

Власова Ирина Евгеньевна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ
ОПЕРАТИВНОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ**

Специальность 08.00.05 – «Экономика и управление народным хозяйством»

(экономика, организация и управление
предприятиями, отраслями, комплексами –
промышленность)

08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» (бухгалтерский
учет и экономический анализ)

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Диссертационная работа выполнена в Пермском филиале
Института экономики Уральского отделения Российской академии наук

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Пыткин Александр Николаевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Алборов Ролик Архипович

кандидат экономических наук, доцент
Шибанова Людмила Ивановна

Ведущая организация – ГОУ ВПО «Уральская академия
государственной службы»

Защита состоится: «19» сентября 2006 г. в 16 часов на заседании диссертационно-
го совета ДМ.212. 275. 04 при ГОУ ВПО «Удмуртский государственный универ-
ситет» по адресу: 426034, г. Ижевск, ул. Университетская, 1, корп. 4, ауд. 444.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке
ГОУ ВПО «Удмуртский государственный университет»

Автореферат разослан «18» августа 2006 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
кандидат экономических наук,
профессор

Баскин А.С.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Рыночные формы и методы хозяйствования кардинально меняют подход к организации системы учета на промышленных предприятиях. В условиях освоения и совершенствования рыночных отношений на отечественных предприятиях осуществляется непрерывный поиск и использование наиболее рациональных и эффективных форм и методов организации бухгалтерского учета, контроля и управления затратами и результатами, складывающимися внутренними и внешними экономическими отношениями, финансами предприятия, рынком. Соответственно, объективно необходимым для промышленного предприятия становится организация и совершенствование управленческого учета как системы, отражающей все особенности его функционирования, полностью раскрывающей экономические, технические, и технологические особенности производственных процессов и имеющийся потенциал, сложившиеся внутрипроизводственные отношения и финансовые возможности.

Однако, что касается, оперативного управленческого учета, содержащего информацию о текущей деятельности промышленного предприятия, которая включает исходные данные и является основой для дальнейшего анализа и формирования информации управленческого учета, то проведенных научных исследований и практических разработок по данным вопросам явно недостаточно. Несмотря на то, что вопросы совершенствования системы оперативного управленческого учета в условиях рынка, имеют особую значимость, поскольку именно оперативная информация в условиях нестабильной внешней среды призвана обеспечивать создание действенной системы контроля и управления деятельностью промышленного предприятия, в современной практике управления его изучению не уделяется должное внимание.

Таким образом, недостаточная теоретическая и методическая разработанность проблемы организации и функционирования оперативного управленческого учета, ее актуальность и возрастающая практическая значимость предопределили выбор темы и основных направлений диссертационного исследования.

Область исследования соответствует требованиям паспорта специальностей ВАК по научным направлениям:

08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами - промышленность): 15.1. – разработка новых и адаптация существующих методов, механизмов и инструментов функционирования экономики, организации и управления хозяйственными образованиями промышленности; 15.4. – инструменты внутрифирменного и стратегического планирования на промышленных предприятиях, от-

раслях и комплексах;

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (1. Бухгалтерский учет и экономический анализ): 1.9. – Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа; 1.12. – Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ.

Степень разработанности проблемы. Изучение теории и практики управленческого учета в нашей стране началось сравнительно недавно. Однако проблемы организации управленческого учета в различных отраслях экономики нашли определенное отражение в работах отечественных и зарубежных специалистов. Среди зарубежных специалистов, рассматривающих проблемы управленческого учета, следует отметить Дж.Арнольда, К.Друри, М.Карренбауэра, Р.Мюллендорфа, Б.Нидлза, Ж.Ришара, Дж.Ростера, Ч.Хорнгрена, Т.Хоупа, Р.Энтони и др.

Ведут активную работу и занимаются исследованиями в этой области такие ученые как: Р.А.Алборов, П.С.Безруких, М.В.Вахрушина, Т.В.Зырянова, В.Б.Ивашкевич, Т.П.Карпова, О.Е.Николаева, С.А.Николаева, В.Ф.Палий, В.И.Петрова, А.Н.Пыткин, В.И.Ткач, А.Д.Шеремет, Т.В.Шишкова и др.

Общие аспекты методологии и организации управленческого учета нашли отражение в трудах Н.М.Блаженковой, М.М.Каверина, В.Э.Керимова, А.Ф.Крюкова, Е.Н.Лавренчук, Ю.А.Мишина, В.Д.Новодворского, О.П.Осипенковой, Н.Б.Полыгалиной.

Подходы, принципы и методы использования информации управленческого учета представлены в работах специалистов в области управленческого анализа М.И.Баканова, С.А.Бороненковой, В.В.Ковалева, Ф.Б.Риполь-Сарагоси, Р.Ю.Симионова, М.Л.Слущкина, В.А.Чернова, Н.Г.Чумаченко и др.

Цель исследования состоит в обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию оперативного управленческого учета на промышленном предприятии. Поставленная цель потребовала решения ряда взаимосвязанных задач, а именно:

- исследовать и уточнить сущность и структуру оперативного управленческого учета, определить его место в информационной системе предприятия;
- выявить и обобщить результаты организации и внедрения оперативного управленческого учета на промышленных предприятиях;
- разработать методику управленческого анализа на базе информации оперативного управленческого учета;
- определить основные процедуры организации службы управленческого учета на промышленном предприятии;

– обосновать основные направления и рекомендации по совершенствованию организации и функционирования оперативного управленческого учета на промышленном предприятии.

