

*На правах рукописи*



**ГАРЕЕВ БУЛАТ РАФАЭЛЕВИЧ**

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ФИНАНСОВОГО  
БЮДЖЕТИРОВАНИЯ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Казань - 2009

Диссертация выполнена в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Ивашкевич Виталий Борисович**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Алборов Ролик Архипович**

доктор экономических наук, доцент  
**Ермакова Наталья Анатольевна**

Ведущая организация **ГОУ ВПО «Марийский государственный  
технический университет»**

Защита состоится «15» июня 2009 г. в 14 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

С авторефератом можно ознакомиться на сайте <http://www.ksfei.ru/>

Автореферат разослан «15» мая 2009 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
доктор экономических наук, доцент



Вишнякова О.Н.

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Обострившийся в последнее время финансовый кризис показал, что существуют объективные причины, которые заставляют динамично меняться как внешнюю, так и внутреннюю финансово-хозяйственную среду предприятий. Такими причинами являются полярность экономических интересов участвующих в финансово-хозяйственной деятельности предприятия субъектов – пользователей финансовой информации; неоднозначность складывающихся хозяйственных ситуаций, постоянное видоизменение форм экономических взаимоотношений и много других факторов, упущение которых из виду неизбежно приводит предприятия к финансовым трудностям. Критическим образом данные факторы влияют и на внутреннюю управленческую систему предприятий.

В этих условиях закономерными становятся многозначность фрагментарных аналитических выводов, высокая цена ошибочного управленческого решения, неопределенность финансового будущего. Решение данных проблем невозможно без глубокого изучения источников превентивной финансовой информации, в числе которых учетно-аналитическая система финансового бюджетирования приобретает широкое практическое применение.

Своевременность изучения выбранной темы характеризует также тот факт, что к настоящему времени накоплен обширный методологически ценный материал в виде новых специальных концепций и теорий управления, таких как теория ограничений, концепция релевантности, концепция стоимостно-ориентированного управления и т.д. Для целей полноценного практического использования данных концепций необходима интеграция их положений в общую методологию управления и, соответственно, взаимосвязь с существующим учетно-аналитическим обеспечением управления. Решение проблем интеграции новых концепций управления в учетно-аналитическую систему финансового бюджетирования и необходимость повышения качества превентивного информационного обеспечения управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятий делает выбранное направление исследования актуальным и практически востребованным.

**Степень разработанности проблемы.** Изучению проблем постановки учетно-аналитического обеспечения управления и организации бюджетирования на предприятиях посвящен ряд работ зарубежных и отечественных авторов.

Проблемы развития отечественных систем бюджетирования в коммерческих организациях исследовались в научных трудах И.В. Аверчева, В.М. Аньшина, И.А. Бланка, В.В. Бурцева, М.И. Бухалкова, М.А. Вахрушиной,

О.Н. Волковой, В.В. Гамаюнова, К.М. Гарифуллина, Е. Добровольского, А.П. Дугельного, Д.А. Ендовицкого, Н.А. Ермаковой, В.Б. Ивашкевича, О.Д. Кавериной, А.М. Карминского, Т.П. Карповой, В.В. Ковалева, О.Е. Николаевой, В.Ф. Паля, А.П. Рудановского, В.Н. Самочкина, А.Ю. Соколова, Е.С. Стояновой, В.Е. Хруцкого, А.Д. Шеремета, А.И. Шигаева, Т.В. Шишковой, К.В. Щиборща и др.

Существенный вклад в разработку теории и практики ведения бюджетирования на предприятиях внесли зарубежные ученые Г. Андерсон, А. Апчерч, Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р. Брейли, Ю. Бригхэм, Дж. Бримсон, Л. Гапенски, Ш. Даттар, Э. Джонс, К. Друри, Р.С. Каплан, С. Майерс, Ш.К. Миллз, Б.Е. Нидлз, Дж.Г. Сигел, Дж. Фостер, Д. Хан, Ч. Хорнгрен, Х. Хунгенберг, Дж. Хьюстон, Дж.К. Шим, М.С. Янг.

Вопросы организации и функционирования учетно-аналитических систем и отдельных их элементов исследуют Р.А. Алборов, Н.Г. Барышникова, В.Н. Едророва, Р.Г. Каспина, В.А. Костантинов, Л.И. Куликова, И.А. Маслова, Е.А. Мизиковский, В.Н. Нестеров, Л.В. Попова, Л.Н. Пчелинцева, Р.С. Рашитов, Я.В. Соколов, И.П. Ульянов, Л.В. Усатова, Ф.И. Харисова, А.Н. Хорин, В.Т. Чая, Н.И. Чупахина, А.А. Шапошников и др.

Однако многогранность поставленных научных проблем по-прежнему оставляет многие положения дискуссионными. В частности нерешенными остаются вопросы выбора и применения в существующем учетно-аналитическом обеспечении интегральных финансовых показателей, форма отражения их в бюджетах и отчетах, формирование бюджетных показателей и отражение отклонений на счетах учета, контроля и анализа процедур бюджетирования в коммерческих организациях.

**Цель и задачи исследования.** Целью исследования является разработка теоретических и методологических положений по формированию и отражению плановой и отчетной финансовой информации о деятельности предприятий в учетно-аналитической системе бюджетирования.

Для достижения выбранной цели были поставлены и решены следующие задачи:

- определить сущность и функциональное содержание бюджетирования в системе управления предприятием;
- провести анализ существующих учетно-аналитических систем и идентифицировать составляющие их элементы;

- обозначить существенные информативные требования к учетно-аналитическому обеспечению и рассмотреть возможность их учета при выборе направлений совершенствования системы бюджетирования;
- рассмотреть участие каждого элемента учетно-аналитической системы в постановке и ведении бюджетирования в коммерческих организациях;
- провести анализ существующих интегральных финансовых показателей и выявить основной принцип их построения и применения;
- исследовать методы отражения бюджетных показателей и отклонений факта от бюджета на счетах бухгалтерского управленческого учета и в отчетности, выявить направления их совершенствования;
- установить возможность и обосновать необходимость проведения анализа учетно-аналитической системы бюджетирования.

Цель исследования определила объект исследования и его методы.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» п. 1.2 «Методология построения учетных и статистических показателей, характеризующих социально-экономические совокупности»; п. 1.3 «Методология учета, контроля и анализа финансовых результатов»; п. 1.12 «Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ»; п. 1.16 «Анализ и прогнозирование финансового состояния организации» Паспорта специальности ВАК 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика».

