

## **ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ДАННЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПРОЦЕССНОГО ПОДХОДА К УПРАВЛЕНИЮ ЭКСПОРТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ПРЕДПРИЯТИЯ**

© 2012 О.А. Рыбалко\*

**Ключевые слова:** управленческий учет, экспорт, бизнес-процесс, центр ответственности, управленческая отчетность.

Рассматривается возможность применения процессного подхода при организации управленческого учета экспортной деятельности предприятия. Предложены дополнительные требования к построению отчетных данных об экспортных операциях со стороны управленческого учета. Приводится обобщенная система данных для принятия управленческих решений при осуществлении экспортных операций в разрезе центров ответственности.

К основным информационным потребностям при осуществлении экспортной операции можно отнести совокупность показателей, характеризующих влияние экспортной деятельности на финансовое состояние и финансовые результаты организации.

Хозяйствующие субъекты, активно осуществляющие экспортные операции, 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, преимущественно предоставляются бухгалтерской или финансовой службой. Подобная структура в полной мере не отражает иерархию ответственности за достижение целевых финансовых показателей, а лишь определяет иерархию подчиненности.

Для решения данного вопроса целесообразно определить экспортную деятельность как бизнес-процесс. Опираясь на принцип декомпозиции, бизнес-процесс экспортной операции можно рассматривать как самостоятельный объект управления с присущими ему свойствами (входы, выходы, необходимые ресурсы, время выполнения) или совокупность подчиненных взаимодействующих подсистем. Использование данного принципа позволит обеспечить однозначность восприятия объекта на различных уровнях управления и сфор-

мировать структуру системы показателей экономической эффективности внешнеторговой деятельности.

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.

Формально определение процесса и процессного подхода определено в государственных стандартах ГОСТ Р ИСО 9000:2008<sup>1</sup> и ГОСТ Р ИСО 9001:2008<sup>2</sup>. 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 экспортной операции 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 мо-

\* Рыбалко Ольга Александровна, кандидат экономических наук, доцент Пермской государственной сельскохозяйственной академии. E-mail: rubalkohome@yandex.ru.

жет 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 на внешнем рынке (импорт) → производство → продвижение на внешний рынок → экспорт → сопровождение (при необходимости).

При этом наиболее характерными для хозяйствующих субъектов являются первый и второй варианты операционных процессов, а ключевым отличием бизнес-процессов при осуществлении экспортной деятельности - наличие валютной, таможенной, налоговой и правовой составляющей на стадиях снабжения и сбыта (см. рисунок).

ев) 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 оценивается соответствующим экономическим показателем, а центры ответственны за уровень данных подконтрольных (целевых) показателей.

В зависимости от характера деятельности подразделений, вовлеченных в процесс осуществления экспортных операций, можно выделить два вида ответственности.

1. **Ответственность за доход.**

Центрами доходов при осуществлении экспорта 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-

