

## Методические основы формирования и моделирования управленческой отчетности и анализ ее показателей

© 2009 С.В. Джежелий

Астраханский государственный технический университет

Основное внимание уделено разработке показателей управленческой отчетности разной степени обобщения по центрам ответственности, сегментам и предприятию в целом.

*Ключевые слова:* конкуренция, управленческая отчетность, стратегия и тактика развития предприятий.

В связи с ростом динамики внешней среды необходимо совершенствование управленческой (внутрихозяйственной) отчетности. В условиях конкуренции следует постоянно концентрировать внимание на внутреннем состоянии дел, выработать стратегию выживания, осуществление которой возможно только при наличии достоверной своевременной, оперативной информации (отчетности), для отслеживания происходящих изменений во внешней среде (позиции потребителя, поставщика, изменения технологий). Основная задача формирования управленческой отчетности - в широком распространении опыта организации ее моделирования с целью оказания помощи руководству предприятий. Эта отчетность дает возможность выработать стратегию и тактику развития предприятий, особенно крупных: обосновывать бизнес-планы, принимать оптимальные управленческие решения и осуществлять контроль за их выполнением.

В современной российской экономической науке управленческий учет и отчетность являются наиболее изучаемыми. Функции контроля хозяйственной деятельности стали внутрихозяйственными, поэтому управленческая отчетность в системе управления предприятием и оценке результатов требует адекватной реакции ее преобразований. Недостаточная разработанность проблемы формирования управленческой отчетности вызывает необходимость дополнительных исследований.

При исследовании данного вопроса использованы мнения ряда авторов. Западные теоретики, в частности К. Друри<sup>1</sup>, рассматривают управленческий учет как часть бухгалтерского учета.

В российской практике под управленческим учетом и отчетностью понимают процесс подготовки, анализа, интерпретаций и представление информации, необходимой для осуществления функций прогнозирования, планирования, нормирования, анализа и контроля, для оптимального уровня использования ресурсов предприя-

тия. Такую позицию занимает М.А. Вахрушина<sup>2</sup>, В.Б. Ивашкевич<sup>3</sup>, Т.П. Карпова<sup>4</sup>.

Автор поддерживает высказанное мнение, что управленческий учет и отчетность - это система информационного обмена для принятия управленческих решений, направленных на достижение предприятием конечных результатов. Любое решение, касающееся управления предприятием (бизнесом), должно основываться на тщательном изучении и анализе имеющейся бухгалтерской и другой информации, сформированной по сегментам бизнеса. Вопросы составления сегментарных отчетов напрямую связаны с трансфертным ценообразованием, на базе которого формируется отчетность сегмента. Прежде всего, необходимо оптимизировать организационно-управленческую структуру, выделить центры ответственности и делегировать им полномочия по управлению менеджерам.

Внутренняя отчетность - это совокупность упорядоченных показателей и интерпретация отклонений от плана, сметы, поставленной цели, для обеспечения управленцев всех уровней необходимой управленческой информацией.

Промышленным предприятиям на данном этапе развития управленческого учета и отчетности следует оказать методическую и практическую помощь создания такой управленческой отчетности, необходимой в принятии оптимальных управленческих решений на основе достоверных показателей работы и их анализа. Поэтому автор основной акцент сделала на разработку новых форм такой отчетности. В первую очередь следует обратить внимание на исполнительскую дисциплину и контроль за ресурсами предприятия - самые слабые места в управлении предприятием, разработку методических подходов построения отчетности разной степени обоб-

<sup>2</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М., 2002.

<sup>3</sup> Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. М., 2004.

<sup>4</sup> Карпова Т.П. Учет производства как начальный этап управленческого учета // Бух. учет. 2000. □ 20. С. 56-57.

<sup>1</sup> Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник: Пер. с англ. М., 2005.



щения (по трудовым, материальным и производственным затратам любой организационно-правовой формы). Разработаны, апробированы и внедрены такие управленческие отчеты, как “Экран качества труда” - инженера, техника, служащего всех отделов, цехов, служб и т.д.

