

ПУТИ РАЗВИТИЯ УЧЕТА И АНАЛИЗА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИКОЙ ПРЕДПРИЯТИЯ (ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АСПЕКТ)

Запропоновано загальний вигляд системи управління економікою підприємства. Окремо виділена і розглянута підсистема управління виробничими витратами. Визначені мета та критерій цієї системи. Запропоновані основні вимоги до розробки системи обліку і аналітичного забезпечення. Розглянуті види аналізу (кількісний, якісний, факторний), на основі яких управлінський орган має приймати рішення щодо шляхів підвищення ефективності виробництва.

Представлен общий вид системы управления экономикой предприятия. Выделена и рассмотрена подсистема управления производственными затратами. Определены цель и критерий этой системы. Представлены требования к проектированию учета и аналитического обеспечения. Рассмотрены виды анализа (количественный, качественный, факторный), на основании которых управленческий орган должен принимать решения о путях повышения эффективности производства.

A general view of the system of the economic management of an enterprise is presented. The subsystem of production costs management is examined in details. The goal and criteria of this system are defined. The requirements for the design of accounting and analytic support are set forward. Various kinds of analysis (quantitative, qualitative, factorial), on the basis of which the management is to take decisions regarding the ways of increasing the production efficiency, are considered.

Из всего многообразия проблем, с которыми столкнулись отечественные предприятия, в первую очередь необходимо решить, по крайней мере, две наиболее важные проблемы.

Первая – необходимо освоить науку управления конечными результатами производства (маркетинг, только не зарубежный, а отечественный) для максимизации выручки.

Вторая – освоить науку управления всеми видами производственных затрат для их абсолютно и относительного снижения в каждой единице конечных результатов производства.

Разница между ними представляет собой прибыль, которая обеспечивает возможность любой хозструктуре сегодня «оставаться на плаву» и развиваться в перспективе. Прежде всего, на предприятии должна создаваться стройная, целостная система управления экономикой (рисунок).

Одно из главных мест в этой системе занимает подсистема управления производственными затратами, которая создается для того, чтобы ресурсы и затраты предприятия, которые используются для производства конечных результатов, были минимальными. Она состоит из следующих основных элементов: цель, критерий, учет, анализ эффективности использования ресурсов и затрат, нормирование и планирование ресурсов и затрат, контрольный орган, стимулирование эффективного использования ресурсов и затрат, объект управления.

Цель подсистемы управления производственными затратами – минимизировать сумму производственных затрат (основные фонды, оборотные средства, трудовые ресурсы, текущие затраты) в каждой единице конечных результатов. Это отношение (затраты/результат) представляет собой эффективность производства и выступает критерием системы. Минимизация этого отношения информирует о росте эффективности производства.

Следует отметить, что проблемами развития организационно-экономического механизма учета и анализа посвящено много работ как отечественных, так и зарубежных ученых. Среди разработок зарубежных ученых следует отметить работы Альтмана Е., Энтони Р., Хэлферта Е., Чедвика Л., Ришара Ж., Ван Хорна Жд. К., Бернстайна Л., К.Друри и др. Среди украинских и российских ученых, внесших существенный вклад в развитие теоретических и методологических основ учета и анализа следует отметить работы Баканова М. И., Бланка И. О., Балабанова И. Т., Олексюка А. С., Ковалева В. В., Стояновой О. С., Шеремета А. Д., Крейниной М. Н., Чуписа А. В., Кондратьева О. В. и др.

Однако проведенные исследования показали, что при наличии большого количества работ, многие вопросы теории и практики развития организационно-экономического механизма учета и анализа на предприятии все еще остаются не до конца решенными и требуют доработки.