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования являются теоретические и практические аспекты организации и анализа учетно-аналитического обеспечения финансового бюджетирования в условиях повышенной требовательности пользователей к качеству финансовой информации. Объектом исследования выступают внутренние хозяйственно-производственные процессы и внешние экономические отношения коммерческих организаций различных видов экономической деятельности.

**Теоретической и методологической базой исследования** послужили результаты научных работ отечественных и зарубежных ученых, современные положения теории бухгалтерского учета, управления и экономики.

Методологию исследования составила совокупность общенаучных и специальных методов познания. Были использованы наблюдение, измерение, классификация и сравнение, системный анализ и синтез, индукция и дедукция, моделирование, экономико-математические методы, причинно-следственный анализ.

**Информационной базой исследования** выступили действующие нормативные документы Российской Федерации, учетно-отчетная информация, внутренние стандарты и регламенты машиностроительных, нефтегазодобывающих, химических предприятий, научные положения и эмпирические наблюдения, изложенные в трудах отечественных и зарубежных ученых, аналитические обзоры и статистическая информация из официальных интернет-сайтов банков, предприятий России и информагентств.

**Научная новизна результатов исследования** заключается в постановке, обосновании и решении комплекса теоретических и методологических вопросов, связанных с организацией и формированием учетно-аналитического обеспечения финансового бюджетирования. В процессе исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- предложено построение форм финансовых бюджетов и ретроспективной отчетности в соответствии со структурой интегрального показателя экономической прибыли, разрешающего экономическую противоречивость между финансовыми показателями ликвидности и результата;

- теоретически и эмпирически доказана обусловленность построения и применения релевантных финансовых показателей и планово-отчетных форм интересами доминирующих в управлении групп участников. Результатом доказательства явилась сформулированная и предложенная концепция доминирующего участия, заключающаяся в идентификации категорий «доминирующий в управлении участник», «релевантный капитал», «релевантная сумма результата экономической деятельности»;

- на основании концепции доминирующего участия разработаны и предложены новые показатели экономической прибыли, релевантные в отношении интересов соответствующих им доминирующих участников. На базе сформулированных показателей предложена методика построения интегральных планово-отчетных форм для организаций с доминирующим участием различных субъектов экономических отношений и для центров ответственности с сильной взаимной функциональной зависимостью;

- выявлена необходимость выделения в системе учетных записей и планово-учетных регистров отклонений по количественному фактору. Введение в систему учета подобных отклонений позволяет реализовать аналитические возможности интеграции в учет и бюджетирование положений теории ограничений;

- составлена и предложена общая учетно-аналитическая модель финансово-хозяйственной деятельности предприятия, обобщающая полученные резуль-

таты исследования и современные концептуальные положения бухгалтерского управленческого учета и анализа. На основе общей аналитической модели разработана и предложена частная бюджетно-учетная модель, справедливая при условии существенности масштабных и временных диапазонов релевантности;

- предложена система учета, интегрирующая частную бюджетно-учетную модель в совокупность бухгалтерских записей. Данная система учета позволяет отражать формирование плановых и фактических значений стоимостно-ориентированных показателей на счетах бухгалтерского учета;

- сформулированы теоретические положения управленческого аудита системы бюджетирования, в соответствии с которыми предложено проводить экспресс-оценку бюджетной информации и детальный анализ учетно-аналитического обеспечения бюджетирования.

**Теоретическая и практическая значимость работы** заключается в том, что ее результаты явились основанием для практических рекомендаций по организации и совершенствованию учетно-аналитического обеспечения бюджетирования на предприятиях различных видов экономической деятельности. Полученные в процессе исследования положения могут служить теоретической базой для дальнейшего изучения научных проблем бухгалтерского управленческого учета и быть включены в лекционные и учебно-методические материалы в процессе преподавания специальных экономических дисциплин.

**Апробация и реализация результатов исследования.** Основные положения и выводы диссертационного исследования обсуждались и получили одобрение на научно-практических конференциях «Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики» (Казань, 2005, 2007, 2008); 5-й ежегодной международной научно-практической конференции «Инфокоммуникационные технологии глобального информационного общества» (Казань, 2007).

Результаты исследования были использованы в учебном процессе ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт». Выводы и предложения диссертационного исследования могут найти практическое применение при разработке внутренних стандартов и регламентов предприятий.

**Публикации результатов исследования.** По теме диссертационного исследования автором опубликовано 12 научных работ общим объемом 6,38 печ.л., из них авторских 6,19 печ. л., в том числе 2 работы в изданиях, рекомендованных ВАК РФ общим объемом 2,63 печ.л.

**Структура диссертации и логика исследования.** Цель и задачи диссертационного исследования определили ее объем и структуру, сформированную исходя из логической последовательности и взаимосвязи решаемых вопросов. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованных источников, содержит 14 таблиц, 22 рисунка. Список использованных источников включает 179 наименований. Логическая схема диссертационного исследования представлена на рисунке 1.

1. Теоретические и методологические предпосылки исследования  
учетно-аналитических аспектов бюджетирования



Рис. 1 Логическая схема диссертационного исследования



## **ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

### **1. Функциональные, структурные и качественные признаки учетно-аналитического обеспечения бюджетирования.**

С целью определения сущности и назначения бюджетирования и бюджетов в коммерческих организациях, автором изучено их функциональное содержание. По мнению диссертанта, его составляют следующие функции: казначейская; целеориентирующая; превентивная; оптимизация; контролирующая; координирующая; мотивирующая; информационная. Глубокий структурный анализ функций бюджетирования позволил выявить их взаимную обусловленность, теоретические и концептуальные основания и формы методологического воплощения.

Взаимная обусловленность характеризуется тем, что исторически целью бюджетирования было планирование и контроль движения денежных средств. Методологически процедура бюджетирования сводилась к казначейской функции. На современном этапе бюджетирование служит средством достижения, не только казначейской цели, но и общей цели деятельности предприятия. Проведению же целеориентирования посредством бюджетирования в коммерческих организациях сопутствуют превентивное управление, оптимизация, контроль, координация, мотивация. В конечном счете, все перечисленные функции представляют собой информационное обеспечение управления, методологически воплощаемое в форме учетно-аналитического обеспечения бюджетирования.