Объектом исследования явились промышленные предприятия, расположенные на территории Пермского края и республики Башкортостан.

Предметом исследования явились организационно-экономические отношения, возникающие в процессе функционирования и совершенствования оперативного управленческого учета и его взаимодействия с общей системой управления промышленным предприятием.

Теоретической и методологической основой исследования являются научные труды и разработки отечественных и зарубежных специалистов по управленческому учету в разных отраслях экономики, внутренние методические материалы и стандарты, используемые на практике работы промышленных предприятий, теоретические и практические рекомендации научных конференций и семинаров по теме исследования.

Основные методы исследования. В работе использованы общенаучные методы бухгалтерского, налогового и управленческого учета, экономического анализа, стратегического и оперативного управления, информационного обеспечения управленческих решений. Для решения отдельных задач применялись методы экономико-математического моделирования, статистики.

Информационной базой диссертационного исследования послужили данные органов статистики, фактические материалы, характеризующие различные аспекты управленческого учета и системы управления промышленных предприятий. В диссертации нашли отражение результаты научно-исследовательских работ, выполненных автором и при его участии.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке и обосновании ряда предложений по организации и совершенствованию оперативного управленческого учета, отвечающих перспективным направлениям развития управленческого учета на промышленных предприятиях. В процессе исследования получены следующие теоретические и практические результаты, определяющие научную новизну и являющиеся предметом защиты:

- уточнена сущность и структура оперативного управленческого учета, определено его место в информационной системе предприятия;
- выявлены и систематизированы особенности организации и внедрения оперативного управленческого учета на промышленных предприятиях;
- разработана методика управленческого анализа на базе информации оперативного управленческого учета;

– предложен стандарт организации службы управленческого учета на промышленном предприятии;

– обоснованы основные направления и рекомендации по совершенствованию организации и функционирования оперативного управленческого учета на промышленном предприятии.

Практическая значимость работы состоит в том, что содержащиеся в диссертации методические и практические рекомендации позволяют организовать и усовершенствовать оперативный управленческий учет на промышленных предприятиях, повысить уровень защиты и обоснованности информационного обеспечения для принятия оперативных управленческих решений в условиях рыночной экономики. Материалы диссертации могут служить основой для совершенствования системы управленческого учета и менеджмента предприятий.

Кроме того, отдельные результаты исследования могут быть использованы в преподавании курсов «Управленческий учет», «Бухгалтерский учет», «Управленческий анализ», «Производственный менеджмент».

Апробация работы. Отдельные положения диссертационного исследования используются в научных разработках Пермского филиала Института экономики УрО РАН. Методологические положения и практические рекомендации реализованы в процессе организации и совершенствования оперативного управленческого учета на промышленных предприятиях: ООО «Уфагаз» ОАО «Газ-Сервис», ООО «Управляющая холдинговая компания».

Результаты исследования используются в учебном процессе в НОУ ДПО «Пермский академический учебный центр» и в Уральском государственном экономическом университете.

Публикации. Результаты научных исследований нашли отражение в 7 научных публикациях, общим объемом 27,0 п.л. (личный вклад автора 11,0 п.л.).

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Содержит 145 страниц основного текста, включает 11 рисунков, 8 таблиц, приложения и список литературы из 152 наименований.

Содержание работы. *Во введении* обоснована актуальность темы диссертационного исследования, определены цели и задачи, сформулирована научная новизна и практическая значимость научных результатов.

В первой главе диссертации «Теоретико-методологические основы организации оперативного управленческого учета» раскрыта сущность и место оперативного управленческого учета на предприятии, определена его структура и основные составляющие элементы. Рассмотрены этапы становления и развития опера-

тивного управленческого учета.

Во второй главе диссертации «Особенности организации оперативного управленческого учета на промышленном предприятии» выявлены особенности организационной структуры производства, оказывающие воздействие на формирование оперативного управленческого учета на промышленном предприятии, систематизированы положительные результаты организации и внедрения оперативного управленческого учета на промышленных предприятиях; разработана методика управленческого анализа на базе информации оперативного управленческого учета.

В третьей главе диссертации «Совершенствование оперативного управленческого учета на промышленном предприятии» обоснованы основные направления и рекомендации по совершенствованию функционирования оперативного управленческого учета на промышленном предприятии; предложен перечень основных процедур организации службы управленческого учета на промышленном предприятии; рассмотрены проблемы внедрения оперативного управленческого учета на промышленном предприятии.

В заключении сформулированы основные выводы исследования.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнена сущность и структура оперативного управленческого учета, определено его место в информационной системе предприятия.

Управленческий учет на промышленном предприятии представляет собой информационную систему, собирающую, обрабатывающую, предоставляющую и хранящую информацию для принятия решений на всех уровнях управления предприятием. Современный менеджмент разделяет все цели предприятия на стратегические (долгосрочные) и оперативные (краткосрочные). Система управленческого учета позволяет осуществлять постоянный контроль за достижениями как стратегических, так и оперативных целей деятельности предприятия. Следовательно, управленческий учет как система включает в себя две основных подсистемы: стратегического управленческого учета для высшего руководства и оперативного управленческого учета, предоставляющего информацию о текущем состоянии и деятельности предприятия для внутреннего менеджмента.

