# Содержание

Введение 3

1. Внутренняя управленческая отчетность 5

1.1. Понятие и виды отчетности 5

1.2 Система управленческой отчетности 6

1.3. Пользователи управленческой отчетности и периоды ее представления 11

2. Использование управленческой отчетности 15

2.1. Обратная связь в системе оперативного управления 15

2.2. Формы внутренних отчетов 24

2.3. Аналитические расчеты 29

Заключение 38

Библиографический список 40

# Введение

Роль информации в современном деловом мире неук­лонно возрастает. В предпринимательской деятельности от качества экономической информации зависит деловой успех, выражающийся в получении прибыли и росте ка­питала. Для принятия инвестиционных решений, выбо­ра клиентов, поставщиков, прочих деловых партнеров, необходима полнота и достоверность сведений.

Под отчетомпонимается получаемая информация, представленная в приемлемом для пользователя виде. Как правило, отчет представляется на бумажном носителе, но может и в электронном виде или в любом другом. Важен не носитель, а обращенность отчета к пользователю. Че­ловек заведомо не в состоянии воспринимать и перераба­тывать всю информацию, присутствующую в информа­ционных системах управления, поэтому вынужден потреб­лять ее порциями. Порция информации, содержащая толь­ко требуемые пользователю сведения и сгруппированная максимально удобным для него образом, и представляет собой отчет.

Отчетность — это система взаимосвязанных показате­лей, характеризующих условия и результаты деятельно­сти предприятия или составляющих его элементов за ис­текший период.

Составление отчетности — завершающий этап учетно­го процесса, поэтому она состоит из обобщающих итого­вых показателей, которые получают в конце отчетного периода с помощью соответствующей обработки данных текущего учета. Отчетность может содержать как количественные, так и качественные показатели, как в сто­имостном, так и в натуральном выражениях. Таким об­разом, отчетность представляет собой источник инфор­мации для анализа и принятия решений.

Целью курсовой работы является изучение управленческой отчетности.

Задачами курсовой работы являются:

- изучение целей создания управленческой отчетности;

- изучение видов управленческой отчетности;

- изучение требований к управленческой отчетности;

- анализ управленческой информации.

Предметом исследования является управленческая отчетность организации.

Методологической и методической основой написания курсовой работы являются федеральные законы РФ, положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), учебная и справочная литература.

# 1. Внутренняя управленческая отчетность

## 1.1. Понятие и виды отчетности

Применяемую на практике отчетность можно разде­лить на несколько видов по трем основным характерис­тикам:

1) объем информации, представляемой в отчете;

2) цель составления;

3) период отчетности.

По объему информацииразличают частную и общую отчетность. Частная отчетность содержит информацию о результатах деятельности какой-либо структурной еди­ницы предприятия или об отдельных направлениях ее деятельности, или о результатах деятельности по конк­ретным географическим регионам (филиалам). Общая отчетностьхарактеризует результаты деятельности пред­приятия в целом.

В зависимости от целей составленияотечность может быть внешней и внутренней. Внешняя отчетностьслу­жит средством информирования пользователей, заинте­ресованных в характере деятельности, доходности и иму­щественном положении предприятия. Составление внут­ренней отчетностивызвано потребностью внутрифирмен­ного управления.

В зависимости от периода,который охватывает состав­ляемая отчетность, различают периодическую и годовую отчетность. Периодическая отчетность— это отчетность, составленная через определенные промежутки времени (день, неделя, декада, месяц, квартал, полгода). Годовая отчетностьсоставляется в сроки, регламентированными действующими нормативными актами РФ.

Управленческая отчетность— внутренняя отчетность, т. е. отчетность об условиях и результатах деятельности структурных подразделений предприятия, отдельных направлениях его деятельности, а также результатах де­ятельности по регионам.

Целью составленияуправленческой отчетности явля­ется удовлетворение информационных потребностей внутрифирменного управления путем предоставления стоимо­стных и натуральных показателей, позволяющих оценивать и контролировать, прогнозировать и планировать деятельность структурных подразделений предприятия (отдельные направления его деятельности), а также кон­кретных менеджеров.

Цель составления внутренней отчетности обусловли­вает ее периодичность и формы, а также набор показа­телей. Точность и объем приводимых данных зависят от организационно-технологических и экономических осо­бенностей, присущих предприятию и конкретному объек­ту управленческого учета, цели управления применитель­но к данному объекту учета. В связи с этим разработка внутренней отчетности является главной задачей пред­приятия. Содержание, формы, сроки и обязанности пред­ставления этой отчетности, а также пользователи зави­сят от условий хозяйствования на конкретном предпри­ятии.

## 1.2 Система управленческой отчетности

Система управленческой отчетности **—** один из наиболее сложных и важных элементов управленческого учета, позволяющий руководству предприятия, с одной стороны, понять пределы своих возможностей в получении необходимых сведений от исполнителей, а также возмож­ностей информационной и технической служб, а с другой стороны — получить эти сведения оформленными надле­жащим образом, т. е. в том виде, в котором ими удобно пользоваться для принятия управленческих решений.

Кроме того, система управленческой отчетности **—** это результат деятельности любой системы управленчес­кого учета или, иначе говоря, продукт ее деятельности, то, для чего она создается на предприятии.

При формировании системы управленческой отчетно­сти требуется:

- определить форму, срок предоставления отчета и ответственного за его составление;

- составить схему формирования управленческих от­четов, определить владельцев исходной информации;

- наделить ответственного полномочиями координа­тора, т. е, административно разрешить ему получе­ние информации у ее владельцев;

- определить пользователей информации и форму, в которой она будет им предоставляться.

Для успешного ведения проекта необходимо выполнить ряд действий.

*Этап 1. Сформировать комитет управления проектом*

Задачами такого комитета являются:

1) принимать решения по утверждению вышеперечис­ленных стандартов;

2) принимать оперативные решения в процессе произ­водства работ;

3) оценить деятельность групп на местах и при необ­ходимости делать выводы.

Процесс внедрения системы управленческой отчетнос­ти возникновением многочисленных ситуаций, когда не­обходимо принимать решения, например, по вопросам стандартизации процедур и справочников, финансирова­ния проекта, что требует наличия группы оперативного реагирования, наделенной максимально возможными полномочиями. В принципе, анализ процесса может осу­ществлять один человек, но высокая критичность приня­тых решений и их глубокая взаимосвязь с важнейшими бизнес-процессами компании требует принятия взвешен­ных решений с участием максимального числа предста­вителей заинтересованных сторон.

*Этап 2. Сформировать рабочую (проектную) группу в центральном офисе и на местах (или филиалах, если таковые существуют)*

Такая группа решает в процессе создания системы уп­равленческой отчетности, следующие задачи:

1) осуществлять внедрение системы;

2) администрировать систему и приложения;

3) настраивать опции для конкретного филиала (если таковой существует);

4) руководить процессом и контролировать его в це­лом;

5) готовить вопросы на утверждение управляющего ко­митета;

6) осуществлять непосредственные контакты с постав­щиком.

