

**М. О. Любимов** (ljubimov@list.ru),

канд. экон. наук, доцент

Полтавский университет

экономики и торговли

г. Полтава, Украина

**Д. В. Карпенко** (karpen01@mail.ru),

канд. экон. наук, ассистент

Киевский национальный

торгово-экономический

университет

г. Киев, Украина

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА ВНЕДРЕНИЯ**

В статье рассмотрены подходы к формированию системы методов подготовки и представления управленческих отчетов, доказана необходимость группирования методов подготовки и представления управленческих отчетов с целью их практического внедрения.

Article discussed approaches to the formation of methods of preparation and presentation of management reports, proves the necessity of grouping methods of preparation and presentation of management reports with a view to their practical implementation.

Современные условия деятельности субъектов хозяйствования обуславливают необходимость постоянного совершенствования системы управления, создания конкурентной продукции и привлечения инвестиций, что требует соответствующего обеспечения руководителей релевантной информацией. Такая информация должна удовлетворять актуальные потребности различных пользователей при минимальных затратах труда и времени. Поэтому одним из важных аспектов эффективного развития предприятий является существование полноценной информационно-среды. Для этого в системе управленческого учета предприятия формируется специфический продукт – управленческая отчетность. Учитывая то, что отчетность предприятия является основным источником информации о деятельности, которая необходима прежде всего самому предприятию как для оперативного управления, так и для будущего планирования его деятельности, то возникает необходимость научного исследования методических подходов к ее формированию.

Отдельные аспекты относительно методического инструментария формирования управленческой отчетности нашли свое отражение в трудах зарубежных и отечественных ученых-экономистов, в частности, А. Бородкина, Ф. Бутынця, Б. Валуева, М. Вахрушеной, С. Голова, К. Друри, В. Дерия, В. Ефименко, З. Задорожного, В. Ивашкевича, О. Карпенко, Л. Нападовской, Б. Нидлза, В. Палия, М. Пушкаря, В. Сопка, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, Н. Чумаченка, А. Шеремета, А. Яруговой и др. Однако недостаточно раскрытыми остаются вопросы комплексного исследования методических подходов на основе принципа методологического плюрализма.

Целью статьи является исследование методических подходов к формированию управленческой отчетности для практического использования при формировании информации на разных уровнях управления.

Важным элементом концепции управленческой отчетности является методический инструментарий ее формирования, поскольку благодаря ему решаются задачи и достигаются цели создания информации. Поэтому возникает необходимость использования на практике приемов и способов, которые бы обеспечили создание информационной модели не только для текущей, но и для будущей деятельности, способствовали координации, взаимодействию и согласованности отдельных элементов системы управления для достижения стратегических целей предприятия и обеспечения синергетического эффекта.

За последнее десятилетие наблюдается расширение набора методического инструментария в системе учета предприятий с целью формирования отчетности. Как показали исследования, это объясняется пониманием теоретиков и практиков того, что, с одной стороны, методический аппарат должен стимулировать рост доходов и выгод; а с другой – необходимо учитывать наличие кардинальных изменений в развитии отрасли. Поэтому насущной задачей научного поиска становится подбор оптимальной и эффективной совокупности методов для формирования управленческой отчетности, необходимой для разработки, принятия, реализации управленческих решений.

Проведенные исследования позволяют утверждать, что совокупность методического инструментария, который сейчас используется в системе бухгалтерского учета, прошла разные этапы становления, имеет целевое назначение и в основном качественно обеспечивает информацией внешних пользователей. Однако для управленческого персонала такая информация не всегда является адекватным основанием для принятия решений. Поэтому результаты исследования достаточно абстрактны и не всегда пригодны для практического внедрения в определенных отраслях хозяйствования. Таким образом, методический инструментарий формирования управленческой отчетности будет иметь ценность только при условии его адаптации к особенностям конкретной отрасли экономики, что обеспечит реальное практическое внедрение управленческого учета.

Проанализировав научные исследования ученых-предшественников [1–7], считаем целесообразным под методическим инструментарием рассматривать совокупность приемов и способов создания в системе учета полезной для управления информации. При этом методология управленческого учета и формирования управленческих отчетов базируется на определенной совокупности общенаучных и специфических (прикладных) методических приемов. К первой группе обычно относят наблюдение, анализ, синтез, индукцию, дедукцию, моделирование и т. п. На их основе осуществляется систематический сбор информации об объектах учета в ракурсах источников их формирования, мест (зон) возникновения, сегментов деятельности и т. д. Вторая группа включает методы, непосредственно ориентированные на содержание управленческой отчетности в соответствии с потребностями системы менеджмента. К ним довольно часто относят линейное программирование, имитационное моделирование (аналитические, детерминированные и стохастические модели), корреляционно-регрессионный анализ, многоступенчатый (сегментный) и системный анализ, кривые экономического развития, бюджетирование, анализ на основе маржинального подхода, индексный метод, методы экономической кибернетики, теории оптимальных процессов, матричный анализ, трансформационный анализ и др.