В составе теоретических и концептуальных оснований проведения функций бюджетирования выявлены: концепции целеполагания, концепция релевантности, теория альтернативных издержек, теория управления по отклонениям, теория ограничений и др.

В диссертации проведен анализ структуры учетно-аналитической системы бюджетирования. В составе учетно-аналитических систем автором предложено выделять следующие элементы: планово-контрольные расчеты, планово-учетные регистры, аналитический разрез планово-учетных данных, оценка и анализ качества учетно-аналитической информации. Под планово-контрольными расчетами следует понимать сбор, обработку и агрегирование информации в готовые к применению индикаторы (планово-контрольные показатели) управления. К ним следует относить расчеты норм, отклонений, интегральных целевых показателей. В конечном счете, исходные данные и результаты планово-контрольных расчетов свое отражение находят в планово-учетных регистрах. Планово-учетные регистры – это бюджеты, счета и отчеты,

предназначенные отражать перспективную, оперативную и ретроспективную информацию соответственно. Аналитический разрез планово-контрольных данных – это детализация информации в разрезе объектов управления. Оценку и анализ качества учетно-аналитической информации, формируемой в системе бюджетирования, предложено проводить в виде управленческого аудита.

С целью определения направлений повышения качества информации, формируемой в учетно-аналитической системе бюджетирования, автором предложен и обоснован перечень качественных критериев. К ним следует отнести: релевантность, существенность, объективность, своевременность, системность, понятность. Как показал анализ рассмотренных критериев, их соблюдение должно существенным образом приблизить качество учетно-аналитического обеспечения бюджетирования к требованиям пользователей информации.

Исходя из логики исследования и полученных результатов работы, предмет исследования был разделен на следующие взаимоувязанные элементы:

- планово-учетные регистры и планово-контрольные расчеты в системе формирования интегральной финансовой информации;
- планово-учетные регистры и планово-контрольные расчеты в системе счетов и двойной записи.
- анализ и контроль учетно-аналитической информации и организации учетно-аналитической системы бюджетирования.

Результатом изучения выделенных элементов явились теоретические и методологические разработки и рекомендации по вопросам организации учетно-аналитического обеспечения финансового бюджетирования.

## **2. Интегральные финансовые показатели в финансовых бюджетах и отчетности.**

Автором изучен ряд существующих интегральных финансовых показателей, принимаемых в основу планово-контрольных расчетов. Для целей проведения анализа, изучаемые показатели были разделены на две группы: показатели ликвидности и показатели результата. Анализ позволил определить ряд преимуществ и недостатков, свойственных обеим группам. Выявлено, что отдельные финансовые показатели предназначены формировать специфическую финансовую информацию. В этой связи целесообразно их комплексное использование. Однако, как показало исследование, комплексное использование показателей ликвидности и результата не решает их противоречия. Его можно наблюдать в большинстве случаев, когда управленческие решения, направленные на повышение ликвидности предприятий, приводят к снижению финансового результата, и наоборот, решения, имеющие задачей получение высоких прибылей,

снижают платежеспособность предприятий. По мнению автора, причиной данного недостатка традиционных интегральных финансовых показателей является упущения из расчета альтернативных издержек. С целью оценки рациональности принятия в расчет альтернативных издержек автором выделены следующие положения современной теории альтернативных издержек:

во-первых, альтернативные издержки являются релевантными затратами и должны полноценно включаться в калькуляционные статьи затрат предприятия;

во-вторых, носителем альтернативных издержек является капитал, который предприятие вынуждено привлекать для осуществления своей деятельности. Причем, под капиталом следует понимать все инвестированные в деятельность предприятия средства, включающие собственные и заемные источники формирования имущества;

в-третьих, затраты на капитал предназначены отражать решения и ожидания инвесторов и кредиторов, притом что ожидания касаются как доходности, так и платежеспособности предприятия.

Изученные положения позволили сделать вывод, что принятие в расчет альтернативных издержек является удобным методологическим подходом балансирования ликвидности и результата. Следуя данному выводу, автор обратился к изучению стоимостно-ориентированных показателей, в расчет которых принимаются альтернативные издержки.

Проведен анализ расчета показателя остаточного дохода. Его алгоритм расчета:

$$RI_t = NOPAT_t - WACC \times CI_{t-1} \quad (1)$$

где:  $RI_t$  – остаточный доход (операционная экономическая прибыль) на конец расчетного периода;

$NOPAT_t$  – чистая операционная прибыль на конец расчетного периода;

$WACC$  – средневзвешенная стоимость капитала;

$CI_{t-1}$  – инвестированный в начале расчетного периода капитал.

Анализ показал, что остаточный доход предназначен отражать экономическую прибыль от операционной деятельности. Для целей формирования информации о совокупной деятельности предприятия автором разработан и предложен интегральный показатель совокупной экономической прибыли. Алгоритм расчета предложенного показателя следующий:

$$EP_t = \text{Чистая прибыль}_t - WACC \times TCI_{t-1} \quad (2)$$

где:  $EP_t$  – совокупная экономическая прибыль на конец расчетного периода;

$TCI_{t-1}$  – совокупный инвестированный в предприятие капитал на начало расчетного периода.

Наряду с планово-контрольными расчетами и принимаемыми в них интегральными финансовыми показателями автором исследованы отражающие их финансовые формы бюджетов и отчетности. Исследование показало, что в состав финансовых бюджетов следует включать плановый баланс, бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств. Рациональность данного предложения исходит из необходимости комплексного использования интегральных финансовых показателей ликвидности и результата. Изучение показателей остаточного дохода и совокупной экономической прибыли позволило на их основе разработать и предложить дополнительную интегральную расчетно-аналитическую форму, следующего вида (табл. 1).

