

УДК 657.1

**ФОРМИРОВАНИЕ МОДЕЛИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
В ИНТЕГРИРОВАННОЙ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЕ  
ВНЕШНЕТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ОРИЕНТИРОВАННОЙ НА  
ТРЕБОВАНИЯ МСФО**

**О.А. Рыбалко, к. экон. наук, доц., зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита**

ФГОУ ВПО «Пермская государственная сельскохозяйственная академия имени академика

Д.Н. Прянишникова», 614000, г. Пермь, ул. Петропавловская, 23

Электронный адрес: [rubalkohome@yandex.ru](mailto:rubalkohome@yandex.ru)

Рассматриваются особенности сложившейся национальной модели учета, сущность интегрированной учетной системы. Определены требования к построению информационной модели учета внешне-торговой деятельности, ориентированной на требования МСФО. Выделены подходы к построению системы информационных потоков, основанные на использовании регистров бухгалтерского и управленческого учета. Охарактеризованы этапы моделирования системы управленческого учета внешне-торговой деятельности.

*Ключевые слова: интегрированная учетная система, международные стандарты финансовой отчетности, информационная модель учетной системы внешне-торговой деятельности, система управленческого учета внешне-торговой деятельности.*

Реформирование бухгалтерского учета в России привело к созданию собственной модели, которой можно дать следующие характеристики:

1. Организация и ведение бухгалтерского учета нормируется государством.
2. Центральным звеном модели является Единый национальный план счетов бухгалтерского учета.
3. Независимо от модели организации (автономной или интегрированной) на предприятии бухгалтерский учет функционирует параллельно с налоговым учетом.
4. Основными пользователями финансовой отчетности являются налоговые и статистические органы.

Следует обратить внимание что фактически в международной практике регулируется финансовая отчетность, т.е. правила представления и собственно бухгалтерский учет являются прерогативой организации в отличие от российской практики, где учетный процесс регламентируется государством посредством большого числа нормативных актов и положений.

Таким образом, современная модель частично сформирована на международных принципах учета, аккмулирует государственное регулирование управления экономическими субъектами и систему экономического реагирования на изменения рыночных условий. А учетная система включает три вида учета: финансо-

вый, налоговый и управленческий. При этом наблюдается недостаток в практических рекомендациях по применению международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), а кроме того, отсутствует профессиональный орган, способный предоставить грамотную консультацию по вопросам применения МСФО. Проблемой является также отсутствие официального перевода МСФО на русский язык.

Противоречивая система взаимоотношений бухгалтерского учета и налогообложения при отражении информации о внешне-торговой деятельности зачастую приводит к не востребованности информации со стороны пользователей и одновременно - недостатку необходимой информации. Для работников бухгалтерских служб основным пользователем финансовой отчетности являются в первую очередь налоговые органы, что отрицательно сказывается на достоверности и нейтральности отражаемых показателей.

Кроме того, существующая модель российского бухгалтерского учета не позволяет получать все необходимые данные своевременно и в полной мере, в результате менеджмент хозяйствующего субъекта испытывает дефицит качественной управленческой информации, в том числе и при формировании информации о внешне-торговой деятельности.

Внедрение интегрированной информационной системы позволит создать более со-

вершенную учетную систему внешнеторговой деятельности, удовлетворяющую информационные потребности различных групп пользователей и способную разрешить существующие проблемы, поскольку все учетные подсистемы, по сути, отражают одну и ту же первичную информацию, но в разных аспектах.

Если исходить из основных подходов, декларируемых МСФО, то совокупность элементов учета и связей между ними, цель которой – удовлетворение информационных запросов

пользователей, составляет основу учетной системы. Поэтому интегрированную учетную систему внешнеторговой деятельности можно определить как совокупность учетных регламентов, процессов и процедур; основана на сближении различных учетных подсистем, в ней фильтруется экономическая информация, связанная с осуществлением сделок в области внешней торговли в рамках границ запрашиваемых пользователями показателей (рис. 1).



Рис. 1. Интегрированная учетная система внешнеторговой деятельности

Интегрированная учетная система внешнеторговой деятельности дает следующие преимущества:

1. Исключение многократного ввода данных по внешнеторговым операциям для нужд различных подсистем учета.

2. Высокий уровень достоверности информации, достигаемый благодаря однократному вводу данных и за счет минимизации вероятности ошибки при многократной обработке одной и той же информации в различных подсистемах учета.

3. Сопоставимость и соответствие данных различных подсистем учета, основанных на использовании единого информационного пространства.

4. Экономия затрат труда, связанная с отсутствием необходимости ведения различных видов учета.

5. Оптимизация документооборота.

Для характеристики элементов учетной системы внешнеторговой деятельности и описания вариантов их взаимодействия необходимо рассмотреть вопросы строения информационной модели. По общим правилам информационная модель должна нести информацию об объекте управления (внешнеторговой деятельности), внешней среде и самой системе управления. По содержанию информационная модель должна адекватно и с необходимой полнотой отображать состояние объекта управления и окружающей среды; по количеству информации

– обеспечивать оптимальный баланс информации, циркулирующей в системе управления (исключать дефицит или избыток информации);

наконец, по форме и композиции – соответствовать задачам, поставленным пользователями информации (рис. 2).

