

## КОМПЛЕКСНЫЙ ПОДХОД К ПОСТАНОВКЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА НА ПРЕДПРИЯТИИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

*Аннотация.* Представлены основные этапы создания информационной базы анализа и последовательность проведения управленческого анализа на предприятии, позволяющая комплексно исследовать и оценить результаты деятельности. Поскольку комплексная оценка эффективности принимаемых решений состоит в анализе общей эффективности хозяйственной деятельности, автором предложена последовательность проведения управленческого анализа на предприятии и возможность использования SWOT-анализа внедрения системы управленческого учета, а также методика управленческого анализа затрат, использующая информационные потоки учетной системы, позволяющая системно оценивать эффективность работы предприятия.

*Ключевые слова:* комплексная оценка, управленческий анализ, учетно-аналитическая система, управленческая отчетность, SWOT-анализ, «экспресс-оценка».

*Abstract.* In article the basic stages of creation of information base of the analysis and sequence of carrying out of the administrative analysis at the enterprise are presented, allowing in a complex to investigate and estimate results of activity. As, the complex estimation of efficiency of accepted decisions consists in the analysis of general efficiency of economic activities, in article the author offers sequence of carrying out of the administrative analysis at the enterprise and use possibility SWOT-the analysis of introduction of system of the administrative account, and a technique of the administrative analysis of the expenses, using information streams of the registration system, allowing is system to estimate an enterprise overall performance.

*Keywords:* a complex estimation, the administrative analysis, registration-analytical system, the administrative reporting, SWOT-the analysis, «the express train-an estimation».

### Введение

Развитие рыночных механизмов приводит к необходимости совершенствования всего учетно-аналитического процесса в хозяйственных организациях. Свободное ценообразование, ориентация деятельности предприятия на получение максимально возможной прибыли требуют от менеджмента обоснованных и грамотных управленческих решений. Поэтому значительно возрастает потребность в систематическом анализе всех сторон деятельности организации с учетом различия поставленных целей в отдельный период времени и отдельных подразделений предприятия. Такой подход определяет особое место управленческому анализу хозяйственной деятельности организации, неразрывно связанному с управленческим учетом. При проведении управленческого анализа должен соблюдаться принцип комплексного подхода, при котором каждый объект анализа рассматривается во взаимодействии с внешними и внутренними факторами. Как следствие комплексного подхода – в управленческом анализе должен соблюдаться принцип вариантности получаемых результатов. При проведении анализа поведения затрат в перспективе необходимо анализировать альтернативные варианты, получаемые в резуль-

тате изменения различных факторов. Комплексная оценка эффективности принимаемых решений состоит в анализе общей эффективности хозяйственной деятельности организации, на основе которого уточняются ее цели и задачи на следующий период.

Наиболее эффективной является система организации учетно-аналитических процессов в рамках системы управленческого анализа. Управленческий анализ является подсистемой управления фирмой, которая включает в себя функции сбора информации для менеджмента, построения целей, учета, регулирования, анализа и контроля. Таким образом, управленческий анализ – это процесс комплексного анализа внутренних ресурсов и возможностей предприятия, направленный на оценку текущего состояния бизнеса.

### **Управленческая отчетность – информационное обеспечение анализа на предприятии**

Обеспечение руководства всех уровней достоверной и своевременной информацией для проведения анализа и принятия решений – это одна из основных функций системы управленческого учета. Материальным выражением этой системы служит управленческая отчетность, которая должна быть частью общей системы управления предприятием. Для этого данные должны быть сгруппированы в соответствии с требованиями управления конкретным объектом, т.е. представлены управленческой отчетностью.

Однако внедрению системы управленческого учета должно предшествовать изучение деятельности организации на предмет ее готовности к этому процессу.

В качестве инструмента «экспресс-оценки» предлагается разработанный тест для финансовых менеджеров, цель которого – сделать предварительное заключение о состоянии управленческого учета в организации.

