

**Н.А. Никифорова, С.Н. Миловидова
Т.Б. Иззука, М.М. Басова**

КОНТРОЛЛИНГ И АНАЛИЗ: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ ЭФФЕКТ

Монография

Под редакцией Н.А. Никифоровой

КНОРУС
Москва
2023

УДК 339.13
ББК 65.290-2
К64

Рецензенты:

- С.А. Горина**, генеральный директор, ООО «Аудит и консультирование», д-р экон. наук, проф.,
В.Я. Овсийчук, профессор кафедры финансов и бухгалтерского учета, ГБОУ ВО Московской области «Технологический университет», д-р экон. наук,
В.И. Бариленко, профессор Департамента бизнес-аналитики, ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», д-р экон. наук

К64

Контроллинг и анализ: управленческий эффект : монография / Н.А. Никифорова, С.Н. Миловидова, Т.Б. Иззука, М.М. Басова ; под ред. Н.А. Никифоровой. — Москва : КНОРУС, 2023. — 274 с.

ISBN 978-5-406-11311-0

В монографии раскрываются основные вопросы контроллинга и управленческого анализа бизнес-процессов организации. Именно при управлении бизнес-процессами предприниматель несет основные расходы и получает основные доходы, формирующие в последствии финансовый результат всей деятельности или иной полезный эффект. Поэтому анализ показателей и факторов формирования расходов и развития бизнеса – это важная задача аналитиков организации. Как анализировать? На этот вопрос авторы постарались дать ответ. Прежде всего, нужны определенные данные, затем – обработка этих данных с помощью аналитических инструментов, включающих методы. Получен результат, что делать дальше? Контроллинг и управленческий анализ занимает срединное место между функциями сбора и обработки информации и функциями принятия решений.

Монография ориентирована на студентов магистратуры и аспирантуры (дисциплины: Контроллинг эффективности бизнеса, Управленческий анализ, Операционный анализ деятельности экономических субъектов, Стратегический анализ и риск-менеджмент в организациях, Современные концепции и научные школы развития бухгалтерских, аналитических и контрольных процессов и экономической статистики), а также молодых ученых, специалистов-практиков, работающих в реальном секторе экономики.

Ключевые слова: контроллинг эффективности бизнеса, управленческий анализ, стратегический анализ, методы анализа, ключевые показатели эффективности.

УДК 339.13
ББК 65.290-2

ISBN 978-5-406-11311-0

© Коллектив авторов, 2023
© ООО «Издательство «КноРус», 2023

АВТОРЫ

Никифорова Наталья Александровна – канд. экон. наук, доц., профессор Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва – общая редакция монографии, параграфы 2.3, 2.4, 3.2.

Изука Татьяна Борисовна – канд. экон. наук, доцент Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва – предисловие, параграфы 1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 3.1.

Миловидова Светлана Николаевна – канд. экон. наук, доцент Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва – параграфы 4.1, 4.2, 4.3.

Басова Мария Михайловна – канд. экон. наук, доцент Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва – параграфы 2.1, 2.2.

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	5
ГЛАВА 1 УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ, КАК ОСНОВНОЙ ЭЛЕМЕНТ КОНТРОЛЛИНГА.....	8
1.1 Управленческий учет и виды управленческой отчетности в системе управления организации	8
1.2 Информационно-аналитическая поддержка бизнеса и информационные потоки в организации	29
1.3 Методы и приемы управленческого анализа в целях управления бизнесом	54
1.4 Нормативно-правовое обеспечение управленческого анализа и системы контроллинга	71
ГЛАВА 2 ОПЕРАЦИОННЫЙ АНАЛИЗ, КАК ИНСТРУМЕНТ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЛИНГА	79
2.1 Затраты, их классификация и методы оценки	79
2.2 Центры ответственности и их классификация	99
2.3 Основные показатели и лимитирующие факторы безубыточности	109
2.4. Анализ безубыточности монопродуктового производства ..	116
ГЛАВА 3 СТРАТЕГИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ, КАК ИНСТРУМЕНТ СТРАТЕГИЧЕСКОГО КОНТРОЛЛИНГА	132
3.1 Стратегический контроллинг в системе управления организацией	132
3.2 Методы контроллинга и управленческого анализа	147
ГЛАВА 4 ЭФФЕКТИВНОСТЬ БИЗНЕСА, КАК ОСНОВНОЙ ОБЪЕКТ КОНТРОЛЛИНГА	196
4.1 Виды эффективности, методы, приемы и особенности измерения	196
4.2 Системный подход в управлении эффективностью бизнеса	232
4.3 Эффективность управленческих решений и ее составляющие	257
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	268
ПРИЛОЖЕНИЕ А	271

