

Управленческий анализ

УДК 338.984

ВЫБОР ИСТОЧНИКА ФАКТИЧЕСКИХ ДАННЫХ В ЦЕЛЯХ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Т.С. РЕМИЗОВА,

кандидат экономических наук,
ведущий научный сотрудник
Центра отраслевой экономики
E-mail: tttatia@yandex.ru

Научно-исследовательский
финансовый институт Минфина России

Н.А. ПЛАТОНОВА,

кандидат экономических наук,
доцент кафедры
корпоративных финансов
E-mail: pnatalya@mail.ru

Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации

При построении управленческой отчетности первоначальным вопросом является выбор источника формирования фактических данных. Выбор источника обуславливается определением значимости различных параметров, способствующих выбору того или иного варианта для формирования фактических данных. В статье приводятся предпосылки, преимущества и недостатки вариантов сбора фактических данных в целях управленческого учета. Основными рассматриваемыми вариантами являются данные оперативного учета, управленческого или бухгалтерского учета. Предпосылками для использования данных управленческого учета являются различия в управленческом и бухгалтерском учете: принципы ведения, используемая аналитика, методология формирования показателей. Для бухгалтерского учета – полное отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете, наличие кадрового дефицита. Предпосылки и преимущества являются основой для определения основных параметров выбора источника фактических

данных. Приведено сравнение вариантов источников фактических данных на основании опыта авторов. Каждый из рассматриваемых параметров может иметь преимущество в пользу выбора одного или другого варианта формирования фактических данных в целях управленческого учета. Но если один параметр более значим в выборе варианта, а второй критерий противоречит выбранному варианту, то в этом случае в компании должны быть проведены требуемые изменения (например, организационные или изменения в методологии учета). В любом случае каждая компания индивидуально определяет источник фактических данных для формирования управленческой отчетности, при этом оценка указанных параметров отдельно для каждой компании предназначена для формирования обоснованного выбора варианта учета.

Ключевые слова: управленческий учет, оперативный учет, сбор фактических данных, бухгалтерский учет

Каждое предприятие, имеющее своей целью максимизацию прибыли, укрепление своих позиций на рынке, повышение своей инвестиционной привлекательности, сталкивается с острой необходимостью проведения постоянного мониторинга фактического финансового состояния и прогнозирования его на перспективу. Потребности в обеспечении менеджмента предприятия всей необходимой информацией для повышения эффективности управления обуславливают высокие требования к источникам информации о предприятии, что определяет необходимость использования управленческого учета. Управленческий учет в рамках одной организации предназначен для обеспечения ее управленческого аппарата информацией, используемой для планирования, собственно говоря, для управления и контроля за деятельностью организации. Целями управленческого учета являются [1, 4]:

- распределение имеющихся ресурсов предприятия;
- повышение эффективности деятельности;
- получение информации о состоянии предприятия на определенный момент времени (в прошлом, настоящем и будущем).

Получение информации о состоянии предприятия в будущем определяется периодом прогнозирования. Существует тенденция продления временного горизонта прогнозирования, широкое распространение долгосрочных прогнозов (на 50–75 лет и даже на бесконечный горизонт времени) [10]. Данная тенденция обусловлена тем, что чем больше период, в отношении которого определяются цели, задачи, условия их достижения и решения (например, финансовые: бюджетные, налоговые, денежно-кредитные и др.), варианты развития событий и, наконец, механизмы, алгоритмы и инструменты реализации государственной политики, тем больше шансов на достижение наилучшего результата [2].

При этом следует учитывать, что большинство прогнозов опирается на данные текущего и прошлого периодов.

Для оценки состояния предприятия в прошлом и настоящем и прогнозирования на будущее используется система управленческой отчетности, строящаяся на фактических данных функционирования предприятия. Источниками фактических данных могут быть:

- данные оперативного учета;

- данные регламентированного учета (бухгалтерского, налогового);
- смешанные данные (путем настроенных взаимосвязей данных оперативного и регламентированного учета);
- данные управленческого учета (если он ведется как альтернатива бухгалтерскому учету).