Считаем целесообразным следующий подход к группировке методов подготовки управленческой отчетности по степени обобщения информации:

- методы, которые используются для получения первичной информации из различных источников;
- методы для дальнейшего использования информации при принятии решений.

Методы обработки информации включают методы определения функции затрат; CVP-анализ; бюджетирование; методы подготовки информации для принятия решений о ценообразовании, инвестиций, запасов, ассортиментной политики, специального заказа и т. д. Методы формирования и представления управленческой отчетности предусмотрены с целью определения информационных потребностей, формы, периодичности и способа представления управленческих отчетов пользователям.

Определение информационных потребностей внутренних пользователей является одной из важнейших проблем, которую необходимо решить при построении эффективной информационной системы на предприятии. При определении потребности в информации требуется установить необходимый минимум информации, которым должен обладать сотрудник для выполнения функциональных обязанностей, форму, время, периодичность информирования. Необходимо заметить, что информационные потребности зависят не только от круга задач, решаемых конкретным работником, а и от других факторов, определяемых личностными характеристиками пользователя (квалификация, психофизические особенности).

Считаем целесообразным группировать методы подготовки отчетной информации в зависимости от решения задач организационного, методического, практического и технического характера. Однако практика хозяйствования торговых предприятий показывает, что действующая система учета не обеспечивает достаточной информацией нужды управления, а система управленческого учета развита не в полной мере, преимущественно в рамках решения вопросов калькулирования и ценообразования. Проведенные исследования показали, что с целью решения задач организационного характера достаточным является использование общенаучных методов, все остальные нуждаются в использовании более специфических методик, особое место среди которых принадлежит маржинальному анализу в подготовке внутренней отчетности.

Практика хозяйствования предприятий (75% опрошенных респондентов) свидетельствует о том, что руководителей интересует информация о доходах и расходах как по количественным, так и по качественным характеристикам, в частности, такая, что позволяет оценить риски потери экономической выгоды. К примеру, риск потери дохода предприятий ресторанного хо-

заявления может быть вызван различными ситуациями, которые возникают на этапе любого из бизнес-процессов. Так, при заготовительно-снабженческой деятельности это могут быть нарушения условий доставки, приема сырья и продуктов от поставщиков, неправильное последующее хранение; при бизнес-процессе производства – нарушения технологии приготовления блюд, возникновение непредвиденных ситуаций, связанных с использованием оборудования (аварийное отключение оборудования и т. д.); при бизнес-процессе реализации – из-за некачественного обслуживания, неудобных условий реализации и т. п. Такие обстоятельства могут повлиять на клиента и привести к его отказу от заказа или вообще испортить репутацию заведения, уменьшают сумму косвенных доходов и приводят к появлению упущенной выгоды. Поэтому предлагаем менеджерам составлять отчет о нестандартном уменьшении доходов по бизнес-процессам, анализ содержания которого позволит уменьшить риски недополучения доходов.

Важной составляющей инструментария также является бюджетирование, которое обеспечивает планирование доходов и расходов и контроль за ними. С целью оценки и контроля за достижением результатов полезная информация генерируется в отчете об исполнении бюджета реализации, который может готовиться по сегментам деятельности или ассортиментными позициям (в зависимости от потребностей управления). Он позволяет осуществлять контроль за наличием отклонений фактического результата от запланированных показателей объема реализации, причин возникновения последних в зависимости от влияния цены, ассортимента и т. д.

Для оценки деятельности и контроля эффективности отдельных сегментов, принятия финансовых решений (обеспечение мотивации по результатам достижения показателей); определения и анализа мест возникновения затрат или зон доходности с целью обеспечения конкурентоспособности предприятия кроме вышеупомянутых методов целесообразно использование системы сбалансированных показателей. Такая система является индивидуальной для каждого предприятия и должна включать в себя взаимосвязанные показатели, раскрывающие специфику различных направлений его деятельности. Благодаря отражению системы показателей по всем уровням управления достигается возможность проектирования и отслеживания причинно-следственных связей как по вертикали, так и по горизонтали. Это позволяет конкретному предприятию спроектировать собственную оптимальную модель бизнеса на соответствующем этапе его развития.

Практика ведения бизнеса требует обоснования действий по количественной оценке вариантов управленческих решений (условий) и выбора оптимального из них, что возможно реализовать с помощью экономико-математических методов, в частности, методов линейного программирования, теории игр, теории расписания, сетевых графиков и т. д., в сочетании с использованием приемов экономической кибернетики (имитации, моделирования, деловых игр) и теории оптимальных процессов. С целью определения и оценки факторов, влияющих на величину доходов и расходов, проведение ретроспективной оценки результатов деятельности, выявление возможных рычагов воздействия на результативные показатели деятельности предприятий, целесообразно использование совокупности приемов факторного, компонентного, корреляционно-регрессионного, дисперсионного анализа, методов эконометрики, математического программирования и т. п. Однако следует учитывать, что результаты их применения могут иметь чисто теоретические характеристики, поскольку сложным является процесс сбора необходимых данных, уровень внешнего риска высокий, а модели многомерные.