ПРЕДИСЛОВИЕ

Контроллинг является по своей сути механизмом искусства экономического управления, на развитие и совершенствование которого в настоящее время направлены усилия отечественных и зарубежных ученых-экономистов.

Управленческий анализ – это вид деятельности, направленный на решение проблем и организацию планомерного функционирования любой организации.

Искусство экономического управления заключается в умении предвидеть хозяйственную и коммерческую ситуацию, принять меры по оптимизации соотношения «затраты-результат» и, тем самым, обеспечить достижение поставленных целей и, прежде всего, получение желаемой величины прибыли.

Возникновение и развитие контроллинга, в большей степени обусловлено развитием рыночной экономики. По мере развития науки и новых технологий процесс организации производства на многих предприятиях стал более наукоемким. Выбор наиболее оптимальных направлений развития предприятий был обусловлен тем, что усложнилась их ориентация в рыночной экономике. И, как следствие, усложнение ориентации предприятий привело в конечном итоге не просто к возрастанию роли управления, но и к качественным изменениям во всей структуре и методах управления.

Контроль – это важная функция менеджмента, который по своему содержанию является управленческой деятельностью, задачами которой служат количественная и качественная оценка, и учет результатов работы не только всей организации, но и ее отдельных структурных единиц. Главными инструментами выполнения этой деятельности являются наблюдение, проверка всех сторон деятельности, учет и анализ. В процессе управления контроль выступает как элемент обратной связи, поскольку по его данным корректируются ранее принятые управленческие решения и планы.

Эффективно поставленный контроль должен быть стратегически направленным, своевременным и достаточно несложным. Сущность контроля, проводимого контроллингом, заключается в создании гарантий выполнения планов и в повышении эффективности управленческого процесса.

Основная задача текущего контроллинга – оказывать помощь менеджерам в достижении запланированных целей, который ориентирован на краткосрочный результат.

Стратегический контроллинг определяет цели и задачи для текущего контроллинга и ориентирован на средне- и долгосрочный периоды.

Следовательно, основное различие между стратегическим и текущим контроллингом заключается в том, что стратегический контроллинг ориентирован на тенденции будущего, а текущий, напротив смотрит в настоящее, при этом прослеживаются различия между целями и средствами их достижения.

Служба контроллинга постоянно акцентирует внимание на решение следующих вопросов: на правильном ли пути организация? достаточно ли избранная альтернатива экономична? можно ли профинансировать проекты? Поэтому контроллинг является управлением будущим для обеспечения длительного и эффективного функционирования организации и ее структурных подразделений.

В первой главе настоящей монографии исследованы управленческий учет и анализ, как основные элементы контроллинга. При этом авторами акцентировано внимание на изучении роли управленческого учета и отчетности в системе управления организацией, содержится характеристика информационных потоков в организации, изложены основные методы управленческого учета и анализа, и уделено внимание исследованию вопросов нормативно-правового обеспечения системы управленческого анализа и контроллинга.

Во второй главе изложены особенности операционного анализа, как инструмента оперативного контроллинга. Авторами исследованы сущность затрат, их классификация и методы оценки, представлена классификация центров ответственности, изложена методика анализа безубыточности монопродуктового производства.

В третьей главе монографии исследован стратегический анализ как инструмент стратегического контроллинга. В данном разделе раскрыта сущность стратегического контроллинга в системе управления организацией, исследованы различные методы стратегического анализа, используемые в стратегическом контроллинге.

