

УДК 657.6

ББК 65.052.206.2

Иванов Евгений Алексеевич,

канд. экон. наук, доцент каф. бухгалтерского учета, анализа и аудита

Чебоксарского кооперативного института

филиала Российского университета кооперации,

г. Чебоксары,

e-mail: ivanoveacoop@gmail.com

МОДЕЛЬ СКВОЗНОГО БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В МНОГОСЕКТОРНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ ХОЛДИНГОВОГО ТИПА**THE MODEL OF THROUGH BUDGETING OF HOLDING-TYPE MULTI-SEGMENT COMPANIES**

В статье отражена авторская позиция к построению системы бюджетирования и определению ее роли и места в обеспечении экономической безопасности холдинговых образований с разнопрофильной отраслевой направленностью. Представлен подход к организации единого бюджетного процесса в рамках существующих взаимосвязей между головным и дочерними субъектами хозяйствования в разрезе теоретико-методологической, информационной, организационно-инструментальной и управленческо-аналитической компонент. Отмечена необходимость выделения в финансово-бюджетной структуре организаций в качестве соответствующих бизнес-монад так называемых центров экономической ответственности, а также дана оценка практике отражения в бухгалтерском учете инвестиций в инновационные проекты управления и бюджетирования в частности.

The article reflects the author's position on the construction of the budgeting system and the definition of its role and place in ensuring the economic security of holding entities with diversified industrial orientation. The approach to the arrangement of the unified budget process within the existing relationship between the parent and the subsidiary business entities in the context of theoretical and methodological, informational, organizational, managerial, instrumental and analytical components has been presented. The necessity of distinguishing of appropriate business monads in the financial-budget structure of companies as the so-called centers of economic responsibility has been specified, as well as the assessment of the practice of reflection of investments into the innovation management projects and budgeting in particular in the accounting has been provided.

Ключевые слова: бюджетирование, план, бюджет, смета, центр экономической ответственности, управленческий учет, план-фактный анализ, внутренняя управленческая отчетность, экономическая безопасность, отраслевые сегменты деятельности, многосекторная организация холдингового типа.

Keywords: budgeting, plan, budget, cost estimate, center of economic responsibility, management accounting, plan vs. actual analysis, internal management reporting, economic security, industrial business segments, holding-type multi-segment company.

Одним из эффективных инструментов управления современным субъектом хозяйствования, сопровождающих его финансово-хозяйственные операции, является система бюджетирования. Следует отметить, что ведение планового хозяйства для отечественной практики относится к традиционным подходам организации экономической работы на предприятиях и по высказываниям ученых-экономис-

тов, по своей сущности, даже формирует основу нынешних многих западных управленческих систем в области «ресурсного планирования» [1]. Однако нельзя не признать и факт того, что зарубежные методики планирования и прогнозирования развивались в условиях рыночных отношений и на сегодняшний момент всецело удовлетворяют особенностям функционирования субъектов предпринимательства в них. В связи с этим примечательна методология бюджетирования в так называемых многосекторных организациях холдингового типа. В условиях наличия высокой степени изношенности основных производственных фондов, жесткой конкуренции и нестабильной национальной экономики предприятия вынуждены заниматься диверсификацией своих традиционных направлений деятельности, искать новые области приложения своего капитала. Именно «многосекторность» подобного рода организаций предопределяет сложность выстраивания в них системы менеджмента, неоднозначность применяемых организационных процедур, методов и методик построения бюджетного процесса, направленного, прежде всего, на достижение цели устойчивого производственного развития и обеспечения экономической безопасности.

При всем существующем многообразии постановок к экономическому обоснованию ориентиров развития хозяйствующих субъектов на текущую, краткосрочную, среднесрочную и долгосрочную перспективы авторское мнение сводится к тому, что твердое убеждение о необходимости в выборе только планирования или бюджетирования будет не совсем корректно. Современные методики в этой области настолько переплелись и интегрировались, что, по нашему мнению, и планы, и бюджеты, и сметы являются неотъемлемыми атрибутами единого процесса прогнозирования. Планирование нацелено на обоснование приоритетных направлений в развитии (стратегическая составляющая), бюджетирование решает вопросы финансового обеспечения намеченных мероприятий в планах и перераспределения для этого экономических ресурсов (тактическая составляющая), а сметы в свою очередь позволяют проконтролировать локальные производственные процессы (оперативная составляющая). Среди представленных составляющих прогнозного хозяйства наибольший интерес представляет бюджетирование. Поскольку именно бюджетирование – это, прежде всего, система плановых показателей в разрезе различных видов бюджетов, сопровождающих все производственные циклы в течение отчетного периода, и тем самым является одним, если не единственным, экономическим инструментом оперативной диагностики финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательства. Срез методологической основы бюджетирования нами видится следующим образом (рис. 1).