Для уточнения структуры и раскрытия сущности оперативного управленческого учета в диссертационной работе спроецированы многокритериальные модели сравнения процессов оперативного и стратегического управления промышленным предприятием, предложенные О.С.Виханским и М.И.Кругловым, на подсистемы оперативного и стратегического управленческого учета (рис.1).



Рис.1. Сравнение оперативного и стратегического управленческого учета в системах оперативного и стратегического управления производством на промышленном предприятии

Необходимо отметить, что оперативный управленческий учет и стратегический тесно взаимосвязаны и являются взаимодополняющими элементами системы управленческого учета. И, более того, стратегический управленческий учет выступает как закономерный этап воплощения оперативного.

Следовательно, оперативный управленческий учет первичен в системе управленческого учета предприятия и является базисом для организации стратегического управленческого учета (рис.2).

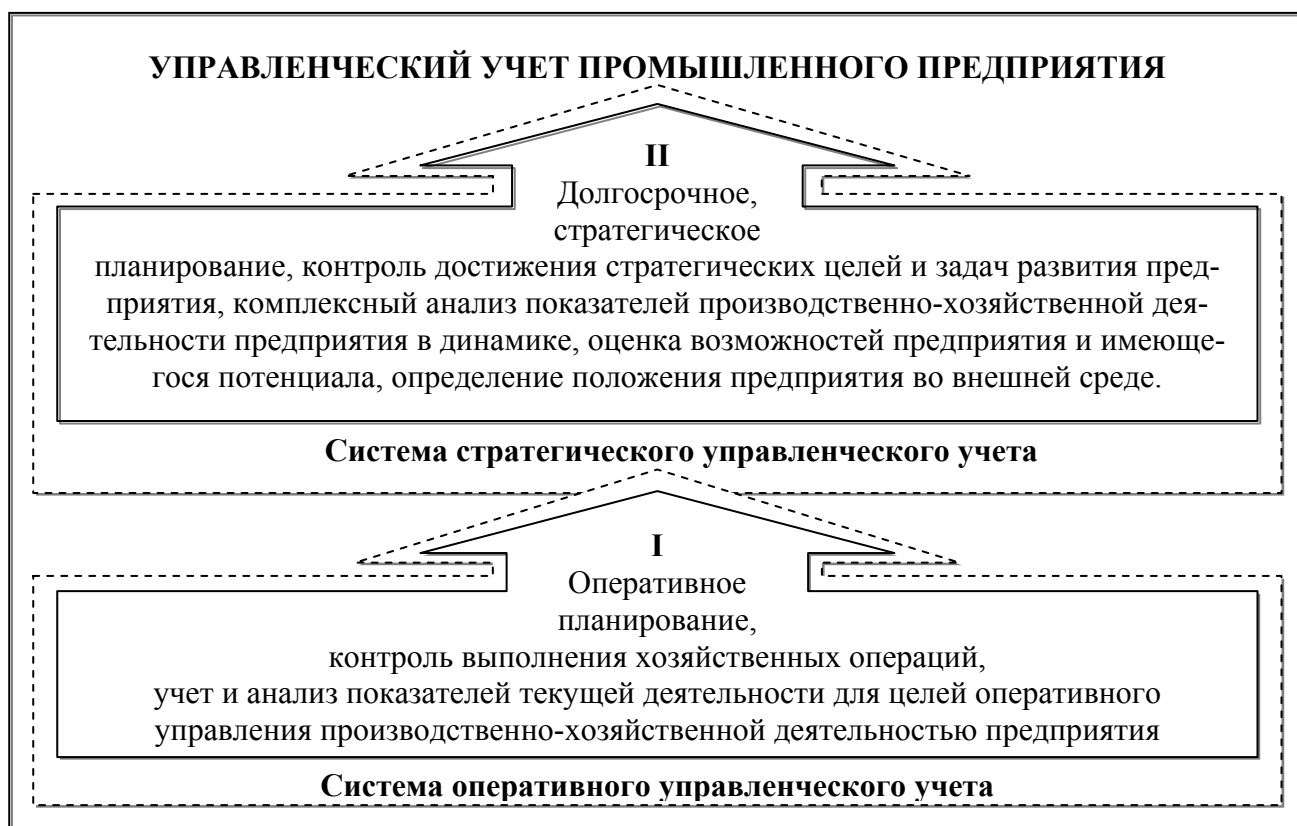


Рис. 2. Структура системы управленческого учета промышленного предприятия

Назначение оперативного управленческого учета – обеспечить максимально эффективное достижение цели и задач краткосрочного периода.

Предметом оперативного управленческого учета являются такие процессы, как – контроль выполнения договоров поставщиками и покупателями, пооперационный учет движения деталей в производстве, выполнение норм выработки рабочими и др.

Основные задачи (объекты) оперативного управленческого учета:

- руководство при планировании и разработке бюджета (текущее и оперативное планирование);
- определение узких и поиск слабых мест для тактического управления;
- определение всей совокупности подконтрольных показателей в соответствии с установленными текущими целями;

- сравнение плановых (нормативных) и фактических показателей подконтрольных результатов с целью выявления причин, виновников и последствий отклонений;
- анализ влияния отклонений на выполнение текущих планов;
- мотивация и создание систем информации для принятия текущих управленческих решений.

Структура оперативного управленческого учета раскрывается через его основные функции (рис.3.).