Если компания имеет сложную структуру, необходи­мо наличие дополнительного персонала, обеспечивающе­го разработку и поддержание в актуальном состоянии учетных и управленческих стандартов предприятия, воз­можно, в составе экономических подразделений (бухгал­терии, планового отдела) или в виде самостоятельного подразделения.

*Этап 3. Сформировать корпоративные стандарты*

Формируются следующие стандарты:

1) финансового учета (план счетов, учетная политика, шифры аналитического учета);

2) материального учета (справочник — кодификатор материалов, стандарты учета товародвижения, фи­нансовые документы, учетные регистры, сопрово­дительные документы, принципы управления склад­скими запасами в разрезе материалов);

3) производственного учета (принципы расчета себес­тоимости, принципы отнесения затрат, принципы учета вспомогательных и побочных производств).

Приведенный перечень корпоративных стандартов яв­ляется примерным и в значительной степени зависит от вида деятельности компании и ее текущего состояния (размер, наличие или отсутствие филиалов и т. д.).

Уровень детализации корпоративных стандартов зависит от степени интеграции финансовых процессов голов­ной организации и ее подразделений.

Крайне редко при создании такого проекта удается обойтись без привлечения услуг внешних консультантов. К сожалению, отечественный рынок управленческих ус­луг только формируется и не всегда можно найти специ­алиста для решения частных вопросов, которые возника­ют в процессе разработки такой системы. При использо­вании услуг западных консультантов следует иметь в виду, что стандартный западный проект внедрения системы исходит из некоторых предложений, которые не соответ­ствуют российской практике. К таким предположениям относятся:

• руководство предприятия имеет четкие стратегичес­кие и тактические цели, в том числе в области авто­матизации (любой процесс начинается с постанов­ки цели и оценивается по достигнутым результа­там, времени их достижения и затратам);

• приоритеты находятся в области поддержки авто­матизацией планирования и управления, а не от­четных процедур;

• руководство и специалисты заказчика умеют при­менять, или, по крайней мере, имеют некоторые представления о стандартных технологиях управ­ления предприятием и не требуется специальное обучение в случаях использования их элементов в проекте;

• работает иерархическая структура управления, т. е. распоряжения руководства обязательны для ис­полнителей;

• участники проекта со стороны заказчика, положи­тельно относятся к повышению квалификации, ко­торое будет происходить в связи с выполнением проекта;

• при необходимости возможна смена ролей участни­ков проектной группы, что не должно повлиять на общий ход создания проекта системы управленчес­кой отчетности.

Внедрение конкретной формы отчетности проводится в три основных этапа.

*Первый этап*— это анализ необходимой информации с целью подтверждения возможности получения этого документа. Формы могут подвергаться правке, т. е. изме­няться по внешнему виду, по формам представления ин­формации. Это считается достаточно незначительным эле-ментом общей работы по внедрению управленческой от­четности. Как правило, первый этап проводится по бух­галтерским регистрам, и факт отсутствия в них инфор­мации, необходимой для управления можно считать ес­тественным. В этом случае необходимо определить источ­ники получения необходимой информации, которые мо­гут находиться в функциональных подразделениях, на­пример, отдел продаж или отдел закупок, производствен­ные отделы и т. д. Особенно важно проанализировать сам факт наличия необходимой информации. Например, мо­жет возникнуть ситуация, что существующие формы пер­вичных документов не имеют реквизитов, необходимых для получения соответствующего отчета. В этом случае следует провести работу по доработке этих форм либо внедрению системы дополнительного учета данных форм первичного документа. Хоти чаще всего первичные доку­менты содержат необходимый объем информации. Но эта информация не обрабатывается в виде управленческой отчетности. В этом случае необходимо определить форму соответствующих отчетов, назначить ответственных за их получение и обязать владельцев этой информации предо­ставлять эти отчеты в установленное время.

*Второй этап*— это этап просмотра всех учетных реги­стров и учетной практики предприятия, сориентирован­ный на то, чтобы информация, которая соответствует ос­новной управленческой отчетности, оперативно и посто­янно необходимая предприятию, а также отчетность, не­обходимая для стратегического анализа деятельности, были отражены в учетных регистрах. Для того чтобы по­лучить информацию учетных регистров, необходимо не­сколько модифицировать аналитический учет, чтобы не­обходимая информация отражалась в нем постоянно.

*Третий этап* — создание автоматической системы фор­мирования управленческой отчетности. Это возможно при наличии после приобретения соответствующего программ­ного обеспечения. На этот счет существует ряд рекомен­даций:

• при выборе системы финансового управления необ­ходимо, чтобы она имела развитую систему анали­тического учета, причем, чтобы она позволяла про­изводить автоматизированное формирование анали­тических проводок на основании реквизитов пер­вичных документов;

• центры затрат должны иметь сквозную аналитику, общую для ряда счетов; иметь механизмы распре­деления средств, накопленных на одном аналити­ческом счете, на другие; иметь механизм бюджетирования и другие инструменты управления;

- крупные предприятия должны располагать специ­альными функциональными модулями, обеспечива­ющими отслеживание движения материальных по­токов в процессе производства, накопление рабочи­ми центрами прямых и косвенных затрат.

## 1.3. Пользователи управленческой отчетности и периоды ее представления

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 обеспечением 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 отчетности.

*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 правильно. 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 им 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 западной практике такая отчетность составляется довольно редко — раз в год. Это связано с тем, что финансовая отчетность сдается раз в год. В рос­сийской практике в связи с системой квартальной фи­нансовой отчетности, долгосрочная управленческая отчет­ность является чисто стратегическим, аналитическим инструментом, так как реагировать на изменение ситуа­ции необходимо с периодичностью раз в квартал, в соот­ветствии с периодичностью финансовой отчетности.

В соответствии с этим огромное значение 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.

# 2. Использование управленческой отчетности

## 2.1. Обратная связь в системе оперативного управления

*Обратная связь*представляет собой процесс информирования заинтересованных руководителей о соответствии фактических результатов деятельности ожидаемым или желаемым. Информация обратной связи, как правило, проходит через систему внутренней управленческой от­четности, которая является неотъемлемой частью общей системы внут­реннего контроля организации.