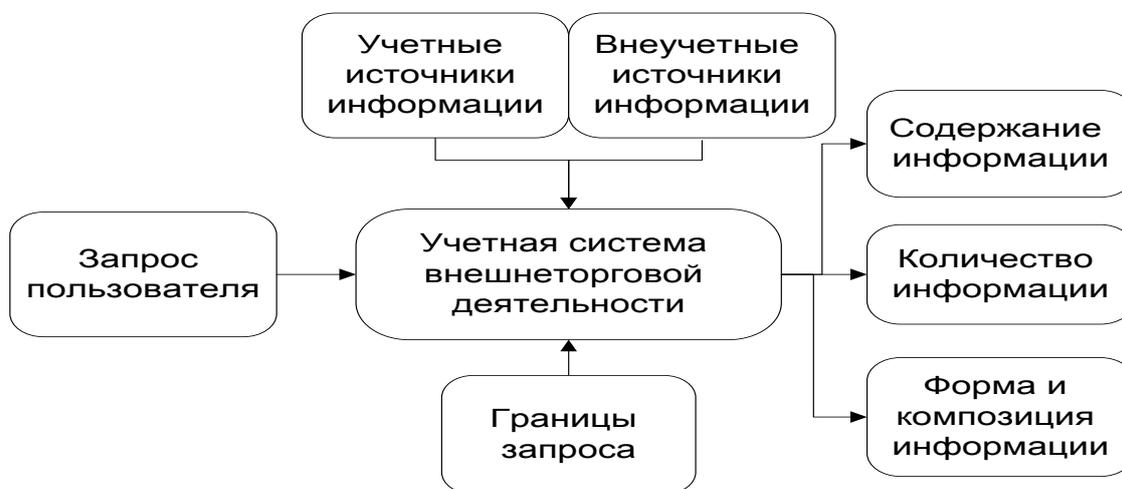


Рис. 2. Информационная модель учетной системы внешнеторговой деятельности

Информационная модель, построенная с учетом этих требований, позволит оперативно перерабатывать информацию, принимать решения, осуществлять управляющие воздействия и в конечном счете обеспечивать оперативное и точное выполнение учетной системой предписанных ей функций

Информационная модель включает в себя информационную среду и информационные потоки. Учетные регламенты и процессы происходят в рамках определенной системы, предполагающей наличие трех объектов – источника информации, потребителя информации и передающей среды. Таким образом, в нашем случае источник информации – учетные и внеучетные данные о состоянии и характере внешнеторговой деятельности, являющиеся ее результатом; потребители информации – внешние и внутренние пользователи, а передающая среда – управленческая, налоговая и финансовая отчетность (сформированная как по принципам российских, так и международных стандартов учета), в том числе включающая в себя и дополнительные данные, качественно раскрывающие числовые показатели внешнеторговой деятельности.

В состав внеучетных данных о состоянии и характере внешнеторговой деятельности можно включить:

1) нормативно-законодательные акты в области бухгалтерского учета, валютного и таможенного регулирования, международные правовые акты и т.д.;

2) аналитические обзоры (финансовые, валютные, товарные и т.д.) и маркетинговые исследования;

3) материалы внешних проверок (аудита, налоговых проверок и т.д.);

4) регламенты и технико-технологические документы;

5) внешнеторговые контракты.

К учетным данным о состоянии внешнеторговой деятельности можно отнести:

1) первичные документы (товарно-сопроводительные, коммерческие, финансовые, таможенные, документы валютного контроля и т.д.);

2) учетную политику, разработанную на предприятии в рамках ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»;

3) данные оперативного, финансового, налогового и управленческого учетов [4].

Изучение особенностей учетной практики хозяйствующих субъектов, осуществляющих внешнеторговую деятельность, позволило выделить два основных подхода к построению системы информационных потоков внешнеторговой операции: первый основан на использовании регистров бухгалтерского учета, второй – на использовании регистров бухгалтерского учета с ведением параллельного управленческого учета.

При первом подходе данные о хозяйственных операциях формируются в регистрах бухгалтерского учета, данные для налоговых органов – в регистрах налогового учета (рис. 3).

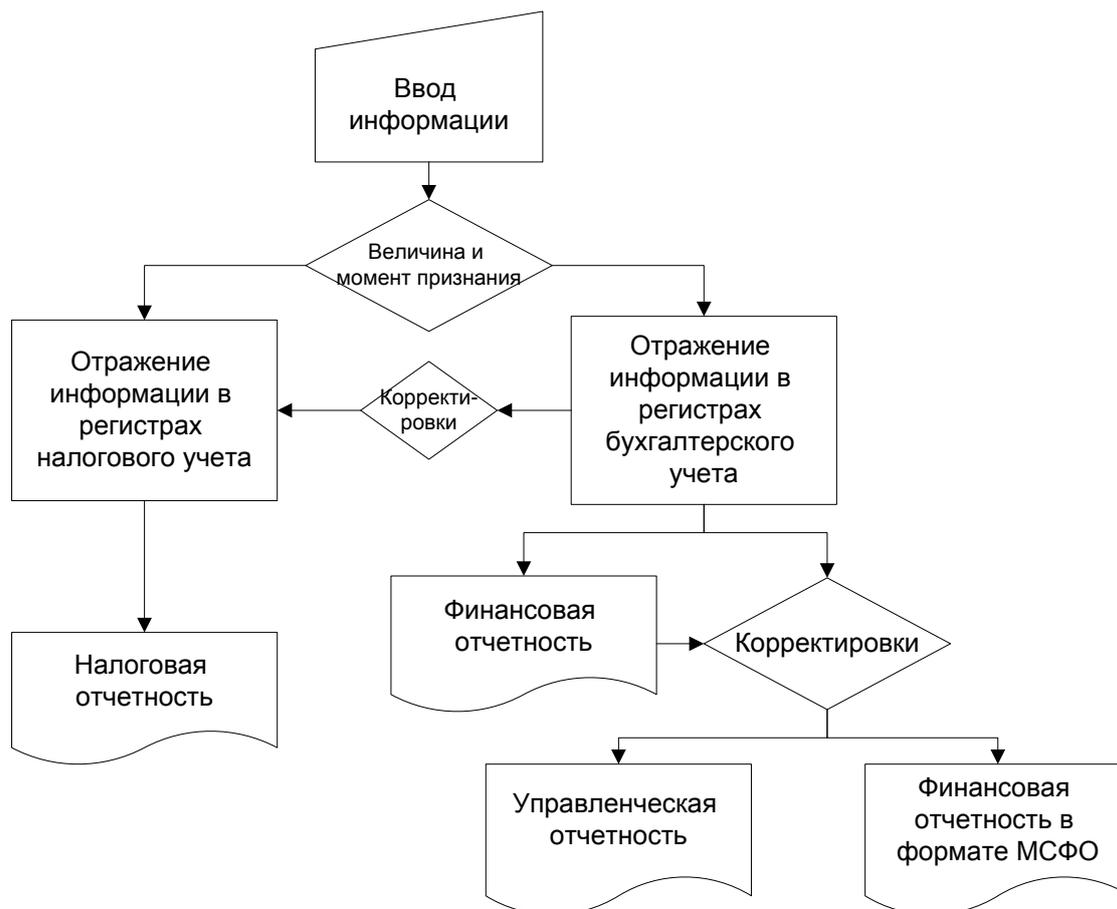


Рис. 3. Подход к построению системы информационных потоков, основанный на использовании регистров бухгалтерского учета

На основе единых данных, сгруппированных в регистрах бухгалтерского учета, хозяйствующие субъекты методом последующих корректировок получают управленческую отчетность и могут сформировать финансовую отчетность в формате МСФО.