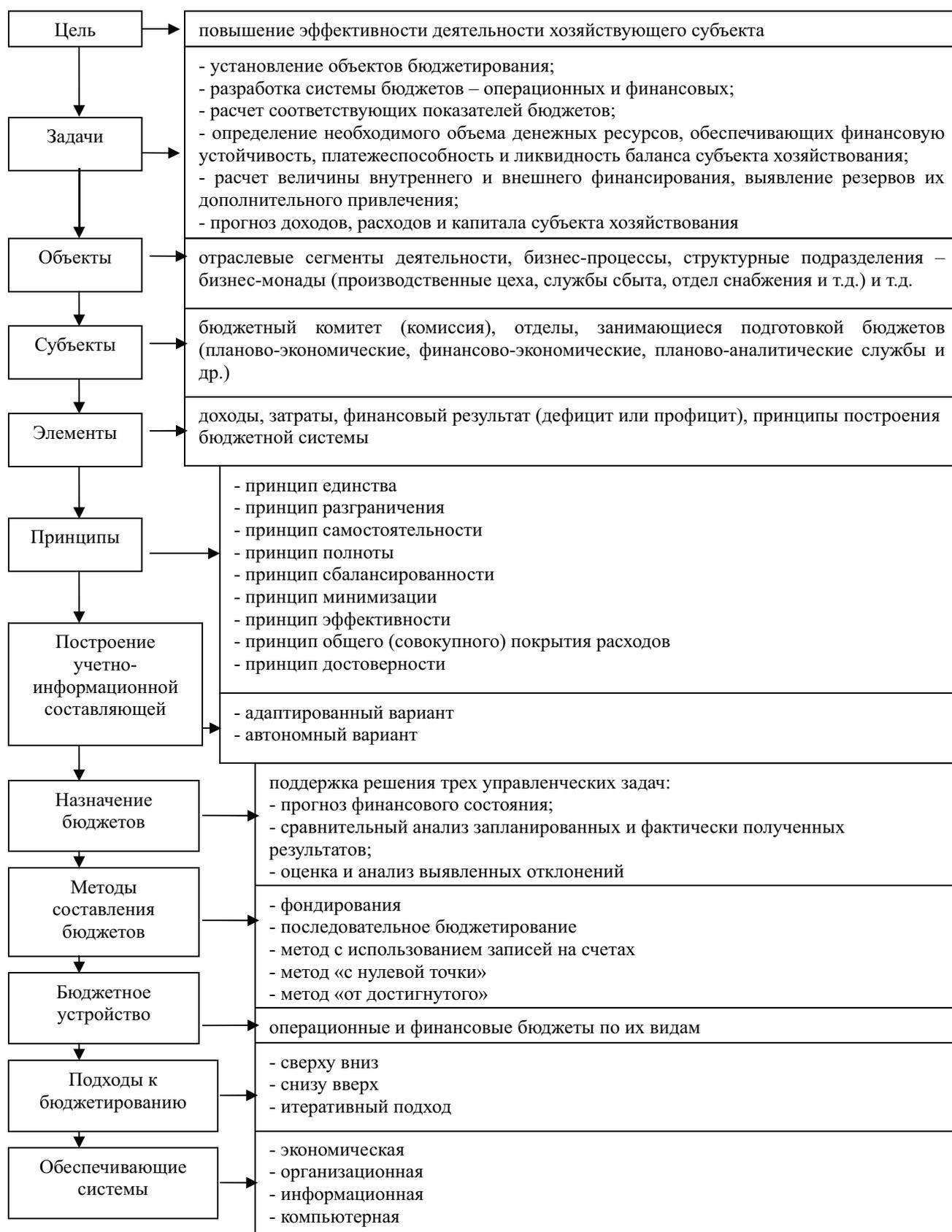


Рис. 1. Методологическая основа бюджетирования в многосегментных организациях холдингового типа

Исходя из вышеизложенной схемы, авторское видение построения системы бюджетирования в многосегментных организациях холдингового типа состоит во взаимосвязи следующих четырех компонент (см. рис. 2).

В современной экономической литературе достаточно подробно освещены вопросы постановки системы бюджетирования

в субъектах предпринимательства. Поэтому в рамках данной статьи остановимся на тех моментах, которые, по нашему мнению, до сих пор имеют проблемный характер.

Своеобразие функционирования системы управления в холдинговых образованиях с разнопрофильной отраслевой направленностью, во многом обусловленное их организаци-



Рис. 2. Взаимосвязь компонент бюджетирования в многосегментных организациях холдингового типа

онно-правовыми формами хозяйствования, предопределяет специфические особенности формирования всех четырех вышеперечисленных компонент бюджетного процесса.