Форма-отчет представляется ежемесячно руководителю предприятия, заполняется ежедневно начальником цеха, отдела, службы. Ведение этого отчета дало положительный результат. При помощи баллов определяются: работоспособность, профессионализм, исполнительская и трудовая дисциплина каждого сотрудника. Коррективы вносятся в зависимости от значимости выполняемой работы, ее трудоемкости и специфики деятельности. С помощью этого отчета руководитель предприятия знакомится с качеством выполняемой работы каждым работником предприятия (табл. 1).

Контроль за соблюдением технологических норм нужен для предотвращения превышения норм с целью уявления потерь (брак, излишнее списание материала, зарплаты и т.д.). Этот отчет поможет руководителю любого ранга определить:

- соблюдение технологии производства;
- правильность установления норм, нормативов, лимитов;
- наличие контроля за затратами для целей налогообложения (форма □ 005).

Такой отчет “О затратах на производство” должен содержать следующие реквизиты (табл. 2).

ных частей, деталей и т.д. ведется по лимитным картам, открытым на каждый заказ (изделие, работу, услугу и т.д.) по нормам расхода. Записи ведутся одновременно в лимитной карте и карточке учета материалов по форме М-17, в которую внесены дополнительные реквизиты: номер лимитной карты, код цеха (отдела, участка), шифр производственных затрат (ШПЗ); подписи “получил”, “отпустил” (табл. 3).

В конце месяца карточки (форма М-17), по которым было движение, передаются в бухгалтерию на обработку по реестру. Карточка (форма М-17) одновременно может служить отчетом по движению товарно-материальных ценностей.

В результате внедрения получено:

- повышение качества информации, так как карточка ежемесячно сдается в бухгалтерию на обработку, из нее видно, кому, когда, сколько, что, на какие цели, по какой цене отпущено, кто поставщик;
- информация о замене сырья и материалов;
- отсутствие пересортицы;
- возврат отходов, возможных для использования по каждому номенклатурному номеру сырья и материалов.

С точки зрения оптимальности и целесообразности, логики и анализа, данный документ отвечает всем требованиям информационного обеспечения по контролю за наличием, приобретением и расходом товарно-материальных ценностей.

Таблица 2. Форма № 005

Отчет о затратах на производство за месяц 2009 г., тыс. руб.

Элементы затрат	Всего затрат		Изменение норм			Налоговый учет ст. 252 НК РФ
	по технологической норме	фактически	замена сырья и материалов	изменение технологии производства	установка нового оборудования, модернизация	
1. Сырье и материалы за вычетом отходов	20000	21000	1000	-	-	20000
2. Вспомогательные материалы	5000	5000	-	-	-	5000
3. Топливо	1000	1000	-	-	-	1000
4. Энергия всех видов	12000	12000	-	-	-	12000
5. Заработная плата, основная и дополнительная	18000	17500	-	500	-	17500
6. Отчисления во внебюджетные фонды	5526	5337	-	-	-	5337
7. Амортизация ОС	45000	55000	1000	-	-	45000
8. Прочие расходы	1000	1000	-	-	-	1000
<b>Итого</b>	<b>107526</b>	<b>116837</b>	<b>1000</b>	<b>500</b>	<b>-</b>	<b>106837</b>

Чтобы сырье и материалы списывались на производство нужного качества и количества, внедрен новый расходный документ - карточка формы □ М-17 - взамен требования. В стандарте подробно описан порядок работы с этим документом. Отпуск сырья и материалов, запас-

В связи с внедрением нового расходного документа (карточка-форма □ М-17) автором введен новый принцип документооборота (см. рисунок).