Рис.3. Структура системы оперативного управленческого учета промышленного предприятия

Информационная система промышленного предприятия состоит из различных подсистем, среди которых наибольший удельный вес занимает экономическая, использующая, в основном, информацию учетной системы. Информация, полученная в ходе производственно-хозяйственной деятельности предприятия, должна учитываться и анализироваться на предмет соответствия плановым нормативам и расходам бюджета, с целью оценки эффективности оперативного управления производством и достижения краткосрочных целей предприятия.

Место системы оперативного учета в общем информационном поле промышленного предприятия можно представить в виде схемы (рис. 4).

В современных условиях оперативный управленческий учет через свои функции выступает в качестве основного информационного фундамента управления внутренней деятельностью промышленного предприятия, его стратегией и тактикой.



Рис.4. Место системы оперативного управленческого учета в информационной системе промышленного предприятия

В свете вышеизложенного *оперативный управленческий учет* можно определить как интегрированную внутрихозяйственную информационную систему текущего наблюдения и контроля за отдельными хозяйственными операциями в ходе их непосредственного осуществления, основной целью которой является информационно-аналитическое обеспечение менеджеров хозяйствующих субъектов о затратах и результатах выполнения отдельных хозяйственных операций и деятельности структурных подразделений, предназначенную для принятия ими оперативных и тактических управленческих решений.

2. Выявлены и систематизированы особенности организации и внедрения оперативного управленческого учета на промышленных предприятиях.

В диссертационной работе проведен анализ состояния оперативного управленческого учета промышленного предприятия ООО «Уфагаз» ОАО «Газ-Сервис».

В целях формирования эффективной системы управленческого учета, в структуре предприятия выделено 5 центров ответственности в соответствии со степенью их полномочий и обязанностей (табл. 1).

Существующий подход к сбору информации для принятия управленческих решений, реализованный на ООО «Уфагаз» ОАО «Газ-Сервис», носит «функциональный» характер и понимается соответственно как функция от информационного окружения, т.е. существуют базы данных внутренней и внешней информации, которую собрали и порой используют для принятия решения функциональные службы.

Таблица 1.

Основные технико-экономические показатели деятельности предприятия в целом и центров ответственности ООО «Уфагаз» ОАО «Газ-Сервис» за 2005г. (тыс.руб.)

Центры ответственности	Название подразделения	Показатели	Ед. измерения	2005 год
Показатели деятельности по предприятию «Уфагаз» в целом		Доходы	тыс.руб.	101 891,0
		Расходы	тыс.руб.	95 032,3
		Финансовый результат	тыс.руб.	6 858,7
		Рентабельность	%	7,2
Центры прибыли	Завод «Уфапромгаз» - производство газового оборудования и необходимых запасных частей к нему	Доходы	тыс.руб.	21 061,0
		Затраты на производство	тыс.руб.	19 413,5
		Финансовый результат	тыс.руб.	1 647,5
		Рентабельность	%	8,5
	ООО «УфагазСтройСервис» - предоставление полного спектра услуг по газификации населению и юридическим лицам от проектирования до сдачи проекта	Доходы от реализации услуг	тыс.руб.	74 844,0
		Затраты	тыс.руб.	64 080,3
		Финансовый результат	тыс.руб.	10 763,7
		Рентабельность	%	16,8
Центры продаж	ООО «Уфагаз ТоргСервис» - реализация газового оборудования и запасных частей к нему (представлено сетью из 12 магазинов)	Доходы от реализации	тыс.руб.	5 986,0
		Расходы	тыс.руб.	5 106,5
		Финансовый результат	тыс.руб.	879,5
		Рентабельность	%	17,2
Центры затрат	ООО ОП «УфагазОхрана» - охрана всех объектов предприятия, центрального офиса ОАО «Газ-Сервис» и других предприятий созданных в результате реструктуризации	Расходы на содержание службы охраны и установку охранного оборудования	тыс.руб.	6 432,0
Центры инвестиций	ООО НИЦ «ИПТЭР-Диагностика» - наиболее эффективное использование научного потенциала института и практического опыта эксплуатации систем газораспределения ОАО «Газ-Сервис»	Общая стоимость программы инвестирования	тыс.руб.	30 969,0
		Ориентировочный годовой эффект от снижения потерь газа	тыс.руб.	20 870,4
		Срок окупаемости программы	лет	1,48

Так, например, на ООО «Уфагаз» ОАО «Газ-Сервис»:

- отдел сбыта формирует информацию о контактах с клиентами, о сделках и услугах;
- служба маркетинга готовит обзоры тенденций рынка и изменений вкусов потребителей;
- технический отдел и инвестиций анализирует информацию о новых производственных идеях и готовит данные и расчеты для инвестиционных проектов;

- менеджеры производства представляют информацию о возможностях обновления производства и совершенствования выпускаемой продукции;
- служба информации готовит обзоры новинок программного обеспечения и информационного оборудования;
- отдел кадров и соцобеспечения отслеживает изменения в составе рабочей силы и в возможностях найма.

Недостатки данного подхода заключаются в следующем:

- существующие базы данных отражают функциональный подход к деятельности предприятия, а не широкое управленческое понимание бизнеса;
- обработка и анализ собранных данных ведется исходя из представлений о прежних факторах успеха, в формируемых отчетах не достаточно комплексности и оперативности;
- специалисты служб планирования, финансового обеспечения, маркетинга, информационных и других технических служб продолжают действовать исключительно как получатели и хранители информации.

