

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА

УДК 657:336.14

**Е.А. ИВАНОВ,**

*кандидат экономических наук, доцент*

*Чебоксарский кооперативный институт  
АНО ВПО ЦС РФ «Российский университет кооперации»*

### ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО СОПРОВОЖДЕНИЯ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В МНОГОСЕКТОРНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

*В статье рассмотрены общие подходы учетно-аналитического сопровождения бюджетирования в рамках обеспечения экономической безопасности хозяйствующего субъекта. Отражены вопросы организации информационных потоков, задействованных в бюджетном процессе, а также представлена концепция формирования сводного бюджета в многосекторных образованиях.*

Одной из важнейших составляющих создания эффективной системы управления в субъектах хозяйствования является наличие соответствующего информационного сопровождения. Поступательное и успешное экономическое развитие возможно лишь в условиях хорошо налаженной системы сбора, обработки данных о ходе финансово-хозяйственной деятельности, а также механизма выработки и подготовки альтернативных управленческих решений. Все указанные позиции рассматриваются автором с точки зрения формирования на предприятиях единого информационного поля, обеспечивающего их экономическую безопасность.

Анализ научных публикаций позволяет сделать вывод, что в настоящее время насчитывается множество определений понятия информации, что, конечно же, ведет к неоднозначным ее толкованиям. Автором предпринята попытка выделения основных моментов, позволяющих отразить необходимые ракурсы поставленной в статье проблемы. Имеется множество работ, в которых приводится систематизация и обобщение данного понятия. Отечественные ученые-экономисты, высказываясь прежде всего об экономической

информации, исходят из того, что информация как некая субстанция содержит в себе массив данных и является своего рода тем пластичным материалом, результаты осмысления которого выливаются в конкретные шаги по воздействию на производственные процессы. В Большом бухгалтерском словаре А.Н. Азрилияна под информацией понимаются сведения о чем-либо, являющиеся объектом сбора, хранения, переработки [1, с. 151]. В свою очередь, Л.И. Хоружий определяет экономическую информацию как совокупность функционирующих в экономическом субъекте различных сведений, предназначенных для фиксирования, передачи, преобразования, хранения и использования в управлении [2, с. 169–170]. Иной подход к определению экономической информации демонстрирует Т.П. Карпова, с точки зрения которой «экономическая информация представляет собой такой вид информации, которая последовательно и полно отражает производственно-хозяйственную деятельность предприятия» [3, с. 15]. В ее составе она выделяет плановую, нормативно-справочную и учетную информацию.

Следующим дискуссионным моментом является определение такой важной характеристики

информации, как аналитичность. Большой словарь иностранных слов А.Ю. Москвина трактует термин «аналитический» как «аналитическое искусство, основанное на применении анализа» [4, с. 41].

Обобщая позиции различных авторов можно сделать вывод, что под аналитической информацией большинство из них подразумевает ее сбор, группировку, идентификацию, изучение и анализ в целях наиболее полного, объективного, достоверного отражения результатов деятельности структурных подразделений и их вклада в общий результат на уровне своих отраслевых сегментов субъекта хозяйствования.

С учетом этого, учетно-аналитическая информация автором определяется в виде массива данных, предоставляемого в первую очередь внутренним пользователям для принятия ими управленческих решений. Отсюда учетно-аналитическую информацию необходимо рассматривать как единство двух составляющих: учетной и аналитической. Глубоко и разносторонне взаимосвязь учета и анализа прослеживается в работах отечественных ученых-экономистов. Большинство из них отмечают, что с одной стороны, имеются неограниченные потенциальные возможности учета в реализации аналитической функции, а с другой, указывают на недостаточное ее проявление в реальной практике управления.

Проявление аналитической составляющей информации Л.И. Хоружий видит в вертикальном срезе многоуровневой структуры управленческого учета, каждый из которых выполняет свои информационные задачи в системе управления предприятием [2, с. 318].