Предложенный автором документооборот даст возможность экономистам предприятия по-



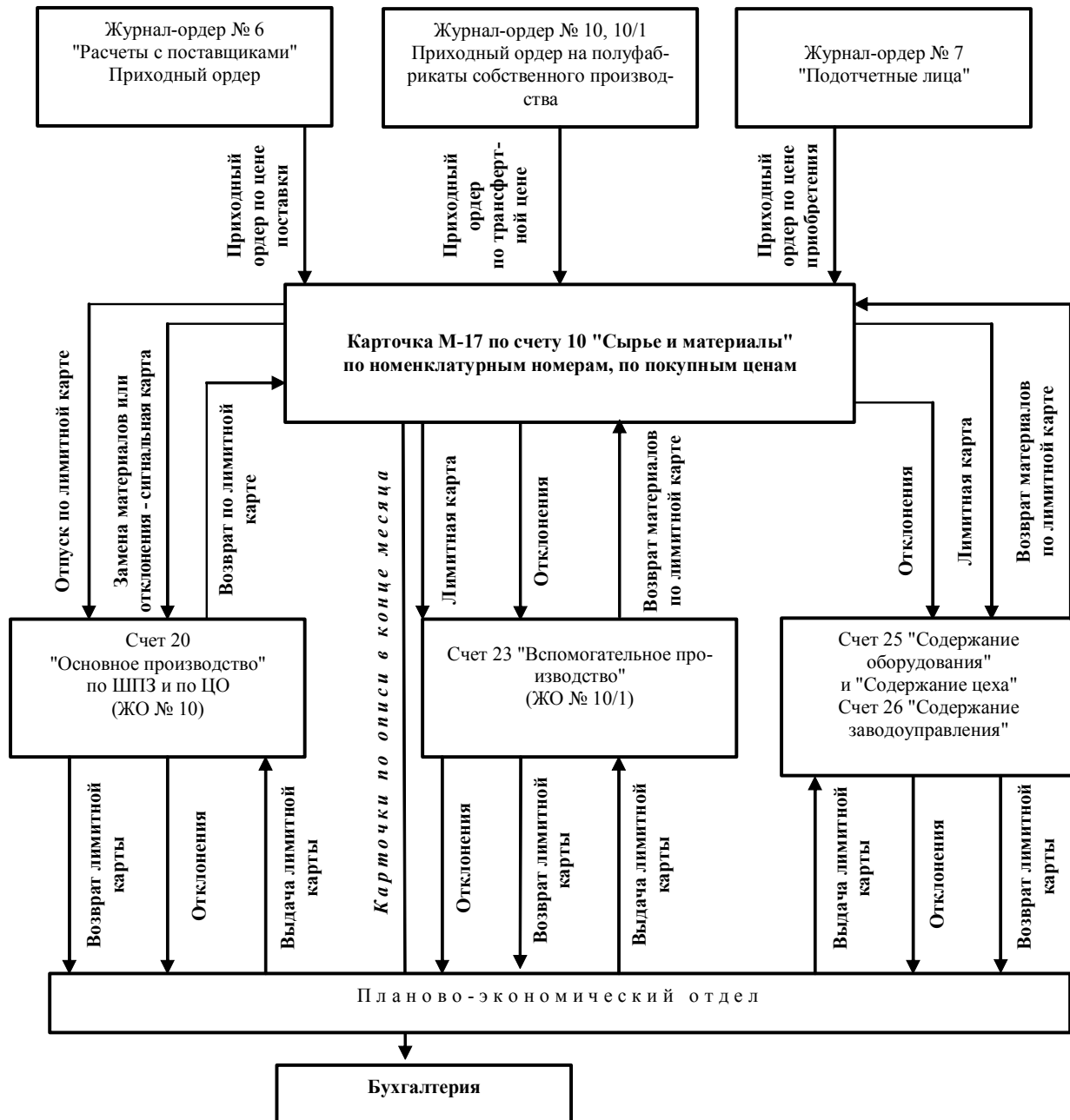


Рис. Документооборот в связи с введением нового расходного документа.  
Метод списания материалов в расход: ФИФО и т.д.