Таким образом, на предприятии вся информационная деятельность нацелена на одностороннее и узкое обслуживание высшего руководства ООО «Уфагаз» ОАО «Газ-Сервис» и редко используется для информационного обеспечения широкого круга менеджеров в целях подготовки оптимальных оперативных управленческих решений.

Анализ состояния оперативного управленческого учета на предприятии ООО «Уфагаз» ОАО «Газ-Сервис» выявил также, что, хотя на предприятии и не создана отдельная служба управленческого учета, работы по организации оперативного управленческого учета активно ведутся – проводится обучение персонала, планируется введение новых должностей, ведется апробация и осваиваются современные компьютерно-информационные системы. Система оперативного управленческого учета на предприятии ООО «Уфагаз» ОАО «Газ-Сервис», как и на большинстве отечественных промышленных предприятий на текущий момент находятся в стадии разработки и внедрения.

Подобный вывод обусловлен следующими положениями:

- при существующей системе учета на промышленных предприятиях не используются в должной мере современные информационно-компьютерные технологии, что значительно усложняет процесс учета и анализа;
- подход к процессу бюджетирования не всегда системный, отсутствует корректная взаимоувязка плановых показателей, сам процесс бюджетирования затянут во времени, что снижает его пригодность для принятия оперативных управленческих решений;

– при ведении учета затрат на производственную деятельность промышленные предприятия применяют в основном методики и рекомендации, содержащиеся в нормативных актах по традиционному бухгалтерскому и финансовому учету, что не только не способствует достижению целей управленческого учета, а, напротив, затрудняет получение полезной для принятия оперативных управленческих решений информации;

– большая часть промышленных предприятий практически не пользуются прогрессивными методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, что снижает эффективность принимаемых управленческих решений;

– на большинстве предприятий практически отсутствуют специальная служба управленческого учета, а ее функции возложены на главного бухгалтера или планово-экономические и финансовые подразделения предприятия.

Проведенный анализ позволил выявить особенности и обобщить результаты, которые получили промышленные предприятия после внедрения оперативного управленческого учета (табл.2).

Таблица 2.

Результаты внедрения системы оперативного управленческого учета на промышленных предприятиях

Эффект внедрения	Факторы воздействия	Показатель изменений
Увеличение объема продаж	Деятельность менеджеров формализована и контролируется	+ 10% прироста продаж
	Увеличение доли поставок в срок и требуемого качества	
	Уменьшение загруженности менеджера текущими рутинными задачами, больше времени уделяется работе с клиентами	
Увеличение процента полученных заказов и осуществленных сделок/продаж	Оперативный управленческий учет позволяет непрерывно отслеживать статус сделки/продажи, предлагать и планировать продукцию под нужды конкретного клиента, что обеспечивает получение заказов предприятием и заключение большего числа сделок/продаж	+25%
Рост удовлетворенности клиентов	Эффективное планирование и контроль уровня запасов	+70%
	Эффективное управление графиком работы и ресурсами	
	Налаженная внутренняя связь при передаче информации о готовности и качестве продукции	
	Сокращение времени от заказа до поставки	
Снижение административных издержек на продажи и маркетинг	Система оперативного управленческого учета позволяет более точно определить целевые сегменты клиентов, понять их потребности и персонализировать продукты и услуги предприятия для этих сегментов	-15%
Снижение затрат на содержание административно-управленческого аппарата	Автоматизация рутинных процедур	-10%
	Оптимизация бизнес-процессов	
	Формирование единого информационного пространства о производственно-сбытовой деятельности предприятия	
	Изменение организационной структуры предприятия	

Снижение стоимости товарного запаса	Более точное определение периодичности пополнения запасов	- 25%
	Плановое пополнение происходит в установленные сроки и не приводит к увеличению страхового запаса	
	Снижение стоимости размещения за счет оптимального определения размера партии и заказа	
Уменьшение складских площадей, транспортных расходов	Эффективное использование складских площадей	-25%
	Рациональное планирование транспортного обеспечения, снижение простоев транспортных ресурсов	
Более точный учет затрат	Затраты классифицируются и распределяются, согласно принятой на предприятии методике в соответствии с выделенными центрами затрат	+40% повышение точности
Сокращение сроков закрытия отчетного периода	Ведение всех операций в режиме реального времени, автоматизация функций закрытия отчетного периода	-70%
Снижение производственной себестоимости	Оптимизация производственной себестоимости за счет пересмотра и перерасчета нормативов и технологических карт	от - 0,5% до - 10%
Сокращение неликвидных запасов	Жесткая связь бюджета продаж с бюджетом производства	- 25%
	Обеспечение слаженной и согласованной работы коммерческой и производственных служб	

Другими очевидными и не менее важными для менеджмента предприятия качественными последствиями внедрения оперативного управленческого учета являются: повышение контроля над деятельностью предприятия, повышение ответственности и мотивации сотрудников. Эти эффекты обусловлены *особенностями оперативного управленческого учета*:

- оперативное предоставление сведений об отдельных хозяйственных фактах;
- тесная взаимосвязь с анализом выполнения оперативных плановых заданий и обеспечение получения необходимых данных для оперативного управления;
- способствует выявлению узких мест в деятельности предприятия, в его производственных и сбытовых возможностях;
- формирует информацию для управления ассортиментом продукции, затратами и результатами производственно-сбытовой деятельности;
- предоставляет необходимую информацию для принятия оперативных управленческих решений в целом по предприятию.