Под данными оперативного учета подразумевается система текущего наблюдения, контроля за отдельными хозяйственными операциями и управления ими в ходе их осуществления [9]. Оперативный учет является более быстрым с точки зрения сроков и детальным в сравнении с бухгалтерским учетом в части отражения:

- производства (производственный учет);
- закупок (учет запасов и закупок);
- продаж;
- ремонта;
- денежных, кредитных, расчетных операций, проводимых компаниями, банками.

Оперативный учет применяется в дополнение к бухгалтерскому учету и для его обеспечения входной информацией. Как правило, такой учет ведется в производственных и торговых подразделениях предприятия [7]. Особенность этого вида учета заключается в том, что операции отражаются практически в режиме «онлайн». Может быть сформирована оперативная отчетность (например, отчет по производству или по продажам за день), при этом данные оперативного учета могут быть еще не отражены в бухгалтерском учете. К особенностям оперативного учета помимо его оперативности и высокой аналитичности данных следует также отнести использование наравне со стоимостными показателями натуральных показателей. В оперативном учете не формируются общие финансовые результаты деятельности, а отражаются отдельные функциональные области. Таким образом, оперативный учет дополняет бухгалтерский учет, но не заменяет его как источник данных для формирования управленческой отчетности.

Под данными бухгалтерского учета понимается упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, доходах и расходах организации и их изменениях, формирующаяся путем сплошного, непрерывного, документального отражения всех хозяйственных операций [3, 5, 6].

Как видно из определений, одним из основных различий двух вариантов сбора фактических данных

является момент отражения информации. При оперативном учете информация отражается в момент совершения хозяйственной операции, в бухгалтерском учете – при документальном подтверждении хозяйственной операции. Например, при выполнении каких-либо работ для оперативного учета фактом выполнения работ может выступать информация о фактически выполненных объемах работ со стороны специализированных служб на предприятии, для бухгалтерского учета – только после документального оформления выполненных работ и принятия работ заказчиком. Преимуществами бухгалтерского учета можно назвать полноту охвата всей деятельности предприятия, наличие процедур закрытия периода и формирования финансового результата, формирования набора регулярной финансовой отчетности. Ведение бухгалтерского учета является обязательным, поэтому он служит источником информации для менеджмента предприятия.

Управленческий учет как источник данных представляет собой альтернативный бухгалтерскому учету источник информации и не является обязательным для ведения. В то же время он может также использовать данные оперативного учета. Чем вызвана необходимость ведения предприятиями параллельного учета? Иными словами, когда данных бухгалтерского и оперативного учетов недостаточно для обеспечения менеджмента предприятия полной, своевременной и объективной информацией?

Из практики постановки управленческого учета на предприятиях крупного и среднего бизнеса в России можно выделить следующие случаи параллельного ведения двух видов учета и использования данных управленческого учета для принятия управленческих решений:

- 1) данные бухгалтерского учета не имеют достаточной детализации (например, в части затрат, формирования себестоимости и др.) и нет возможности эту детализацию в бухгалтерский учет включить;
- 2) закрытие периода в бухгалтерском учете происходит не оперативно, он не имеет процедуры быстрого (предварительного) закрытия;
- 3) методология расчета себестоимости в бухгалтерском учете упрощена или не отвечает требованиям управленческой отчетности. Например, в целях соблюдения требований нормирования при ведении госзаказа себестоимость продукции, поставляемой по госзаказу,

формируется в бухгалтерском учете строго по нормам, а превышение нормативов относится на иные (коммерческие) заказы, даже если это одна и та же продукция. Для целей формирования управленческой себестоимости подобное нормирование не применяется, себестоимость продукции рассчитывается одинаково и для госзаказа, и для коммерческой реализации;

- 4) не все операции отражаются в бухгалтерском учете, несмотря на то, что в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» любая хозяйственная операция подлежит регистрации в бухгалтерском учете. В практике российских компаний все еще существует так называемый серый оборот, при котором отдельные факты хозяйственной деятельности не отражаются или частично отражаются в бухгалтерском учете.