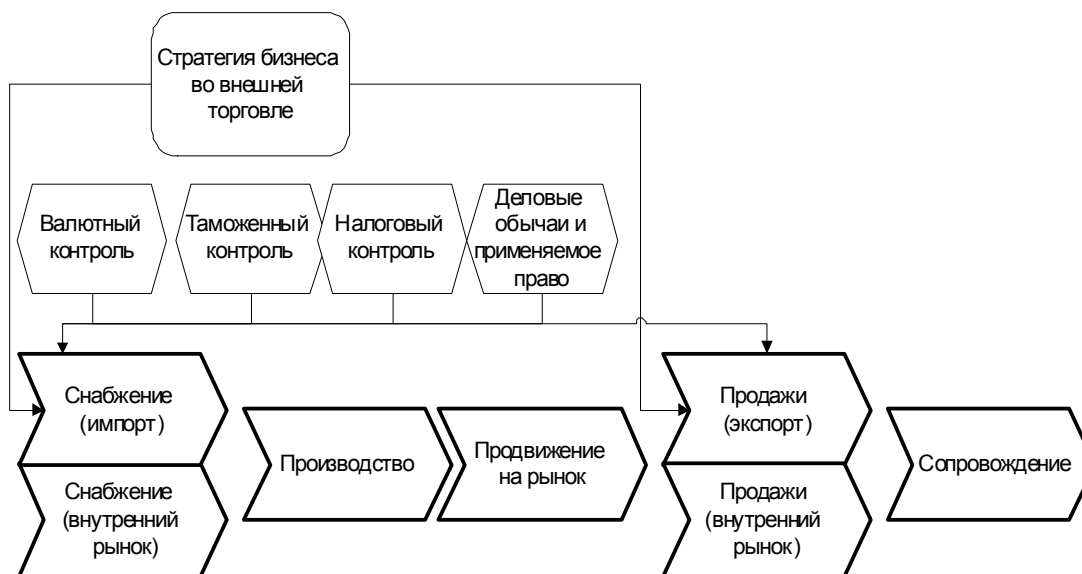


Рис. Базовые операционные бизнес-процессы внешнеторговой деятельности

Таким образом, центрами финансовой ответственности при моделировании системы управленческого учета экспортных операций могут являться структурные подразделения хозяйствующего субъекта, осуществляющие определенный набор внешнеторговых операций (заключение внешнеторговых контрактов, исполнение требований валютного, таможенного, налогового законодательства, норм международного права, применяемых деловых обыча-

процесс экспорта: 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 основ-

ным показателем для данного подразделения можно считать экспортную выручку.

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

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)<sup>3</sup>. 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, может рассматриваться как центр прибыли, а не центр дохода.

## 2. 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 экспортной деятельности. Центром прибыли может быть какой-либо, в определенном смысле самостоятельный, дивизион внутри

Таблица 1

### Дополнительные требования к построению отчетных данных об экспортных операциях со стороны управленческого учета

Бизнес-процесс	Ключевые показатели деятельности	Область учета	Аналитические справочники
Обыт (экспорт)	Рентабельность экспортных операций	Выручка от экспортных операций	Контракты Контрагенты
		Себестоимость реализованной продукции	
		Расходы на продажу по экспортным операциям	
	Выполнение экспортных контрактов за установленный временной период	Фактическая выручка от экспортных операций	Виды продукции Курсы иностранной валюты, установленные ЦБ РФ Виды исполнения контрактных обязательств Виды (группы) накладных расходов
		Выручка, установленная при подписании экспортного контракта	
		Фактически выполненный объем контрактных обязательств	
		Объем контрактных обязательств, установленных при подписании контрактов	
	Уровень накладных расходов в экспортных поставках	Курсы иностранной валюты на момент подписания и исполнения контракта	
		Накладные расходы в рублях и валюте	
		Выручка от экспорта в рублях и валюте	
	Экономический эффект от экспорта	Фактическая выручка от экспортных операций	Контракты Контрагенты Виды продукции Курсы иностранной валюты, установленные ЦБ РФ Цены на внутреннем рынке
		Расчетная выручка исходя из цен реализации на внутреннем рынке	
Фактическая производственная себестоимость экспортной продукции			
Фактические накладные расходы по экспорту			
Внешне-торговая деятельность	Длительность операционного и финансового цикла по внешне-торговой деятельности	Расчетные накладные расходы при условии реализации экспортной продукции внутри страны	Контракты Контрагенты Виды продукции
		Длительность оборота средств в запасах	
		Длительность оборота средств в дебиторской задолженности по внешне-торговой деятельности	
		Длительность оборота средств в кредиторской задолженности по внешне-торговой деятельности	

Обобщенная система данных для принятия управленческих решений при осуществлении экспортных операций