3. Разработана методика управленческого анализа на базе информации оперативного управленческого учета.

Динамичные условия рыночной среды значительно расширяют рамки принимаемых управленческих решений и в то же время предъявляют повышенные требования к оперативности получаемой информации. Управленческий анализ сопровождает управленческий учет и базируется на его информации.

Оперативность принимаемых управленческих решений обеспечивается за счет своевременного представления менеджерам необходимых показателей деятельности предприятия, полученных в результате управленческого анализа на основе информации оперативного управленческого учета.

Управленческий анализ – это система анализа данных о финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, ориентированная на потребности высшего руководства и менеджмента предприятия в информации, необходимой для принятия стратегических и оперативных управленческих решений, он призван решать задачу обработки, обобщения и представления необходимой информации, в том числе, данных оперативного управленческого учета.

Следовательно, *главная цель управленческого анализа* заключается в постоянном информационном обеспечении контроля за рациональностью функционирования всей хозяйственной системы предприятия по выполнению обязательств производства и реализации продукции, выявлению и мобилизации текущих внутрипроизводственных резервов для повышения затрат на производство продукции, роста его доходности.

Для создания информационной базы управленческого анализа на основе данных управленческого учета необходимо:

1. Установить объем, содержание, виды, периодичность анализа;
2. Определить методику решения отдельных задач, систему показателей, факторов;
3. Уточнить на основании принятой методики приемы решения;
4. Определить общую потребность в информации по задачам;
5. Устранить дублирование информации, изучив взаимосвязь аналитических задач;
6. Определить объем, содержание, периодичность, источники информации для формирования информационной базы управленческого анализа.

Вся необходимая информация оперативного управленческого учета должна быть классифицирована по группам в зависимости от связи с системой управления (табл.3).

Для того, чтобы информацию оперативного управленческого учета можно было эффективно использовать, она должна отвечать требованию аналитичности, под которым понимается ее адекватность требованиям и задачам управленческого анализа которые можно охарактеризовать с помощью следующих показателей (табл.4).

Таблица 3.

Классификация информации оперативного управленческого учета

Признаки классификации	Подгруппы
<i>Общее направление формирования информационной базы</i>	
По месту составления и направленности	– входная; – выходная информация.
По объему содержания	– первичная; – производная информация.
<i>Более глубокое представление о содержании информационной базы</i>	
По насыщенности	– достаточная; – недостаточная; – избыточная информация.
По объективности отражения	– достоверная; – недостоверная информация.
По времени образования	– первичная; – вторичная информация.
По характеру применения	– постоянная; – переменная информация.
По целевому назначению	– значимая; – полезная; – бесполезная информация.
В зависимости от связи с управляемой системой	– внешняя; – внутренняя информация.
В зависимости от времени получения и периода использования	– плановая; – нормативная; – оперативная информация.

Значимость отдельных показателей для характеристики аналитичности информации оперативного управленческого учета в целях использования при проведении управленческого анализа меняется в зависимости от уровня управления предприятием. Уровень аналитичности определяется в сравнимых условиях. Для учетной информации неотъемлемыми условиями сравнимости являются одинаковые методы, организация учета, сопоставимые методы обработки информации.

Уровень аналитичности можно охарактеризовать как качественно, так и количественно. Методика расчета количественных показателей аналитичности информации оперативного управленческого учета в целях использования при проведении управленческого анализа, заключается в следующем (табл.4).

Изучение аналитичности информации оперативного управленческого учета дает богатый материал для формирования полноценной информационной базы управленческого анализа и дальнейшего ее совершенствования. Анализ аналитичности информации оперативного управленческого учета позволяет также получить ценный материал по совершенствованию документов, их содержанию и движению, т.е. ведению оперативного управленческого учета в целом.

Таблица 4.

Показатели аналитичности информации оперативного управленческого учета, используемой в управленческом анализе.

Требование	Показатели аналитичности	Расчет показателя
Полнота охвата необходимых для анализа сведений.	Степень обеспеченности информацией менеджеров всех уровней.	Отношение суммы показателей, имеющих в действующей отчетности, к необходимым для проведения управленческого анализа.
Гибкость как возможность своевременного внесения коррективов.	Степень устойчивости к изменениям.	Соотношение первичной и производной информации.
Отсутствие дублирования данных и повторений информации.	Степень повторяемости аналогичных показателей в разных формах отчетности.	Отношение количества повторений одноименных показателей к количеству используемых документов.
Трудоемкость заполнения и обработки, удобство сбора данных.	Степень готовности к механизированной обработке.	Определяется состоянием документа, степенью его подготовленности – унификации, типизации, сложности расчетных операций, предусмотренных в нем, в сравнении с установленными формами.
Универсальность информации – возможность получения производных показателей и использования информации без дополнительной обработки.	Степень взаимного соответствия и сопоставимости различных видов информации.	
Точность информации.	Степень достоверности информации.	Отношение числа обнаруженных ошибок и неточностей к количеству используемых учетных документов.
Оптимальная частота представления.	Степень своевременности получения, пригодности для анализа и оперативного контроля.	Соотношение времени получения необходимой информации и времени принятия соответствующего управленческого решения.