Таблица 1

Предлагаемая интегральная расчетно-аналитическая форма для группы предприятий ОАО «КАМАЗ» на 31 декабря 2007 года

| № п/п | Показатель  | Источник (отчет, № п.) | Сумма, млн. руб. |        |
|-------|---|------------------------|------------------|--------|
|       |   |                        | 2006             | 2007   |
| 1     | Валовая прибыль   | ф.2, 029               | 12 982           | 20 436 |
| 2     | Прибыль(убыток) от продаж ( <i>EBIT</i> )   | ф.2, 050               | 7 759            | 13 573 |
| 3     | Операционная прибыль после налогообложения ( <i>NOPAT</i> )   | п.6×(1 - 0,24)         | 5 897            | 10 315 |
| 4     | Чистая прибыль отчетного периода  | ф.2, 160               | 1 724            | 6 150  |
| 5     | Операционные активы, в том числе:   |                        | 77 293           | 86 316 |
| 5.1   | Нематериальные активы   | ф.1, 110               | 8 100            | 10 901 |
| 5.2   | Основные средства   | ф.1, 120               | 34 719           | 34 992 |
| 5.3   | Незавершенное строительство   | ф.1, 130               | 4 950            | 3 954  |
| 5.4   | Доходные вложения в материальные ценности   | ф.1, 135               | 4 627            | 5 699  |
| 5.5   | Отложенные налоговые активы   | ф.1, 145               | 802              | 531    |
| 5.6   | Прочие внеоборотные активы  | ф.1, 150               | 1 153            | 1 212  |
| 5.7   | Запасы  | ф.1, 210               | 10 931           | 14 506 |
| 5.8   | Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям   | ф.1, 220               | 1 986            | 1 329  |
| 5.9   | Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) | ф.1, 230               | 80               | 716    |
| 5.10  | Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)       | ф.1, 240               | 7 479            | 8 240  |
| 5.11  | Денежные средства   | ф.1, 260               | 2 437            | 4 200  |
| 5.12  | Прочие оборотные активы   | ф.1, 270               | 29               | 36     |

Продолжение таблицы 1

| № п/п | Показатель  | Источник (отчет, № п.) | Сумма, млн. руб. |               |
|-------|---|------------------------|------------------|---------------|
|       |   |                        | 2006             | 2007          |
| 6     | Совокупные активы   | ф.1, 300               | 80 911           | 89 347        |
| 7     | Кредиторская задолженность  | ф.1, 620               | 11 016           | 12 288        |
| 8     | Инвестированный в операционную деятельность капитал ( <i>CI</i> ) | п.5 - п.7              | 66 277           | 74 028        |
| 9     | Совокупный инвестированный капитал ( <i>TCI</i> )                 | п.6 - п.7              | 69 895           | 77 059        |
| 10    | Средневзвешенная стоимость капитала ( <i>WACC</i> )               | Расчеты                |                  | 15,43%        |
| 11    | Затраты на операционный капитал                                   | п.8(t-1) × п.10        |                  | 10 225        |
| 12    | <b>Операционная экономическая прибыль (<i>RI</i>)</b>             | <b>п.3 - п.11</b>      |                  | <b>90</b>     |
| 13    | Затраты на совокупный инвестированный капитал                     | п.9(t-1) × п.10        |                  | 10 784        |
| 14    | <b>Совокупная экономическая прибыль (<i>EP</i>)</b>               | <b>п.4 - п.13</b>      |                  | <b>-4 634</b> |

Исследование показало, что предложенная форма применима для предприятий различных видов экономической деятельности, для которых имеется возможность рассчитать стоимость привлеченного ими капитала.

### 3. Концепция доминирующего участия и релевантные финансовые показатели экономической прибыли.

В диссертационной работе исследована взаимосвязь между содержанием интегральных финансовых показателей и интересами пользователей финансовой информации. В качестве предмета исследования были выбраны существующие стоимостно-ориентированные показатели, построенные в соответствии с моделью остаточного дохода. Таковыми являются показатели остаточного дохода (*RI*), совокупной экономической прибыли (*EP*), экономической добавленной стоимости (*EVA*<sup>TM</sup>), денежной добавленной стоимости (*CVA*) и др. Их расчет был представлен унифицировано в виде следующей модели:

$$\text{Показатель} = \text{Результат} - \text{Альтернативные издержки} \quad (3)$$

Такая модель позволяет расчленивать интегральные финансовые показатели по составляющим их операционным и провести анализ конгруэнтности содержания показателей принципам релевантности и интересам отдельных участников финансовых отношений в деятельности предприятий. Результаты анализа позволили сформулировать обобщающий принцип построения расчетов, суть которого в следующем: формы показателей результата и альтернативных издержек, принимаемых в расчет стоимостно-ориентированных критериев, зависят от интересов доминирующих в управлении предприятием заинтересованных групп участников (далее доминирующих участников). Сопоставление принципа с известными стоимостно-ориентированными критериями показало,

что их расчет направлен на удовлетворение информативных потребностей двух основных доминирующих участников: собственников (в показателях  $EVA$ ,  $CVA$ ,  $RI$ ,  $EP$ ) и кредиторов (в показателе  $CVA$ ).

Сформулированный, эмпирически и теоретически доказанный принцип построения интегральных финансовых показателей послужил основанием разработки концепции доминирующего участия. С целью формирования понятийного аппарата разработанной концепции, в терминологию бухгалтерского управленческого учета предложено ввести понятия «доминирующий в управлении участник», «сумма релевантного капитала», «релевантный результат». Под термином «доминирующий участник» автором предложено понимать участвующий в хозяйственно-экономической деятельности предприятия субъект, который прямо или косвенно влияет на величину и / или структуру капитала (как источника формирования средств) предприятия; под термином «сумма релевантного капитала» - часть инвестированного капитала (либо форма инвестированного капитала), на величину (либо состав и структуру) которого может повлиять доминирующий участник; под термином «релевантный результат» - результат, зависимый от участия в управлении доминирующей группы.

С целью развития концепции доминирующего участия в диссертации изучены случаи доминирующего участия в управлении предприятием работников и поставщиков-покупателей.

С целью изучения выделенных форм доминирующего участия проведен анализ положений теории интеллектуального капитала.

На основе результатов исследования разработаны и предложены алгоритмы расчетов специальных стоимостно-ориентированных показателей.

В случаях доминирующего участия в управлении работников:

$$EP(InC) = VA - WACC \times InC \quad (4)$$

где:  $EP(InC)$  – экономическая прибыль, релевантная в отношении опосредованного участия работников в управлении хозяйственным процессом.

$VA$  – добавленная стоимость.

$InC$  – величина интеллектуального капитала.