Ситуация, когда руководитель воспринимает управленческий учет как рядовую возможность для совершенствования информационного обеспечения процесса управления и готов потратить на это деньги, не является достаточным условием для построения эффективной системы управленческого учета. Поэтому в дополнение к указанному тесту предлагается использовать SWOT-анализ (табл. 1).

Нормативные документы определяют отчетность как систему взаимосвязанных показателей, характеризующих условия и результаты деятельности предприятия (хозяйствующего субъекта) или составляющих его элементов (областей бизнеса) за истекший период. Отчетность может содержать как количественные, так и качественные показатели в стоимостном и натуральном выражении. Отчетность представляет собой важнейший источник информации для анализа и принятия решений.

К формированию информационной базы анализа предъявляется ряд требований. Основными из них являются: аналитичность информации, ее объективность, единство, оперативность, рациональность, полнота, краткость, точность, конфиденциальность, сопоставимость и т.д. Основные этапы создания информационной базы анализа представлен на рис. 1.

В условиях рыночной экономики управленческая отчетность предприятия становится основным средством коммуникации и важнейшим элементом информационного обеспечения анализа. Поэтому управленческая отчетность

должна содержать информацию обо всех процессах, протекающих на предприятии, охватывать весь процесс кругооборота средств в рамках конкретной организации. Отсюда следует, что система управленческой отчетности может включать: отчет о запасах готовой продукции; отчет о продажах; отчет о произведенной продукции; отчет о закупках и т.д.

Таблица 1

Модель SWOT-анализа внедрения системы управленческого учета

Сильные стороны – <i>S</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Желание и готовность руководства организации обеспечить административную поддержку процессу внедрения системы управленческого учета.</li> <li>2. Отношение руководства к внедрению системы управленческого учета как к серьезному инвестиционному проекту.</li> <li>3. Готовность привлечь сторонних консультантов.</li> <li>4. Возможность сформировать команду инициативных, квалифицированных исполнителей во главе с опытным руководителем (финансовым директором, главным бухгалтером, специализированным менеджером проекта).</li> <li>5. Способность и готовность большинства специалистов финансово-экономической службы к обучению, восприятие ими происходящих изменений как возможности повысить свой профессиональный уровень.</li> <li>6. Открытость внутренней производственно-финансовой информации для системы управленческого учета.</li> <li>7. Нацеленность на автоматизацию работы финансово-экономической службы, использование программного продукта, интегрированного с бухгалтером</li> </ol>
Слабые стороны – <i>W</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Методические просчеты: <ul style="list-style-type: none"> <li>– отсутствие системного подхода к разработке и внедрению управленческого учета;</li> <li>– отсутствие единой методологии постановки и внедрения;</li> <li>– непонимание важности аналитической функции системы бухгалтерского учета и ориентация этой функции только на запросы внешних пользователей;</li> <li>– недостаточность или отсутствие внутренней отчетности, обеспечивающей обратную информационную связь в управленческом учете;</li> <li>– недостаточное знание методов классификации затрат в управленческом учете;</li> <li>– отсутствие на предприятии единого глоссария финансово-экономических терминов, удобного и понятного всем участникам процесса внедрения.</li> </ul> </li> <li>2. Организационные проблемы: <ul style="list-style-type: none"> <li>– отсутствие на предприятии четкой организационной структуры с ясной иерархией;</li> <li>– неучастие руководства организации в постановке целей и разработке основных методологических аспектов;</li> <li>– сопротивление отдельных сотрудников изменениям, связанным с внедрением системы управленческого учета;</li> <li>– недостаточная квалификация сотрудников – участников процесса и отсутствие мотивации</li> </ul> </li> </ol>