Четвертая глава монографии содержит перечень вопросов, касающихся оценки эффективности бизнеса, как основного объекта контроллинга. Исследованы критерии и виды эффективности, обоснована необходимость использования системного подхода в управлении эффективностью бизнеса, обоснованы подходы к определению эффективности управленческих решений.

Использование данной монографии нацелено на получение системы знаний и практических навыков по методам и приемам контрол-

линга в различных организациях с учетом их организационно-технических особенностей.

Монография адресована студентам магистратуры, аспирантам, а также руководителям и практическим работникам экономических служб коммерческих организаций, слушателям программ повышения квалификации и переподготовки кадров, для финансовых аналитиков и других заинтересованных лиц.

Н.А.Никифорова

Т.Б.Иззука

С.Н.Миловидова

М.М.Басова

ГЛАВА 1

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ, КАК ОСНОВНОЙ ЭЛЕМЕНТ КОНТРОЛЛИНГА

1.1 Управленческий учет и виды управленческой отчетности в системе управления организации

Как известно, целью управления является достижение оптимальной величины прибыли при финансовой стабильности организации. Эта цель является главным ориентиром для бухгалтерского учёта. Управленческий учёт основан на базе системного бухгалтерского учёта и входит в состав его функций. Подсистема управленческого учёта должна быть построена исходя из целей организации и возможностей управления конкретным предприятием. Учёт не является самоцелью, однако он служит средством для достижения успеха в бизнесе, поэтому эффективность его организации и применяемых методов следует оценивать исходя из их влияния на успех деятельности организации.

Содержание и модели построения управленческого учёта в организациях определяются информационными потребностями менеджмента, которые в свою очередь зависят от организационной структуры, характеристик менеджмента, от квалифицированного уровня руководителей и специалистов в области учёта технических возможностей информационной системы организации.

В настоящее время в информационном поле организации функционируют три учетных подсистемы. Каждая из них стремится удовлетворить информационные потребности своих пользователей: финансовый учёт – различных стейкхолдеров; налоговый учёт – налоговую службу; управленческий учёт - менеджеров. Следует отметить, что все подсистемы функционируют в одной организации и должны способствовать улучшению ее финансового состояния, каждая по-своему связана с менеджментом.

Экономическая обособленность и независимость организаций объективно обуславливает возрастание значимости функций управления, что приводит к развитию управленческого учёта.

Развитие управленческого учёта в России следует по двум крупным направлениям. Первое – адаптация приёмов и методик, апробированных в мире и принесших их пользователям успех в бизнесе, и вто-

рое – экспериментальные разработки по учётным системам, перспективным для зарубежных компаний.

По мнению Вахрушевой О.Б., «...40-е годы XX века можно отнести к периоду становления и развития нового вида учета - управленческого. Бухгалтерский учёт стал не только средством обработки и группировки экономической информации, содержащейся в первичных документах, но и превратился в исполнителя управленческой политики фирм»[10] Появились дополнительные функции по сбору и обобщению информации для группы лиц, принимающих хозяйственные решения по формированию и сохранению справочной информации в целях планирования, прогноза, принятия решений, контроля.

Большое внимание уделяется учёту затрат на производство, учёту фактического объёма производства, оценке выполнения производственных программ не только всего предприятия, но и его подразделений.

В условиях увеличения масштаба производственных затрат, обострения конкуренции в рамках мирового хозяйства, инфляции, появления новых методов планирования и анализа традиционные методы учёта перестали соответствовать требованиям управления.

Принцип эффективности управления предопределил необходимость появления управленческого учёта. Бухгалтерский учёт разделился на 2 отрасли учёта – финансовый и управленческий, произошла организационная и методологическая перестройка системы бухгалтерского учёта.

Изменение целей управления привело к созданию новых калькуляций:

- по центрам ответственности (для контроля технологических процессов и за деятельностью подразделений);
- по наименованиям изделий (для расчёта себестоимости и цен на изделия);
- по видам продукции (для расчёта частичных расходов и контроля за инвестициями).