Теоретико-методологическая компонента зиждется на общем фундаменте теории бюджетирования. В настоящее время имеется множество публикаций, посвященных данной проблеме. Среди зарубежных авторов можно назвать таких как А. Апчерч, А. Дайле, К. Друри, Мюллендорф, М. Рудольф, Ч. Хорнгрен, Х. Фольмут, Дж. Фостер, Дж. Шим и ряд других. Среди российских авторов это Акчурина Е. В., Вахрушина М. А., Гущина И. Э., Ермакова Е. А., Ивашкевич В. Б., Каверина О. Д., Карпова Т. П., Керимов В. Э., Николаева-Расказова С. А., Хруцкий В. Е., Щиборщ К. В., Янковский К. П. и др.

Необходимо отметить, что большинство работ направлено на рассмотрение технологии бюджетирования в общей концепции, как правило, на примере классического промышленного предприятия. Лишь в немногих исследованиях уделяется внимание отраслевым аспектам ее функционирования в различных сегментах деятельности. Так, например, специфика бюджетирования в сфере услуг нашла свое отражение в работе Вахрушиной М. А. «Сфера услуг: учет затрат по бизнес-процессам», в сфере обращения – в книге под редакцией Керимова В. Э. «Бюджетирование и внутрихозяйственный контроль в торговле», в области страхования – в статьях Ермаковой Н. А., Морозко Н. И., в сельском хозяйстве – Жарылгасовой Б. Т., во внешнеэкономической деятельности – Деминой И. Д., в общественном питании – Шишкиной Е. И. и т. д. Однако, по нашему мнению, методика организации бюджетирования в многосегментных организациях, сочетающих в своей деятельности несколько различных отраслей, требует особого подхода и более детальной проработки.

В условиях многовидовой деятельности возникают свои особенности, связанные с применением различных методик бюджетирования в разных отраслевых сегментах; выделением в организационной структуре центров затрат, доходов и прибыли; обобщением информации о деятельности центров ответственности; выбором критериев оценки деятельности различных структурных подразделений; установлением подходов к формированию трансфертных (внутренних) цен на продукцию (работы, услуги); распределением управленческих и других накладных расходов; с определением маржинального дохода, точки безубыточности по сегментам деятельности и структурным подразделениям.

Бюджетирование позволит получить конкурентные преимущества через создание эффективной системы управления ресурсами и благодаря использованию возможности предугадать проблемы и соответствующим образом планировать будущие действия.

Объединяя все существующие подходы по данной тематике, можно сделать вывод о том, что большинство экономистов понимают под бюджетированием прежде всего систему планирования всех производственно-финансовых процессов на краткосрочный период во взаимосвязи с механизмом контроля выполнения запланированных параметров деятельности и выработки оптимальных управленческих решений. Бюджетирование рассматривается нами как процесс разработки и формирования бюджетов, объединяющих текущие планы руководства предприятия и, в первую очередь, производственные, маркетинговые, финансовые планы, а также как важнейший и неотъемлемый элемент информационного обеспечения экономической безопасности субъектов хозяйствования (рис. 3).

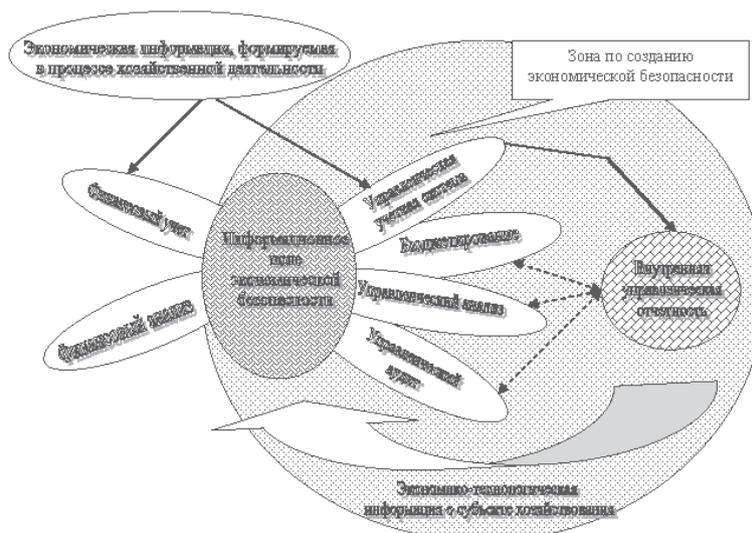


Рис. 3. Бюджетирование в системе обеспечения экономической безопасности субъекта хозяйствования

Информационная компонента, прежде всего, обусловлена учетно-аналитическим обеспечением планирования бюджетных показателей. В контексте учетно-аналитического сопровождения бюджетирования необходимо обратить внимание на отраслевые особенности сегментов деятельности, оказывающие влияние на формирование информационного поля менеджмента холдинговой структуры в целом и субъектов, входящих в нее. Традиционно сложилось так, и это оправданно как экономически, так и методологически, что массив данных, используемый в бюджетном процессе, аккумулируется в недрах соответствующих учетных систем (финансового, управленческого, налогового учета). Благодаря бюджетированию и отражению его непосредственно в учете, информационная система хозяйствующего субъекта приобретает динамизм, способность фиксировать не только количественную и качественную характеристику экономической информации, но и логические действия – сравнения при применении нормативов, норм, лимитных ограничений и т. п. В результате вся система учета ориентируется не на прошлое, а на будущее.