Обобщая вышеизложенное можно говорить о том, что из всего многообразия подходов в определении сущности информации как отдельной субстанции, для микроэкономики наиболее существенной будет являться такой вид информации, как учетно-аналитическая, которой по справедливости уделяется все большее внимание в научных исследованиях отечественных ученых-экономистов. Подобный массив данных по своему содержанию является своего рода тезаурусом хозяйствующего субъекта, отражающим суть его деятельности, раскрывающим все его сильные и слабые стороны. Поэтому надлежащее сохранение такой информации возможно лишь при наличии

соответствующей системы, способной обеспечить экономическую безопасность субъекта.

Необходимо отметить, что проблема экономической безопасности не оставалась без внимания специалистов. Имеется целый ряд серьезных исследований в этой области. Так, В.В. Чернова, выделяя два подхода к рассмотрению сущности экономической безопасности, подчеркивает, что они не раскрывают в полной мере всю сложность экономических отношений в этой сфере [5, с. 16].

Под экономической безопасностью она подразумевает состояние многоуровневой системы экономических отношений, выступающее результатом внутренней сбалансированности экономических интересов хозяйствующих субъектов на микро-, мезо- и макроуровнях национального хозяйства, и обеспечивающее самодостаточность (не отрицающую участие в глобализационных процессах) хозяйственной системы на макроуровне; и построение динамичной системы сбалансированной реализации экономических интересов регионов на мезоуровне (условие развития интеграционных процессов, снижения уровня дифференциации территорий и формирования единого экономического пространства страны) [5, с. 17].

Экономическую безопасность, в самой обобщенной трактовке, можно представить как обеспечение экономической (продовольственной, промышленной, финансовой и т.д.) независимости. Однако, давая развернутую характеристику экономической безопасности как в широком, так и в узком смысле, по мнению автора, в полной мере экономистами не на должном уровне затронуты вопросы разработки конкретных шагов, направленных на ее достижение.

В большинстве своем работы все же ограничиваются пониманием сущности, определением целей, формированием задач исследования и лишь некоторые – констатацией предложений к их достижению, без соответствующей проработки конкретных деталей формирования того информационного поля, которое по своей сути и будет являться одной из важнейших составляющих экономической безопасности. Поэтому для полного раскрытия данного понятия необходима разработка мероприятий, направленных на изыскание внутренних резервов оптимизации производственного процесса и обеспечения кон-

фиденциальности внутренней управленческой информации субъектов хозяйствования. Среди современных учетных систем наиболее полно отмеченным требованиям удовлетворяет управленческий учет.

Проведенные исследования позволяют сделать вывод, что специфика работы экономических служб чаще всего сводится к подготовке материалов статистического характера. Как правило, сроки формирования подобных данных совпадают с моментом подготовки финансовой бухгалтерской отчетности и лишь незначительное количество экономических отчетов готовится в режиме реального времени по текущим запросам руководителей. Данные обстоятельства дают возможность констатировать тот факт, что создаваемое таким образом информационное поле в хозяйствующих субъектах представляет собой характеристику деятельности по основным показателям на отчетные даты, что недостаточно для принятия эффективных решений в текущей работе.

Система управленческого учета и формируемая ею отчетность лишены подобных недостатков, более адекватны информационным запросам управленческого аппарата. Управленческий учет позволяет не только создать развернутую нормативную базу, аккумулировать оперативные фактические данные в разрезе структурных подразделений, сегментов деятельности, но и проводить анализ отклонений, выявлять их причины, то есть обеспечивает оперативной и достаточно аналитичной информацией управляющие структуры. Естественно, что традиционный бухгалтерский учет также участвует в формировании так называемой многоуровневой аналитики объектов учета с помощью системы синтетических и аналитических счетов, но данный аспект автором относится к учетной составляющей информационного обеспечения.

Под аналитической составляющей необходимо понимать совокупность методов и способов управленческого анализа, призванных обеспечить необходимыми сведениями менеджеров для аргументирования альтернативных вариантов управленческих решений. Подобные сведения формируются средствами различных видов экономического анализа.

