

## ВНУТРЕННЯЯ УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ КАК ИНФОРМАЦИОННАЯ ОСНОВА АНАЛИЗА

© 2011 Ж.А. Иванова

кандидат экономических наук, доцент

Восточно-Сибирский государственный технологический университет, г. Улан-Удэ

E-mail: Ivanova\_ga68@mail.ru

Внутренняя управленческая отчетность является одним из системообразующих элементов управленческого учета, наряду с планом счетов. На основе внутренней отчетности принимаются решения на всех уровнях управления организацией. В статье рассмотрены теоретические основы управленческой отчетности, представлены различные точки зрения на определение, классификацию и требования, предъявляемые к управленческой отчетности.

*Ключевые слова:* анализ, внутренняя управленческая отчетность, классификация отчетности, аналитические процедуры, пользователи отчетности.

Совершенствование отчетной информации, безусловно, является многогранным и проблемным вопросом, хотя бы потому, что введение определенных качественных изменений в учетную категорию несет в себе печать сложившихся представлений об объекте отчетности. Во-первых, это можно объяснить тем, что хозяйственную деятельность организации можно представить с различной степенью детализации. Во-вторых, решается задача расширения информативности. При этом, как было отмечено профессором В.Д. Новодворским, важно исходить из следующего принципиального положения: отчетность предприятий является основным источником информации об их деятельности, она необходима, прежде всего, самому предприятию для оперативного управления хозяйством и как исходная база при последующем планировании.

Изучение экономической литературы по управленческой отчетности показало, что проблемам его формирования уделяется незначительное внимание по сравнению с другими видами отчетности. Так, содержанию и методике определения показателей бухгалтерской отчетности, проблемам ее трансформации в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) посвящены многочисленные научные и учебные издания. В то же время вопросы, связанные с формированием внутренней управленческой отчетности, рассматриваются, как правило, лишь в учебниках и научных работах по управленческому учету. Следует отметить, что во многих из них теоретические основы формирования внутренней управленчес-

кой отчетности изложены поверхностно, абстрактно и не в полном объеме, многие проблемы, связанные с ее созданием, интерпретацией показателей и реальным применением в практической деятельности предприятий не решены. Например, учеными не выработан единый подход к названию отчетности, составляемой по запросам внутренних пользователей, не определена сущность отчетности, нет методики построения отчетов. Одни авторы ее называют сегментарной отчетностью, другие - внутрихозяйственной, третьи - управленческой. Все это свидетельствует о необходимости осуществления дальнейших научных изысканий в данной области.

Обзор литературы показал, что в качестве основной цели составления управленческой отчетности указывают необходимость обеспечения информацией управленческого персонала всех уровней, ответственных за принятие управленческих решений (В.Ф. Палий, В.Б. Ивашкевич и др.).

По нашему мнению, термин "внутренняя управленческая отчетность" является наиболее приемлемым, поскольку в нем отражено назначение отчетности, предоставляющей информацию, используемую внутренними пользователями для обоснования широкого спектра управленческих решений. В частности, внутренние пользователи используют информацию для оценки выполнения плана, анализа имущественного и финансового положения организации, планирования и прогнозирования ее деятельности.

Внутренняя управленческая отчетность - это форма представления сведений, существенных

для выбора определенного варианта действий из множества альтернативных. Она может содержать данные, характеризующие фактические результаты производственной, инвестиционной и финансовой деятельности организации в целом и в разрезе отдельных структурных подразделений как за прошедший период, так и на определенный момент времени. Наряду с этим внутренняя управленческая отчетность может включать в себя результаты анализа внутренних и внешних факторов, влияющих на достижение поставленных целей, а также плановые и прогнозные показатели деятельности предприятия на предстоящий период.

Внутренняя управленческая отчетность имеет свои особенности:

- у нее особый статус, поскольку, в отличие от бухгалтерской, статистической и налоговой отчетности, она содержит информацию, формируемую лишь по запросам внутренних пользователей;

- процесс формирования управленческой отчетности не регламентируется законодательными и нормативными актами, в отличие от бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности, которые составляются по единым правилам, установленным законом "О бухгалтерском учете", Налоговым кодексом РФ, постановлениями и инструкциями органов статистики, положениями по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности, другими нормативными актами;

- состав и содержание отчетных показателей (натуральных и стоимостных, количественных и качественных), форма и сроки их представления устанавливаются каждой организацией самостоятельно, исходя из ее организационно-правовой формы, вида деятельности, стратегии и тактики управления, квалификации управленческого персонала и других особенностей каждого хозяйствующего субъекта.