Отсюда при формировании управленческой отчетности предприятия осуществляют выбор источника информации для получения фактических данных. Рассмотрим три источника сбора фактических данных:

- 1) оперативный учет;
- 2) бухгалтерский учет;
- 3) управленческий учет.

Как уже было представлено, оперативный учет детализирует отдельные области деятельности предприятия в натуральном и стоимостном выражении.

Информация обо всей деятельности предприятия (включая информацию о расходах и доходах, формировании себестоимости, состоянии активов, собственного капитала и обязательств) находится в системе бухгалтерского учета и управленческого учета.

При сборе данных из управленческого учета предприятия руководствуются следующими предпосылками:

- расхождение данных управленческого учета с бухгалтерским учетом, т.е. не все операции управленческого учета отражаются в бухгалтерском учете;
- использование в управленческом учете дополнительных аналитик, не требующих при ведении бухгалтерского учета;
- необходимость оперативного отражения фактических данных.

При использовании этого источника организация имеет преимущества. Во-первых, возможность

получения данных раньше, чем они подготовлены и отражены в бухгалтерском учете. Во-вторых, возможность ведения параллельного учета с другими способами распределения фактических данных.

При этом возникают следующие недостатки:

- необходимость двойного учета данных;
- необходимость сверки данных управленческого и бухгалтерского учетов;
- дополнительная нагрузка на сотрудников бухгалтерских служб (если ведение управленческого учета вменено в обязанности бухгалтерии) или необходимость содержания двух служб учета.

Предпосылки, примеры и решаемые задачи в рамках этого варианта приведены в табл. 1.

Предпосылками сбора фактической информации из бухгалтерского учета могут являться:

- равенство аналитик управленческого и бухгалтерского учета в части фактических данных;
- отражение всех операций оперативного учета в бухгалтерском учете;
- нехватка персонала для проведения сверки управленческих и бухгалтерских данных;
- сложность поддержки управленческого учета при изменении правил ведения бухгалтерского учета.

Преимуществом этого источника являются, во-первых, единство методологии, отсутствие сверки

с бухгалтерским учетом, во-вторых, отсутствие необходимости внесения изменений в два учета (изменения вносятся только в один, выбранный учет).

В свою очередь при этом варианте невозможно ведение раздельного управленческого и бухгалтерского учетов. Все хозяйственные операции должны быть отражены в бухгалтерском учете, а также должна присутствовать в нем необходимая для управленческих целей аналитика.

Рассмотрим варианты сбора фактических данных с точки зрения применения к ним автоматизированных систем. Выделим для примера информационные системы на базе 1С. Для сбора фактических данных из информационных систем используются:

- регистры накопления оперативного/управленческого учета для сбора фактических данных из оперативного учета;
- регистры накопления и регистры бухгалтерии для сбора фактических данных из регламентированного учета.

В последние годы ООО «1С» предлагает своим пользователям реализовывать управленческие отчеты на регистрах накопления. Однако анализ данных, проводимых группой компаний «Трейд Софт», показывает, что в некоторых случаях компании отказываются от реализации данных на ре-

Таблица 1

Предпосылки, примеры и решаемые задачи сбора фактических данных из управленческого учета

Предпосылка	Пример	Решаемые задачи
Различие в используемых в управленческом и бухгалтерском учетах аналитиках показателей и невозможность их сведения	В управленческом учете необходимо отражение показателей по элементам цепочки добавленной стоимости (добыча – переработка – транспорт), а в бухгалтерском учете – по видам продуктов. Две различных аналитики свести не удастся	Обеспечить информацию в необходимых для управленческих решений аналитиках
Отсутствие в бухгалтерском учете процедуры предварительного (прогнозного) закрытия периода, что снижает оперативность формирования отчетов об исполнении бюджетов	В бухгалтерском учете осуществляется только одно закрытие периода. В управленческом учете осуществляется предварительное закрытие по правилам упрощенного закрытия	Обеспечить оперативными данными потребности менеджмента (иногда оперативность ставится выше точности)
Наличие операций, не отражаемых в бухгалтерском учете	В бухгалтерском учете не отражается ряд операций, в оперативном учете отражаются все операции	Обеспечить менеджмент полной информацией
Различие методологии формирования показателей	Формирование себестоимости в бухгалтерском и управленческом учетах различно (например, разные базы распределения)	Обеспечить менеджмент информацией в требуемом виде
Организационные проблемы	В бухгалтерском учете невозможно ввести аналитики, необходимые для бюджетов (например, конфликт между бухгалтерской и экономической службами)	Обеспечить менеджмент информацией в требуемом виде