Значение обратной связи,а, следовательно, внутренней управленче­ской отчетности подтверждается следующими соображениями, почерп­нутыми из практики:

1) чем в большей степени руководитель ориентирован на достижение результатов, а в этом и заключается основная цель управленческого учета, тем в большей степени он нуждается в обратной связи через внутреннюю отчетность, информирующую его об эффективности дея­тельности центра ответственности;

2) чем в большей степени руководитель ориентирован на достижение результатов, тем меньше времени он уделяет бумажной рутине, изуче­нию необработанных или слабо обработанных данных: ему нужен ми­нимальный объем систематизированных данных, на основе которых он сможет принимать правильные решения;

3) чем в большей степени руководитель пытается осуществить контроль действий своих подчиненных, тем более согласованнее должны быть цели и планирование результатов их работы, так как информации обратной связи об их фактической деятельности недостаточно для контроля, и внут­ренняя управленческая отчетность должна отражать отклонения от ожида­емых результатов;

4) чем меньшей информацией обладает руководитель, тем меньше его уверенность в своих силах, тем большее беспокойство он ощуща­ет, затрачивая огромные усилия для достижения более полного конт­роля.

Бухгалтерам, составляющим внутреннюю управленческую отчет­ность, надо об этом знать и понимать требования к ним управленческо­го персонала.

При отсутствии своевременной обратной связи возникает большая вероятность того, что работа управляющего выйдет из-под контроля, а его цели и планы утратят актуальность, останутся на бумаге. Руководи­тель всегда должен знать, насколько эффективна его деятельность. Если его планы не выполняются, он должен узнавать об этом как можно рань­ше. В противном случае он лишен возможности предпринять корректи­рующие меры и внести изменения, которые необходимы для актуализа­ции поставленных задач.

Внутренняя управленческая отчетность составляется прежде всего для управляющего, несущего ответственность за достижение целей, и уже во вторую очередь для его начальника.

*Недостатки внутренней отчетности,*типичные при традиционных подходах к организации внутреннего контроля, состоят в том, что основной упор делается на ошибки вместо того, чтобы дать управляющим ориентированную информацию, позволяющую предпринимать эффективные действия. В результате обратная связь оказывается направленной на проведение ревизий и поиски упущений, возвращает управляющего к прошлым событиям и операциям, формирует данные о том, что уже не поддается исправлению, ограничивает возможности действовать с перспективой.

Наиболее распространенные недостатки внутренней отчетности следующие:

1) информация обобщается главным образом для контроля объема продаж или определения издержек и не связана с потребностями отде­льных управляющих, деятельность которых приносит доход или требует издержек;

2) информация, обобщаемая в отчетности, адресуется не тем лицам, часто даже не управляющему, находящемуся на передовой линии хо­зяйственной деятельности, а его начальнику или руководителю;

3) в отчетности содержится информация по общим вопросам, что затрудняет принятие решений на конкретных направлениях;

4) отчетность изобилует избыточной информацией, в результате чего управляющий вынужден сортировать данные в поисках тех, что ему действительно необходимы для управления. Многим организациям, оснащенным современным компьютерным оборудованием, приходится иметь дело с отсталым, неподготовленным персоналом, -что усугубляет данную проблему.

*Концептуальная структура управленческого учета,*состоящая как минимум из пяти основных элементов (областей), обеспечивающих систему управления и в то же время требующих повседневного контроля управ­ляющих, упрощает обратную связь, позволяет совершенствовать про­цесс принятия решений. К ним относятся: контроль принятых допу­щений; контроль целей (приоритетных направлений) деятельности, контроль планов; контроль ресурсов, контроль текущей деятельности (рис. 1).

Организационная методологическая схема управленческого учета

Учет и контроль

принятых

допущений

Учет и контроль целей деятельности

Учет и контроль текущей деятельности

Учет и контроль ресурсов

Учет и контроль планов

Рисунок 1 – Концептуальная структура управленческого учета

*Контроль принятых допущений**—* одно из наиболее слабых звеньев в системе управленческого учета. Невозможно установить цели на буду­щие периоды как по всей организации, так и по центрам ответственности без априорных допущений, на основе которых эти цели вырабатываются и определяются. Допущения, на которых основываются цели и планы, должны быть четко сформулированы, записаны, за ними нужно постоян­но и непрерывно следить в течение всего периода планирования. Это не­обходимо для контроля их обоснованности, корректировки допущений и планов. Например, при планировании объема продаж было принято до­пущение, что инфляция сохранится на уровне 10 % в течение планируе­мого периода (года), но уже к 1 июня темпы инфляции составили 15 %. Следовательно, цели основаны на допущении, которое оказалось ошибоч­ным. Необходимо принять новое допущение, скорректировав значение темпов инфляции, уточнить цели и планы на данный период.

*Контроль целей*прежде всего требует, чтобы устанавливаемые цели максимально поддавались измерению. Расплывчато сформулированные конкретные цели проконтролировать невозможно. Управленческий учет требует, чтобы обратная связь была приспособлена к индивидуальным целям руководителя структурного подразделения. Цель должна быть количественно выражена. Задача управленческого учета состоит в том, чтобы оказать помощь управляющим и другим лицам в достижении поставленных целей.

Процедура приспособления обратной связи представлена на рис.2.

Форма внутренней отчетности

Схема распростра­нения информации

Частота представле­ния инфор­мации

Показатель эффектив­ности работы

Формула цели

Рисунок 2 – Процедура приспособления обратной связи

Информация обратной связи может быть представлена и руководи­телям более высокого уровня, но главный упор делается на потребности управленческого персонала центров ответственности.

*Контроль планов*состоит из двух самостоятельных этапов: преобразование установленных целей в плановые задания; контроль фактических отклонений от плановых заданий.

Поэтапные планы составляются руководителями структурных подразделений и утверждаются вышестоящим руководством. На первой стадии контролю подвергаются обоснованность планов, их соответст­вие целям, значимость отдельных плановых этапов, оптимальность сро­ков их выполнения. Если руководители не разбивают свои планы на конкретные этапы, то в течение планового периода они, соответствен­но, не смогут получать в управленческом учете необходимую промежу­точную информацию, а в конце данного периода, уже обладая нужны­ми сведениями, поздно предпринимать какие-либо корректирующие действия.

*Контроль ресурсов*обеспечивается составлением смет расходования ресурсов и учета фактического их исполнения. К ресурсам относятся и людские (трудовые) ресурсы. Они планируются через сметы (издерж­ки на оплату труда) или непосредственно в балансах рабочей силы и ра­бочего времени. Управленческий учет обеспечивает отражение инфор­мации об издержках, выявление отклонений по статьям сметы, пред­ставление соответствующих внутренних отчетов в первую очередь ответственным за достижение целей и выполнение планов.

*Контроль текущей деятельности*обеспечивается информацией об обычной деятельности, не относящейся к планированию целей и ре­сурсов, ведь цели охватывают наиболее важные (приоритетные) на­правления работы на планируемый период. Обратная связь обеспечива­ет информацию, необходимую для решения текущих вопросов по до­стижению поставленных целей.