В случаях доминирующего участия поставщиков-покупателей:

$$EP(MC) = Pr_{di} + tC_{di} - WACC \times \sum_{i=1}^n Cap_i \quad (5)$$

где:  $EP(MC)$  – экономическая прибыль, релевантная в отношении участия поставщика-покупателя в хозяйственном процессе предприятия;

$Pr_{di}$  – финансовый результат зависимого предприятия;

$tC_{di}$  – расходы зависимого предприятия, обусловленные потреблением трансфертных ресурсов;

$Cap_i$  –  $i$ -ая статья, релевантного капитала, исчисленная с учетом доли участия поставщика-покупателя в управлении предприятием.

В случаях сильной функциональной зависимости центров ответственности:

$$ECost_{di} = rC_{di} - WACC \times \sum_{i=1}^n Cap_i \quad (6)$$

где:  $ECost_{di}$  – релевантные экономические затраты центра ответственности;

$rC_{di}$  – релевантные явные издержки, не учитывающие издержки, обусловленные потреблением трансфертных ресурсов;

$Cap_i$  –  $i$ -ая статья капитала, занятого в деятельности центра ответственности.

На основе сформулированных алгоритмов расчета релевантных стоимостно-ориентированных показателей разработана методика составления интегральных форм бюджетов и отчетов для предприятий и центров ответственности с доминирующим участием различных субъектов экономических отношений.

#### **4. Учет бюджетных показателей и отклонений факта от бюджета в системе бухгалтерских счетов и двойной записи.**

С целью проведения анализа существующих подходов к постановке учета бюджетных показателей и отклонений факта от бюджета в системе счетов и двойной записи автором предложена классификация подходов в соответствии с принимаемым в них порядком отражения бюджетных показателей. Предложенный классификационный признак позволил разделить следующие группы методов учета:

- учет отклонений методом обратных записей, отражающих формирование бюджетных показателей, который исходит из следующей формы расчета:

$$Сумма_{учета} = Сумма_{отклонения} = Сумма_{факт} - Сумма_{бюджет} \quad (7)$$

- учет отклонений методом прямых записей, отражающих формирование бюджетных показателей, имеющий основанием следующую форму расчета:

$$Сумма_{учета} = Сумма_{факт} = Сумма_{бюджет} + Сумма_{отклонения} \quad (8)$$

С целью совмещения подходов с существующими системами учета были предложены схемы параллельного учета фактических и бюджетных показателей – для методов, использующих обратную запись; и бюджетных показателей и отклонений – для методов, использующих прямые записи. Принципы парал-

лельного учета основываются на формах расчета (7) и (8) и предполагают использование соответствующих субсчетов.

Исследование позволило выявить аналитические возможности метода прямой записи. Метод позволяет интегрировать в систему учета элементы пофакторного анализа. Для этих целей необходимо открытие счетов учета отклонений, вызванных соответствующими факторами.

Совершенствуя методику учета отклонений по факторам, автор предложил отражать на счетах учета отклонения по количественному фактору. Необходимость предложенного учетно-аналитического действия исходит из сформулированного автором правила, согласно которому: если на счете, отражающем параметры предшествующей производственной операции, не было показано движения стоимости, обусловленного деловой активностью, нет оснований для отражения данного движения на счете, отражающем параметры следующей производственной операции; и следствий из данного правила. Теоретическим основанием правила и исходящих из него следствий послужили положения теории ограничений.

Обобщая результаты исследования, автор предложил интегральную схему учета (рис. 2). Матричное разложение интегральной схемы позволило распределить счета учета и факторы отклонений по центрам ответственности.

### 5. Общая и частная бюджетно-учетные модели.

В диссертации на основе обобщения полученных результатов и положений бухгалтерского управленческого учета построены общая аналитическая (формулы (9), (10), (11), (12), (13), (14), (15), (16), (17), (18)) и частная (формулы (19), (20)) бюджетно-учетные модели.

$$Q_{sales\_i\_t} = f^Q(Q_{const}) \quad (9)$$

$$P_{sales\_i\_t} = f^P(P_{const}) \quad (10)$$

$$VC_{i\_t} = f^{VC}(d_{rel}^{t;Q}) \quad (11)$$

$$FC_{i\_t} = f^{FC}(d_{rel}^t) \quad (12)$$

$$OE_t = f^{OE}(d_{rel}^Q) \quad (13)$$

$$CI_{t-1} = \sum_{s=1}^S A_{t-1}^s \quad (14)$$

$$A_{t-1}^s = f^A(Q_{prod}; Q_{sales}) \quad (15)$$

$$EBIT_t = \sum_{i=1}^n (Q_{sales\_i\_t} \times (P_{sales\_i\_t} - VC_{i\_t}) - FC_{i\_t}) - OE_t \quad (16)$$





Рис. 2 Интегральная схема учета методом прямых записей, отражающих формирование бюджетных показателей

$$NOPAT_t = EBIT_t \times (1 - T_t) \quad (17)$$

$$RI_t = NOPAT_t - WACC \times CI_{t-1} \quad (18)$$

Перечень моделируемых показателей и объясняющих переменных приведен в таблице 2.

Таблица 2

## Перечень моделируемых показателей и объясняющих переменных

| Обозначение                              | Наименование  |
|--|---|
| <i>Моделируемые показатели</i>           |   |
| $Q_{sales\ i\ t}$                        | Объем продаж $i$ -ого продукта (услуги)   |
| $P_{sales\ i\ t}$                        | Цена продажи $i$ -ого продукта (услуги)   |
| $VC_{i\ t}$                              | Переменные затраты на производство $i$ -ого продукта (услуги)   |
| $FC_{i\ t}$                              | Постоянные в рамках временного диапазона релевантности затраты на производство $i$ -ого продукта (услуги)   |
| $OE_t$                                   | Прочие накладные расходы  |
| $CI_{t-1}$                               | Требуемая на начало расчетного периода общая величина операционного капитала  |
| $A_{t-1}^s$                              | Требуемая на начало расчетного периода величина $s$ -ой статьи операционных активов   |
| $EBIT_t$                                 | Прибыль (убыток) от продаж  |
| $NOPAT_t$                                | Чистая операционная прибыль после налогообложения   |
| $RI_t$                                   | Остаточный доход  |
| <i>Объясняющие эндогенные переменные</i> |   |
| $Q_{const}$                              | Некоторое производственно-хозяйственное ограничение деятельности  |
| $P_{const}$                              | Некоторое функциональное ограничение продукта (услуги)  |
| $d_{rel}^{t;Q}$                          | Масштабный и временной диапазоны релевантности  |
| $d_{rel}^t$                              | Временной диапазон релевантности  |
| $d_{rel}^Q$                              | Масштабный диапазон релевантности   |
| <i>Объясняющие экзогенные переменные</i> |   |
| $T_t$                                    | Ставка налога на прибыль  |
| $WACC$                                   | Средневзвешенная стоимость капитала   |
| <i>Условные обозначения</i>              |   |
| $f^Q, f^P, f^{FC}, f^{FC}, f^{OE}, f^A$  | Функции, отражающие зависимость объема продаж, цены продаж, переменных затрат, постоянных затрат, прочих накладных расходов, величины активов соответственно от поведения объясняющих факторов. |
| $t$                                      | Бюджетный период  |
| $n$                                      | Количество видов продукции (услуг)  |