Таким образом, основным носителем учетно-аналитической информации в целях внутрифир-

менного управления должна стать внутренняя отчетность, элементы которой составляют коммерческую тайну каждого конкретного субъекта хозяйствования.

Следовательно, создание на предприятии компактной, насыщенной учетно-аналитической информации, позволяющей аппарату управления принимать своевременные и адекватные хозяйственной ситуации решения, невозможно без построения емкой и всеохватывающей системы управленческого учета, важной составляющей которой должен стать управленческий анализ и бюджетирование.

Однако понимание самой сущности учетно-аналитической информации не решает всех проблем в обеспечении построения эффективной системы управления. В первую очередь это касается направлений приложения учетно-аналитической информации в контексте ее сопровождающей функции. В этих рамках автором рассматривается ее использование в бюджетировании основных параметров деятельности, а также организации соответствующих информационных потоков между структурными подразделениями субъектов хозяйствования, поскольку данная система является универсальной с позиции обеспечения контрольных функций управления, определения «узких» мест и корректирующих мероприятий операционной деятельности в реальном режиме времени. Бюджетирование рассматривается автором в виде процесса разработки и формирования бюджетов, объединяющих текущие планы руководства предприятия и, в первую очередь, производственные, маркетинговые, финансовые планы. Внедрение бюджетирования в практику отечественного менеджмента достаточно широко обсуждается в научной и учебной литературе. Однако рассматриваемые подходы неоднозначны и не решают всего многообразия проблем, связанных с методологическим обеспечением процесса бюджетирования. Одной из причин является отсутствие четко сформулированной стратегии развития предприятия, его финансово-экономических целей и оптимальных критериев их достижения. Отсутствие у руководства четкого видения перспектив и перенос акцентов управления на решение текущих задач зачастую приводит к тому, что планирование отодвигается на второй план. Несовершенство существующих форм и

содержания плановой информации, низкая оперативность предоставления отчетных данных часто не позволяют использовать подобные планы для целей управления. Другой причиной, по мнению автора, является то, что руководители не осознают важности внедрения бюджетирования в работу финансово-экономических служб, в большинстве случаев надеясь на свой практический опыт, деловые связи и интуицию. Тем не менее потребность в использовании системы бюджетов назрела объективно. В настоящее время деятельность отечественных предприятий многолика и зачастую включает разнообразные отраслевые сегменты. Такое положение дел объясняется стремлением хозяйствующих субъектов максимально использовать имеющиеся производственные мощности и резервы по освоению нетрадиционных для них видов деятельности для укрепления финансового состояния, повышения конкурентоспособности. Такая диверсификация вносит определенные трудности в работу экономических служб, поскольку каждый отраслевой сегмент имеет свою специфическую систему качественных показателей.

Сегодня методики формирования системы бюджетов для предприятий производственных отраслей широко представлены в работах зарубежных и отечественных ведущих ученых-экономистов. В меньшей степени это направление

рассматривается применительно к предприятиям сферы обращения. Отечественные разработки в данной области зачастую сводятся к определению издержкоемкости различных групп товаров и безубыточного объема продаж в анализируемом периоде, однако и зарубежные подходы к бюджетированию в сфере обращения практически не освещены.

По мнению автора, основной сложностью построения системы бюджетирования в многоотраслевых организациях является обеспечение корректного распределения производственных ресурсов и сопутствующих управленческих расходов по сегментам в зависимости от их производственной значимости в деятельности хозяйствующего субъекта в целом. Автор видит решение данной проблемы в формировании сводного бюджета, в котором бы присутствовала информация о фактических результатах работы всех отраслевых сегментов деятельности организации и соответствующие плановые (прогнозные) показатели, рассчитанные с учетом обеспечения достижения порога рентабельности (рис. 1).