В одних организациях считают необходимым контролировать лишь достижение установленных целей, оставляя текущую деятельность на усмотрение руководителя центра ответственности; в других устанавли­вают нормативы эффективной работы и осуществляют достаточно жесткий контроль за их выполнением; в третьих, установив вышеупомя­нутые нормативы, контролируют их "методом исключения", т. е. только по отклонениям от нормативов.

Информация о текущей деятельности центра ответственности представляет интерес для управленческого персонала, но содержит избыточ­ные показатели, отвлекающие внимание на несущественные детали. Контроль "методом исключения" представляется наиболее оптимальным вариантом.

*Иерархия обратной*связи в управленческом учете выстраивается та­ким образом, что оперативные управленческие решения принимаются на низших уровнях по максимуму представляемых данных, на высших уровнях управления объем информации сокращается, а ответствен­ность за принимаемые решения (их значимость) увеличивается, как по­казано на рис. 3.

Стратегический уровень

Тактический уровень

Оперативный уровень

Первичная информация

Сводка первичных данных

Отчет о выполнении планов

Сводный отчет о выполнении планов

Рисунок 3 – Требования к внутренней отчетности

Внутренняя управленческая отчетность является наряду с планом сче­тов управленческого учета системообразующим элементом, тем основным хребтом, на котором держится вся управленческая структура. В ней дается интерпретация отклонений от целей, планов и смет, без чего управленче­ский учет был бы формальным скопищем цифровых данных, непригод­ных для целей внутреннего управления.

Требования к построению и содержанию внутренней отчетности, выработанные наукой и практическим опытом, характеризуют самую суть данного элемента управленческого учета, причем имеют значение как формальные, так и сущностные требования.

*Формальные требования к внутренней отчетности*перечислены с краткими пояснениями:

1) *целесообразность —* информация, обобщаемая во внутренних отче­тах, должна отвечать цели, ради которой она была подготовлена;

2) *объективность и точность**—* внутренние отчеты не должны содер­жать субъективного мнения и предвзятых оценок; степень погрешности в отчетах не должна препятствовать принятию обоснованных решений; поскольку оперативность, быстрота представления отчетности отража­ется на точности информации, следует стремиться к минимизации дан­ного фактора;

3) *оперативность* — отчетность должна представляться к установленному сроку, что необходимо для принятия решений;

4) *краткость —* в отчетности не должно быть излишней, избыточной информации: чем меньше объем отчета, тем более оперативно можно осмыслить его содержание и принять нужное решение;

5) *сопоставимость отчетности*— возможность использовать отчет­ную информацию для работы разных центров ответственности; отчет­ность должна быть сопоставима также с планами и сметами;

6) *адресность —* внутренняя отчетность должна попасть к ответственному руководителю и другим заинтересованным лицам, но при условии соблюдения степени конфиденциальности, установленной в организации;

7) *эффективность**—* издержки на составление внутренней отчетности должны быть сопоставимы с выгодами от полученной управленческой информации.

*Целью внутренней отчетности*является обеспечение управленческого персонала всех уровней необходимой информацией. Требования о со­держании отчетности должны сформулировать руководители центров от­ветственности и другие лица, относящиеся к управленческому персоналу и заинтересованные во внутренней управленческой информации. Управ­ляющие должны разъяснить бухгалтерам и другим исполнителям, со­ставляющим внутреннюю отчетность, какая информация, в каком виде и объеме, в какие сроки им необходима. Для управляющих имеют значе­ние не только содержание информации, но и способы ее доставки, фор­мы отчетности. Внутренняя отчетность должна обеспечить возможность быстрого обзора и оценки фактических результатов, их отклонений от цели, определения недостатков в настоящее время и на будущее, выбора оптимальных вариантов управленческих решений. Сформировать отчет­ность, позволяющую получить информацию для решения комплекса проблем, весьма не просто. Добиться удовлетворительных результатов можно только совместными усилиями управляющих и бухгалтеров, других специалистов (экономистов, плановиков и т. п.).

*Специальные требования к внутренней отчетности*состоят в следующем:

1) гибкая, но единообразная структура;

2) понятность и обозримость информации;

3) оптимальная частота представления;

4) пригодность для анализа и оперативного контроля.

Непосредственно в отчетных формах должна приводиться первич­ная аналитическая информация: отклонения от целей, норм и смет рас­ходов, ранжирование отклонений и т. п.

*Гибкая, но единообразная структура*отчетной информации вытекает из самой сути внутреннего управления и управленческого учета. Ин­формация обратной связи и контроля должна обладать достаточной внутренней гибкостью, обеспечивающей реагирование на изменяющи­еся цели и потребности управляющих центрами ответственности. В то же время необходимо обеспечить информационное единообразие. Сис­тема управленческого учета и внутренней отчетности не может находи­ться в стадии перманентного изменения. Она может меняться только дискретно в связи с существенными изменениями в характере деятель­ности организации.

Гибкость и единообразие внутренней управленческой информации обеспечивается тем, что на первичном уровне регистрации накапливается необходимый объем данных, которые затем могут отбираться и группиро­ваться в требуемом информационном контексте. Если не отфильтровать необходимые данные на этапе их ввода, то впоследствии проблематично получить нужную в каждом случае информацию. То же относится к груп­пировке издержек. Каждый центр ответственности хочет получать отчеты, содержащие информацию для собственных целей. Система информации должна быть разработана таким образом, чтобы существовало определен­ное единообразие данных для группировки и сравнения. Бухгалтерский учет по определению стремится к единообразию.

*Понятность и обозримость информации* сводится к тому, что каждая отчетная форма должна содержать информацию, необходимую конкрет­ному руководителю. Чрезмерная детализация отчетной информации, ее перегруженность малосущественными показателями затрудняют пони­мание отчетности и в итоге препятствуют принятию правильных реше­ний. Наиболее существенные примеры чрезмерной детализации:

1) размерность количественных показателей доведена до абсолютной точности (вместо показателя суммы 10 926 462 руб. 18 коп. следует записать 10 926 тыс. руб., или даже 10,9 млн. руб., что намного обозримее детальной цифры, величина которой воспринимается с трудом);

2) отклонения отражаются буквально по всем статьям: отклонение в 100 руб. приводится рядом с отклонением в 100 тыс. руб., в результате их можно принять за равновеликие (мелкие отклонения распыляют внимание управляющего, ограничивают понимание информации);

3) статьи отчета детализируются по функциям "объем продаж", "издержки на продажи" без связи с видами продукции, секторами рынка и т. п. — в данной ситуации имеем детализацию наоборот;

4) множество второстепенных показателей, не контролируемых дан­ным центром ответственности.

*Оптимальная частота представления отчетности*является производной от назначения информации и возможностей принятия реше­ний, т. е. от факторов, определяющих использование отчетов в управле­нии. Одни отчеты нужны чаще, другие реже. Периодичность представ­ления внутренней отчетности колеблется в значительных пределах.