$$\begin{aligned}
RI_{i-t} = & P_{sales_{i-t}} \times Q_{sales_{i-t}} - \Delta Q_{1_{i-t}} \times VC_{1_{i-t}} \times \left( \sqrt[\Delta t_1]{WACC + 1} - 1 \right) + \\
& + \Delta Q_{2_{i-t}} \times (VC_{2_{i-t}} + VC_{1_{i-t}}) \times \left( \sqrt[\Delta t_2]{WACC + 1} - 1 \right) + \dots + \Delta Q_{j_{i-t}} \times \\
& \times \left( \sum_{j=1}^{d_{rel}^0} VC_{j_{i-t}} \right) \times \left( \sqrt[\Delta t_j]{WACC + 1} - 1 \right) - FC_{i-t} - A_{t-1}^{s-i} \times WACC - EBIT_{i-t} \times T_t
\end{aligned} \quad (19)$$

где:  $VC_{j_{i-t}}$  – переменные затраты  $j$ -ого однородного хозяйственного процесса, в производстве и продаже  $i$ -ого вида продукта (услуги);

$A_{t-1}^{s-i}$  – статьи операционных активов, занятые в производстве и продаже  $i$ -ого вида продукта (услуги);

$\Delta t_j$  – разность между величиной временного диапазона релевантности и продолжительностью  $j$ -ого хозяйственного процесса;

$EBIT_{i-t}$  – прибыль от продажи  $i$ -ого вида продукта (услуги).

$$RI_t = \sum_{i=1}^n RI_{i-t} - OE - A_{t-1}^{s-OE} \times WACC \quad (20)$$

где  $A_{t-1}^{s-OE}$  – статьи операционных активов, занятые в производстве и продаже всех видов продукта (услуг).

Применение предложенных бюджетно-учетных моделей позволяет реализовать превентивную, оптимизационную и контролируемую управленческие функции бюджетирования и повысить обоснованность планово-контрольных расчетов. Кроме того, предложенная частная модель позволяет определить более точное значение остаточного дохода и дает возможность разделить совокупную деятельность и связанные с ней калькуляционные (альтернативные) издержки по видам производимых продуктов и составляющим хозяйственный процесс стадиям и операциям. Однако применение модели является целесообразным в случаях принятия в расчет допущения существенности временного и масштабного диапазонов релевантности.

## **6. Схема учета бюджетных и фактических значений калькуляционных издержек и остаточного дохода.**

Исследование частной бюджетно-учетной модели и приложение полученных результатов к методологии учета позволило определить ряд проблемных моментов в существующей системе бухгалтерских счетов и двойной записи. Для решения выявленных проблем автором предложено следующее:

- ввести в систему бухгалтерских счетов счет «Калькуляционные издержки», отражающий формирование и списание калькуляционных издержек на фи-

нансовый результат. К данному счету целесообразно открыть аналитические уровни, позволяющие отражать причины возникновения подобных издержек;

- ввести в систему бухгалтерских счетов счет «Остаточный доход», отражающий разницу между финансовым результатом после налогообложения и калькуляционными издержками. Для целей повышения аналитичности учета к счету предложено открыть субсчета: «Остаточный доход  $i$ -ого вида деятельности», «Накладные издержки», «Остаточный доход предприятия»;

- списывать накладные расходы в дебет счета «Остаточный доход».

Предложенный порядок учета представлен схематически (рис. 3).