Возможности – <i>O</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Увеличение маржинального дохода за счет оптимизации набора выпускаемой продукции и ценовой политики.</li> <li>2. Повышение мотивации сотрудников за счет корректного определения вклада отдельного подразделения, работника в общий результат.</li> <li>3. Снижение производственной себестоимости за счет исключения непроизводительных затрат, хищений; оптимизация нормативов и технологических карт.</li> <li>4. Оптимизация запасов готовой продукции и материалов.</li> <li>5. Сбалансированность организационной структуры управления.</li> <li>6. Повышение конкурентоспособности за счет корректного определения себестоимости отдельных видов продукции.</li> <li>7. Оптимизация кредитного портфеля.</li> <li>8. Повышение инвестиционной привлекательности организации</li> </ol>
Угрозы – <i>T</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Превышение затрат, связанных с постановкой системы управленческого учета, над полученными выгодами.</li> <li>2. Нарушения в работе финансово-экономической службы из-за несогласованности действий.</li> <li>3. Возникновение дополнительных функций и обязанностей у сотрудников, вовлеченных в процесс построения системы управленческого учета.</li> <li>4. Социальная напряженность, связанная с возможным перераспределением полномочий, увольнением части сотрудников и т.д.</li> <li>5. Проблемы с автоматизацией ведения учета, связанные с неправильным выбором программного продукта.</li> <li>6. Ошибка в выборе стороннего консультанта</li> </ol>

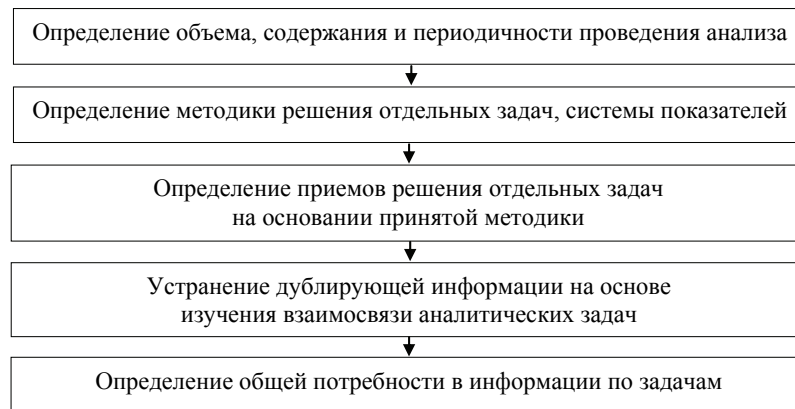


Рис. 1 Этапы создания информационной базы анализа

### Эффективность управленческого анализа

Управленческий анализ имеет принципиальное отличие от финансового, выраженное его способностью давать оценку на перспективу. Тем не менее, методы управленческого анализа, как и финансового, одинаковы. Вопросу о содержании управленческого анализа, его месте в системе экономического анализа в последнее время стало уделяться больше внимания учеными-экономистами (С. А. Бороненкова, М. А. Вахрушина, Т. П. Карпова, А. Д. Шеремет). При анализе содержания литературных источников нами выявлено наличие множества отечественных методик анализа той или иной сферы дея-

тельности предприятия. Также предложен алгоритм проведения комплексного управленческого анализа для принятия оперативных и перспективных управленческих решений. На рис. 2 представлена разработанная автором последовательность проведения управленческого анализа на предприятии, позволяющая комплексно исследовать и оценить результаты деятельности.



Рис. 2 Этапы проведения комплексного управленческого анализа на предприятии

Проведение управленческого анализа в предложенной последовательности позволит обозначить проблемы, стоящие перед предприятием, выявить ошибки менеджмента и оптимизировать управленческое решение по деятельности предприятия в перспективе.

Отлаженная система управленческого учета должна быть надежным источником информации для принятия как оперативных (тактических), так и стратегических решений руководства. Руководству любого предприятия необходим постоянный доступ к информации о реальной себестоимости каждого вида производимой продукции. Поэтому при выборе калькуляционной системы приоритетным должен быть именно управленческий аспект, а в качестве критериев могут выступать масштабы производства, структура затрат, потребности руководства, другие параметры реальной ситуации в организации.

Универсальная система отчетности представляет собой информационную базу для проведения анализа затрат. Управленческий анализ по назначению, т.е. по экономическим элементам, определяет, куда, на какие цели и в каких размерах израсходованы ресурсы. Он необходим для исчисления себестоимости отдельных видов изделий в производстве, установления центров сосредоточения затрат и поиска резервов их сокращения. Автором предложена методика управленческого анализа затрат, использующая информацион-

ные потоки учетной системы, позволяющая системно оценивать эффективность работы предприятия (рис. 3).