Рис. Блок-схема системы управления производством (на примере предприятия «Днепровагонмаш»):

КР – конечные производственные результаты деятельности предприятия (в нашем случае – вагон);
 ОФ – основные фонды; ОС – оборотные средства; ОБФ (ТМЦ) – оборотные фонды (товарно-материальные ценности); ФОб – фонды обращения; ТР – трудовые ресурсы;
 СКР – себестоимость конечных результатов производства; Н, В – налоги и выплаты, не включаемые в себестоимость продукции; ПУТП – подсистема управления технологическими процессами;
 ПУКР – подсистема управления конечными результатами производства;
 ПУПЗ – подсистема управления производственными затратами

Практика использования систем учета и анализа в целях управления экономикой предприятия свидетельствуют, что они не полностью учитывают отечественные условия работы предприятий (высокозатратный характер деятельности), не до конца направлены на уменьшение ресурсо-затратоемкости конечных результатов, недостаточно работают в направлении повышения эффективности производства. Следовательно, использование их в отечественных условиях без дополнений, которые бы учитывали затратный характер экономики, проблематично.

Таким образом, актуальность выбранной в этой статье темы исследования состоит в необходимости совершенствования организационно-экономического механизма учета и анализа в управлении экономикой предприятия

Для понимания организационно-экономической сути оперативного управленческого учета необходимо найти правильные ответы на вопросы: где? когда? что учитывать? кто будет учитывать? как учитывать?

Для ответа на вопрос: где? когда? – очевидно, что в условиях рынка учет конечных результатов, ресурсов, затрат должен осуществляться в каждой структурной ячейке предприятия (где?) и как можно чаще – ежедневно, в идеале – каждый час (когда?).

Ответ на вопрос что учитывать? таков: конечные результаты производства (как в целом, так и в широком ассортименте); оборотные средства (как в целом, так и по элементам); трудовые ресурсы (как в целом, так и по груп-

пам); себестоимость продукции (как по элементам, так и по статьям расходов), налоги и выплаты не включаемые в себестоимость конечных результатов производства.

Для ответа на вопрос кто? необходимо, чтобы учет в этой системе осуществлял тот, кто производит продукцию, эксплуатируя ресурсы и осуществляя затраты.

Для ответа на вопрос как? необходимо, чтобы каждое подразделение предприятия подготавливало по определенной методике информацию, которая в дальнейшем системой обрабатывается и служит основой для принятия управленческих решений.

Оперативный управленческий анализ в предложенной системе должен помочь управленцам ответить на следующие вопросы: когда?; где?; на чем?; сколько (потеряли или сэкономили)?; какие факторы повлияли на эффективность использования ресурсов, затрат и производства в целом?; что необходимо предпринять, чтобы устранить влияние отрицательных факторов на эффективность производства?

Работе по модернизации оперативного управленческого анализа системы предшествовало формулирование определенных требований:

– оперативный управленческий анализ должен работать не сам по себе, а в системе управления производственными затратами, получать информацию из этой системы и направлять информацию в эту систему, работать на достижение целей этой системы. Этим определяется системный подход к решению проблемы;

– должна быть изменена идеология аналитического обеспечения системы управления производственными затратами. Если раньше результаты анализа были необходимы в основном для вышестоящей организации, то в нынешних условиях предприятию анализ необходим для того, чтобы оценить результаты производственно-хозяйственной деятельности собственного производства, установить центры ответственности и устранить влияние отрицательных факторов. Другими словами, анализ нужен «для себя»;

– в основу анализа должен быть положен критерий системы управления производственными затратами, который бы строился как инструмент достижения цели;

– анализ должен включать максимально возможную номенклатуру показателей оценки эффективности использования ресурсов и затрат (их групп, элементов, статей);

– в организационном плане (организация в пространстве), анализ должен быть максимально децентрализован, т. е. любая производственная структура обязана проводить анализ. Любая централизация снижает эффективность аналитической работы;

– анализировать должен тот, кто выпускает продукцию, выполняет работы, предоставляет услуги, кто при этом эксплуатирует ресурсы, кто осуществляет затраты;

– в организационном плане (организация во времени) анализ должен проводиться как можно чаще для того, чтобы оперативно снимать отрицательное влияние факторов;

– в методическом плане (в зависимости от уровня управления) анализ должен помочь управленческому персоналу получить ответы на вопрос: как (эффективно или неэффективно), насколько (эффективно или неэффективно), что повлияло (какие факторы) и какие мероприятия необходимо осуществить, чтобы повысить эффективность использования ресурсов, затрат (их групп, элементов, статей).

Согласно указанным требованиям необходимо разработать методику и организацию аналитического обеспечения системы управления производственными затратами, которое включает качественный, количественный и факторный анализ.