Из-за отсутствия эффективной системы сбора и обработки данных для управленческих целей на основе данных бухгалтерского учета, хозяйствующие субъекты, осуществляющие внешнеторговую деятельность, вынуждены переходить к ведению двойного учета – для бухгалтерских целей и для управленческих целей, что приводит к росту трудовых, а в конечном счете и финансовых затрат. Причем рост трудовых затрат происходит на завершающих стадиях учетного цикла.

При построении информационных потоков на основе использования регистров бухгалтерского учета с ведением параллельного управленческого учета (второй подход) хозяйствующие субъекты, осуществляющие внешнеторговую деятельность, фактически выделяют процесс формирования управленческой отчетности в отдельную область, которая никак не зависит от бухгалтерской информации (рис. 4).

Финансовую отчетность в формате МСФО (как и при первом подходе) можно получить методом последующих корректировок. Однако при корректировках используется не только информация, содержащаяся в регистрах бухгалтерского учета, но и иные источники информации, в частности, регистры управленческого учета и управленческая отчетность.

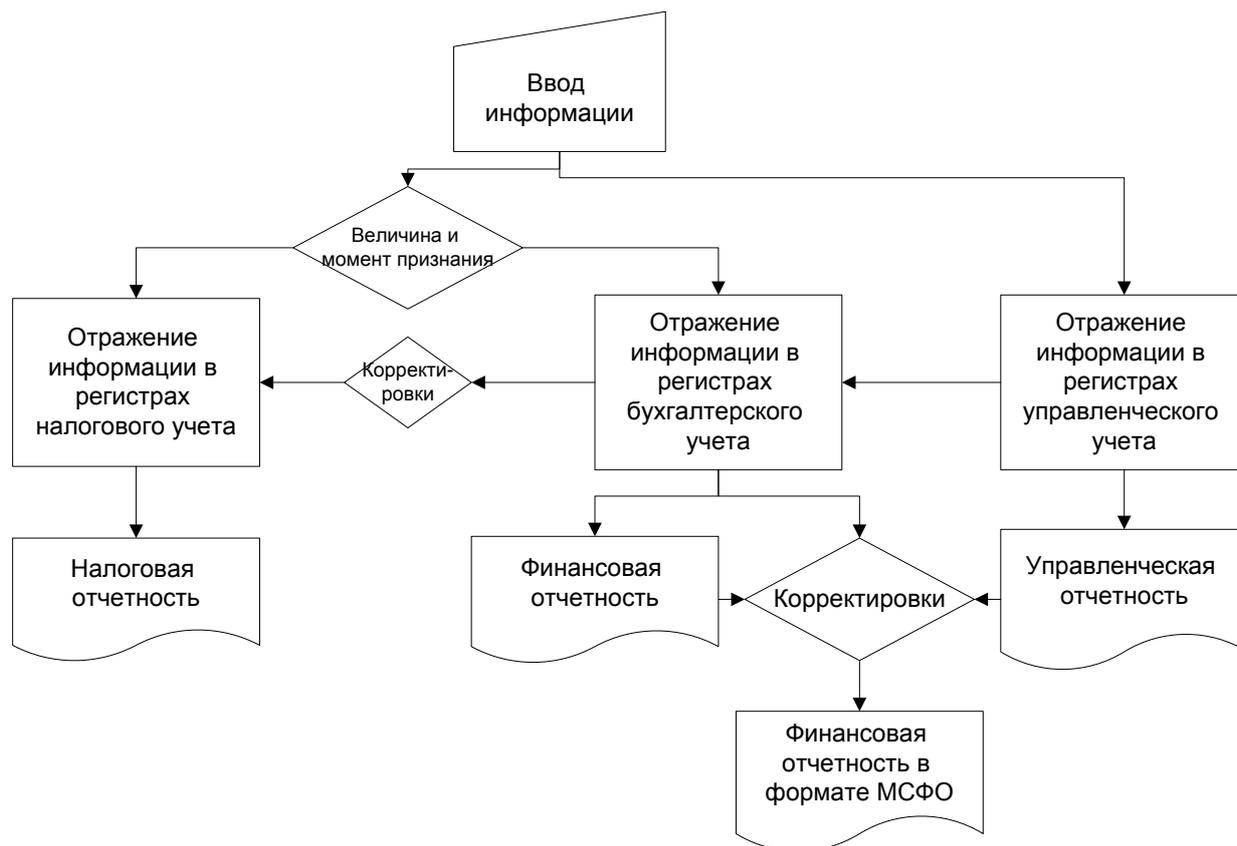


Рис. 4. Подход к построению системы информационных потоков, основанный на использовании регистров бухгалтерского и управленческого учета

Как и при первом подходе, возрастает объем трудовых затрат, однако их рост происходит на стадии первичной регистрации хозяйственных операций.

Таким образом, исследование практики организации учета внешнеторговой деятельности выявило потребность хозяйствующих субъектов в построении интегрированной учетной системы на основе следующих принципов:

- принцип централизации деятельности бухгалтерской службы (один поток информации на входе и несколько потоков на выходе), или принцип «одна операция – одна бухгалтерская запись». В силу того что хозяйствующий субъект, осуществляющий внешнеторговую деятельность, одновременно ведет учет в нескольких форматах (российский (финансовый, налоговый и управленческий) и международный), подразумевается, что данный принцип будет действовать применительно ко всем подсистемам и форматам учета.