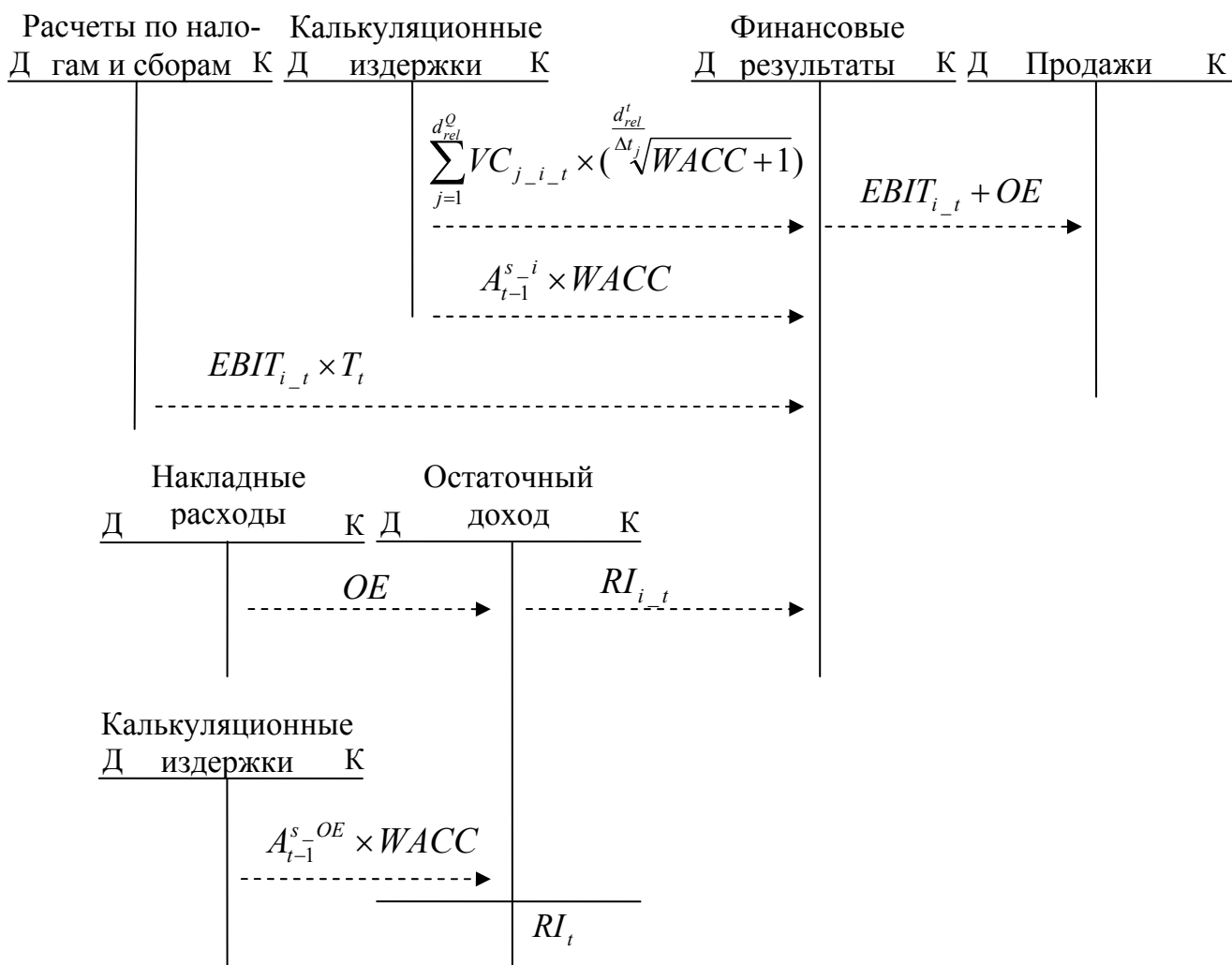


Рис. 3 Предлагаемая схема интеграции частной бюджетно-учетной модели в систему двойной записи и счетов учета. Вариант с положительной величиной остаточного дохода

Решая задачу сохранения системности в записях бухгалтерского учета, автор предложил накопленные суммы остаточного дохода и калькуляционных издержек в конце отчетного периода списывать на счета учета нераспределенной прибыли или других видов капитала (рис. 4).

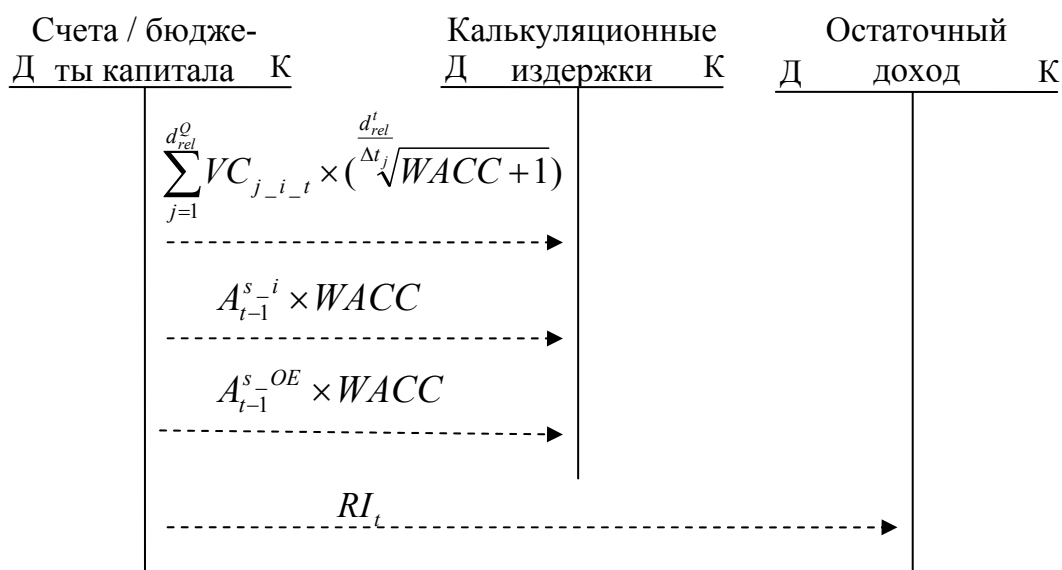


Рис. 4 Предлагаемая схема списания накопленных положительных сумм остаточного дохода и калькуляционных издержек на счета капитала

### 7. Управленческий аудит учетно-аналитической системы финансового бюджетирования.

На основании результатов исследования видов качества информации, существующих процедур контроля и анализа учетно-аналитических систем и особенностей методологии бюджетирования автором сформулированы концептуальные принципы организации и проведения управленческого аудита учетно-аналитической системы финансового бюджетирования. В соответствии с принципами в рамках управленческого аудита предложено проводить экспресс-оценку формируемой в системе бюджетирования информации и детальный анализ учетно-аналитического обеспечения бюджетирования.

Экспресс-оценку следует проводить для изучения функционального качества учетно-аналитических систем. Ее составляют процедуры, позволяющие оценить степень соответствия информативных свойств анализируемых систем выбранным критериям полезности. Для целей проведения экспресс-оценки учетно-аналитического обеспечения бюджетирования автором предложено использовать следующие критерии полезности: релевантность, существенность, объективность, своевременность, системность, понятность.

Детальный анализ техники и методов ведения бюджетирования имеет задачей изучение технического качества учетно-аналитической системы. Под техническим качеством учетно-аналитических систем следует понимать, во-первых, обоснованность принятых на предприятии методов и процедур, составляющих технику ведения бюджетирования; во-вторых, исполняемость данных

методов и процедур в практике управления исследуемого предприятия. Следуя данному определению, в качестве предмета детального анализа были предложены организация и работа системы учетно-аналитического обеспечения управления. Этим же моментом обусловлена логика разработанной автором и подробно описанной в диссертации схемы постановки процедур детального анализа, согласующейся с процессом организации учетно-аналитического обеспечения бюджетирования (рис. 5).