Качественный анализ и оценка использования ресурсов и затрат предприятия, эффективности производства в целом должны ответить на вопрос: когда?; как? (эффективно или неэффективно во времени и в пространстве в процессе функционирования хозструктуры при выпуске продукции использовались ресурсы, затраты; как эффективно развивалось на предприятии производство в целом). Понятно, что результаты качественного анализа должны представляться самому высокому уровню управления.

В основу качественного анализа эффективности использования ресурсов и затрат предприятия с помощью абсолютных показателей положен следующий алгоритм:

$$1Э = \frac{\sum_{t=1}^T I_{p.z}}{\sum_{t=1}^T I_{k.p}}, \quad (1)$$

где $1Э$ – показатель эффективности использования ресурсов и затрат предприятия;

$$\sum_{t=1}^T I_{p.z}; \quad \sum_{t=1}^T I_{k.p} - \text{соответственно сумма индексов ресурсов и затрат, сумма индексов конечных результатов предприятия; } T - \text{количество анализируемых промежутков времени.}$$

При $1Э \geq 1$ делается вывод о неэффективном использовании ресурсов и затрат предприятия. Только в случае, когда $1Э \geq 1$ делается вывод об эффективном использовании ресурсов и затрат предприятия, так как в этом случае за время T в каждой единице продукции их величина снизилась.

Для выполнения качественного анализа и оценки эффективности использования ресурсов и затрат предлагается использовать также относительные (емкостные) показатели (РЗЕ): капиталоемкость конечных результатов по основным фондам (ОФЕ) и оборотным средствам (ОСЕ), трудоемкость продукции (ТРЕ), затратноемкость продукции (ЗЕ).

Алгоритм качественного анализа, который выполняется с помощью относительных, емкостных показателей, предлагается в таком виде:

$$2Э = \sum_{t=1}^T I_{p.z.e} / T. \quad (2)$$

При $2Э \geq 1$ делается вывод о том, что за анализируемый период времени T ресурсы и затраты предприятия использовались неэффективно. Только в случае, когда $2Э \geq 1$, делается вывод о том, что эффективность использования ресурсов, затрат на анализируемый период T в сравнении с базовым значением выросла.

Количественный анализ призван помочь менеджерам предприятия получить ответ на вопрос насколько эффективно или неэффективно использовались ресурсы, затраты предприятия, насколько эффективно или неэффективно производство в целом? Причем указанное «насколько?» выражается здесь в приращении, либо в снижении прибыли предприятия из-за соответственно сокращения, либо роста ресурсо-, затратноемкости продукции.

Для количественного анализа и оценки эффективности использования ресурсов и затрат предлагается следующий алгоритм:

$$3\mathcal{E} = \sum_{t=1}^T (P3E^* - P3E^t) K P^t \{K1, K2, K3, K4\}, \quad (3)$$

где $P3E^*$, $P3E^t$ – показатели ресурсо-, затратно-емкости конечных результатов производства соответственно в базовом и расчетном периодах; $K1, K2, K3, K4$ – коэффициенты эффективности использования ресурсов и затрат предприятия ($K1$ – для основных производственных фондов, $K2$ – для оборотных средств, $K3$ – для трудовых ресурсов, $K4$ – для текущих затрат).

Уравнение (3) может иметь положительное, отрицательное и нулевое решения. Если $3\mathcal{E} \leq 0$, делается вывод о неэффективном использовании ресурсов и затрат предприятия (отрицательная величина – сокращение прибыли из-за роста ресурсо-, затратно-емкости конечных результатов за анализируемый период T в сравнении с базовым значением). Только в случае положительного решения (3) делается вывод о росте эффективности использования ресурсов и затрат предприятия (положительная величина – увеличение прибыли из-за снижения показателя ресурсо-, затратно-емкости конечных результатов за анализируемый период T в сравнении с базовым значением).

Факторный анализ позволит аналитикам предприятия получить ответы на вопросы: когда?, где?, какие факторы повлияли на эффективность использования ресурсов и затрат предприятия?, какие факторы повлияли на развитие эффективности производства в целом? (очевидно, что любой факторный анализ оценивает только следствие, а причину или причины должен выявить либо руководитель, либо команда, сформированная руководителем из подчиненных, работа которых повлияла на эффективность использования ресурсов и затрат, на эффективность производства в целом).