Реализация данного принципа возможна только при условии создания дифференцированных учетных регистров, которые должны заполняться при отражении внешнеторговых

операций в системе. Данный вариант построения информационных потоков подразумевает наличие только одного учетного регистра на этапе первичной регистрации хозяйственных операций (рис. 5). На основе созданных регистров управленческого учета будут формироваться регистры бухгалтерского и налогового учета для последующего составления отчетности в различных разрезах;

- принцип многовариантности стандартов ведения управленческого учета, планирования, анализа и контроля. В настоящее время на многих предприятиях, осуществляющих внешнеторговую деятельность, проводится активная работа по стандартизации бизнес-процессов в целом. Это касается и разработки стандарта управленческого учета: выделение центров финансовой ответственности, структуры бюджетов, регламентов бюджетирования, финансово-экономического анализа, учетной политики и др. После появления такого стандарта возникает потребность ведения управленческого учета в единой информационной базе;

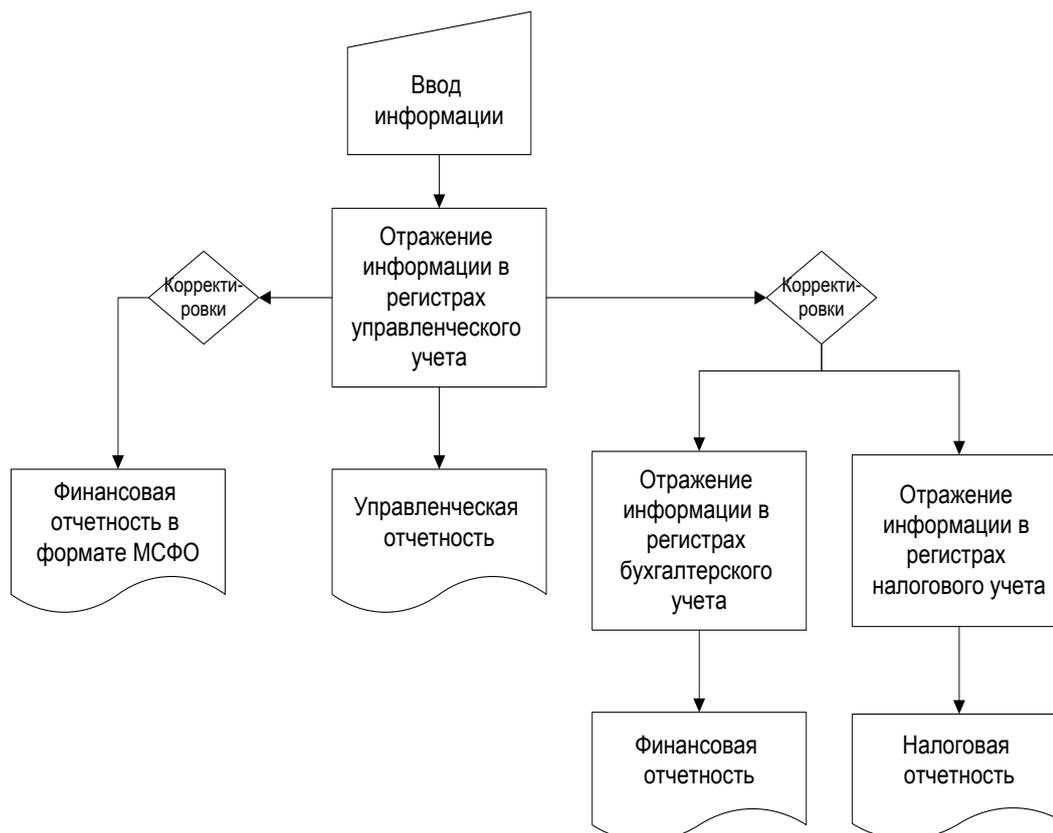


Рис.5. Подход к построению системы информационных потоков, основанный на использовании регистров управленческого учета

- принцип соблюдения правил и стандартов учета. При построении интегрированной учетной системы управленческий и налоговый учет не должны зависеть от бухгалтерского учета, так как они выполняют разные функции, но, поскольку последний является одним из инструментов управленческого и налогового учета, нельзя игнорировать основные положения бухгалтерского учета.

В процессе соблюдения правил и стандартов учета необходимо:

1) обеспечение достоверности и оперативности учета, на основе четко выполняемой схемы документооборота;

2) разработка и использование модулей счетов финансового, налогового и управленческого учета, обеспечение их взаимосвязи на высоком техническом уровне;

3) создание системы внутренней отчетности, автоматизация ее заполнения на основе интеграции кодировки счетов и показателей отчетности;

4) ведение учета в одной валюте и использование возможностей пересчета показателей в другие валюты;

- принцип безопасности или разделения доступа к управленческой информации. Информация должна быть закрыта от внешних пользователей, так как в этом случае она является

коммерческой тайной предприятия. Для внутренних пользователей система должна обеспечивать доступ только к необходимой информации в зависимости от занимаемой должности и выполняемых функций, т.е. дозироваться, при этом ее количество должно быть необходимым и достаточным.

Финансовая отчетность в формате МСФО будет формироваться методом корректировок на основе информации регистров управленческого учета, что в наибольшей степени отвечает принципам МСФО.

Таким образом, реформирование подходов к организации учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, выявило необходимость выделения управленческого учета и создания эффективной системы контроля и управления на всех этапах осуществления хозяйствующим субъектом внешнеэкономической деятельности.

**На первом этапе** моделирования системы управленческого учета внешнеэкономических операций целесообразно определить основные критерии качества управленческой информации:

1. **Понятность.** Характеризует доступность для пользователя, имеющего достаточные знания в сфере деловой, экономической и внешнеэкономической деятельности.

2. *Точность, четкость и достоверность.* Характеризуют возможность отображения состояния объекта управления (совокупности внешнеторговых сделок) без искажения его значений и зависит как от технических средств регистрации данных, так и от методов их сбора и подготовки. Однако не все данные, преобразованные в информацию, в равной мере влияют на полноту и качество принимаемых решений.

3. *Полнота.* Важным качеством информации является ее полнота, которая обуславливается характеристиками технологического процесса регистрации, сбора и передачи данных. Технологией может быть предусмотрена регистрация и передача всех первичных данных о состоянии внешнеторговой деятельности или только некоторой совокупности данных о ней (экспорта или импорта определенных товаров или услуг, валютной и таможенной составляющих контрактов и т.д.), необходимых на определенный момент времени.

4. *Своевременность.* Своевременность получения необходимой информации — главное требование для принятия эффективных управленческих решений при осуществлении внешнеторговой деятельности. Задержка поступления информации к конкретному пользователю приводит к потере основного ее свойства — ценности. Более того, несвоевременно полученная информация может оказаться не только бесполезной, но и вредной.