Пользователь	Запрашиваемая информация			
	Содержание	Уровень детализации	Форма представления	Периодичность представления
Директор по продажам	Структура экспорта	Товарные группы	Графическая, табличная	Не реже 1 раза в неделю при постоянных экспортных поставках
		Контрагенты		
		Контракты		
		Временные периоды		
	Влияние на величину выручки изменения курса валюты расчетов	Временные периоды	Текстовая, графическая, табличная	
	Динамика реальной отгрузки на экспорт	Товарные группы	Графическая, табличная	
		Контрагенты		
	Расходы на продажу по экспорту	Контрагенты		
		Контракты		
		Временные периоды		
Контрагенты				
Дебиторская задолженность по экспортным поставкам	Контракты			
	Момент возникновения задолженности			
	Временные периоды			
	Контракты			
Динамика и структура остатков готовой продукции (реализуемой на экспорт) на складе	Товарные группы			
	Места хранения			
Рынки сбыта	Покупатели	Текстовая, графическая, табличная	Не реже 1 раза в месяц при постоянных поставках	
	Конкуренты			
	Цена и условия поставки			
	Географические сегменты			
Директор по производству	Производственная себестоимость	Товарные группы	Табличная	По запросу, но не реже 1 раза в месяц
		Цеха		
	Объем выпуска продукции по экспортным заказам	Товарные группы		
		Контракты		
Объем произведенной продукции, поступившей на склад и предназначенной для экспорта	Товарные группы			
	Места хранения			
Динамика и структура запасов сырья, материалов и комплектующих, используемых при производстве экспортной продукции	Товарные группы	Графическая, табличная		
	Места хранения			
Финансовый директор	Динамика дебиторской и кредиторской задолженности по внешнеторговым операциям	Контрагенты		
		Контракты		
		Временные периоды		
	Исполнение бюджета денежных средств по внешнеторговой деятельности	Временные периоды	Табличная	
	Влияние на величину доходов, расходов, активов и обязательств по внешнеторговой деятельности изменения курса валюты	Временные периоды	Текстовая, графическая	
	Величина косвенных налогов, предъявленных к возмещению по экспортным операциям	Виды налогов	Табличная	
		Временные периоды		
	Отчет о прибылях и убытках по внешне-торговой деятельности	Временные периоды		Ежемесячно
Величина и структура полной себестоимости продукции, работ и услуг, реализованных на экспорт	Товарные группы	Табличная, графическая	По запросу, но не реже 1 раза в месяц	
	Контракты			
	Условия поставки			

предприятия, занимающийся внешнеторговой деятельностью и поддерживающий практически весь цикл от закупки сырья или товаров до реализации на экспорт продукции.

Для каждого центра ответственности необходимо разработать набор показателей, характеризующих эффективность его деятельности, а также регламент сбора, обработки и хранения полученной информации<sup>4</sup>. Этот процесс должен быть реализован при создании форм управленческой отчетности внешнеторговой деятельности.

Можно выделить три основных момента, которые необходимо учитывать при построении системы отчетных данных управленческого учета экспортных операций (табл. 1):

- 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.

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 (табл. 2).

Таким образом, всю управленческую отчетность, связанную с осуществлением бизнес-процесса экспортной деятельности, можно условно разбить на три блока:

- 1) управленческая отчетность о финансовых результатах деятельности и изменении финансового положения предприятия вследствие осуществления экспортных операций. Основными пользователями такой отчетности являются финансовый директор и директор по продажам;
- 2) управленческая отчетность по ключевым показателям экспортной операции. Основные пользователи - руководители центров затрат и доходов (директор по продажам, директор по производству);
- 3) управленческая отчетность об исполнении бюджетов. Основной пользователь данной информации - финансовый директор.

<sup>1</sup> ГОСТ Р ИСО 9000:2008 "Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь" (ISO "Quality management systems. Fundamentals and vocabulary").

<sup>2</sup> ГОСТ Р ИСО 9001:2008. "Системы менеджмента качества. Требования" (ISO "Quality management systems - Requirement (IDT)").

<sup>3</sup> ИНКОТЕРМС (INCOTERMS) - 1999, 2000, 2010. URL: [www.tamognia.ru/incoterms](http://www.tamognia.ru/incoterms).

<sup>4</sup> Волкодавдова Е.В., Егорова А.В. Теоретические основы управления затратами на промышленных предприятиях в современных условиях хозяйствования // Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. Самара, 2011. □ 12 (86). С. 18-23.

*Поступила в редакцию 28.02.2012 г.*