гистрах накопления в пользу реализации данных на регистрах бухгалтерии, обосновывая подобные решения тем, что заказчиками учетных систем очень часто являются либо действующие, либо бывшие главные бухгалтеры, привыкшие ориентироваться по бухгалтерским ведомостям. В небольших компаниях ее использование, как правило, оправданно и вытекает:

- из простоты обучения для бухгалтеров;
- из простоты разработки и прозрачности методики, основанной на копировании движения, которые делает типовой функционал, контролируемый методистами ООО «1С»;
- из возможности использования форм регламентированной отчетности с минимальными необходимыми доработками функционала.

При этом анализ производительности информационных систем показывает ее снижение при использовании регистров бухгалтерии. По мнению экспертов группы компаний «Трейд Софт», построение систем, к производительности которых предъявляются высокие требования, связанные со значительным объемом обрабатываемых данных, и особенно с параллельностью ввода и обработки этих данных, целесообразнее проводить с использованием регистров накопления. Использование регистров бухгалтерии предпочтительнее в случаях, когда такой вариант является естественным в силу специфики решаемых задач, но лишь при отсутствии имеющейся или прогнозируемой необходимости высокой интенсивности обработки данных [8].

Поэтому при выборе варианта сбора фактических данных также следует уделять внимание готовности к использованию непривычной для бухгалтерского учета системы построения данных

и требованиям к производительности системы построения отчетов.

Рассмотрим статистику, полученную авторами по результатам постановки или использования управленческого учета на различных предприятиях (табл. 2).

Анализ данных табл. 2 свидетельствует, что все виды учета применяются для формирования управленческой отчетности.

Более того, представленные варианты могут быть использованы для одной и той же компании, но для функционирования каждого из них в компании должны быть созданы определенные условия.

Рассмотрим пример крупного энергетического предприятия, которое имеет опыт формирования управленческой отчетности из данных как управленческого, так и бухгалтерского учета.

В рассматриваемой организации при автоматизации процессов бюджетирования и формирования управленческой отчетности первично предполагался управленческий учет как источник фактических данных. В соответствии с этим предполагалось, что все первичные документы вначале оперативно вводятся в автоматизированную систему ответственными исполнителями и позже отражаются в бухгалтерском учете.

Подобный подход был апробирован в течение одного месяца и были получены следующие результаты:

- а) данные в управленческих отчетах не совпали с аналогичными показателями бухгалтерского учета, хотя все данные о хозяйственных операциях были введены в оба вида учетов;
- б) расхождения данных по управленческому и бухгалтерскому учетам привели к осознанию необходимости:

Таблица 2

Варианты сбора фактических данных для формирования управленческой отчетности для ряда предприятий по отраслям их деятельности

Отрасль	Количество предприятий	Источник сбора фактических данных		
		Управленческий учет	Бухгалтерский учет	Оперативный учет (производство, продажи и т.п.)
Энергетика	1	+	–	+
Энергетика	3	–	+	+
ЖКХ	1	–	+	+
ЖКХ	2	+	–	+
Торговля	3	+	–	–
Строительство	3	+		+
Нефтехимия	3	–	+	+
Машиностроение	1	+	–	+
Транспорт	2	–	+	+

Источник: составлено авторами.

- постоянной выверки данных (поиску расхождений и их причин);
- контроля за вводимыми данными (данные, проведенные по бухгалтерскому учету, должны быть первично отражены в управленческом учете).