Таким образом, главная цель внедрения управленческого учета внешнеторговой деятельности на предприятии — обеспечение менеджмента максимально полной, понятной, точной, достоверной и своевременной информацией, необходимой для эффективной работы, т.е. управленческий учет является информационной базой внутренних пользователей и необходим для формирования управленческих решений. Следовательно, систему управленческого учета внешнеторговой деятельности можно определить как совокупность способов реализации процесса накопления, анализа, подготовки и интерпретации информации для планирования, определения стоимости, контроля и принятия управленческих решений в сфере внешней торговли на уровне предприятия, а также создания необходимых условий для эффективного использования входных ресурсов, организации и достижения поставленных целей (результативности внешнеторговой деятельности).

*На втором этапе* моделирования необходимо выявить потребители управленческой информации и конкретизировать их информационные потребности в области управления внешнеторговой деятельностью хозяйствующего субъекта.

К основным информационным потребностям при осуществлении внешнеторговой

деятельности можно отнести совокупность показателей, характеризующих влияние внешнеторговой деятельности на финансовое состояние и финансовые результаты организации, особенно, если в деятельности хозяйствующего субъекта внешнеторговые операции занимают значительный удельный вес.

Дополнительные информационные потребности внутренних пользователей могут быть связаны с необходимостью оценки уровня и качества выполнения предприятием обязательств по внешнеторговым контрактам; оценки рациональности использования средств, привлеченных для выполнения обязательств по контрактам; оценки эффективности внешней торговли по контрагентам, направлениям, товарным группам и в целом по экспорту и (или) импорту.

*На третьем этапе* необходимо определить финансовую структуру предприятия и выделить центры финансовой ответственности внешнеторговой деятельности — структурные подразделения, производящие набор операций на том или ином этапе экспорта или импорта и способные оказать непосредственное воздействие на финансовые показатели внешнеторговой деятельности.

Хозяйствующие субъекты, активно осуществляющие внешнеторговую деятельность, как правило, имеют в организационной структуре функционально специализированные подразделения в области исполнения валютного и таможенного контроля, снабжения и сбыта (маркетинга), связанные с внешним рынком, однако аналитические данные, необходимые для принятия управленческих решений, предоставляются преимущественно бухгалтерской или финансовой службой. Подобная структура не отражает в полной мере иерархию ответственности за достижение целевых финансовых показателей, а лишь определяет иерархию подчиненности.

На данном этапе целесообразно определить бизнес-процесс внешнеторговой деятельности предприятия, так как управленческий учет, не базирующийся на физическом бизнес-процессе внешнеторговой деятельности предприятия, будет функционировать некорректно и не может быть базой для принятия управленческих решений.

Научная область процессного подхода к управлению бизнесом в настоящее время формируется в тесной взаимосвязи с развитием информационных технологий. Так, информационные технологии управления потоком работ (Workflow) и интегрированного управления ресурсами (Enterprise Resource Planning (ERP)) представляют инструмент реализации процессной системы управления и, следовательно, определяют ее форму, информационные потоки,

структуру отчетов, особенности управленческого анализа и поддержки принятия решений [3].

В соответствии с принципом декомпозиции бизнес-процесс внешнеторговой деятельности можно рассматривать как самостоятельный объект управления с присущими ему свойствами (входы, выходы, необходимые ресурсы, время выполнения) или как совокупность подчиненных взаимодействующих подсистем. Использование данного принципа позволит обеспечить однозначность восприятия объекта на различных уровнях управления и сформировать структуру системы показателей экономической эффективности внешнеторговой деятельности.

Формально определение процесса и процессного подхода определено в Государственных стандартах ИСО 9000 и ИСО 9001. Стандарт ГОСТ Р ИСО 9000:2008 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь» описывает ключевые положения и определяет терминологию менеджмента качества [1], а стандарт ГОСТ Р ИСО 9001:2008. «Системы менеджмента качества. Требования» [2] содержит набор требований к системам менеджмента качества.

В ИСО указывается, что желаемый результат достигается эффективнее, когда деятельностью и соответствующими ресурсами управляют как процессом.

Вместе с тем рассмотрение схемы процессов позволяет определить, каким образом формируется финансовый результат внешнеторговой деятельности и каковы основные направления инвестиций на его развитие. На этой основе можно сформировать основные элементы финансовой структуры рассматриваемого направления бизнеса.

Необходимо заметить, что внешнеторговая деятельность как направление бизнеса может быть представлена несколькими вариантами, состоящими из следующих основных операционных процессов:

1. Снабжение, осуществляемое на внутреннем рынке → производство → продвижение на внешний рынок → экспорт → сопровождение (при необходимости).

2. Снабжение, осуществляемое как на внутреннем, так и на внешнем рынке (импорт) → производство → продвижение на внешний рынок → экспорт → сопровождение (при необходимости).

3. Снабжение, осуществляемое как на внутреннем, так и на внешнем рынке (импорт) → производство → продвижение на внутренний рынок → продажа → сопровождение (при необходимости).

4. Снабжение, осуществляемое на внешнем рынке (импорт) → производство → продвижение на внутренний рынок → продажа → сопровождение (при необходимости).

5. Снабжение, осуществляемое на внешнем рынке (импорт) → производство → продвижение на внешний рынок → экспорт → сопровождение (при необходимости).

При этом наиболее характерными для хозяйствующих субъектов являются второй и третий варианты операционных процессов, а ключевым отличием бизнес-процессов при осуществлении внешнеторговой деятельности – наличие валютной, таможенной, налоговой и правовой составляющей на стадиях снабжения и сбыта (рис. 6).

Таким образом, центрами финансовой ответственности при моделировании системы управленческого учета внешнеторговой деятельности могут быть структурные подразделения хозяйствующего субъекта, производящие определенный набор внешнеторговых операций (заключение внешнеторговых контрактов, исполнение требований валютного, таможенного, налогового законодательства, норм международного права, применяемых деловых обычаев) и способные оказывать непосредственное воздействие на те или иные финансовые показатели этой деятельности.

По этой причине выход каждого операционного бизнес-процесса в рамках внешнеторговой деятельности должен оцениваться соответствующим экономическим показателем, а центры ответственны за уровень данных подконтрольных (целевых) показателей.