Разные виды себестоимости привели к созданию внутренней бухгалтерии с детально проработанными формами и методами связи между подразделениями, обеспечивающая оперативность сбора и обработки информации структурных подразделений и др.

Дальнейшее развитие управленческого учёта проходило в рамках национальных систем бухгалтерского учёта.

Управленческий учёт связывает процесс управления с учётным процессом. Управление воздействует на предмет управления с помо-

щью планирования, организации, координирования, стимулирования и контроля.

Управленческий учет – это упорядоченная система по сбору, регистрации, обобщению и представлению информации о хозяйственной деятельности организации и ее внутренних структурных подразделений, необходимой для принятия управленческих решений.

Следует согласиться с мнением Осиповой Т.В., которая считает, что «...управленческий учет следует рассматривать в двух аспектах: как часть информационной системы организации и как деятельность, целями которой является обеспечение информацией руководителей организаций для принятия управленческих решений и планирования работы организации, помощь в оперативном управлении и контроле, стимулирование работников организации в выполнении намеченной программы, оценка и анализ функционирования отдельных подразделений, аппарата управления и отдельных сотрудников внутри организации» [35].

Таким образом, управленческий учёт является частью информационной системы организации, которая используется для планирования, управления и контроля за деятельностью организации. Для эффективного управления необходима информация о деятельности структурных подразделений и всей организации. Содержание управленческого учёта определяется целями управления, оно может быть изменено по решению руководства.

Основное содержание управленческого учёта составляет учёт затрат на производство будущих и прошлых периодов по различным классификационным признакам.

Важнейшими характеристиками системы управленческого учета считают оперативность учета затрат и полноту их включения в себестоимость.

Предметом управленческого учёта выступает совокупность объектов в процессе цикла управления производством.

Содержание предмета раскрывают объекты управленческого учёта, которые объединяют в две группы:

- производственные ресурсы;
- хозяйственные процессы и их результаты.

В состав производственных ресурсов входят:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- материальные ресурсы.

Ко второй группе объектов управленческого учёта относятся следующие процессы:

1. Снабженческая деятельность (приобретение, хранение, обеспечение производства ресурсами, маркетинговая деятельность и др.).

2. Производственная деятельность – процессы, обусловленные технологией производства, разработка новых видов продукции.

3. Сбытовая деятельность – маркетинговые исследования, сбытовые операции по упаковке и транспортировке груза, операции, содействующие росту объёма продаж (реклама, связи с потребителями, контроль качества выпускаемой продукции).

4. Организационная деятельность – создание организационной структуры предприятия, информационной системы предприятия с прямой и обратной связью между подразделениями, уровнями управления, координации действий исполнителей.

Предоставление самостоятельности организациям в решении текущих вопросов производственной деятельности и в определении путей их дальнейшего развития вызывает потребность иметь информационную систему для того, чтобы принимаемые управленческие решения были обоснованными.

В процессе хозяйственной деятельности у организации возникает значительное количество оперативной информации.

Организации, которые имеют сложную производственную структуру, обычно всегда нуждаются в оперативной экономической информации, позволяющей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения.

Принятие управленческих решений, таких как, определение цены на продаваемую продукцию, выбор структуры продукции и другое, является искусством. В основе принятия управленческих решений лежат как количественные оценки (себестоимость единичной продукции и др.), так и факторы, неподдающиеся количественному измерению (информация о конкурирующей продукции, положение на рынке и др.)

Результаты деятельности менеджера зависят от информации, которая использована им для планирования, контроля и регулирования управленческой деятельности.

Нельзя воспринимать управленческий учёт, как новое направление в отечественной экономике. В 20-30-х годах прошлого столетия функции бухгалтерских служб были гораздо шире, бухгалтер того времени занимался не только учётной, но и планово-аналитической работой. По мере развития социальной системы произошло отделение от бухгалтерских служб планового и финансового отделов.

Отечественной практикой накоплен теоретический и практический опыт в области учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг, но методы плановой экономики не давали желаемого результата.

В развитии мирового управленческого учёта можно выделить четыре стадии:

1. Примерно до 1950 г. внимание разработчиков и пользователей управленческого учёта концентрировалось на определении затрат для целей исчисления прибыли и контроля, использовались бюджетирование и калькуляционные методы.