Под бюджетированием в данном контексте мы понимаем самостоятельный вид закрытой информации об ожидаемых экономических явлениях и процессах, выраженных

в денежных единицах. Оно существенно дополняет учет, если речь идет о хозяйствовании внутри организации. Посредством бюджета на предприятии создаются внутренние стоимостные отношения, которые служат для измерения затрат трудовых и материальных ресурсов. Так же как и бухгалтерский учет, бюджетирование по способу охвата хозяйственных процессов считается системным элементом (включает все хозяйственные явления).

При всем многообразии существующих подходов к выделению существенных характеристик бюджетирования, по нашему мнению, до сих пор остается открытым вопрос, связанный с определением места бюджетирования в иерархии учетно-аналитических систем и в первую очередь в моделях управленческого учета и контроллинга. По нашему мнению, бюджетирование выступает объединяющим, интегрирующим звеном в силу того, что оно достаточно хорошо представлено в существенных характеристиках обеих моделей. От этого в конечном итоге зависит осмысление места и роли самого бюджетирования как системы.

Направленность информационных потоков должна обеспечивать сквозной срез бюджетирования как в дочерних предприятиях, так и на уровне всей группы (рис. 4).



Рис. 4. Направленность информационных потоков в построении сквозной модели бюджетирования в многосегментных организациях холдингового типа

Не менее важным аспектом рассматриваемой проблемы является выбор подходов в построении учетно-информационной составляющей бюджетирования. Как правило, выделяется адаптированный и автономный варианты, и по высказываниям специалистов каждый из них имеет свои достоинства и недостатки. Ограничимся приведением их аналитического обзора, встречающегося в экономической литературе.

Адаптированный вариант опирается на хорошо отлаженные информационные бухгалтерские потоки. Он свободен от дублирования учетной информации и в этом отношении более дешев, чем автономный. Особенно привлекательно использование адаптированного варианта при хорошо развитом аналитическом учете, когда имущество, доходы и затраты учитываются по подразделениям предприятия. Также отмечается, что такой учет иногда на местах уже отождествляется с бюджетированием.

Однако в данном варианте существенной проблемой предстает само планирование бюджетов, поскольку важным принципом системы управления бюджетом является сопоставимость плановой и учетной информации. Поэтому в адаптированном варианте планирование должно быть выдержано в «бухгалтерском» стиле. То есть, если учет ведется в разрезе бухгалтерских счетов, планирование также должно вестись соответствующим образом. При этом возникает ряд сложных методических проблем в построении бюджетного процесса, которые до настоящего времени не имеют удовлетворительного решения. И чем сильнее аналитический учет, тем сложнее планирование.

Автономный вариант использует собственную систему учета. Это вызывает дублирование учетной информации и рост управленческих расходов. Однако при этом система бюджетирования является более простой, более дешевой в разработке, а зачастую и эксплуатации за счет применения менее сложных алгоритмов планирования и учета.

Мы не согласны с такой постановкой вопроса и считаем, что исходя из соображений экономичности, рациональности и оптимальности наиболее правильным будет использование так называемой интегрированной модели построения учетного процесса, сочетающей в себе элементы адаптированного и автономного вариантов. Необходимо отметить также и то, что в некоторых публикациях и в материалах, размещаемых на интернет-сайтах, выдвигается мнение по поводу отказа от «бухгалтерского направления» в построении эффективной системы бюджетирования, что, по нашему мнению, в корне неправильно.

Следующим ключевым моментом на подготовительном и последующих этапах бюджетирования является применение так называемых оптимизационных моделей, основанных на экономико-математических методах. К сожалению, можно признать факт того, что в настоящее время данная область закрепилась за математиками и, на наш взгляд, незаслуженно остается без должного внимания со стороны экономистов.

Пристального внимания требует к себе и организационно-инструментальная компонента, в которой непосредственно сосредоточена центральная часть бюджетирования – процесс составления операционных и финансовых бюджетов (рис. 5).