Внутренние отчеты могут быть ежегодными, ежеквартальными, ежемесячными, еженедельными, ежедневными или представляться по мере возникновения отклонений. Нет необходимости увеличивать час­тоту представления отчетов, если невозможно принять решение на их основе. Если премирование персонала производится поквартально, то нет смысла в ежемесячной информации выполнения условий премиро­вания. Агрегирование информации и частота ее представления коррелируют между собой. На нижних уровнях управления необходимы бо­лее частые и более детальные отчеты. С переходом на более высокие уровни отчетность представляется реже и содержит более укрупненные агрегированные показатели.

Не следует думать, что все отчеты нужны на третий день по оконча­нии месяца. Все зависит от необходимости принимать оперативные ре­шения, от потребности в дополнительных сведениях и пояснениях.

## 2.2. Формы внутренних отчетов

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.4).

Классификаци-онные признаки форм внутренней отчетности

По содержанию информации

По уровням управления

По объему информации

По формам представления

Рисунок 4 – 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 издержек, 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. Приведем для примера отче­ты об издержках для разных уровней управления одной организацией.

Таблица 1 - Месячный отчет вице-президента по производству

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Контролируемые издержки  | По смете  | Факти­ческие  | Отклонения  | Неблаго­приятные отклонения  |
| Содержание офиса  | 108400  | 111400  | 3000  | 3000  |
| Планирование и расчеты  | 92400  | 96600  | 4200  | 4200!  |
| Прочие издержки  | 12300  | 11900  | (400)  | -  |
| Издержки:цеха А цеха Б  | 280 600 389 440  | 285 000 382 650  | 4400 (6790)  | 4400  |
| Всего  | 883 140  | 887 550  | 4410  | 11600  |

Таблица 2 - Месячный отчет начальника цеха Б

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Контролируемые издержки  | По смете  | Факти­ческие  | Отклоне­ния  | Неблаго­приятные отклонения  |
| Общецеховые издержки:  |   |   |   |   |
| на оплату труда  | 21 340  | 19 680  | (1660)!  | -  |
| на коммунальные услуги  | 63 200  | 64 300  | 1100  | 1100  |
| прочие  | 10 700  | 8100  | (2600)!  | -  |
| Издержки подразделений:  |   |   |   |   |
| штамповочного  | ПО 000  | 113 070  | 3070  | 3070  |
| красильного  | 48 200  | 45 800  | (2400)  | -  |
| сборочного  | 136 000  | 131 700  | (4300)  | -  |
| Всего  | 389 440  | 382 650  | (6790)  | 4170  |

Таблица 3 - Месячный отчет мастера штамповочного участка

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Контролируемые издержки  | По смете  | Факти­ческие  | Отклоне­ния  | Неблаго­приятные отклонения  |
| Материалы основные  | 44 200  | 45 300  | 1100  | 1100  |
| Прямая оплата труда  | 25 600  | 25 900  | 300  | 300  |
| Специнструмент  | 3850  | 2750  | (1100)!  | -  |
| Оплата обслуживающего персонала  | 12 430  | 12 880  | 450  | 450  |
| Вспомогательные материалы  | 20 100  | 20 800  | 700  | 700  |
| Прочие издержки  | 3820  | 5440  | 1620!  | 1620  |
| Всего  | 110 000  | 113 070  | 3070  | 4170  |

*Примечание.* По смете указаны издержки в пересчете на фактический объем производства; знаком"!" отмечены отклонения, превышающие 4 % расходов данной статьи.

По *объему информации*внутренние отчеты подразделяются на свод­ки, итоговые отчеты, общие (сводные) отчеты.

*Сводка —* это краткие сведения об отдельных показателях деятель­ности подразделения за короткий период (иногда за день, неделю).

*Итоговые отчеты*составляются за месяц или другой отчетный пе­риод. Они обобщают информацию о контролируемых показателях цен­тра ответственности.

*Общие (сводные) отчеты*составляются по организации в целом и содержит информацию, соответствующую формам финансовой от­четности, приспособленным для целей внутреннего управления.

*По формам представления*внутренние отчеты составляются в таб­личной, графической или текстовой форме.

*Табличная форма*представления внутренней отчетности наиболее приемлема и для составителей, и для пользователей. Большая часть внутренней отчетной информации выражается цифровыми показателя­ми, которые удобнее всего представлять в табличной форме. К тому же, к ней все привыкли, она стала традиционной. Нужно уметь правильно структурировать отчетные показатели, разделять их на зоны, выделяя главные, требующие особого внимания, а самое важное, стараться из­ложить отчет на одной странице без оборота.

Для пояснений к отчету может быть приложена записка с коммен­тариями и раскрытием основных показателей.

*Графическая форма*более наглядна, но не следует перегружать гра­фики (диаграммы) излишней цифровой информацией; нужно стреми­ться уместить в один график (диаграмму) всю имеющуюся информа­цию. Отображение большего числа показателей в данной форме затруд­няет ее восприятие. Большое количество цифровых данных нагляднее представлять в табличной форме.

*Текстовая форма*подачи информации приемлема в тех случаях, когда отсутствуют цифровые данные либо их объем незначителен; нуж­но подробно объяснять взаимосвязь и значение представляемой инфор­мации. Текстовые отчеты часто составляют в дополнение к отчетам, со­ставленным в табличной или графической форме.

Пример внутреннего отчета центра прибыли, распределенного на зоны, за девять месяцев 2005 г. приведен в табл.4.

## 2.3. Аналитические расчеты

*Анализ управленческой информации*в полном объеме с применением сложных вычислений и качественных суждений не входит в задачи под­готовки внутренней управленческой отчетности. Безусловно, управлен­ческий учет как информационная система включает и управленческий анализ, т. е. информационную подготовку к принятию решений, к оцен­ке вариантов и альтернатив. Такие расчеты мы частично приводили в предыдущих разделах. Во внутренней управленческой отчетности необ­ходимо обеспечить первичные предварительные аналитические расчеты, способствующие лучшему восприятию информации.

Управляющие всех уровней не любят заниматься расчетами даже для первичной оценки результатов работы, стремятся затрачивать ми­нимум времени на ознакомление с внутренней отчетностью. Хорошая управленческая отчетность должна быть представлена в такой форме, которая поможет управленческому персоналу работать с ней.