В этой связи, все многообразие факторов, действующих в производстве, разбивается на два рода: факторы первого рода и факторы второго рода. К факторам первого рода относятся те факторы, которые действуют в процессе производства. Это – самоизменение конечных результатов производства, а также изменение ресурсов и затрат предприятия. К факторам второго рода относится влияние на эти изменения либо человека, либо группы лиц в процессе своей деятельности (центр ответственности).

В основу факторного анализа и оценки эффективности использования ресурсов и затрат положили отношение:

$$\mathcal{E}_{p,з} = I_{p,з} / I_{к,р}, \quad (4)$$

где $I_{p,з}$, $I_{к,р}$ – соответственно индекс ресурсов и затрат, индекс конечных результатов деятельности предприятия.

Если все множество результатов отношения (4) формализовать, то получим 17 типов множеств точек результатов соотношения $I_{к,р}$ и $I_{p,з}$. Из них оказалось 7 типов отношения (4), при которых в результате изменения числителя и знаменателя во времени каждая единица конечных результатов производилась с использованием меньшего количества ресурсов и затрат (чем в базовом варианте). Кроме этого, есть 9 типов множества результатов отношений между конечными результатами производства ($I_{к,р}$) и ресурсами и затратами ($I_{p,з}$) (1), при которых каждая единица конечных результатов производилась с привлечением большего, или с теми же, ресурсами и затратами, что и в базовом периоде.

Следует сказать главное: в 17 типах отношений (4) собраны абсолютно все без исключения факторы, влияющие на эффективность использования ресурсов и затрат, на эффективность работы предприятия в целом. При этом контрольный орган определяет центры ответственности (лица, группа лиц) за неверно принятые в прошлом технические, технологические, организационные, экономические, социальные решения и разрабатывает рекомендации по устранению факторов, которые отрицательно влияют на экономику использования ресурсов и затрат, на развитие производства в целом.

Применение рекомендованных методик анализа и оценки эффективности использования ресурсов и затрат позволит провести качественный внутренний анализ использования анализируемых ресурсов, которые определяют устойчивое финансовое состояние любого предприятия. И самое главное – обнаружить центры ответственности, функционирование которых привело к снижению эффективности использования ресурсов и затрат предприятия (а отсюда и к снижению прибыли), потребовать от ответственных лиц разработки рекомендаций, которые бы устранили отрицательные факторы.

Таким образом, выполненные исследования, результаты которых нашли отображение в этой статье, позволили сделать такие общие выводы:

1. Необходимость повышения эффективности использования ресурсов и затрат является объективной задачей, подтвержденной современным экономическим развитием и обусловлена затратным характером экономики отечественных предприятий.

2. Проанализировав рекомендованную многими специалистами систему показателей анализа, пришли к заключению, что действующие методики анализа неспособны подготовить лицу, которое принимает решение, информацию о развитии эффективности использования ресурсов и затрат предприятия.

3. Предложенные рекомендации относительно проведения качественного, количественного и факторного анализа в зависимости от уровня управления будут оказывать содействие принятию управленческих решений, направленных на рост эффективности использования ресурсов и затрат.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Баканов М. И. Теория экономического анализа. 4-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2002 – 416 с.
2. Баканов М. И. Теория экономического анализа / М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 288 с.
3. Бланк И. А. Основы финансового менеджмента. В 2-х т. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2001 – 1104 с.
4. Вакульчик О. М. Корпоративне управління: економіко-аналітичний аспект. – Д.: Пороги, 2003. – 257 с.
5. Ковалев В. В. Управление финансами. – М.: ФБК-Пресс, 1998. – 160 с.
6. Крейнина М. Н. Финансовый менеджмент. – М.: ДИС, 2001. – 400 с.
7. Курінной Є. І. Пошуки критерію ефективності виробництва в умовах корпоративних відносин / Є. І. Курінной, О. М. Вакульчик // Державний інформаційний бюлетень про приватизацію. – 2002. – № 12. – С. 45–49.
8. Шеремет А. Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 237 с.

Поступила в редколлегию 24.03.2006.