В плановой экономике существовала принципиально другая система учета и отчетности, построенная на иных принципах и преследовавшая совершенно иные цели, нежели сегодня. Информация, содержащаяся в отчетности, широко использовалась в системе государственного ценообразования, директивного планирования объемов производства, распределения лимитов бюджетного финансирования. Тогда речь не шла о том, чтобы финансовая отчетность была более удобной для инвесторов, для принятия правиль-

ных управленческих решений с тем, чтобы наилучшим образом управлять капиталом, финансовыми потоками. Сегодня управленческая отчетность должна быть построена таким образом, чтобы руководители были способны ее воспринять и эффективно ею пользоваться. На предприятиях сегодня имеет место достаточно большое количество работников экономических служб, довольно инертных, имеющих образование, но базирующихся на старых традициях. В этой связи необходимо изменение менталитета не только работников экономических служб, но и руководства, которые должны требовать от бухгалтеров-менеджеров составления такой отчетности, которая была бы для них инструментом в управлении компанией. Чем в большей степени руководитель ориентирован на достижение результата, тем в большей степени он нуждается в информации обратной связи через систему внутренней управленческой отчетности. При этом чем выше уровень менеджмента, тем реже представление отчетности и меньше детализация, и наоборот.

Необходимость построения управленческой отчетности, исключающей дублирование одних и тех же показателей, требует четкой их классификации.

Так, Н. Адамовым и Г. Адамовой предложена классификация: 1) по форме представления (табличные, графические, текстовые); 2) по видам деятельности (отчеты по закупке и заготовлению, отчеты по производству, отчеты по реализации); 3) по уровню представления (отчеты для высшего руководства, отчеты для менеджеров структурных подразделений, отчеты для менеджеров низшего звена); 4) по объему информации (оперативные отчеты, текущие отчеты, сводные отчеты); 5) по содержанию (комплексные отчеты, отчеты по ключевым позициям, аналитические отчеты)<sup>1</sup>.

Н.А. Бреславцева, О.Ф. Сверчкова выделяют следующие виды отчетов: 1) обязательные (предусмотренные системой управленческого документооборота предприятия) и дополнительные (составляются в зависимости от потребности управления); 2) оперативные (представляют собой совокупность данных в определенном разрезе), агрегированные (фактическое значение показателей, сформированных из оперативных отчетов), сравнительные (сопоставление показателей - фактических и плановых, фактических и базовых, фактических и аналогичных по отрасли)<sup>2</sup>.

В.Ф. Палий классифицирует управленческие отчеты по следующим признакам: 1) по содержанию информации (внутренние отчеты подразделяются на комплексные, тематические (по ключевым показателям), аналитические; 2) по уровням управления (оперативные отчеты, текущие и сводные отчеты); 3) по объему информации (сводки, итоговые отчеты, общие (сводные) отчеты; 4) по формам представления (табличные, графические и текстовые)<sup>3</sup>.

Наряду с вышеперечисленным, считаем целесообразным включить в классификацию управленческой отчетности следующие признаки: 1) по стабильности функционирования предприятия (отчеты, сформированные в условиях определенности и отчеты, составленные в условиях неопределенности); 2) по фактору времени (перспективные, текущие и оперативные).

Информация управленческого учета, трансформирующаяся в показатели внутренней отчетности, предназначена различным группам пользователей внутри организации, нацеленных и уполномоченных на принятие взвешенных управленческих решений. В силу этого представляется целесообразным выделить таких групп пользователей:

- высшее руководство;
- менеджеры среднего уровня;
- менеджеры низшего уровня.

В связи с тем что высшее руководство формирует стратегические цели управления организацией, в управленческих отчетах, адресованных ему, должны найти отражение:

- фактически достигнутые результаты в производственной, инвестиционной, финансовой и других видах деятельности как по организации в целом, так и по отдельным структурным подразделениям;

- оценка внутренних и внешних факторов, повлиявших и влияющих на результаты выполнения целей организации;

- плановые и прогнозные индикаторы развития организации на предстоящий период.

Для руководителей структурных подразделений, ориентированных на разработку стратегии реализации долгосрочных целей развития организации, в управленческой отчетности следует представить:

- показатели деятельности структурных подразделений и результаты их аналитической обработки;

- информацию планового и прогнозного характера по предприятию в целом и по отдельным структурным звеньям;

- необходимую информацию о смежных подразделениях и контрагентах.

Менеджерам низшего звена управления, ответственным за определенные участки деятельности, необходимо получать и анализировать информацию:

- об этой деятельности через систему синтетических и аналитических показателей;

- связанную с прогнозными оценками внутренних и внешних факторов;

- прочую информацию, способную оказать влияние на формирование итоговых результатов деятельности.

Для того чтобы система управленческого учета удовлетворяла внутренние потребности предприятия, необходимо устранить недостатки внутренней отчетности, к числу которых относятся:

- информация, обобщаемая в отчетности, зачастую адресуется не тем, кому она действительно нужна, а руководителю или его заместителем;

- обобщение информации осуществляется главным образом для контроля объема продаж или определения издержек и, как правило, не связана с потребностями отдельных управляющих, деятельность которых приносит доход или требует издержек;

- в отчетности имеет место, с одной стороны, избыточная информация, а с другой - нехватка релевантной информации, что затрудняет процесс ее обобщения и принятия решений по конкретным направлениям и участкам деятельности;

- существует проблема непонимания информации, представленной в отчетности, отсутствие у работников способности говорить на одном языке.