Таблица 4 \_ Внутренний отчет центра прибыли

(млн. руб.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Выручка | Переменные издержки | По меся­цам | Валовая прибыль | С начала года |
| 2004 г. факт | 2005 г. | 2004 г. факт  | 2005 г. | 2004 г. факт  | 2005 г. | 2004 г. факт | 2005 г. |
| план  | факт  | план  | факт  | план  | факт  | план  | факт  |
| 7,3  | 7,9  | 7,1  | 4  | 4,6  | 4,0  | Январь  | 3,3  | 3,3  | 3,1  | -  | -  | -  |
| 7,8  | 7,7  | 7,2  | 5,1  | 5,6  | 5,4  | Февраль  | 2,7  | 1,6  | 1,8  | 6,0  | 4,9  | 4,9  |
| 7,6  | 8,3  | 8,3  | 4,4  | 5,3  | 5,3  | Март  | 3,2  | 3,0  | 3,0  | 9,2  | 7,9  | 7,9  |

Продолжение таблицы 4

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6,9  | 6,9  | 7,0  | 4,4  | 5,5  | 5,0  | Апрель  | 2,5  | 1,5  | 2,0  | 11,7  | 9,4  | 9,9  |
| 6,0'  | 7,4  | 6,0  | 5,2  | 4,6  | 4,8  | Май  | 2,2  | 1,4  | 1,2  | 13,9  | 10,8  | 11,1  |
| 7,6  | 8,0  | 7,6  | 5,4  | 5,8  | 5,3  | Июнь  | 2,6  | 1,8  | 2,3  | 16,5  | 12,6  | 13,4  |
| 7,0  | 6,7  | 5,6  | 4,2  | 3,8  | 3,3  | Июль  | 2,5  | 1,8  | 2,3  | 19,0  | 14,4  | 15,7  |
| 6,9  | 6,3  | 7,9  | 3,7  | 5,8  | 5,4  | Август  | 2,6  | 2,1  | 2,5  | 21,6  | 16,5  | 18,2  |
| 7,6  | 6,9  | 7,8  | 4,2  | 5,0  | 5,4  | Сентябрь  | 2,7  | 2,8  | 2,4  | 24,3  | 19,3  | 20,6  |

*Оценка отклонений*— непременный компонент хорошо составленной внутренней управленческой отчетности. Суммы отклонений по издержкам отражаются в виде сальдо на счетах управленческого учета. Нужно стре­миться к выявлению абсолютных отклонений и по другим показателям внутренней отчетности. В отчетных таблицах следует приводить результа­ты анализа отклонений. Одним из вариантов может быть расширение по­казателей отклонений фактических данных для сравнения не только с планом, но и с прогнозом и аналогичными данными предыдущего от­четного периода, а также представление плановых данных для сопоставле­ния с прогнозными и фактическими данными предыдущего периода. Та­кие расчеты существенно расширяют информацию об отклонениях.

Внутренняя отчетность может содержать данные об относительной величине отклонений в виде процентов или коэффициентов. Отсутст­вие отклонений принимается за единицу (за 100), показатель меньше 1 характеризует степень отрицательного отклонения (по издержкам — уровень экономии). Показатели, превышающие 1, характеризуют отно­сительную величину положительного отклонения (по издержкам — от­носительный показатель перерасхода или превышения).

Полезно группировать отклонения по значимости, исключая незначительные их суммы; ранжировать отклонения от больших (значительных) к меньшим; выбирать отдельно отклонения, превышающие контрольную сумму, или относительно большие (например, более 5 % в ту или другую сторону).

Оценка отклонений по оцениваемому показателю в относительных величинах представлена в табл. 5.

Таблица 5 - Оценка отклонений по оцениваемому показателю в относительных величинах

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|   | Пре-дыду­щийпери­од  | Отчетный период | Фактический коэффициент | Коэф-­фици­ентпрогноз-ного пока-зателя | Коэф­фициент планового показателя  |
| Прог-ноз  | план | факт | к пре-дыду-щему перио-ду | кпро-гнозу | к пла­ну |
| Оценочный показатель  |  1000  |   |   |   |   |   |   |   |   |
| 1050  | 1040  | 1060  | 1,06  | 1,01  | 1,02  | 1,05  | 1,04  |

*Аналитические соотношения.*Для оценки сметных или нормативных издержек лучшим вариантом являются отклонения, но по другим пока­зателям последние не дают полной картины изменений и достигнутых результатов. В этих целях решение можно искать путем соотношения одних показателей к другим, вычислять относительные показатели, аналитические соотношения.

Аналитические соотношения подразделяются на несколько групп:

а) соотношения, характеризующие качество использования активов и трудовых ресурсов;

б) соотношения, позволяющие измерить и оценить рентабельность;

в) соотношения, характеризующие ликвидность и финансовую устойчивость (для центров ответственности, выступающих самостоятельными финансовыми агентами на рынке, имеющих расчетные счета в банках и отвечающих по своим финансовым обязательствам и заим­ствованиям).

*Оценка продаж с отложенной оплатой (а)* определяется коэффициентом оборота дебиторской задолженности и числом дней, на которые выделены активы на отложенную оплату или коммерческий кредит. Он характеризует продолжительность периода, в течение которого возме­щаются средства, вложенные в расчеты с покупателями. Формула рас­чета:

Коэффициент оборота задолженности = Выручка от продаж за период /

Дебиторская задолженность покупателей (1)

Число дней, на которые выделяются коммерческие кредиты, опре­деляется делением общей суммы дебиторской задолженности покупате­лей на величину однодневной выручки.

*Пример.*Сумма выручки от продажи за год составляет 14 600 тыс. руб., сумма деби­торской задолженности покупателей — 1600 тыс. руб.

Произведем расчет. Коэффициент оборота задолженности — 9,125 (14 600 : 1600), т. е. активы, вложенные в коммерческие кредиты покупателям, совершают более девяти оборотов в течение года.

Однодневный оборот — 40 тыс. руб. (14 600 : 365).

Число дней средней загрузки активов в дебиторской задолженности — 40 (1 600 : 40).

*Оборот товарно-материальных запасов (а)*характеризует эффектив­ность вложения средств в оборотные активы. Коэффициент оборота от­ражает число оборотов товарно-материальных запасов в течение года. Формула расчета:

Коэффициент оборота запасов = Стоимость израсходованных материалов/ Средняя стоимость их запасов (2)

Если разделить среднюю стоимость материальных запасов на их однодневный расход, получим продолжительность одного оборота материальных запасов в днях. Он дает ответ на вопрос, какова продолжительность иммобилизации денежных средств в материальных активах в дан­ном периоде.

Для товарных запасов торгующих организаций коэффициент обо­рота рассчитывается делением стоимости проданных товаров по ценам их закупки на среднюю стоимость товарных запасов в течение года. Аналогично можно рассчитать коэффициент оборота для готовой про­дукции.

*Пример.*Имеются данные о движении товаров в течение отчетного квартала: оста­ток на начало квартала — 1044 тыс. руб.; закуплено за квартал — 6032 тыс. руб.; оста­ток на конец квартала — 1276 тыс. руб.

Произведем необходимые вычисления.

Продано товаров за квартал — 5800 тыс. руб. (1044 + 6032 — 1276).

Средняя стоимость товарных запасов — 1160 тыс. руб. [(1044 + 1276) : 2].