Рис. 3 Методика управленческого анализа затрат и основные направления принятия решений по результатам анализа

Основой для принятия управленческих решений являются выявленные при анализе резервы снижения себестоимости. Рассмотрим порядок определения резервов снижения себестоимости продукции предприятия ( $P_C C$ ):

– увеличение объема производства за счет более полного использования производственной мощности предприятия ( $P_Y / ВП$ );

– сокращение затрат на производство ( $P_C З$ ) продукции за счет повышения уровня производительности труда, экономного использования сырья, материалов, электроэнергии, топлива, оборудования, сокращения непроизводительных расходов, производственного брака.

Величина резервов может быть определена по формуле

$$P_C C = C_B - C_F = (З_F - P_C З + З_Д) / (ВП_Ф + P_Y ВП) - (З_Ф / ВП_Ф),$$

где  $C_B$ ,  $C_F$  – возможный и фактический уровень затрат на рубль продукции;  $З_Ф$  – фактические затраты на производство продукции;  $З_Д$  – дополнительные затраты, необходимые для освоения резервов увеличения выпуска продукции.

Предлагаемый подход был апробирован на примере продукции типа А, фактический выпуск которой составляет 17 460 тыс. руб. Резерв его увеличения – 550 тыс. руб., фактическая сумма затрат на производство всего выпуска – 12 020 тыс. руб., резерв сокращения затрат по всем статьям – 705 тыс. руб., дополнительные переменные затраты на освоение резерва увеличения производства продукции – 155 тыс. руб. Отсюда – резерв снижения затрат на 1 руб. товарной продукции:

$$P_{cC} = (17460 - 550 + 155) / (17460 + 550) - 12020/17460 = 0,26 \text{ руб.}$$

Общий резерв на весь выпуск данного вида продукции составляет 4539,60 тыс. руб.

Таким образом, использование в процессе анализа соотношения затрат, выручки, номинальной и реальной нагрузки позволяет выявить тенденцию в изменении финансовых результатов и финансового состояния предприятия, что является важным при оценке жизнеспособности организации.

### Заключение

Источниками информации при реализации аналитических процедур на каждой стадии процесса управления являются учетные и отчетные данные бухгалтерского учета. Таким образом, в результате оперативного взаимодействия учета и анализа образуется учетно-аналитическая система. Следовательно, представлено решение актуальной задачи, состоящей в изложении вопросов по совершенствованию теоретико-методических аспектов учетно-аналитической системы.

Учетно-аналитическая система в широком смысле – это система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные, которые используются для управленческого анализа. Учетно-аналитическая система строится по принципу хронологии и систематизации сбора, обработки данных и формирования отчетных документов, начиная от оперативной информации и до бухгалтерских балансов. Необходимо также сохранить целостность анализа затрат при условии децентрализованной обработки информации, т.е. соединить процесс обработки информации о себестоимости продукции с процессом принятия решения. Такое представление о назначении учета и анализа является важным и достижимым. При этом будут оцениваться не только результаты, но и ход хозяйственной деятельности, экономических процессов и возможности влияния на них путем принятия управленческих решений в оперативном режиме.

Практическое значение заключается в разработке научно обоснованных методик управленческого анализа в системе управленческого учета.

### Список литературы

1. **Бороненкова, С. А.** Экономический анализ в управлении предприятием / С. А. Бороненкова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 224 с.
2. **Вахрушина, М. А.** Управленческий анализ / М. А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2004. – 432 с.

**Храмова Елена Алексеевна**  
бухгалтер, ОАО «Ламзурь С»  
(Мордовия, г. Саранск)

**Khramova Elena Alekseevna**  
Accountant, public corporation  
«Lamzur S» (Saransk, Mordovia)

---

УДК 657; 311.216; 336.717.6

**Храмова, Е. А.**

**Комплексный подход к постановке управленческого анализа на предприятии в системе управленческого учета / Е. А. Храмова // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Общественные науки. – 2009. – № 2 (10). – С. 129–136.**