Причем среди многообразия экономических показателей, отражающих финансово-хозяйственную деятельность, автором выделяются две большие группы, которые условно можно отнести к расходной и доходной части. Это своего рода два



Рис. 1. Формирование сводного бюджета многоотраслевой организации

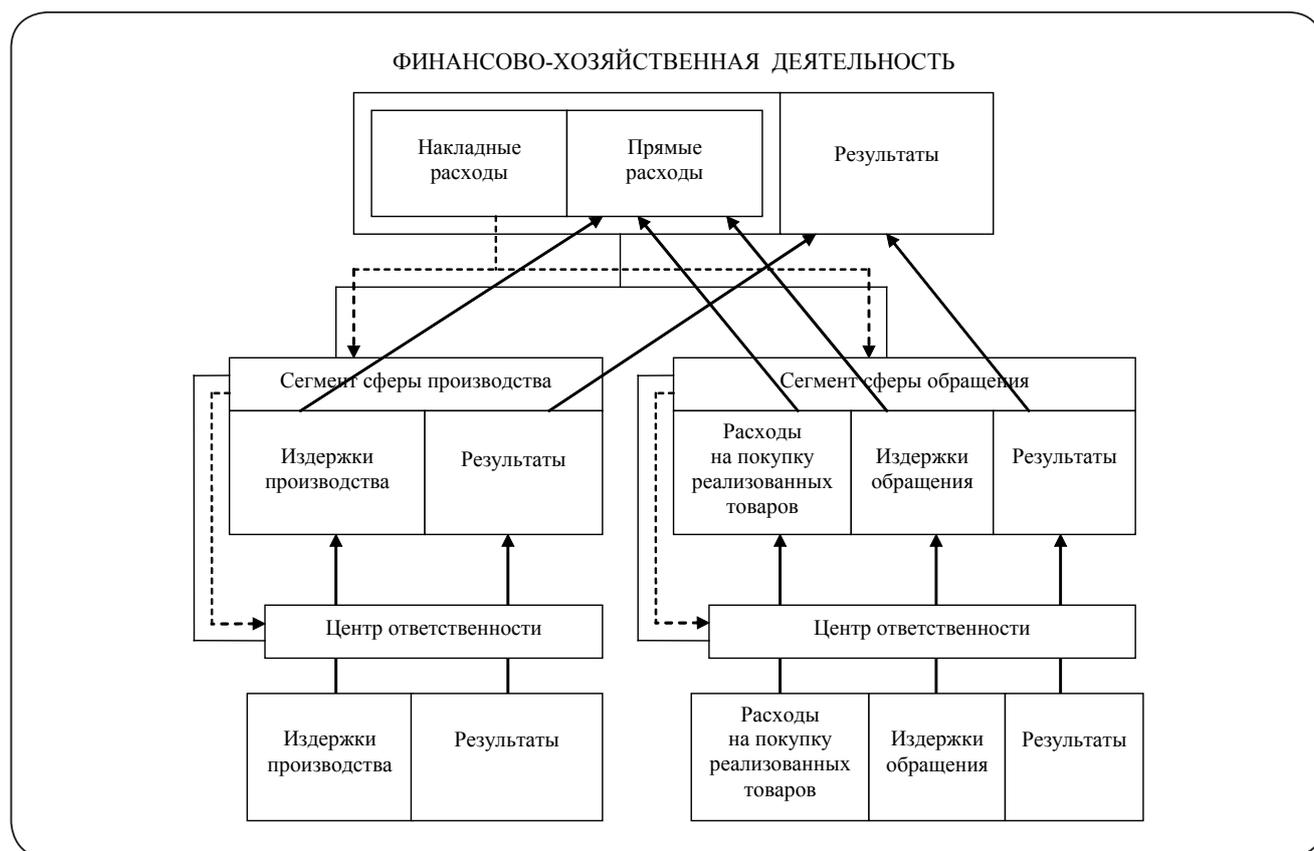
полюса, где затраты выступают в качестве «минуса», а результаты – «плюса». Затраты объединяют характеристики, связанные с производственной деятельностью. В первую очередь, сюда относятся операционные расходы, возникающие с уставной деятельностью, и так называемые накладные расходы, образующиеся в ходе управления ею. Результаты объединяют доходы, полученные от основных видов деятельности. В данном случае автором здесь целенаправленно не включены прочие доходы и расходы, поскольку основной задачей в рамках данной статьи является рассмотрение бюджетирования тех видов деятельности, ради которых создана организация.