Коэффициент оборота товаров — 5 (5800 : 1160), т. е. товарные запасы совершили 5 полных оборотов в течение отчетного квартала.

Однодневный оборот товаров — 64,4 тыс. руб. (5800 : 90 да.).

Число дней средней загрузки активов в товарные запасы — 18 (1160 : 64,4).

*Эффективность использования внеоборотных активов (а)*определяет­ся коэффициентом фондоотдачи, характеризующим эффективность средств, вложенных в основные средства и нематериальные активы, интенсивность их эксплуатации в производственном процессе. Форму­ла расчета:

Фондоотдача = Выручка от продаж / (Основные средства + Нематериальные активы) (3)

Коэффициент фондоотдачи можно рассчитывать по первоначаль­ной и остаточной стоимости внеоборотных активов, для чего из расчета исключается стоимость средств, составляющих инвестиционную собст­венность организации.

Фондоемкость = (Основные средства + Нематериальные активы) / Выручка от продаж (4)

Коэффициент фондоемкости характеризует необходимые внеобо­ротные активы, их удельную величину на 1 руб. выручки от продаж.

В формуле расчета коэффициента фондоотдачи вместо выручки можно взять в расчет только ту ее часть, которая компенсирует аморти­зацию внеоборотных активов. Данный коэффициент показывает сте­пень возмещения стоимости внеоборотных активов из выручки от про­даж товаров, продукции, работ, услуг.

*Пример.*Исходные данные: выручка от продаж за год — 1750 тыс. руб., в том числе амортизация 350 тыс. руб. стоимость основных средств — 2230 тыс. руб.; стоимость нематериальных активов - 320 тыс. руб.

Коэффициент фондоотдачи составит 0,69 руб. [1750 : (2230 + 320)], т. е. в данном периоде на каждый рубль стоимости внеоборотных активов было получено продук­ции на 69 коп.

Коэффициент возмещения составит 0,14 руб. [350 : (2230+320)]. Следовательно, пер­воначальная стоимость внеоборотных активов 2550 тыс. руб. (2230 + 320) будет пол­ностью погашена из выручки за проданную продукцию в течение 7 лет (1 : 0,14 = = 7,14).

*Эффективность применения всех активов (а)*определяется как резу­льтат деления выручки от продаж на стоимость всех активов, закреп­ленных за данным подразделением. Активы включаются в расчет по остаточной стоимости. Для сопоставления с другими подразделениями организации можно вычислять продолжительность одного оборота ак­тивов в днях, для чего необходимо стоимость всех активов разделить на однодневную сумму выручки в отчетном периоде.

*Производительность персонала (а)*определяется в общем виде как результат деления выручки от продаж на среднюю численность пер­сонала. В подразделениях, не отвечающих за выручку и доходы, в ка­честве числителя формулы можно взять стоимость выпущенной про­дукции, оказанных услуг и т. п. Для знаменателя также возможны ва­рианты, например численность управленческого персонала или рабочих, занятых непосредственно в производстве; численность тор­гового персонала и другие, в том числе частные, показатели числен­ности обслуживающего персонала, инженеров-технологов или кон­структоров и т. п.

*Рентабельность продаж (б)* позволяет оценить эффективность коммерческих операций. Коэффициент рентабельности определяет­ся делением прибыли на выручку от продаж. Числителем данной формулы является общая сумма прибыли до налогообложения, сум­ма чистой прибыли или сумма маржинального дохода, что позволяет варьировать различные коэффициенты рентабельности в зависимо­сти от того, за какие показатели отвечает данный центр ответствен­ности.

*Пример.*Исходные данные (млн. руб.): выручка от продажи продукции - 90; себе­стоимость проданной продукции — 63; валовая прибыль (маржинальный доход) -27; управленческие и коммерческие расходы — 19,5; общая прибыль до налогообло­жения — 7,5; налог на прибыль — 3,0; стоимость всех активов — 45,0; стоимость всех обязательств — 15,0; стоимость оборотных активов — 16,5.

Рентабельность продаж может быть исчислена: по общей прибыли: 7,5 : 90 = 8,3 %; по чистой прибыли: (7,5 — 3) : 90 = 5 %; по маржинальному доходу: 27 : 90 = 30 %.

*Рентабельность издержек (б),* характеризующая эффективность производственных издержек на производство продукции, продажу и управление, определяется по общей формуле:

Рентабельность издержек = Прибыль / Издержки % (5)

В числителе данной формулы применяют показатели общей при­были, чистой прибыли, маржинального дохода, в знаменателе — себе­стоимость продаж и полные издержки (себестоимость + управленче­ские и коммерческие расходы).

В нашем примере:

рентабельность издержек по маржинальному доходу: 27 : 63 = 42,9 %; рентабельность издержек по общей прибыли: 7,5 : (63 + 19,5) = 9,1 %; рентабельность издержек по чистой прибыли: (7,5 — 3) : (63 + 19,5) = 5,5 %.

На основе вычисленных показателей рентабельности можно сделать вывод, что на каждый рубль издержек подразделение получит почти 43 коп. маржинального дохода, более 9 коп. общей прибыли и 5,5 коп. чистой прибыли.

*Рентабельность активов (б)* характеризует эффективность инвести­ций и применяется для оценки деятельности центров инвестиций. Об­щая формула расчета:

Рентабельность активов = Прибыль / Активы (6)

В конкретных расчетах показателей возможны варианты для числи­теля и знаменателя формулы. В числителе в расчетах может применяться общая сумма прибыли или чистая прибыль (после налогообложения), в знаменателе — общая стоимость активов или их чистая стоимость, ха­рактеризующая собственные инвестиции в активы. В расчетах по цент­рам ответственности и секторам деятельности принимается стоимость активов, за эффективное использование которых несет ответственность данный центр. Для отдельных центров актуальным является применение показателя рентабельности, исчисленного по стоимости оборотных акти­вов.

В нашем примере:

рентабельность всех активов: 7,5 : 45 = 16,7 %;

рентабельность чистых активов: 4,5 : (45 — 15) = 15 %, т. е. эффективность собст­венных инвестиций;

рентабельность оборотных активов: 7,5 : 16,5 = 45,5 %; тот же показатель, вычис­ленный по сумме чистой прибыли, составит: 4,5 : 16,5 = 27,3 %.

*Коэффициент ликвидности*(в) характеризует финансовую надеж­ность организации, ее способность отвечать по своим обязательствам. При расчетах стараются показать, насколько текущие активы превыша­ют текущие обязательства, т. е. тот запас прочности, который вызывает доверие кредиторов. Из расчета исключаются внеоборотные активы, которые не могут быть быстро проданы и превращены в денежные средства для оплаты по обязательствам и которые формируются за счет собственного капитала и долгосрочных обязательств. Последние также исключаются из расчета, поскольку сроки их погашения наступают по крайней мере не ранее чем через год. Общая формула расчета:

Коэффициент ликвидности = Оборотные активы / Текущие обязательства (8)

Она показывает долю оборотных активов, формируемых за счет собственного капитала. Разность между суммами оборотных активов и текущих обязательств характеризует сумму собственных средств в оборотных активах (собственных оборотных средств).