2. Приблизительно с 1950 по 1965 гг. управленческий учёт стал заниматься подготовкой инфляции для управления решений и контролем с использованием таких технологий, как ситуационный анализ и учёт ответственности. Развивается калькуляционная система «директ-костинг».

3. В 1965-85 гг. получили популярность разработки по учёту использования ресурсов в бизнес-процессах, применению анализа эффективности бизнес-процессов.

4. С 1985 г. происходит дальнейшее совершенствование учётных технологий, развивается стратегический управленческий учёт. С ним связано появление технических систем, как калькулирование на основе движения продукта, по стадиям «жизненного цикла» и др.

Содержанием плановой информации составляет технико-экономическое и оперативно-производственное планирование (в целом предприятие на год) (детализация по структурным подразделениям, рабочим местам).

Разработка планов не гарантирует их исполнения, руководитель должен следить за их исполнением, изменять в новых условиях.

Нормативно-справочная информация связана со всеми видами экономической информации.

Учётная информация включает стадии сбора, изменения первичных данных и переработки данных в целях управления, составления внутренней и внешней отчётности.

Первичная информация обеспечивает данными финансовый и управленческий учёт.

Финансовый учёт готовит информацию для внутренних и внешних пользователей, используя при этом общие правила ведения бухгалтерского учёта.

Учётная информация, специально подготовленная для руководителей разных уровней управления, называется управленческой учётной информацией.

Между управленческим и финансовым учётом много общего, поскольку оба они используют информацию учётной системы предприятия, единства нормативно-справочной информации, дополнения одного вида информации другим и др.

Оба вида учёта выполняют регулирующую роль, которая предусматривает прямые и обратные связи при выполнении функций наблюдения, измерения и обработки информации для различных уровней управления.

Однако эти два вида учёта существенно отличаются друг от друга.

Наиболее важные из них:

1. Цель учёта

Финансовый учёт – это учёт официальный, его ведение обязательно для всех организаций. Финансовая отчётность представляется в органы МНС, является объектом аудиторской проверки, может быть опубликована.

Управленческий учёт – необходим разным уровням руководства для принятия управленческих решений, его материалы могут составлять коммерческую тайну.

2. Источники информации

Для финансового учёта – данные учётной системы организаций, а также элементы системы налогообложения.

Для управленческого учёта – данные учётной системы, производственно-технологические нормы, исследования о ситуации на рынке и др.

3. Пользователи результатов учёта

Финансовый учёт – акционеры, кредиторы, МНС, внебюджетные фонды, органы власти и другие внешние пользователи (носит рекламный характер).

Управленческий учёт – внутренний учёт, его результаты использует управленческий персонал организации различных уровней управления.

4. Формы представления отчётной информации

Финансовая отчётность представляется по типовым формам, рекомендованным Министерством Финансов Российской Федерации.

Результаты управленческого учёта могут быть представлены в произвольной форме.

5. Измерители учётной информации

Финансовый учёт – национальная валюта.

Управленческий учёт – все виды измерителей: натуральные, трудовые, денежные.

6. Периодичность представления отчётов

Финансовый учёт – в установленные сроки (ежеквартально или ежемесячно)

Управленческий учёт не устанавливает определённые сроки, может быть неделя, месяц и др.

7. Масштабы учёта

Финансовый учёт рассматривает в качестве объёма учёта организации в целом, в отчётности приводится обобщённая информация.

Объёмами управленческого учёта служат центры ответственности (цеха, участки, отделы и др.).

8. Методика расчётов

Материалы финансовых отчётов основываются на первоначальных бухгалтерских данных.

Расчёты в управленческом учёте основываются на сочетании первичных данных, анализа материалов за прошедший период и прогнозных оценок на будущее.

9. Принципы учёта

Финансовый учёт базируется на общепринятых принципах (двойная запись, принцип обособленности, сравнимость данных и др.).

Управленческий учёт общепринятых принципов не имеет, главное – простота и удобство в использовании.