Управленческая отчетность должна давать возможность менеджменту организации проводить на ее основе анализ и обоснование широкого спектра управленческих решений. Исходя из этого, она должна отвечать ряду требований (см. таблицу).

Управленческие отчеты в полной мере должны соответствовать вышеперечисленным требованиям. Считается, что если информация не удовлетворяет требованиям хотя бы трех характеристик, представленных в таблице, то система управленческого учета рассматривается как неэффективная и ее необходимо реорганизовывать.

## Основные требования к составлению управленческой отчетности

Характеристика информации	Содержание
1. Адресность	Информация должна предоставляться конкретным пользователям, при этом следует соблюдать конфиденциальность
2. Оперативность	Информация должна быть готова в нужный момент времени с целью своевременного ее применения и на основе этого принятия соответствующего управленческого решения
3. Достоверность	Информация отражает реально существующие процессы и явления. Адресат должен быть уверен в отсутствии ошибок, приписок и подтасовок
4. Сравнимость	Означает сопоставимость по различным периодам времени (отчетных показателей с данными плана, смет, нормами и нормативами, с показателями предыдущих отчетных периодов)
5. Объективность	В процессе сбора и подготовки информации следует ориентироваться на непредвзятость и беспристрастность ее представления
6. Полезность	Информация должна быть необходимой для принятия решений

Наряду с вышеизложенным, считаем необходимым принять во внимание такие требования, как:

- целесообразность (информация должна учитывать особенности цели управления, для которой она предназначена);

- полнота (во внутренней управленческой отчетности должны быть представлены сведения о наличии и использовании всех ресурсов, о капитале, обязательствах, доходах, расходах и результатах деятельности организации, о влиянии внешних и внутренних факторов, о влиянии производственных и рыночных факторов);

- экономичность (затраты на составление отчетности не должны превышать эффекта от ее использования).

Немаловажное значение имеет способ представления учетной управленческой информации. Наряду с традиционными подходами к представлению информации в виде таблиц с набором цифр, размещенных на бумажных носителях, их следует дополнить демонстрацией на дисплее построением различных графиков и диаграмм. При этом основными факторами, влияющими на выбор способа представления, формата и структуры того или иного управленческого отчета, являются: содержание предоставляемой информации; потребности и пожелания пользователей отчетов; критерий экономичности их получения и передачи.

В отношении форм управленческой отчетности, по мнению А.Д. Шеремета, необходимо базироваться на соблюдении двух принципов. Во-первых, управленческая отчетность должна содержать только те показатели, которые подконт-

рольны менеджеру данного центра ответственности и на динамику которых он может оказывать влияние. Во-вторых, отчетность должна содержать информацию об отклонениях, наличие которой позволяет реализовать принцип управления по отклонениям. Суть этого принципа состоит в предположении, что менеджеру более высокого уровня нет необходимости в текущем порядке регулировать детали деятельности центров ответственности на более низком уровне. Он начинает действовать тогда, когда на нижнем уровне возникает проблема, проявляющаяся как отклонение от заданного параметра<sup>4</sup>.

В управленческом учете информация формируется и составляется отчетность по различным структурным подразделениям, центрам ответственности, видам деятельности, отдельным изделиям, новым технологическим решениям и другим позициям.

Управленческая отчетность позволяет подробно раскрывать различные показатели отчетности, в частности формирование доходов по видам деятельности, по центрам ответственности. Правильно построенная система управленческой отчетности также дает возможность проводить более глубокую детализацию затрат, что, в свою очередь, позволяет руководству реализовывать различные мероприятия, направленные на повышение эффективности работы организации.

Данные управленческой отчетности являются одним из важнейших элементов информационной базы оценки бизнеса. В частности, становятся возможными оценка эффективности функционирования различных сегментов и участков

деятельности предприятия и взаимоотношений между ними; проверка выполнения бюджетов, оценки их качества. Наряду с этим отчеты обеспечивают информацию, достаточную для того, чтобы руководство могло установить, почему производятся расходы и какую прибыль приносит бизнес-единица, центр прибыли, бизнес-направление, клиент, проект, канал сбыта и т.д., проанализировать причины расходов и доходов, привести доходы и расходы к желательному уровню.

---

1. *Адамов Н., Адамова Г.* Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления // Финансовая газ. Регион. вып. 2007. № 30.

2. *Бреславцева Н.А., Сверчкова О.Ф.* Управленческая отчетность: классификация, идентификация и императивы // Управленческий учет. 2010. № 1. С. 6.

3. *Палий В.Ф.* Организация управленческого учета. М., 2003.

4. Управленческий учет / под ред. А.Д. Шеремета. М., 2000.

*Поступила в редакцию 04.03.2011 г.*