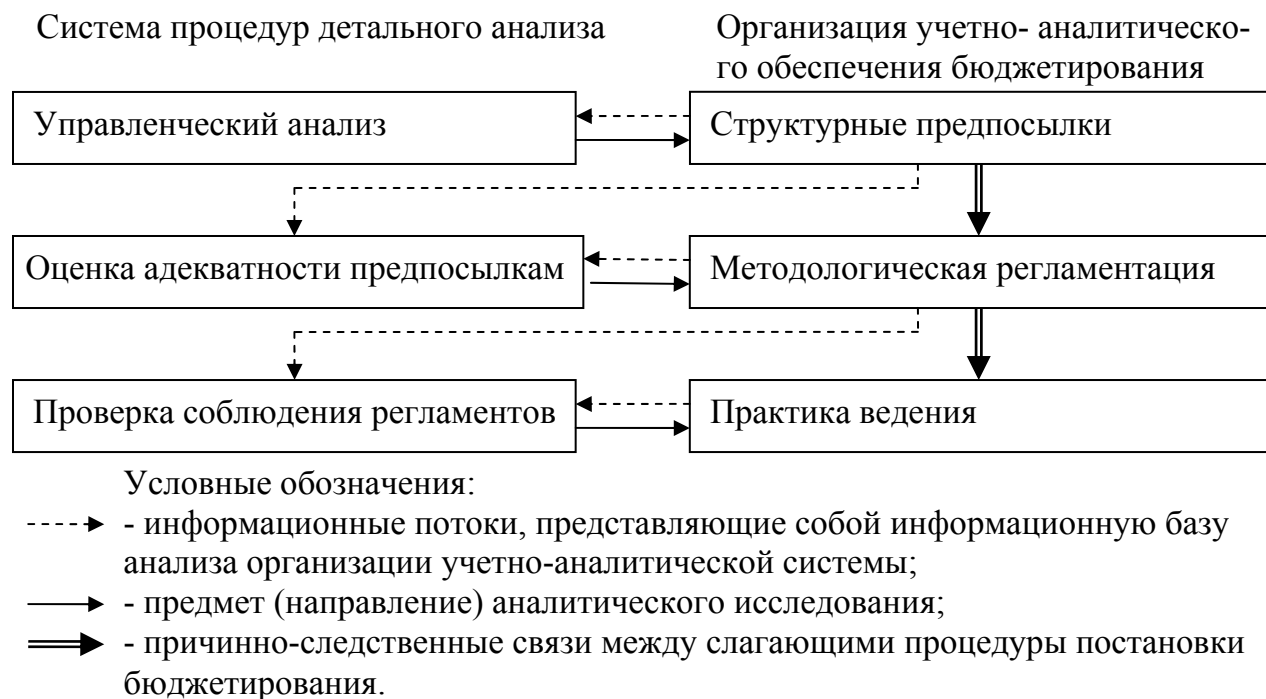


Рис. 5 Предлагаемая схема постановки процедур детального анализа учетно-аналитического обеспечения бюджетирования

Последовательное проведение процедур управленческого аудита позволяет организовать учетно-аналитическое обеспечение финансового бюджетирования на уровне, предъявляемом пользователем информации.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сделанные на основе результатов диссертационного исследования предложения позволяют организовать и использовать на практике более совершенную систему формирования превентивной финансовой информации для целей управления предприятиями различных видов экономической деятельности.

Предложенные автором принципы управленческого аудита учетно-аналитической системы финансового бюджетирования представляют практический интерес при решении задач постановки процедур внутреннего контроля на предприятиях и новых видов услуг в аудиторско-консалтинговых фирмах.

Сформулированные теоретические и концептуальные положения работы и исходящие из них следствия могут быть использованы в качестве теоретической базы для дальнейших исследований вопросов бухгалтерского управленческого учета.

## **СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### *Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК*

1. Гареев Б.Р. Интегральные показатели и формы их представления в учетно-аналитическом обеспечении внутрифирменного бюджетирования [Текст] / Б.Р. Гареев // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 1. – С. 64-73. – 2 печ. л.

2. Гареев Б.Р. Центры ответственности в финансовой структуре компании, их роль в системе бюджетирования [Текст] / Б.Р. Гареев // Вестник Казанского ГАУ. – 2008. - №2(8). – С. 35-39. - 0,63 печ. л.

### *Публикации в других изданиях*

3. Гареев Б.Р. Теоретическая основа и современная концептуальная модель внутрифирменного бюджетирования [Текст] / Б.Р. Гареев // Вестник КГФЭИ. – 2008. – №4(13). – С. 45-54. - 1,2 печ. л.

4. Гареев Б.Р. Учет по центрам ответственности как информационное обеспечение оценки их деятельности [Текст] / Б.Р. Гареев // Вестник КГФЭИ. – 2008. - № 2(11). – С. 40-44. - 0,6 печ. л.

5. Гареев Б.Р. Центр ответственности как объект системы бюджетирования [Текст] / Б.Р. Гареев // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2008. – С. 269-272. - 0,19 печ. л.

6. Гареев Б.Р. Стандартные объекты учета и планирования [Текст] / Б.Р. Гареев // Вестник КГФЭИ. – 2007. - №4(9). – С. 38-40. - 0,38 печ. л.

7. Бодров О.Г., Гареев Б.Р. Определение цен с ориентацией на спрос [Текст] / О.Г. Бодров, Б.Р. Гареев // Вестник КГФЭИ. – 2007. - № 1(6). – С. 34-36. - 0,38, автора – 0,19 печ. л.

8. Гареев Б.Р. Модель формирования оптимальной инвестиционной программы [Текст] / Б.Р. Гареев // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Сборник докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2007. - С.310-312. - 0,19 печ. л.

9. Гареев Б.Р. Модель оптимизации инвестиционной программы [Текст] / Б.Р. Гареев // Инфокоммуникационные технологии глобального информационного общества. Тезисы докладов 5-й ежегодной международной научно-практической конференции. Казань, 5-6 сентября 2007 г. – Казань: Изд-во «Фолиантъ», 2007. – С. 348-349. - 0,24 печ. л.

10. Гареев Б.Р. Система учета затрат по видам внутрихозяйственной деятельности [Текст] / Б.Р. Гареев // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Тезисы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2005. - С. 246-248. - 0,19 печ. л.

11. Гареев Б.Р. Расчет резервов снижения себестоимости [Текст] / Б.Р. Гареев // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Тезисы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2005. - С. 298-300. - 0,19 печ. л.

12. Гареев Б.Р. Принцип взаимовыгодности инноваций в стратегическом планировании [Текст] / Б.Р. Гареев // Молодежь и экономическая наука. Статьи и тезисы докладов межвузовской научной конференции молодых ученых и студентов. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2004. - С. 79-81. - 0,19 печ. л.