10. Применение в практической деятельности

Финансовый учёт регистрирует хозяйственные операции на основе первичных документов (произошедшие факты деятельности).

Управленческий учёт вырабатывает рекомендации на будущее на основе анализа произошедших явлений.

11. Степень ответственности

Финансовый учёт – штрафные санкции за нарушение установленных правил.

Формировать управленческие отчеты надо было всегда, просто к таким внутренним отчетам не применялся термин «управленческий».

Управленческая отчетность – это совокупность внутренних отчетов организации, которые формируются на добровольной основе. Основная цель их составления – получить достоверную информацию о состоянии дел предприятия на конкретную дату, например, для представления руководству или собственникам предприятия.

Унифицированных форм управленческой отчетности законодательством РФ не предусмотрено в силу добровольности ее формирования, поэтому каждое предприятие имеет право самостоятельно разра-

батывать формы отчетности. Как правило, за основу берутся привычные формы бухгалтерской отчетности.

Основное отличие бухгалтерской отчетности от управленческой – в получателе, конечном пользователе. Обязательная бухгалтерская отчетность необходима руководителям – для анализа деятельности предприятия за прошедший отчетный период, для аудиторов и налоговой службы – для проверки правильности отражения фактов деятельности.

Добровольная управленческая отчетность необходима исключительно для руководителя предприятия, его заместителей или иных уполномоченных лиц (управленческий персонал и менеджеры, например), а также для собственников предприятия для анализа работы предприятия и планирования дальнейшей деятельности в краткосрочной или долгосрочной перспективе.

Кроме того, бухгалтерская отчетность составляется в целом по организации, а управленческую отчетность по необходимости представляют в разрезе структурных подразделений, обособленных подразделений, дочерних компаний и т. д. Такая детализация позволяет выявить проблемные места.

Эксперты по составлению управленческой отчетности отмечают, что перегружать отчеты информацией не стоит, иначе документ будет сложно воспринимать.

Периодичность составления и состав управленческой отчетности зависят исключительно от требований конечных пользователей (например, руководства). Отчеты могут составляться ежедневно, еженедельно, ежемесячно, ежеквартально и за год.

Как правило, управленческие отчеты включают плановые и фактические показатели. Это позволяет проводить план-фактный анализ и рассчитывать относительные коэффициенты, характеризующие эффективность финансово-хозяйственной деятельности.

Основными пользователями управленческой отчетности являются:

- менеджеры всех иерархических уровней предприятия;
- персонал коммерческой организации.

Факт ведения учета и отчетности по центрам ответственности повышает дисциплину и ответственность менеджера. Информация внутренней отчетности необходима для принятия управленческих решений по вопросам, касающихся оценки деятельности центров ответственности менеджерами вышестоящих уровней; выявления тенденций развития центров ответственности; недостатков и положительных моментов в их деятельности. Внутренняя отчетность является информационным обес-

печением управленческих решений и по оптимизации деятельности предприятия в целом. Например, отчетность по центрам прибыли и инвестиций дает возможность составить прогноз о динамике прибыли предприятия и оценить риск новых капитальных вложений.

Ознакомление персонала предприятия с данными управленческой отчетности улучшает отношения в коллективе, формирует уверенность работников в своем положении.

Так как управленческая отчетность, сегментов имеет двойственный характер, т. е. это одновременно и внешняя и внутренняя отчетность. Поэтому она предназначена как внутренним пользователям, к которым принято относить вышеперечисленных менеджеров всех уровней предприятия и персонал коммерческой организации, так и внешним пользователям, к числу которых относятся финансовые аналитики. Они работают по найму потенциальных инвесторов, партнеров и кредиторов и должны предоставлять заказчикам информацию о прогнозе развития конкретных сегментов, о сравнении прибыльности по отдельным сегментам, о риске вложения капитала в данный сегмент. В качестве основной перед аналитиками ставиться задача о понимании того, как выделяются сегменты и каков прогноз их развития.

Сроки предоставления и периодичность управленческой отчетности – также весьма важный параметр, существенно влияющий на результативность всей системы.