Исследование информационной базы управленческого анализа позволяет оценить степень подготовленности, доброкачественности, аналитичности исходных данных, что обеспечит решение аналитических задач. Зная информацию, которая имеется и может быть получена, можно правильно выбрать приемы анализа и определить целесообразность применения той или иной методики и программы.

Управленческий анализ является внутренним делом каждого предприятия, необходимость его проведения, форма и сроки являются произвольными и определяются руководством предприятия. Такая ситуация предполагает отсутствие единой методики проведения управленческого анализа.

В связи с этим, автором разработаны основные этапы методики управленческого анализа для промышленного предприятия, предусматривающие дальнейшую их адаптацию в соответствии со спецификой отрасли и конкретного производства. Предложенная методика представлена на рис. 5.

<p>I ЭТАП</p> <p>План проведения управленческого анализа</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Цель и содержание управленческого анализа. - Объекты управленческого анализа. - Программа проведения управленческого анализа. - Сроки и периодичность проведения аналитических работ. - Исполнители и распределение работ (функций) между ними. - Порядок оформления и представления результатов проведенного анализа.
<p>II ЭТАП</p> <p>Общий анализ деятельности цехов основного и вспомогательного производств</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Анализ состояния и развития организационно-технического уровня производства. - Анализ объема, номенклатуры и качества выпускаемой продукции. - Анализ использования труда и заработной платы. - Анализ использования основных производственных фондов. - Анализ использования материальных ресурсов. - Анализ затрат на производство и резервов их снижения. - Анализ итогов деятельности производственного подразделения (цеха, участка).
<p>III ЭТАП</p> <p>Анализ особенностей деятельности основного производства</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Обработка первичной учетной информации о деятельности основного производства. - Заготовительных цехов. - Обработывающих цехов. - Сборочных цехов.
<p>IV ЭТАП</p> <p>Анализ особенностей деятельности вспомогательного производства</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Обработка первичной учетной информации о деятельности вспомогательного производства. - Ремонтных цехов и инструментальных цехов. - Энергетических цехов. - Транспортных цехов. - Складского хозяйства и других цехов.
<p>V ЭТАП</p> <p>Обобщение результатов анализа и подготовка итогового отчета</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Отчет о деятельности цехов основного производства. - Отчет о деятельности цехов вспомогательного производства. - Обработка и обобщение всех результатов анализа, подготовка и оформление необходимых пояснений и рекомендаций. - Оформление заключения о проведенном анализе, формулировка выводов, разработка предложений и рекомендации по совершенствованию управления производством.

Рис. 5. Основные этапы методики проведения управленческого анализа на предприятии.

Для проведения управленческого анализа используются не только данные отчетности, но и данные сводных и первичных документов по учету наличия, движения и использования основных фондов, материальных, трудовых ресурсов, выпуску продукции и т.д. в разрезе производственных подразделений. К числу сводных источников управленческого анализа относятся различного рода отчеты це-

хов о расходе сырья, материалов, топлива, энергии, выдаче заработной платы, использовании машин и оборудования, выпуске готовых изделий и др.

Правильная постановка на предприятии управленческого анализа позволяет организовать ежедневное комплексное исследование важнейших сторон деятельности предприятия и его подразделений, ликвидировать дублирование информации. Управленческий анализ позволяет более эффективно использовать ресурсы предприятия, своевременно их перераспределять, что в конечном итоге существенно повышает эффективность управления.

4. Предложен стандарт организации службы управленческого учета на промышленном предприятии.

В процессе постановки управленческого учета предприятию необходимо сформировать службу или подразделение управленческого учета, ответственную за эффективное внедрение системы управленческого учета данные мероприятия требуют определенных материальных и финансовых вложений. В связи с этим, в работе автором предложена методика проведения анализа и обоснования необходимости и целесообразности для предприятия внедрения управленческого учета и организации соответствующей службы (табл.5).

Таблица 5.

Обоснование необходимости внедрения управленческого учета и организации соответствующей службы на промышленном предприятии.

Диагностика	Определение целей и задач внедрения системы управленческого учета.
Анализ	Оценка текущего состояния системы управленческого учета, процедур сбора, получения, обработки и предоставления учетной информации. Определение уровня оперативности, достоверности и полноты используемой управленческой информации.
Сравнение	Сопоставление существующей системы управленческого учета с теми параметрами и показателями, которые необходимы для обеспечения менеджмента объективными оперативными данными о деятельности всех подразделений и внутреннем состоянии предприятия.
Осознание	Осознание необходимости внедрения (реорганизации) системы управленческого учета на предприятии.
Оценка	Выявление имеющихся в наличии ресурсов: необходимого персонала, уровня его подготовки, надежности; офисных помещений, средств коммуникации, технических средств сбора и обработки информации, подготовки и распределения отчетов.
Подготовка	Разработка положения о системе и службе управленческого учета на промышленном предприятии. Составление подробных бюджетов расходов.
Утверждение	Издание Приказа на уровне высшего руководства о создании службы управленческого учета на промышленном предприятии, доведение его до менеджмента и сотрудников предприятия.
Преобразование	Решение организационных вопросов и проведение преобразований (организация службы управленческого учета, внедрение системы управленческого учета либо совершенствование существующей).