В нашем примере коэффициент покрытия равен 1,1 (16,5': 15), т. е. собственные оборотные средства составляют не более 10 % всех оборотных активов. Это очень тяжелая ситуация, свидетельствующая об отсутствии надежности в погашении име­ющихся обязательств, так как надо сделать скидку на возможное обесценение мате­риальных оборотных активов и даже дебиторской задолженности.

Ближе к истине результат, получаемый в расчете не всех оборотных активов, а только быстроликвидных. К последним относятся денежные средства, рыночные ценные бумаги и дебиторская задолженность, уме­ньшенная на величину сомнительных долгов. В таком случае приведен­ная выше формула примет следующий вид:

Коэффициент ликвидности = (Денежные средства + Рыночные ценные

бумаги + Дебиторская задолженность) / Текущие обязательства (9)

Если допустить, что в нашем примере в стоимости оборотных активов числятся ма­териальные запасы, товары на 7,6 млн руб. и ненадежная (сомнительная) дебитор­ская задолженность 0,9 млн руб., а все обязательства являются текущими, то значе­ние коэффициента ликвидности равно 0,53 [(16,5 — 7,6 — 0,9): 15], т. е. почти поло­вина обязательств не может быть погашена немедленно. А это уже признак неплатежеспособности.

Из множества аналитических соотношений следует выбрать наибо­лее важные для оценки деятельности данного центра ответственности и подумать о том, как их использовать в формах внутренней отчетно­сти. Необходимо озаботиться и методом их перекрестной проверки с другими данными центра ответственности.

# Заключение

В ходе выполнения курсовой работы удалось выяснить, что определяющим фактором формирования системы управленческого учета в организации является ее экономическая эффективность, те выгоды, которые оно получит от наличия системы учета за счет повышения качества принимаемых управленческих решений. Внедрение и использование системы управленческого учета считается оправданными тогда, когда полученный в результате положительный эффект превосходит требуемые для создания такой системы затраты.

Управленческая отчетность— внутренняя отчетность, т. е. отчетность об условиях и результатах деятельности структурных подразделений предприятия, отдельных направлениях его деятельности, а также результатах де­ятельности по регионам.

Целью составленияуправленческой отчетности явля­ется удовлетворение информационных потребностей внутрифирменного управления путем предоставления стоимо­стных и натуральных показателей, позволяющих оценивать и контролировать, прогнозировать и планировать деятельность структурных подразделений предприятия (отдельные направления его деятельности), а также кон­кретных менеджеров.

Цель составления внутренней отчетности обусловли­вает ее периодичность и формы, а также набор показа­телей. Точность и объем приводимых данных зависят от организационно-технологических и экономических осо­бенностей, присущих предприятию и конкретному объек­ту управленческого учета, цели управления применитель­но к данному объекту учета. В связи с этим разработка внутренней отчетности является главной задачей пред­приятия. Содержание, формы, сроки и обязанности пред­ставления этой отчетности, а также пользователи зави­сят от условий хозяйствования на конкретном предпри­ятии.

Внутренняя отчетность*—* это еще не результат управленческого анализа, являющегося важнейшим элементом управленческого учета, а первичный материал для проведения такого анализа. Но на ее основе можно дать общую оценку результатов деятельности центров ответст­венности, судить о степени достижения ими поставленных целей и пра­вильности принятых оперативных корректирующих решений.

В ходе выполнения курсовой работы достигнута ее цель - изучены теоретические основы управленческой отчетности.

При этом решены следующие задачи:

- изучены цели создания управленческой отчетности;

- изучены виды управленческой отчетности;

- изучены требования к управленческой отчетности;

- проведен анализ управленческой информации.

# Библиографический список

1. Федеральный закон от 21. 11. 96 М129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организации» от 22.06.2003 №67н.

3. Сборник Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ 1-19). — М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2003. - 320 с.

4. Концепция развития бухгалтерского учета и отчет­ности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена Приказом Министра Финан­сов РФ от 1 июля 2004 г. №180.

5. Аврова И.А.Управленческий учет. — М.: Бератор-Пресс. - 2003. - 176 с.

6. Бутынец Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.Д., Горецкая Л.Л.Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебное пособие для студентов высших учебных заведений специальности 7.050106 «Учет и аудит». — Житомир: ЧП «Рута», 2002. - 660 с.

7. Валебникова Н.В., Василевич И.Н.Современные тенденции управленческого учета//Бухгалтерский учет. — 2000. - № 18.

8. Вахрушина М.А.Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. — М.; ИКФ Омега-Л: Высш. Шк., 2002. - 528 с.

9. Вил Р.В., Палий Б.Ф*.* Управленческий учет. М.:ИН-ФРА-М., 2004.

10. Врублевский Н.Д.Управленческий учет издержек производства: теория и практика. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 352 с.

11. Гришина О.В.Управленческий учет: затраты по обычным видам деятельности //Аудиторские ведомости.-2003. - № 8.

12. Гуляев Н.С., Ветрова Л.Н.Основные модели бух­галтерского учета и анализа в зарубежных странах: Учебное пособие. - М.: КНОРУС, 2004. - 144 с.

13. Гущина И.Э.Управленческий учет: основы теории и практики: Учебное пособие. — М.: КНОРУС. 2004. — 192с.

14. Карпова Т.Н.Управленческий учет: Учебник для вузов. - М.: ЮНИТИ, 2000. - 350 с.

15. Керимов В.Э.Об организации управленческого уче­та // Бухгалтерский учет. — 2003. — № 14.

16. Палий В.Ф.Управленческий учет — система внут­ренней информации // Бухгалтерский учет. — 2003. — № 2.

17. Палий В.Ф.Организация управленческого учета. — М.: Бератор-Пресс, 2003. - 224 с.

18. Попова Л.В., Маслова И.А., Маслов Б.Г.О внедре­нии управленческого учетам/Бухгалтерский учет. — 2003. - № 19.

19. Соколов Я.В.Бухгалтерский учет: от истоков до на­ших дней: Учеб. пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.

20. Соколов Я.В.Управленческий учет: миф и реаль­ность // Бухгалтерский учет. - 2000. - № 18.

21. Соколов Я.В., Пятое М.Л.Управленческий учет: как его понимать // Бухгалтерский учет. — 2003. — № 7.

22. Ткач В.И., Ткач М.В.Управленческий учет: между­народный опыт. — М.: Финансы и статистика, 2004.

23. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А.Д. Ше­ремета. М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2002.

24. Чумаченко Н.Г.О внедрении управленческого уче­та // Бухгалтерский учет. - 2003. - № 7.