В зависимости от характера деятельности подразделений, вовлеченных в процесс внешней торговли, можно выделить три вида ответственности:

- *Ответственность за затраты (расходы).*

Центрами затрат являются подразделения или отдельные операционные бизнес-процессы (как правило, импортные операции на стадии снабжения), в отношении которых затраты могут быть конкретизированы для целей контроля и управления. Особенности внешнеторговой деятельности и деловая активность предприятия в обеспечении процесса снабжения импортными поставками обуславливают необходимость использования двух типов центров затрат: нормативных и ненормируемых. Разделение это связано с принципиальным различием в управляемых такими центрами бизнес-процессах, что требует применения финансовых показателей разного типа для контроля их деятельности.

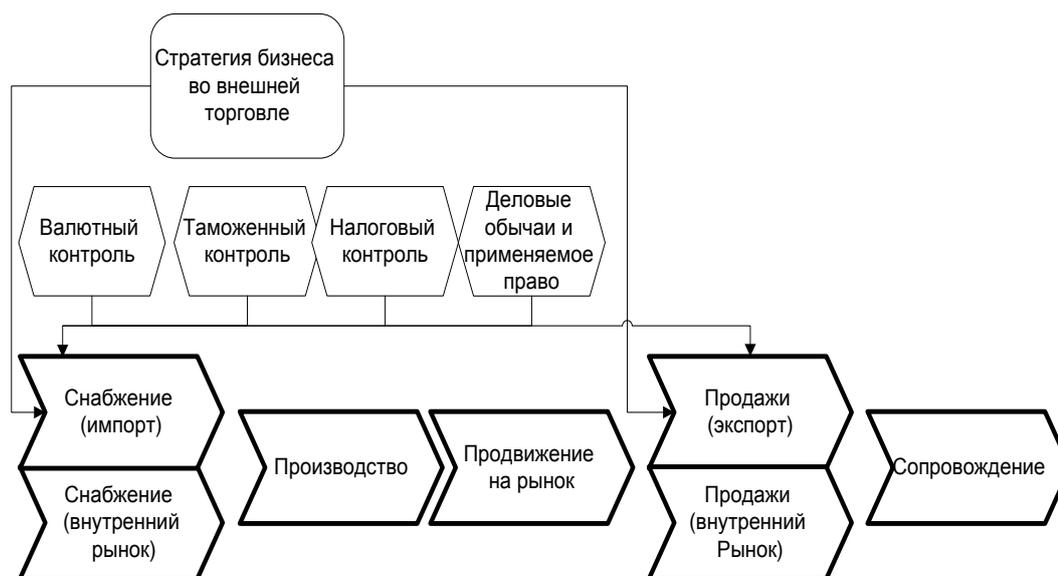


Рис. 6. Базовые операционные бизнес-процессы внешнеторговой деятельности

Бизнес-процессы, управляемые центрами нормативных затрат, характеризуются выраженной связью между объемом потребляемых ресурсов и выпуском. Подразделение, осуществляющее на постоянной основе закупки на внешнем рынке, не управляет доходами и прибылью, даже требуемый объем выпуска и нормы расходования ресурсов на единицу определяются извне. Основными критериями эффективности работы таких подразделений являются выполнение планового задания по закупке и выполнение требований к качеству запасов или работ. Важным моментом является то, что качество запасов или работ, как правило, прямо связано с соблюдением норм потребления ресурсов.

Следует заметить, что нормативы затрат в данном случае — это ограничения, в поле действия которых импортные закупки должны быть произведены. Таким образом, организация центров нормируемых затрат в финансовой структуре предприятия, осуществляющего внешнеторговую деятельность, целесообразна только в случае, когда импорт в операционном бизнес-процессе носит постоянный (системный) характер (табл. 1).

Центры ненормируемых затрат управляют бизнес-процессами, не имеющими прямой связи между объемом потребляемых бизнес-процессом ресурсов на входе и результатом на выходе. Размытость взаимосвязи между затратами и полезным результатом деятельности характерна при одновременном (несистемном) импорте штучных запасов, оборудования или сложного комплекса работ (услуг).

В этом случае ресурсы необходимо планировать не по нормативам, а исходя из то-

го, как именно планируется достигать поставленные перед подразделением цели (табл. 1).

- *Ответственность за доход.*

Центрами доходов при внешнеторговой деятельности являются подразделения, ответственные за продажу товаров, работ (услуг) на внешнем рынке. Эти подразделения управляют процессом продаж и, соответственно, могут влиять на доход. Их основной целевой показатель — максимизация объема выручки от экспорта.

Основные показатели, на которые может влиять управляемый центром доходов бизнес-процесс экспорта, — это ассортимент продаж, количество и цена проданного товара, условия поставки, закрепленные контрактом, наличие в сделке посредника и форма расчетов с ним, доля рынка и т.д. Такой центр отвечает и за расходы, связанные с реализацией товаров, работ (услуг) на экспорт, но если они составляют малую часть по сравнению с общими затратами на производство экспортной продукции или закупку товаров, все-таки основным показателем для данного подразделения можно считать экспортную выручку.

Существенную часть затрат производственного предприятия составляют затраты на производство, а торгового предприятия — затраты на закупку, поэтому подразделения, управляющие процессом продаж не могут нести ответственность за затраты, которые он не контролирует.

Таблица 1

**Центры финансовой ответственности при осуществлении внешнеторговой деятельности**

Тип центра финансовой ответственности (ЦФО)	Целевые показатели деятельности	Направления оценки	Вхождение в следующие типы ЦФО	Инструменты бюджетного управления
Центр нормативных затрат	Доля импорта в затратах на единицу продукции, работ, услуг	Выполнение планового задания по закупке и требований к качеству запасов или работ	Центр прибыли	Бюджет импортных закупок, смета затрат
Центр ненормируемых затрат	Затраты ЦФО	Цена потребления импортного товара, работы, услуги	Центр прибыли, центр нормативных затрат	
Центр доходов	Объем выручки (доход) от экспорта	Физический объем и цена поставки, своевременность исполнения обязательств по экспортным контрактам	Центр прибыли	Бюджет продаж на экспорт
Центр прибыли	Прибыль, полученная от внешнеторговой деятельности	Суммарный экономический эффект от экспортно-импортной деятельности	Центр инвестиций	Бюджет доходов и расходов от внешнеторговой деятельности
	Прибыль, полученная от экспортной деятельности (если расходы на продажу занимают значительный удельный вес в себестоимости реализованных на экспорт товаров, продукции)	Экономический эффект от экспорта, приведенный к промежутку времени	Центр прибыли	Бюджет продаж на экспорт, смета сбытовых расходов

Следует заметить, что структура затрат может значительно отличаться в зависимости от отрасли и установленных экспортными контрактами базисных условий поставок, например DDP (поставка с оплатой пошлины) или DEQ (поставка с пристани). Таким образом, если расходы на продажу составляют значительную часть по сравнению с общими затратами на производство продукции или закупку товаров, это является одной из причин, по которой отдел, ответственный за продажи товаров, работ (услуг) на экспорт как может рассматриваться как центр прибыли, а не как центр дохода (табл. 1).