Периодичность составления управленческой отчетности – вопрос индивидуальный. Однако общим критерием выбора периодов составления отчетности является своевременность принятия по данным отчетности управленческих решений, т. е., когда управленческие решения способны в начальной стадии предотвратить развитие негативных тенденций, или наоборот, способствовать развитию позитивных тенденций. Так как на нижних уровнях роль оперативности принятия управленческих решений выше, чем на верхних, периоды представления отчетности на нижних уровнях значительно короче.

С некоторой степенью условности можно выделить три стандартных временных периода, которые являются базовыми для организации учета и предоставления практически всей отчетности на предприятии:

- краткосрочная отчетность;
- среднесрочная отчетность;
- периодическая (стратегическая или долгосрочная) управленческая отчетность.

Краткосрочной считается отчетность, которая предоставляется наиболее часто: ежедневная и еженедельная. Однако на некоторых предприятиях, очень редко, в связи со спецификой производства и размером самого предприятия, в качестве краткосрочной выступает ежемесячная отчетность. Такая отчетность иногда называется оперативной, что несколько не корректно. Оперативной считается отчетность, которая фиксирует регистрацию первичных хозяйственных документов по функциональным подразделениям. Краткосрочная отчетность - это предоставление информации первичных документов в тех или иных срезах, т. е. эта информация, которая наиболее актуальна для предприятия и отражает важные и динамические стороны его деятельности. Также она может отражать те стороны деятельности предприятия, к которым оперативный учет не имеет никакого отношения. Например, содержит статистически обработанную или расчетную информацию. Основными пользователями такой отчетности являются менеджеры среднего звена или линейные руководители. Именно они должны принимать управленческие решения на основе данной информации.

Второй временной период – это *среднесрочный*. Управленческая отчетность этой группы составляется с периодичностью от раза в неделю до раза в месяц. Такая отчетность объединяет в себе, как правило, показатели деятельности предприятия и обязательно содержит данные прогнозирования на следующий период. Например, анализируя себестоимость раз в месяц, можно делать прогнозы изменений себестоимости продукции на следующий месяц в соответствии с изменениями рыночных цен на материалы и комплектующие, т. е. отслеживать изменения восстановительной стоимости сырья. В последствии на основе данных этой отчетности можно попытаться спрогнозировать изменения цен на произведенную продукцию и на основе полученных данных показать изменения ее рентабельности. Потребителями такой отчетности являются менеджеры более высокого уровня: руководство предприятия, менеджеры высшего звена. Так как многие решения, которые принимаются на основе управленческой отчетности, составленной в среднесрочный период, могут оказать существенное влияние на всю деятельность предприятия.

Долгосрочная управленческая отчетность, которая составляется с периодичностью от раза в месяц до раза в полгода. Она составляется для целей установления связи с финансовой отчетностью, чтобы показать изменения и взаимосвязи между управленческими показателями и отчетными данными. В зарубежной практике такая отчетность составляется довольно редко – один раз в год. В российской практике долго-

срочная управленческая отчетность является чисто стратегическим, аналитическим инструментом. В соответствии с этим, огромное значение в последнее время в российской практике приобретает краткосрочная управленческая отчетность, которая должна отражать динамику изменений, в том числе и в налоговом планировании.

Периодичность составления внутренней отчетности определяет само предприятия и для каждой однородной группы центров ответственности и сегментов индивидуально. При этом важно иметь четкий график представления отчетности.

На основе внутренней отчетности принимаются решения на всех уровнях управления организацией. Важным элементом здесь является время, которое проходит от получения отчета до выработки решения и претворения его в управляющие действия. Существенное значение при этом имеют доступная форма внутреннего отчета, расположение и подача соответствующей информации. Не может быть стандартного набора внутренней отчетности с едиными формами и информационной структурой. Внутренняя отчетность индивидуальна, и шаблонный подход в данном случае неуместен. Тем самым можно выделить классификационные признаки, характеризующие общие подходы к характеристике форм отчетности (рис.1.1).



Рисунок 1.1. Классификационные признаки форм внутренней отчетности

По содержанию информации внутренние отчеты подразделяются на комплексные, тематические (по ключевым показателям), аналитические.