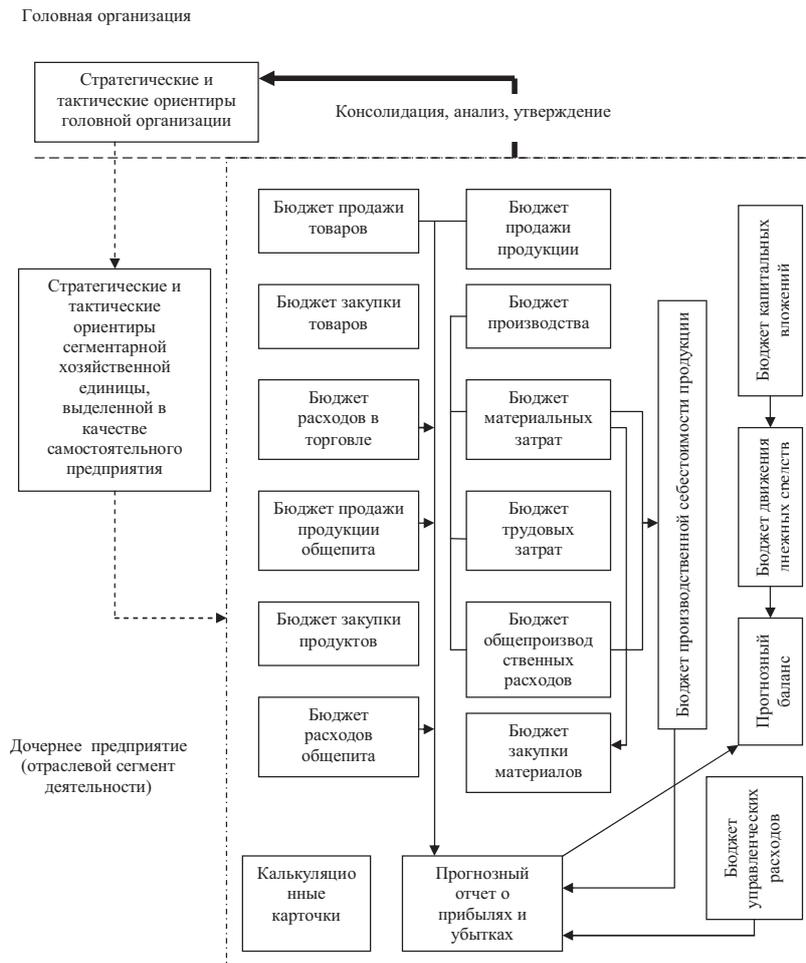


Рис. 5. Общая схема функционирования организационно-инструментальной компоненты бюджетирования многосегментной организации холдингового типа

В современной экономической литературе до сих пор остаются неоднозначными вопросы определения финансово-бюджетной структуры. Определение структурных подразделений хозяйствующих субъектов, вовлеченных в бюджетный процесс, является первым шагом в построении эффективной планово-контрольной управляющей системы.

Как правило, неотъемлемым атрибутом бюджетирования являются так называемые центры финансовой ответственности. Причем в экономических источниках, в ходе представляемой сравнительной характеристики традиционных отечественных подходов планового хозяйства и бюджетирования, отмечается, что основное отличие составляет наличие механизма перераспределения финансовых потоков в последней, что в некоторой степени объясняет наличие в формулировке термина «финансовый». Однако проведенные исследования отечественной и зарубежной практики показывают, что встречаются формулировки как финансовой, так и экономической ответственности.

Обзор экономической и юридической литературы позволил сделать вывод о неоднозначности применения обоих терминов. В историческом ракурсе первое упоминание понятия «финансовая ответственность» встречается в Законе РСФСР от 21 марта 1991 г. «О Государственной налоговой службе РСФСР» в части финансовых санкций. С 1 января 1992 г., согласно ст. 13 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в РФ», налогоплательщик, нарушивший налоговое законодательство, в установленных Законом случаях несет финансовую ответственность в перечисляемых видах финансовых санкций. В последующем в Указе Президента РФ от 23 мая 1994 г. № 1006 «Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей» установлен термин «финансовая ответственность» (п. 9), который предусматривает ответственность за несоблюдение условий работы с денежной наличностью. К нормативно-правовым актам, предусматривающим финансово-правовую ответственность, относится также Закон РФ от 18 июня 1993 г. «О применении контрольно-кассовых машин при расчетах с населением», устанавливающий ответственность за нарушение правил учета наличной выручки.

Итак, можно с полной уверенностью утверждать, что в российском законодательстве появился и вполне утвердился термин «меры финансовой ответственности».