Основная цель, ставившаяся перед управленческим учетом в части фактических данных, для данного предприятия – полнота и оперативность получения фактических данных – не была достигнута. Необходимость выверки данных значительно увеличила время формирования итоговых управленческих отчетов по результатам деятельности предприятия.

В приведенном примере компания:

- предполагала, что все документы управленческого учета отражаются в бухгалтерском учете;
- допускала, что отражение в двух учетах возможно одновременно;
- предполагала необходимость введения раннего закрытия месяца для бухгалтерии или двух закрытий: предварительного (5-го числа месяца, следующего за отчетным) и окончательного (20-го числа месяца, следующего за отчетным);
- осознавала кадровый дефицит и невозможность проведения ежемесячной сверки данных;
- допускала возможность более длительного формирования отчетов по сравнению с отчетами, строящимися на регистрах накопления.

Проанализировав первые результаты сбора данных, компания отказалась от получения фактических данных из управленческого учета в пользу получения данных из бухгалтерского учета.

Переход на сбор данных из бухгалтерского учета также потребовал решения нескольких задач:

- доработка методологии бухгалтерского учета в части необходимой аналитики для управленческого учета;
- доработка процедуры закрытия месяца в части предварительного и окончательного закрытия месяца;
- проведение сверки данных в части контроля за корреспонденцией проводок, используемых при проведении первичного документа;
- работа с центрами финансовой ответственности по разъяснению построения отчетов на бухгалтерских данных.

Итогом перехода на сбор фактических данных с бухгалтерского учета являются следующие результаты:

- приведение к единому плану счетов управленческого и бухгалтерского учетов;
- приведение к единой методологии сбора плановых и фактических данных для формирования управленческой отчетности;
- соответствие отчетов управленческого учета отчетам бухгалтерского учета в итоговых цифрах;
- автоматическое формирование отчетов и отсутствие необходимости ежемесячной сверки данных и, как следствие этого, отсутствие необходимости дополнительных трудозатрат на формирование отчетов по данным бухгалтерского учета.

Таким образом, можно сделать вывод, что существуют факторы, которые однозначно влияют на выбор источника для построения управленческих отчетов по фактическим данным, такие как расхождение данных управленческого и бухгалтерского учетов, когда не все данные управленческого учета отражаются в бухгалтерском учете. В этом случае полную информацию о фактическом состоянии предприятия можно получить только из управленческого учета.

Если же данные в двух учетах совпадают, то выбор варианта учета в качестве источника фактических данных обуславливается следующими основными факторами:

- необходимостью оперативного отражения фактических данных;
- наличием в бухгалтерском и/или управленческом учете аналитик, необходимых для покрытия информационных потребностей менеджмента предприятия;
- единообразием или различием методологии формирования показателей;
- наличием кадрового дефицита или задачей сокращения кадров;
- требованием к производительности формируемых отчетов.

Каждый из них может быть преимуществом в пользу выбора одного или другого варианта, но если один критерий более значим в выборе варианта, но второй критерий противоречит выбранному варианту, то в этом случае в компании должны быть проведены требуемые изменения (например, организационные или в методологии учета). В любом случае каждая компания индивидуально определяет источник фактических данных для формирования управленческой отчетности, при этом оценка ука-

занных параметров отдельно для каждой компании предназначена для формирования обоснованного выбора варианта учета.

Список литературы

1. Академия бухгалтера и менеджера. Управленческий учет: учеб. пособие / под ред. А.Д. Шеремета. М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. 512 с.
2. Бирюков А.Г. О некоторых вопросах реализации долгосрочной бюджетной политики // Финансовый журнал. 2014. № 1. С. 61–68.
3. Бухгалтерский учет / под ред. Ю.А. Бабаева. М.: Юнити-Дана, 2001. 476 с.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник. М.: Юнити-Дана, 2004. 351 с.

5. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. М.: Дашков и К, 2014. 483 с.

6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет. 2-е изд. М.: Проспект, 2011. 504 с.

7. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 2-е изд. М.: Инфра-М, 1999. 479 с.

8. Филиппов Е.В. Регистр накопления или регистр бухгалтерии. URL: <http://www.trsoft.ru/articles/12>.

9. Финансовый словарь. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/26318.

10. Шахова Г.Я. Современные тенденции в методологии бюджетного прогнозирования // Финансовый журнал. 2013. № 4. С. 61–70.

Financial analytics: science and experience

ISSN 2311-8768 (Online)

ISSN 2073-4484 (Print)

Managerial analysis

SELECTING ACTUAL DATA SOURCE TO GENERATE MANAGEMENT REPORTING

Tat'yana S. REMIZOVA,
Natal'ya A. PLATONOVA

Abstract

While building management reporting, the choice of the actual data source becomes the primary issue. The selection of a source depends on determining the significance of different parameters facilitating the choice of certain option to generate the actual data. This article considers the background, advantages and disadvantages of actual data collection options for managerial accounting purposes. The authors consider operational accounts, management or accounting records data as the main options. The prerequisites of management accounting data application are the differences in management and financial accounting: record-keeping principles, used analytics, indicators formation methodology. As for financial accounting, the prerequisites include full reflection of business transactions in accounting records, availability of staff shortage. Prerequisites and benefits are the basis for determining the main parameters of actual data source selection. The paper presents the comparison of options of actual data sources on the basis of the authors' experience. Each of the considered parameters may have an advantage in favor of selecting a certain option of actual data formation for the purpose of

management accounting. However, if one parameter is more significant while choosing an option and the second criterion contradicts to the selected option, in this case the company should implement changes (for example, organizational changes or changes in accounting methodology). In any case, each company individually determines the actual data source to generate management reporting. At the same time, the assessment of these parameters separately for each company is intended to form a reasonable choice of accounting option.

Keywords: management accounting, real-time accounting, actual data collection, accounting

References

1. Akademiya bukhgaltera i menedzhera. *Upravlencheskii uchet: ucheb. posobie* [Academy of accountant and manager. Management accounting: a textbook]. Moscow, FBK-PRESS Publ., 2000, 512 p.
2. Biryukov A.G. O nekotorykh voprosakh realizatsii dolgosrochnoi byudzhetoj politiki [On some issues of long-term fiscal policy realization]. *Finansovyi zhurnal – Financial journal*, 2014, no. 1, pp. 61–68.

3. *Bukhgalterskii uchet* [Accounting]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2001, 476 p.
4. Karpova T.P. *Upravlencheskii uchet: uchebnik* [Management accounting: a textbook]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2004, 351 p.
5. Kerimov V.E. *Bukhgalterskii upravlencheskii uchet: uchebnik* [Financial accounting: a textbook]. Moscow, Dashkov i K Publ., 2014, 483 p.
6. Kondrakov N.P. *Bukhgalterskii (finansovyi, upravlencheskii) uchet* [Accounting (financial, managerial)]. Moscow, Prospekt Publ., 2011, 504 p.
7. Raizberg B.A., Lozovskii L.Sh., Starodubtseva E.B. *Sovremennyi ekonomicheskii slovar'* [Modern dictionary of economics]. Moscow, INFRA-M Publ., 1999, 479 p.
8. Filippov E.V. *Registr nakopleniya ili registr bukhgalterii* [Register of accumulation or register of accounting]. Available at: <http://www.trsoft.ru/articles/12>. (In Russ.)
9. *Finansovyi slovar'* [Financial dictionary]. Available at: http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/26318. (In Russ.)
10. Shakhova G.Ya. *Sovremennye tendentsii v metodologii byudzhethnogo prognozirovaniya* [Modern trends in budgetary forecasting methodology]. *Finansovyi zhurnal – Financial journal*, 2013, no. 4, pp. 61–70.

Tat'yana S. REMIZOVA

Research Financial Institute of Ministry of Finance of Russian Federation, Moscow, Russian Federation
tttatia@yandex.ru

Natal'ya A. PLATONOVA

Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation
pnatalya@mail.ru