Комплексные итоговые отчеты представляются, как правило, за месяц или иной отчетный период (квартал, шесть месяцев и т. п.) и содержат информацию о выполнении планов и использовании ресурсов за данный период, о доходах и расходах по центрам ответственности, об исполнении сметы расходов, рентабельности, движении денежных средств и иных показателей для общей оценки и контроля.

Тематические отчеты представляются по мере возникновения отклонений по наиболее важным для успешного функционирования

показателям, таким, как объем продаж, потери от брака, недопоставки по заказам, график производства продукции, и другим не входящим в оценочные плановым показателям, подконтрольным центру ответственности.

Аналитические отчеты подготавливаются только по запросам управляющих и содержат информацию, раскрывающую причины и следствия результатов по отдельным аспектам деятельности, например всесторонняя оценка причин перерасхода ресурсов, изменения рентабельности, уровня продаж по секторам рынка, анализ рынка и использования производственных мощностей, факторов риска деятельности в определенных направлениях и т. п.

По уровням управления различают: оперативные, текущие и сводные отчеты.

Оперативные отчеты, представляемые на нижнем уровне управления в центрах ответственности, содержат подробную информацию для принятия текущих решений; составляются еженедельно и ежемесячно.

Текущие отчеты, содержащие агрегированную информацию для среднего уровня управления в центрах прибыли и центрах инвестиций, составляются с периодичностью от ежемесячного до ежеквартального.

Сводные отчеты формируются для высшего управленческого персонала организации. На их основе принимаются стратегические решения и осуществляется общий контроль и контроль деятельности управленческого персонала на среднем, иногда на нижнем уровне. Периодичность этих отчетов колеблется от ежемесячных до ежегодных.

Оперативная информация, адресованная низовым центрам ответственности, не должна в неизменном виде представляться на высший уровень управления. На нижнем уровне принимаются оперативные решения по согласованию и выполнению производственных планов использования ресурсов подразделения. Данная информация должна обобщаться, агрегироваться в более общие показатели для представления на средний уровень управления. На высшем уровне требуется еще большая степень обобщения информации.

Следует различать следующие виды основных управленческих отчетов [15]:

- *отчет о финансовых результатах;*
- *управленческий баланс;*
- *отчет о доходах и расходах;*
- *отчет о движении денежных средств.*

Это далеко не полный перечень отчетов, которые могут быть включены в состав управленческой отчетности. Необходимо иметь в виду, что назначение и наполненность отчетов напрямую зависят от требований получателей. Поэтому могут формироваться следующие второстепенные управленческие отчеты:

- о фактической себестоимости продукции в сравнении с плановыми показателями;
- об исполнении производственного плана;
- исполнении маркетингового плана;
- по незавершенному производству;
- о запасах сырья и готовой продукции;
- о дебиторской задолженности;
- о кредиторской задолженности и проч.

Это едва ли не самый важный управленческий отчет. В нем отражается информация о реальной прибыли/убытках предприятия. Форма отчета о финансовых результатах имеет достаточно развернутый вид.

В управленческом отчете допустимо как сгруппировывать некоторые строки отчета, так и, наоборот, давать более детализированную расшифровку (в первую очередь это касается расходов предприятия).

Конечные получатели документа могут запросить и детализацию по выручке (например, с разбивкой по видам выпускаемой продукции).

Фрагмент управленческого отчета о финансовых результатах представлен в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Фрагмент управленческого отчета о финансовых результатах

Наименование показателей	Сумма, тыс. руб.
Выручка	242315
Себестоимость продаж	229872
Валовая прибыль (убыток)	12443
Прибыль (убыток) от продаж	12443
Проценты к уплате	1855
Прочие расходы	715
Прибыль (убыток) до налогообложения	9873
Текущий налог на прибыль	1975
Чистая прибыль (убыток)	7898

Из данных, представленных в таблице 1.1, следует, что наблюдается положительный финансовый результат деятельности организации: выручка превышает расходы производственной организации, которое она понесла для выпуска и реализации продукции.