Однако в юридической литературе встречается и термин «экономическая ответственность», под которой, как правило, понимаются установленные актами законодательства правовые последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения субъектом предпринимательской деятельности предписаний, предусмотренных актами законодательства в сфере экономических отношений. В экономической литературе под экономической ответственностью в первую очередь подразумевается обязанность выполнять принятые обязательства, договоры, соблюдать законы, установленные нормы и правила экономической деятельности. При невыполнении обязательств нарушитель подвергается наказаниям, санкциям в виде взысканий, штрафов и возмещения понесенных убытков. Исходя из приведенных определений прослеживается тождественность к пониманию одного и того же объекта. Следуя логике приоритетности терминологического аппарата нормативно-правовых документов, в данном случае можно говорить, прежде всего, о финансовой ответственности.

Рассматривая зарубежный опыт применения данных понятий, самым наглядным примером, по нашему мнению,

может служить размещаемая информация на интернет-сайтах некоторых компаний. Так, например, на сайте ведущей ИТ-сервисной компании в Северной Европе «Tieto» экономическая ответственность рассматривается как «...наше стремление обеспечить прибыльность компании с одновременным возвратом инвестиций нашим акционерам. Это служит основой нашей способности вносить свой вклад в устойчивое развитие общества...». На сайте международного химического концерна «Kemira» размещено: «...экономическая ответственность для нас означает умение быть надежным партнером для наших клиентов, привлекательной компанией для инвесторов и хорошим работодателем...». Из этих цитат видно, что компании тем самым позиционируют себя в качестве надежного, добропорядочного партнера посредством предоставления гарантии своей экономической ответственности.

В научных публикациях встречаются формулировки центра хозяйственной ответственности и центра бюджетной ответственности. Однако, на наш взгляд, их применение вызывает сомнение. Прежде всего нет ответа на вопрос, что понимается под хозяйственной или бюджетной ответственностью? Какие существенные характеристики и признаки им присущи? И вообще, какова целесообразность их применения и новизна по сравнению с уже используемым терминологическим аппаратом?

Таким образом, в целях расширения границ бюджетного управления считаем, что логичнее всего было бы употребление термина «центра экономической ответственности», в подконтрольную область которого нами вкладывается ответственность за основные количественные и качественные параметры деятельности сегментарных бизнес-монад. В свою очередь финансовая ответственность, прежде всего, рассматривается с точки зрения ее отождествления с ответственностью за рациональное и эффективное использование выделенных финансовых ресурсов. Мы исходим из того, что «экономически нормальный субъект хозяйствования» должен прежде всего управлять своими экономическими результатами: увеличивать доходы, оптимизировать затраты, максимизировать прибыль и как итог – стоимость своего бизнеса. При этом финансовые потоки рассматриваются с позиции инструмента или механизма, технически обслуживающего этот процесс, и анализ самих потоков, даже самый глубокий и развернутый, может никоим образом не выявить, эффективно ли экономически функционирует предприятие (рис. 6).

Не менее интересна и сложна управленческо-аналитическая компонента бюджетирования, которую мы рассматриваем с позиции выработки концептуальных подходов к оценке исполнения бюджетов на основе внутренней управленческой отчетности, определения методологического инструментария принятия управленческих решений в рамках единого бюджетного процесса и проведения мониторинга эффективности бюджетного управления.

Система бюджетирования не будет считаться таковой без возможности на ее выходе принимать эффективные управленческие решения по координированию производственных процессов. Причем одним из основных источников информации о степени выполнения запланированных показателей является внутренняя отчетность экономического субъекта. Значимость внутренней отчетности в системе управления как информационной основы в настоящее время переосмысливается и уточняется с учетом сложившихся современных реалий. Несмотря на то, что в экономической литературе представлено немало исследований,

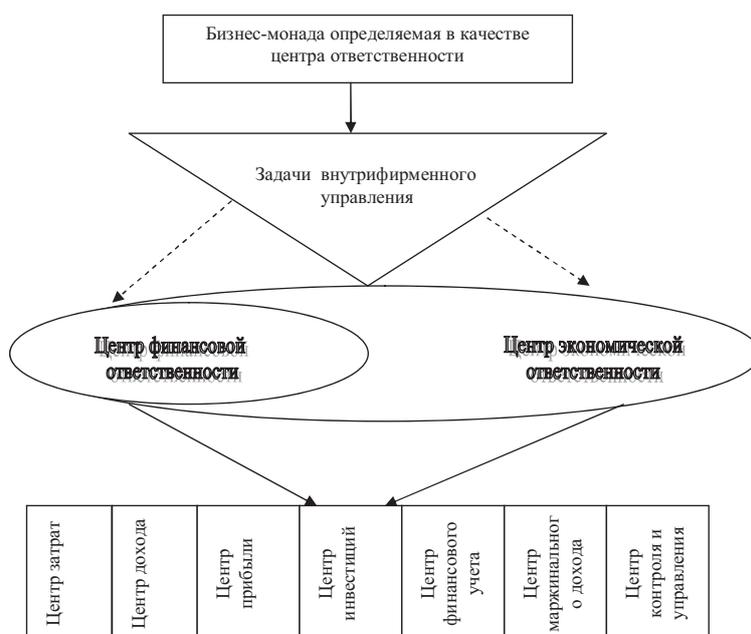


Рис.6. Центры экономической ответственности многосегментной организации холдингового типа

посвященных проблемам формирования внутренней отчетности, имеется целый пласт нерешенных вопросов, касающихся возможностей ее использования во внутрифирменном управлении.