Важное значение имеет способ представления отчетной информации. Наряду с традиционными подходами в виде таблиц с определенной совокупностью показателей, обобщенных на бумажных носителях, целесообразным является использование визуального сопровождения их интерпретации, отраженной в диаграммах, графиках и т. п. При этом основными факторами, обуславливающими выбор способа представления, формата и структуры того или иного управленческого отчета, являются содержание представленной информации, информационные потребности и запросы пользователей, критерии экономичности их получения и передачи. Так, А. Шеремет подчеркивает необходимость соблюдения двух важных принципов при разработке форм управленческой отчетности: управленческая отчетность должна содержать только те показатели, которые являются подконтрольными менеджеру конкретного центра ответственности и на динамику которых он может влиять; управленческая отчетность должна содержать информацию об отклонениях, что обеспечивает реализацию принципа управления по отклонениям, т. е. менеджер высшего уровня в текущем порядке должен регулировать деятельность центра ответственности на более низком уровне [8].

Таким образом, разработка эффективной системы внутренней отчетности требует нали-

чия соответствующего методического инструментария; массива качественной учетной информации; согласования форм и содержания отчетности; применения функционального метода накопления и обобщения информации; наличия персонала соответствующей квалификации и компьютеризированной системы обработки данных. Необходимо отметить, что приведенный перечень не является окончательным, поскольку указанные задачи являются взаимосвязанными между собой и имеют вариативность реализации на основе неисчерпаемого перечня приемов и способов различных отраслей науки. Поэтому целесообразно использовать методы различных отраслей знаний, поскольку традиционные подходы могут создать предпосылки для развития адекватных технологий подготовки информации в соответствии с потребностями менеджеров.

### Список использованной литературы

1. **Бачинський, В. І.** Особливості застосування внутрішньогосподарської звітності на підприємствах гірничо-збагачувального комплексу / В. І. Бачинський, К. І. Кузьмінська // Вісн. Житомир. держ. технол. ун-ту. Економічні науки. – 2010. – № 3 (53). – С. 36–39.
2. **Вахрушина, М. А.** Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М. А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. – М. : Омега-Л, 2007. – 570 с.
3. **Вітренко, О. В.** Система методів управлінського обліку / О. В. Вітренко // Вісн. СумДУ. Серія «Економіка». – 2008. – № 2. – С. 188–195.
4. **Карпенко, О. В.** Проблеми розробки методичної бази системи управлінської звітності / О. В. Карпенко, М. О. Любимов // Наук. вісн. Одеського національного економічного університету. Науки: економіка, політологія, історія. – 2012. – № 1 (153). – С. 12–21
5. **Карпенко, О. В.** Практичні підходи до підготовки внутрішньої звітності / О. В. Карпенко, Г. О. Соболев // Вісн. Маріуполь. держ. ун-ту. Серія «Економіка». – 2012. – № 3. – С. 7–10.
6. **Нападовська, Л. В.** Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. В. Нападовська // Бух. облік і аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 78–93.
7. **Пушкар, М. С.** Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.
8. **Шеремет, А. Д.** Методика финансовой деятельности коммерческих организаций : учеб. / А. Д. Шеремет, Е. В. Негашев. – М. : Инфра, 2011. – 512 с.

**И. М. Микулеч** (mikulich@bseu.by),  
канд. экон. наук, доцент, зав. кафедрой  
Белорусский государственный  
экономический университет  
г. Минск, Республика Беларусь

### ОБОСНОВАНИЕ МЕХАНИЗМОВ И ИНСТРУМЕНТОВ ФИНАНСОВОГО ОЗДОРОВЛЕНИЯ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В статье рассматриваются основные подходы к определению категории «финансовое оздоровление», принципы и механизмы осуществления, основные тенденции, характерные для финансового состояния торговых организаций, и финансовые проблемы, стоящие перед ними. Обосновывается возможность и необходимость их решения и основные пути достижения поставленных целей.

The article considers the main approaches to the definition of the category “financial recovery”, the basic tendencies characteristic of the financial state of trade organizations, and the financial problems facing them. The possibility and necessity of their solutions and the main ways of achieving goals is grounded.

Высокий уровень неопределенности хозяйственной среды, сложный и противоречивый характер трансформационных процессов, происходящих в настоящее время в экономике республики, обуславливает необходимость реорганизации систем и механизмов управления финансами предприятий и организаций. Существенно повышается значимость обеспечения их финансовой стабильности как ключевого фактора роста и развития.

Практика свидетельствует, что финансово стабильные отечественные предприятия ори-