лучать оперативную информацию об использовании лимита, по формированию себестоимости по самой емкой статье “Сырье и материалы”, оперативность достоверных данных позволит своевременно принять необходимые управленческие решения.

Процесс информирования заинтересованных руководителей о соответствии фактических результатов деятельности поставленным целям через систему внутренней отчетности, которая является неотъемлемой частью более общей системы внутреннего контроля, чем меньше контроль, тем мень-

ше уверенности и больше беспокойства за состояние дел<sup>5</sup>. Контроль позволяет совершенствовать процесс принятия решений, контроль целей (приоритетных направлений), контроль планов, ресурсов, выполнения принятых решений.

Структура управленческого отчета должна содержать: цели, показатели, значение, задачи и мероприятия. С учетом этих требований разработан альбом отчетов внутрихозяйственного управления (по центрам ответственности и сегментам) по отраслям: *судостроение, строительство*

<sup>5</sup> Вахрушина М.А. Управленческий анализ. М., 2007.

**и производство строительных материалов, пищевая промышленность.**

В условиях конкуренции, быстро меняющейся ситуации предприятия должны постоянно концентрировать внимание на внутреннем состоянии дел, выработать стратегию выживания, и для этого нужна достоверная, своевременная, оперативная отчетность (смена, день, неделя, месяц и т.д.).

Таким образом, определена роль управленческого отчета в системе эффективного развития предприятия, которая заключается в обеспечении достижения целей через реализацию оптимальных управленческих решений. Ее целью является обеспечение управленцев всех уровней необходимой оценкой результатов, их отклонений от цели, о существующих недостатках сегодня и на будущее, о проблемах, которые надо решать немедленно.

Основные требования при моделировании управленческой отчетности:

- структура единая, но гибкая в соответствии с поставленной целью, обозримая, понятная, краткая и точная информация;
- оптимальная оперативность представления, т.е. к сроку, когда она необходима;
- пригодная для анализа и контроля;
- адресность представления;
- раскрывающая причины и следствия.

Управленческая отчетность используется:

- для планирования - с тем, чтобы получить понимание ожидаемых деловых сделок и других экономических событий и их влияния на организацию и использовать это понимание как основу для создания схемы действий, которой предприятие должно следовать в дальнейшем;
- оценки - оценить значение различных прошедших и будущих событий;
- контроля - обеспечить достоверность информации относительно деятельности предприятия и его ресурсов;
- сокращения субъективности в процессе принятия решений.

Управленческая отчетность должна установить элементы или меры, на которые руководство может влиять, и искать пути оценки риска и чувствительных факторов.

Рассматривая механизм формирования управленческой отчетности, следует учитывать, что на нижних уровнях управления необходимы более частые и более детализированные отчеты, на высоких уровнях отчетность представляется реже и содержит укрупненные агрегированные показатели.

Любой специалист предприятия, так или иначе, вовлечен в процесс использования ресур-

сов (трудовых, материальных, финансовых, интеллектуальных, временных и т.д.), в цепочку создания стоимости и достижения целевых значений ключевых показателей, является управленцем, и ему также нужна информация о результатах его труда.

Система управленческого учета и отчетности является более широкой областью учетной деятельности, чем сфера финансового (бухгалтерского) учета, поскольку далеко не все данные можно получить из финансовой отчетности о результатах деятельности предприятия, его проблемах, их симптомах.

Таким образом, обобщая вышеизложенное, можно сказать: до сих пор отсутствует официальное определение "управленческая отчетность". Из приведенных выше определений можно выделить основные элементы, входящие в определение понятия "управленческая отчетность".

Основными элементами понятия "управленческая отчетность" являются:

- состав и структура отчетности для крупных предприятий;
- определение концепции внутренней отчетности;
- ее сущность и организация внутренних информационных потоков;
- аналитические возможности внутренних отчетов и способы группировки данных в зависимости от цели отчета;
- ее анализ и выбор стратегии;
- использование данных (аналитическая интерпретация) внутренней управленческой отчетности для оценки эффективности бизнеса.