• *Ответственность за прибыль.*

Центр прибыли – структурное подразделение (или группа подразделений), осуществляющее определенный набор основных видов деятельности и способное оказывать непосредственное воздействие на доходы и расходы внешнеторговой деятельности. Центром прибыли может быть какой-либо, в определенном смысле самостоятельный, дивизион внутри предприятия, занимающийся внешнеторговой деятельностью и поддерживающий практически

весь цикл – от закупки сырья или товаров до реализации на экспорт продукции.

Следует заметить, что в составе центра прибыли могут находиться нижестоящие по иерархии центры дохода и центры затрат (табл. 1).

*На четвертом этапе* необходимо разработать состав, содержание и форматы управленческой отчетности для каждого этапа внешнеторговой деятельности.

Для каждого центра ответственности необходимо разработать набор показателей, характеризующих эффективность его деятельности, а также регламент сбора, обработки и хранения полученной информации. Этот процесс должен быть реализован при создании форм управленческой отчетности внешнеторговой деятельности. При этом состав, содержание и формы управленческой отчетности для каждого этапа внешнеторговой деятельности необходимо разработать с учетом следующих принципов [4]:

- *релевантности* (управленческая отчетность должна быть полезной для принятия конкретных управленческих решений, а не про-

сто информировать о тех или иных аспектах внешнеторговой деятельности предприятия);

- *оперативности* (отчетность должна позволять оказывать влияние на динамику результатов деятельности центров ответственности);

- *адресности и персональности* (отчетность должна представляться конкретным менеджерам в соответствии с их положением в иерархии управления, а содержание отчетности должно соответствовать персональной ответственности менеджера за принятие решений в конкретной области);

- *достаточности* (информации в управленческом отчете должно быть достаточно для принятия управленческих решений на соответствующем уровне, в то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание руководителей на несущественные или не относящиеся к делу сведения);

- *аналитичности* (управленческая отчетность должна предполагать возможность проведения последующего анализа с минимальными затратами времени и включать информацию об отклонениях от плана и представлять возможность прямого доступа к этой информации для анализа отклонений);

- *понятности* (отчетность должна быть составлена таким образом, чтобы быть доступной для понимания пользователем);

- *достоверности* (управленческая отчетность должна максимально точно раскрывать все существенные аспекты деятельности бизнес-процесса);

- *сопоставимости и комплексности* (сопоставимость управленческой отчетности дает пользователям возможность выявить сходства и различия данных, представленных в нескольких пакетах отчетности. Сопоставимость достигается за счет использования одинаковых принципов учета в схожих сделках и условиях. Под комплексностью в данном случае подразумевается наличие в управленческой отчетности полного описания всех функций, которые должны быть реализованы в рамках внешнеторгового бизнес-процесса).

В дополнение к принципам можно выделить три основных момента, которые необходимо учитывать, при построении системы отчетных данных управленческого учета внешнеторговой деятельности:

1. Особенности организации учета внешнеторговой деятельности (на базе национальных стандартов или МСФО).

2. Финансовая структура предприятия.

3. Требования менеджмента к структуре данных для принятия управленческих решений в сфере внешней торговли (табл. 2).

Таблица 2

**Дополнительные требования к построению отчетных данных о внешнеторговой деятельности со стороны управленческого учета**

Бизнес-процесс	Ключевые показатели деятельности	Область учета	Аналитические справочники
Снабжение (импорт)	Экономический эффект импорта для внутреннего потребления	Формирование затрат на приобретение (изготовление) и использование продукции, аналогичной импортной	- Виды материальных ценностей (товарные группы). -Контракты. -Виды эксплуатационных расходов. -Курсы иностранной валюты, установленные ЦБ РФ. -Виды исполнения контрактных обязательств
		Формирование цены потребления импортных товаров	
	Экономический эффект импорта в целях продажи импортируемого товара на внутреннем рынке	Формирование фактической себестоимости импортных товаров	
		Внутренняя цена реализации импортных товаров (выручка от реализации)	
Уровень таможенных платежей и невозмещаемых налогов в стоимости импорта	Сумма таможенных платежей и невозмещаемых налогов фактическая и расчетная	Формирование фактической и расчетной себестоимости импортных товаров	- Виды таможенных платежей и невозмещаемых налогов. -Курсы иностранной валюты, установленные ЦБ РФ. -Виды материальных ценностей (товарные группы). -Контракты

Бизнес-процесс	Ключевые показатели деятельности	Область учета	Аналитические справочники	
Сбыт (экспорт)	Рентабельность экспортных операций	Выручка от экспортных операций	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Контракты.</li> <li>- Контрагенты.</li> <li>- Виды продукции.</li> <li>- Курсы иностранной валюты, установленные ЦБ РФ.</li> <li>- Виды исполнения контрактных обязательств.</li> <li>- Виды (группы) накладных расходов</li> </ul>	
		Себестоимость реализованной продукции		
		Расходы на продажу по экспортным операциям		
	Выполнение экспортных контрактов за установленный временной период	Фактическая выручка от экспортных операций		
		Выручка, установленная при подписании экспортного контракта		
		Фактически выполненный объем контрактных обязательств		
		Объем контрактных обязательств, установленных при подписании контрактов		
		Курсы иностранной валюты на момент подписания и исполнения контракта		
	Уровень накладных расходов в экспортных поставках	Накладные расходы в рублях и валюте		
		Выручка от экспорта в рублях и валюте		
	Экономический эффект от экспорта	Фактическая выручка от экспортных операций		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Контракты.</li> <li>- Контрагенты.</li> <li>- Виды продукции.</li> <li>- Курсы иностранной валюты, установленные ЦБ РФ.</li> <li>- Цены на внутреннем рынке</li> </ul>
		Расчетная выручка исходя из цен реализации на внутреннем рынке		
		Фактическая производственная себестоимость экспортной продукции		
		Фактические накладные расходы по экспорту		
		Расчетные накладные расходы при условии реализации экспортной продукции внутри страны		
Бизнес-процесс	Ключевые показатели деятельности	Область учета	Аналитические справочники	
Внешнеторговая деятельность	Длительность операционного и финансового цикла по внешнеторговой деятельности	Длительность оборота средств в запасах	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Контракты.</li> <li>- Контрагенты.</li> <li>- Виды продукции</li> </ul>	
		Длительность оборота средств в дебиторской задолженности по внешнеторговой деятельности		
		Длительность оборота средств в кредиторской задолженности по внешнеторговой деятельности		