Таким образом, сводный бюджет интегрирует информацию различных бюджетов, составленных по сегментам деятельности. Следовательно, данные, содержащиеся в нем, будут отражать основные параметры развития многоотраслевой

организации, что обеспечит принятие эффективных управленческих решений по координации хозяйственно-финансовых процессов в целом. Для формирования подобного бюджета необходима соответствующая организация информационных потоков (рис. 2).

Сориентированные подобным образом информационные потоки позволят аккумулировать данные, необходимые для формирования сводного бюджета многоотраслевой организации. Выбор и расчет показателей бюджета являются важными моментами, поскольку они должны обеспечить безубыточность функционирования организации.

Эта работа требует наличия скоординированных планов по развитию отраслевых сегментов деятельности на перспективу. Видение автором структуры сводного бюджета представлено в табл. 1.



**Рис. 2. Схема информационных потоков, задействованных в бюджетном процессе организации с многоотраслевой деятельностью**

----- линия распределения долей накладных расходов, относящихся соответственно на сегменты и центры ответственности;

—— линия производственной структуры организации

Таким образом, внедрение бюджетирования является серьезным шагом в улучшении информационного поля многосегментных организаций. Эта работа включает совокупность различных мероприятий, которые должны помочь создать хорошую основу для плавного перехода всех производ-

ственных и экономических служб на «бюджетные рельсы», где учетно-аналитическая информация рассматривается в качестве главного инструмента в обеспечении сопровождения бюджетного процесса направленного, прежде всего, на достижение оптимальных параметров деятельности.

Таблица 1

## Структура сводного бюджета организации с многосегментной деятельностью

Показатели	Сегмент сферы обращения	Сегмент сферы производства	Итого
1. Условно-постоянные расходы			
1.1. Амортизация основных средств (постоянная часть)	+	+	+
1.2. Заработная плата основных работников и обслуживающего персонала (повременная часть)	+	+	+
1.3. Страховые взносы от начисленной заработной платы	+	+	+
1.4. Расходы на электроэнергию на освещение производственных помещений и работу торгово-технологического оборудования (постоянная часть)	+	+	+
1.5. Расходы на природный газ и топливо (постоянная часть)	+	+	+
1.6. Прочие расходы	+	+	+
Итого	+	+	+
2. Условно-переменные расходы			
2.1. Амортизация основных средств (переменная часть)	+	+	+
2.2. Заработная плата основных работников (сдельная часть)	+	+	+
2.3. Страховые взносы от начисленной заработной платы	+	+	+
2.4. Транспортные расходы по доставке покупных товаров в сфере обращения	+	-	+
2.5. Сырье и материалы в сфере производства	-	+	+
2.6. Расходы на электроэнергию на освещение производственных помещений и работу торгово-технологического оборудования (переменная часть)	+	+	+
2.7. Расходы на природный газ и топливо (переменная часть)	-	+	+
2.8. Прочие расходы	+	+	+
3. Накладные расходы (расходы центрального аппарата управления)	+	+	+
4. Выручка от реализации продукции, товаров (работ, услуг)	+	+	+
5. Покупная стоимость реализованных товаров	+	-	+
6. Маржинальный доход	+	+	+
7. Порог рентабельности	+	+	+
8. Маржинальный запас прочности, в %	+	+	+

## Список литературы

1. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
2. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
3. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.

4. Большой словарь иностранных слов / сост. А.Ю. Москвин. – М.: ЗАО Центрполиграф, 2006. – 816 с.

5. Чернова В.В. Многополярная модель реализации экономических интересов регионов – концепт экономической безопасности национального хозяйства: автореф. ... д-ра экон. наук. – Тамбов: Тамбовский гос. ун-т, 2009. – 26 с.

*В редакцию материал поступил 21.09.11*

*Ключевые слова:* учетно-аналитическая информация, бюджетирование, многосегментные организации.