По высказываниям ученых-экономистов, сложность в решении проблем построения внутренней управленческой отчетности вносят разнообразие и большая специфика организации и технологии, а также механизм хозяйствования на предприятии, поскольку эти особенности напрямую воздействуют как на форму, так и на ее содержание.

Многими исследователями отмечается, что актуальность и практическая значимость внутренней отчетности обусловлена, прежде всего, ее объективной необходимостью, практической потребностью в соответствии с требованиями современной теории и практики внутрифирменного управления.

Как правило, в тех источниках, где упоминается внутренняя отчетность, ее формулировка сводится к виду отчетности, выполняющей управленческие и информационные функции внутри предприятия. Она используется для разработки и оценки текущих и перспективных планов развития хозяйствующих субъектов и принятия на этой основе оперативных, тактических и стратегических управленческих решений. В нашей трактовке внутренняя управленческая отчетность представляет собой совокупность конфиденциальных отчетов, в которых сконцентрирована информация о произошедших фактах в финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период в разрезе отраслевых сегментов и структурных подразделений, ориентированная, прежде всего, на проведение план-фактного анализа и контроля с целью выработки эффективных управленческих решений и составления максимально приближенных к реальным условиям хозяйствования текущих и перспективных бюджетов развития предприятия.

Методологический инструментарий принятия управленческих решений предполагает совокупность методик по проведению так называемого план-фактного анализа показателей-индикаторов деятельности, преследующего две основные цели: плановую и контрольно-стимулирующую. Необходимо отметить, что экономическая наука накопила значительный багаж в этой области, рассматривая его в

двух ипостасях: «план – это закон» и «план – это прогноз». Применительно к многосегментным холдинговым структурам сложность проведения такого рода анализа обуславливается выстраиваемой иерархией управления и проблемами унификации информационно-аналитической базы в силу отраслевых особенностей бизнес-монад, входящих в них.

Объективной оценке эффективности функционирования бюджетного механизма в субъектах хозяйствования способствует проведение соответствующего мониторинга. В настоящее время существует множество показателей, предлагаемых в качестве критериев проведения такой оценки, которые рассматриваются, как правило, в составе анализа эффективности всего процесса управления через призму узкого и широкого трактования данного понятия. «Узкая» эффективность подразумевает под собой сопоставление затрат на то или иное управленческое мероприятие с изменением показателей действующей системы управления. В свою очередь «широкая» эффективность управления устанавливается сопоставлением затрат на управление с общими показателями деятельности предприятия в целом.

По нашему мнению, до сих пор остается открытым вопрос оценки экономической эффективности понесенных расходов, связанных с совершенствованием процесса управления и бюджетирования в частности. Насколько повысилось качество информационного сопровождения менеджмента и эффективность принимаемых управленческих решений? По мнению автора, необходима методика комплексной оценки подобных расходов, включающих в себя перечень основных и косвенных показателей, на основании которых имелась бы возможность проведения их диагностики. По крайней мере, сейчас выделяется два подхода в этом направлении:

– «затратоодача» от использования системы бюджетирования;

– «экономическая результативность» принимаемых управленческих решений, основанных на «бюджетной информации», и соответствующего управленческого анализа.

Сложность первого подхода, на наш взгляд, кроется в сложившейся отечественной учетной практике по отражению расходов, связанных с обслуживанием процесса управления, куда мы включаем и мероприятия по формированию

и проведению анализа операционных и финансовых бюджетов. В состав таких расходов помимо прямых затрат, связанных с содержанием управленческо-аналитического аппарата (заработная плата руководителей, ведущих специалистов, страховые взносы от начисленной заработной платы, амортизация и содержание административного здания, оплата служебных командировок и представительских расходов, канцелярские расходы, расходы на электроэнергию и отопление, расходы на бензин и ГСМ служебных автомобилей и т. д.), существуют и так называемые косвенные расходы, связанные с приобретением технических средств (оргтехники) и программ автоматизации бухгалтерского учета, анализа, бюджетного планирования и т. д., которые, как правило, учитываются на счете 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», стоимость которых постепенно списывается в составе общехозяйственных расходов через амортизационные отчисления, либо на себестоимость продукции (работ, услуг), либо напрямую на счет 90 «Продажи» в зависимости от того, какой метод принят в учетной политике хозяйствующего субъекта. Данный подход, по мнению автора, нуждается в совершенствовании, поскольку нивелируется оценка экономической отдачи и степени улучшения качества информационного сопровождения управленческого труда от приобретения таких объектов. В ходе производимых вложений в подобного рода активы, чья стоимость иногда высока, как правило, не просчитываются их окупаемость во взаимосвязи с ожидаемым эффектом повышения качества информационного обеспечения управленческого процесса, а также их возможное моральное устаревание в связи с внедрением новых передовых методов в управлении и бюджетировании. В течение какого периода возможно получение экономической выгоды от использования подобных активов? То есть отсутствует определение так называемого коэффициента «последствия». Каково соотношение списываемых затрат и качества принимаемых управленческих решений?