Управленческая отчетность, по сути, представляет собой результат сбора и систематизации финансовой и нефинансовой информации (в том числе и натуральных показателей, данных о времени платежей и т. п.), на основе анализа которого менеджмент принимает решения для достижения своих целей. Если взять такое понимание за основу, то становится ясно: каковы цели и основные зоны ответственности, такова должна быть и система данных, с которой руководитель работает.

Таким образом, всю управленческую отчетность, связанную с осуществлением биз-

нес-процесса внешнеторговой деятельности, можно условно разбить на три блока:

-управленческая отчетность о финансовых результатах деятельности и изменении финансового положения предприятия вследствие осуществления внешнеторговой деятельности. Основными пользователями такой отчетности являются финансовый директор, директор по продажам и директор по снабжению;

-управленческая отчетность по ключевым показателям внешнеторговой деятельности. Основные пользователи – руководители центров затрат и доходов (директор по снабжению, ди-

ректор по продажам, директор по производству);

-управленческая отчетность об исполнении бюджетов. Основной пользователь данной информации – финансовый директор.

**На пятом этапе** необходимо разработать классификаторы и кодификаторы управленческого учета.

Классификаторы управленческого учета требуются для определения и описания различных объектов учета с целью их однозначной трактовки всеми участниками бизнес-процесса внешнеторговой деятельности на предприятии. Как и в случае с управленческой отчетностью, количество и типы используемых классификаторов каждое предприятие должно определить исходя из своих потребностей: объема, состава и направлений внешнеторговой деятельности. Учитывая потребности пользователей в содержании информации и уровень ее детализации (табл. 2), можно выделить следующие классификаторы управленческого учета при осуществлении внешнеторговой деятельности:

- виды производимой продукции, оказываемых работ и услуг;
- виды заготавливаемых материалов, потребляемых работ и услуг;
- виды доходов;
- виды расходов;
- контракты;
- контрагенты;
- центры финансовой ответственности;
- виды контрактных обязательств;
- виды валют;
- бизнес-процессы;
- места хранения запасов;
- направления денежных потоков.



Рис. 7. Схема организации субсчетов и аналитических справочников счета при разработке управленческого плана счетов внешнеторговой деятельности

В целом, можно выделить два основных момента, которые необходимо учитывать при построении рабочего управленческого плана счетов:

Внутри каждого классификатора необходимо ввести сквозную нумерацию. Если есть необходимость детализировать объекты учета, можно использовать многоуровневую структуру кода.

**На шестом этапе** требуется разработать управленческий план счетов и порядок отражения внешнеторговых операций

В рабочем управленческом плане счетов необходимо объединить несколько классификаторов и кодификаторов управленческого учета, разработанных на предприятии, осуществляющем внешнеторговую деятельность, так как на основе этого плана будут регистрироваться все внешнеторговые операции, производимые предприятием. Группировка счетов и разработка аналитики по счетам должны производиться в зависимости от объектов учета и форматов управленческой отчетности. За основу нумерации счетов может быть принята кодировка счетов по национальным стандартам бухгалтерского учета или МСФО. Таким образом, разработка рабочего управленческого плана счетов заключается в определении субсчетов и аналитических справочников для каждого счета бухгалтерского учета (рис. 7).

Важными факторами, влияющими на построение рабочего управленческого плана счетов предприятия, являются:

- взаимосвязь управленческого, финансового и налогового учета внешнеторговой деятельности;
- базовые операционные бизнес-процессы внешнеторговой деятельности предприятия;
- способ ведения оперативного учета.

1. Финансовая структура предприятия - определяет минимальный необходимый аналитический разрез для классификации центров ответственности внутри бизнес-процесса внешнеторговой деятельности.

2. Требования менеджмента к структуре данных для принятия управленческих решений в сфере внешней торговли.

**Седьмой этап** – разработка внутренних положений и инструкций, регламентирующих ведение управленческого учета внешнеторговой деятельности.

Поскольку методы и правила управленческого учета не регламентированы общепринятыми стандартами и законодательством, то они устанавливаются самим предприятием. Таким образом, необходимо составить следующие основные внутренние положения и инструкции, которые будут определять нормы и правила ведения управленческого учета внешнеторговой деятельности:

- положение о финансовой структуре предприятия;
- положение об учетной политике;
- единые классификаторы и кодификаторы управленческого учета и инструкции по их применению;
- управленческий план счетов;
- формы первичных и отчетных документов управленческого учета;

- регламенты бизнес-процессов, отражающие сроки, порядок и ответственность конкретных сотрудников за формирование регистров управленческого учета и форм отчетности.

#### **Список литературы**

1. *ГОСТ Р ИСО 9000:2008 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь»* (ISO «Quality management systems. Fundamentals and vocabulary»).

2. *ГОСТ Р ИСО 9001:2008. «Системы менеджмента качества. Требования»* (ISO «Quality management systems – Requirement (IDT)»).

3. *Прудковских В.* Деформация учетных процессов. Как правильно подойти к формированию учетных процессов при выходе компании на новые рынки или расширении масштабов бизнеса. URL: [www.gaap.ru/articles/49663/](http://www.gaap.ru/articles/49663/) (дата обращения: 09.11.2010)

4. *Шуклов Л.В.* Инструменты подготовки отчетности по МСФО. URL: [www.gaap.ru/articles/78643/](http://www.gaap.ru/articles/78643/) (дата обращения: 09.11.2010)