Управленческая отчетность исследована на пяти крупных предприятиях г. Астрахани различной отраслевой принадлежности: *судострое-ние; пищевая промышленность; строительство и производство стройматериалов; машиностроение; изготовление продукции из желтого металла и торговля.*

Недостатки внутренней отчетности типичны при традиционных подходах к организации внутреннего контроля и заключаются в том, что основной упор делается на ошибки, поиск упущений, т.е. обращает управленцев в прошлые события, а не на ориентированную информацию, позволяющую предпринять эффективные действия.

Основные недостатки управленческой отчетности: информация обобщается главным образом по объему продаж, определению издержек и не связана с потребностями нижестоящих руководителей, или избыточная, ненужная, запоздалая.

Управленческие отчеты должны быть четко разграничены. Например, *комплексные отчеты* (ежемесячно) по прибыли, доходам, дебиторам,

запасам, денежным потокам, причем по ключевым показателям (ежедневно); полученные заказы, недопоставки покупателям, рекламациям, возвратам, выполнению сменных норм, рекламе, денежным потокам и др.

**Аналитические отчеты по запросу:**

- причины роста запасов;
- рост сверхурочных часов работы;
- изменения в обороте рынка.

**Стратегические отчеты**, которые отвечают за анализ ситуации по мере ее возникновения. Для обеспечения жизнедеятельности предприятия и конкурентоспособности необходимо иметь информацию, максимально приближенную по времени и условиям производства, обладающую аналитичностью для решения конкретных задач, закрытую для внешних пользователей в целях соблюдения коммерческой тайны, например форма □ 0011 (табл. 4).

руководитель отчетности автор рекомендует использовать методику портфельного анализа.

В условиях рынка широкое применение получил портфельный анализ (PJMS)<sup>6</sup>, который является инструментом оценки всей хозяйственной деятельности, для оценки вложений, инвестирования проектов<sup>7</sup>. При этом портфельный анализ рекомендует, чтобы каждый продукт предприятия, его хозяйствующего подразделения рассматривался независимо, что позволит сравнивать их между собой и конкурентами. Основной прием анализа – построение двухмерных матриц, с помощью которых продукция может сравниваться друг с другом и конкурентами по таким критериям, как темп роста продаж, доля рынка, привлекательность отрасли.

Таким образом, управленческая отчетность является неотъемлемой частью всей информации, получаемой из источников планирования, финансовой, статистической и налоговой отчет-

**Таблица 4. Форма № 0011**

Ежемесячный отчет старения дебиторской задолженности за июнь 2008 г.

(условный пример)

Наименование дебитора	Вид дебиторской задолженности	Сумма, руб.
ОАО "АЛВИЗ"	За товары отгруженные	6500

Окончание табл. 4

Дата возникновения обязательств	Дата прекращения обязательств	В том числе по срокам давности				
		до 1 мес.	от 1 до 3 мес.	от 3 до 6 мес.	от 6 до 12 мес.	Свыше 12 мес.
1.01.08	20.06.08	6500	4300	2200	-	-

Дебиторская задолженность должна ежемесячно подтверждаться актами сверки, подписанными обеими сторонами, и скреплена печатями, т.е. она должна быть реальной.

Управленческий отчет дает возможность выработать стратегию и тактику развития предприятия, обосновывать бизнес-планы, выявлять резервы, оценивать результаты. Для анализа уп-

ности и анализа, т.е. стремиться следует к оптимизации результатов деятельности на всех направлениях, стимулировать инициативу по принятию лучших решений и ответственность за их надлежащее исполнение. Оптимальные результаты в управлении дают сочетание двух начал – консультаций специалистов и активное усилие всех экономических служб предприятия.

Поступила в редакцию 09.12.2008 г.

<sup>6</sup> Попова Л.В. Управленческий учет и анализ. М., 2008.

<sup>7</sup> Ансофф И. Стратегическое планирование в управлении. М., 1989.