Затраты на приобретение и эксплуатацию подобного вида активов опосредованно формируют стоимостную оценку управленческой информации, а следовательно, и стоимостное выражение управленческих решений. Как уже отмечалось, современная практика учета нацелена на постепенное, равномерное списание стоимости объектов, что, по нашему мнению, методологически неверно, поскольку наибольшая экономическая отдача должна наблюдаться в начальных периодах их использования. Поэтому необходима детальная проработка амортизационной политики, которая бы максимально учитывала обозначенные нюансы.

Согласно научным публикациям, в число современных инструментов диагностики эффективности работы менеджера входит управленческий аудит или аудит системы управления. Данное направление в отечественном аудите получило признание сравнительно недавно. Необходимость в его проведении во многом обусловлена потребностью в оценке деятельности менеджеров субъектов хозяйствования, с одной стороны, учредителей, акционеров, а с другой – в изыскании резервов дальнейшего развития, когда сам менеджмент организации нуждается в новом

багаже новаций в производственный процесс.

Отмечая многообразие существующих видов аудита, зарубежные авторы (А. Аренс, Дж. Лоббек, Т. Лоуверс, Л. Д. Паркер, Дж. Робертсон, Ч. Т. Хорнгрен, Р. Энтони) особое место отводят управленческому аудиту, как неотъемлемой части управления хозяйствующим субъектом. В разных странах наряду с термином «управленческий аудит» употребляются также названия «операционный аудит», «аудит результативности».

Тематика управленческого аудита нашла свое отражение также и в трудах отечественных ученых-экономистов М. К. Агальцовой, Р. А. Алборова, И. И. Андреева, О. А. Александрова, А. А. Беляева, Т. А. Битюковой, В. В. Бурцева, В. А. Ерофеевой, О. В. Ковалева, Ю. П. Константинова, Т. В. Никоновой, Ю. Г. Одегова, Л. Д. Ревуцко-го, С. А. Сухарева, В. П. Суйца, А. Д. Шеремета и др.

В то же время, согласно научным публикациям, несмотря на наличие определенных теоретических разработок в указанной области, можно констатировать факт отсутствия среди исследователей единого взгляда на сущность и назначение управленческого аудита в современных условиях, основ его организации и проведения в субъектах хозяйствования.

Методология управленческого аудита призвана выявить, насколько эффективно работает организация, причем оценить это на основе анализа всех ее составляющих. Особое внимание при проведении управленческого аудита уделяется связям и принципам взаимодействия всех объектов и субъектов управления организацией. Целью управленческого аудита в условиях динамичного развития его средств, парадигм менеджмента, окружения субъекта предпринимательства, технологий производства и управления, возможностей персонала и конъюнктуры рынка становится гармонизация менеджмента на основе системологии. Исходя из этого, можно утверждать, что управленческий аудит представляет собой комплекс процедур по оценке уровня развития технологии работы на предприятии по всем подсистемам и необходим для выявления зон прироста ее эффективности, оценки слабых и сильных сторон компании.

В «компонентный» состав аудита системы управления входит и аудит бюджетирования, в программу которого включается оценка механизма планирования бюджетов, процедуры анализа и контроля их выполнения, а также формирование предложений по улучшению бюджетирования.

Таким образом, в зону внимания выстраиваемой модели бюджетирования в многосегментных организациях холдингового типа должны попасть все происходящие финансово-хозяйственные процессы, что обеспечит всеобъемлющий контроль за ходом деятельности зависимых субъектов хозяйствования независимо от их отраслевой направленности, оперативность и эффективность принимаемых решений на всех уровнях управления. Ее внедрение предусматривает глубокую теоретическую проработку и детализацию мероприятий для практического применения на каждом конкретном предприятии в целях достижения системности всего планового хозяйства.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. В основе многих концепций управленческого учета лежат советские разработки // Финансовый директор. 2003. № 5 (май). С. 10–15.

REFERENCES

1. Many concepts of management accounting are based on the Soviet developments // Chief Financial Officer. 2003. # 5 (May). P. 10–15.