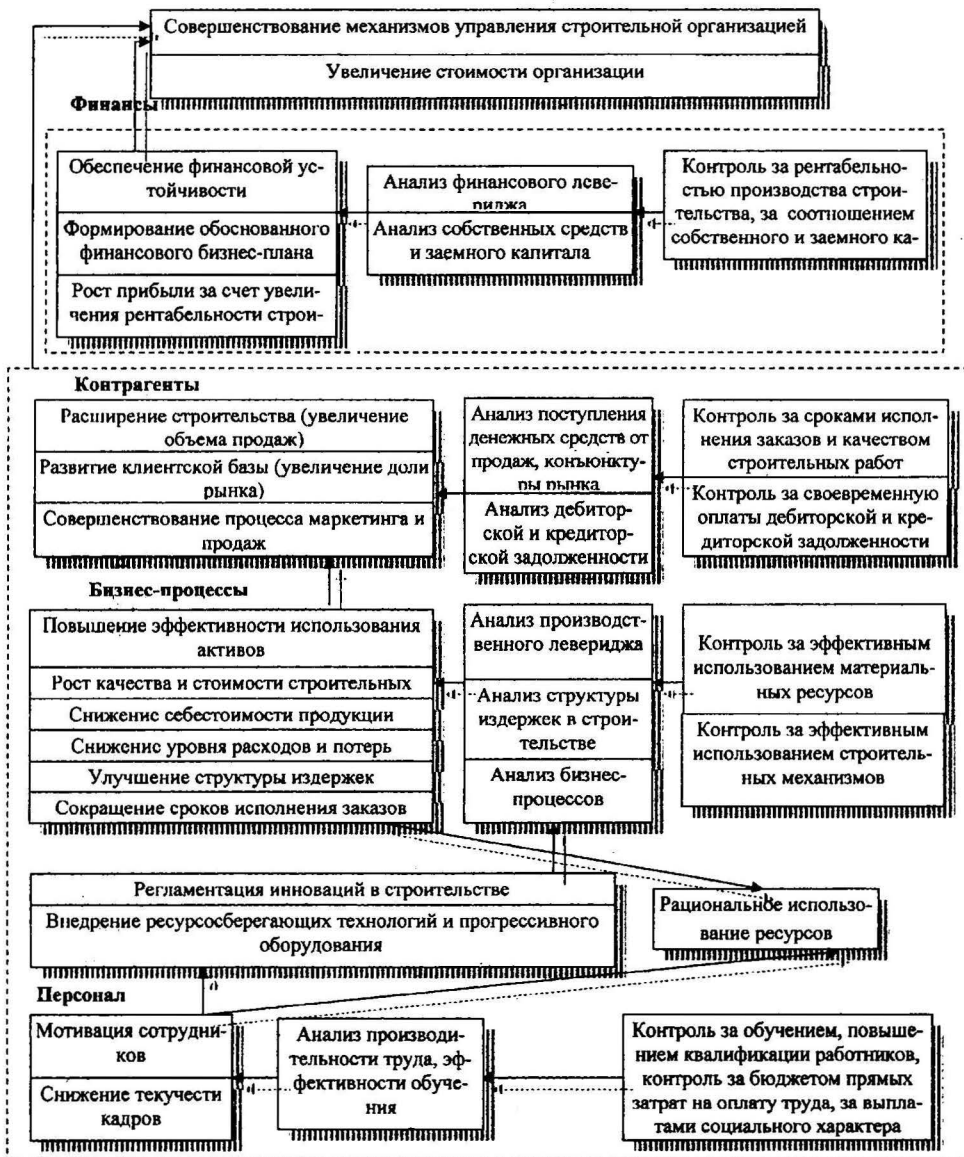


Рис.5. Схема стратегической карты ЗАО "Акрополь"

В работе предложена методика расчета вышеобозначенных показателей на основе данных исследуемых предприятий. При анализе финансового левериджа рекомендовано оперировать бухгалтерской прибылью. Условно-постоянные расходы как производственного, так и финансового характера в конечном итоге определяют финансовые результаты деятельности организации. Капиталоемкие направления деятельности экономического субъекта характеризует уровень производственного левериджа. Выбор же оптимальной структуры источников финансирования средств организации связан с финансовым левериджем. Зная каким образом сформированы затраты, управленческий персонал получает механизм управления ключевыми показателями деятельности организации через систему бюджетирования, в частности механизм формирования оптимальной структуры операционного и финансового бюджета.

В исследовании сделано заключение, что построение эффективной системы бюджетирования возможно при рационально сформированной на предприятии системы управленческого учета, контроля и анализа.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:**

1. Мусин С.Л. Построение системы внутреннего контроля исполнения бюджетов // Вестник Самарского государственного университета путей сообщения. - 2009. - №6(18). - 0,5 п.л.
2. Мусин С.Л. Аналитический инструментарий управленческого учета // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. - 2010. - №3(13) - 0,5 п.л.
3. Мусин С.Л., Никифорова Е.В. Аналитический инструментарий управленческого учета повышения конкурентоспособности // Никифорова Е.В. Вектор науки Тольяттинского государственного университета. №1(15) - - 2011 - 0,7 (0,35) п.л.
4. Мусин С.Л. Теоретико-методические аспекты анализа производственного и финансового левериджа // Самарский государственный университет путей сообщения. - №. 1(11). - 2011. - 0,43 п.л.
5. Мусин С.Л. Отдельные вопросы построения системы управленческого учета и бюджетирования в строительных организациях // Аналитический журнал: "Риск: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция". - 2011, №2. - 0,5п.л.
6. Мусин С.Л. Управленческий учет, контроль и анализ исполнения бюджетов в строительной организации // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. №2(16) - 2011 - 0,85 п.л.

### **Статьи и тезисы докладов в других изданиях:**

7. Мусин С.Л. Анализ производственного и финансового левериджа // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Спецвыпуск - Тольятти: Тольяттинский гос. ун-т. - 2009 - 0,45 п.л.
8. Мусин С.Л. Экономический анализ в бюджетировании // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: настоящее и будущее: сборник трудов научной конференции памяти С.Б. Барнгольц, 14 декабря 2009 г., г Москва. - Тольятти: ТГУ, 2009. - 0,34 п.л.

102

9. Мусин С.Л. Информация, формируемая в рамках бюджетирования и управленческого учета для целей экономического анализа // Актуальные проблемы менеджмента в России. Проблемы развития экономического анализа и бухгалтерского учета в условиях финансового кризиса: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции, Тольятти, 3-5 марта 2010 г. - В 2-х т. - Тольятти: ТГУ, 2010. - Т II. - 0,3 п.л.

10. Мусин С.Л. Информационно-аналитическое сопровождение бюджетирования организации // Слагаемые качества обучения в гуманитарном вузе: сб. матер. VII-ой межрег. науч.-метод. конф. Тольятти, 23-24 сентября 2010 г./фил. НОУ ВПО "СаГА" в г.Тольятти. - Самара: Самарская гуманит. акад., 2010. - 0,38 п.л.

11. Мусин С.Л. Отдельные методологические аспекты контроля и анализа исполнения бюджетов строительных организаций // Сборник трудов научной конференции памяти С.Б. Барнгольц, 14 декабря 2010 г., Москва-Тольятти, ТГУ, 2010 - 0,75.