В процессе организации службы управленческого учета, необходимо учитывать следующие организационные требования:

1. Служба управленческого учета должна подчиняться первому руководителю предприятия;
2. Службу управленческого учета целесообразно создавать как отдельную структурную единицу, наделенную определенными полномочиями для получения необходимой информации от всех подразделений предприятия;
3. Состав службы управленческого учета – комплексный, включающий специалистов со стороны, уже имеющих сотрудников из бухгалтерии, аналитической службы, планово-экономического отдела, организованный путем перераспределения функций и высвобождения сотрудников;
4. Численность и степень технического оснащения зависит как от поставленных перед службой целей, так и от финансовых возможностей предприятия;
5. Полномочия по управлению процессом внедрения системы управленческого учета целесообразно возлагать на финансового директора (заместителя по экономике и финансам) либо главного бухгалтера.

Основной целью службы управленческого учета является создание операционной бизнес-модели функционирования предприятия, на основе которой будет производиться учет и подготовка информации для принятия решений по управлению производственной деятельностью промышленного предприятия. Эта бизнес-модель должна быть направлена на создание адекватной информационно-аналитической базы, интеграции методов оперативного управления в единую систему, что в итоге будет способствовать росту производительности труда, повышению прозрачности системы управления предприятием, более оперативному получению производственных данных, а также увеличению уровня конкурентоспособности и качества менеджмента промышленного предприятия.

Основными мероприятиями на пути создания службы управленческого учета на промышленном предприятии являются следующие:

1. Создание специализированной службы, отдела или подразделения из 1-3 человек, разработка внутренних положений и инструкций, регламентирующих ведение управленческого учета;
2. Разработка Положения по управленческому учету и отчетности, отражающего:
 - назначение системы управленческого учета;
 - последовательность процедур проведения;
 - виды и форматы отчетов;
 - ответственность за нарушение положений регламента.

Разработка Регламента проведения управленческого учета, в котором, на уровне практической реализации детально описываются все процессы управленческого учета: сроки, этапы, ответственные лица и пр.;

3. Определение финансовой структуры предприятия путем выделения центров ответственности;

5. Классификация ассортимента продукции и затрат, создание единого классификатора статей доходов и затрат. В его разработке принимают участие службы финансово-экономического блока предприятия;

6. Создание структуры информационной компьютерной базы для управленческого учета и механизмов получения первоначальной информации. Данный момент чрезвычайно важен, поскольку является (наряду с принципами и методами учета) основой внедрения системы управленческого учета. На этом этапе происходит выбор программы для автоматизации управленческого учета, форматов первичных документов, установление принципов ввода-вывода (кто, когда, в какой последовательности, в какой срок отражает данные), интерфейса, прав доступа и ограничений, лиц, ответственных за внесение информации в систему, и пр.;

7. Разработка алгоритмов получения результата и форм его представления: состава, содержания и форматов управленческой отчетности.

Оценивать время и средства для создания и налаживания работы службы управленческого учета, необходимо исходя из объема информации и требуемой оперативности, которые руководство промышленного предприятия считает нужным иметь в своем распоряжении.

5. Обоснованы основные направления и рекомендации по совершенствованию организации и функционирования оперативного управленческого учета на промышленном предприятии.

В настоящее время оперативное отражение результатов работы предприятий и их подразделений становится все более насущной задачей. В условиях динамичной рыночной среды функционирование оперативного управленческого учета на промышленном предприятии требует непрерывного совершенствования, поскольку именно предоставляемая им информация обеспечивает оперативность управленческих решений и их действенность в реальном времени.

Для максимально оперативного управления предприятием необходимо:

– объединение в единый блок информации финансового учета, бухгалтерского учета, и управленческого учета, процессов оперативного планирования и анализа;

– подключение к системе управленческого учета не только информации самого предприятия, но и информации о внешних контактах и потенциальных сделках,

например с помощью программ CRM - Client resource management;

- максимальный перевод документооборота предприятия в электронный вид и включение системы контроля документооборота в общий процесс управления;
- реорганизация производственных и других происходящих на предприятии процессов для перевода их в on-line режим;
- переход на более частое, чем раз в месяц подведение итогов производственной и финансовой деятельности в различных разрезах (в идеале – on-line);
- введение вероятностных показателей в планирование;
- реализация возможности оперативного включения утвержденных бизнес-инициатив в общие планы предприятия и т.п.

С повсеместным внедрением компьютерных сетей, электронного документооборота, еженедельного планирования и подведения итогов спрос на оперативный управленческий учет будет осознан и сформирован как неотъемлемая часть эффективного управления предприятием в условиях рынка.

По мнению автора, основными направлениями совершенствования организации оперативного управленческого учета на промышленном предприятии являются:

1. Автоматизация оперативного управленческого учета, в части обеспечения необходимыми данными подготовку управленческого решения, посредством внедрения компьютерных информационных систем нового поколения.

Оперативный управленческий учет – это определенный объем информации и важная составляющая любого бизнес-процесса. Целям управления служит весь учет в целом. Именно такой целостный взгляд на учет соответствует концепции единого информационного пространства, на которой базируется «правильная» автоматизация управления предприятием и учетом, в частности.

Для крупных и средних предприятий невозможно поставить управленческий учет только «на бумаге», без поддержки автоматизации. Она же в свою очередь не может существовать сама по себе, без перестройки и автоматизации всей системы управления, всей работы предприятия, взаимодействия с поставщиками, партнерами и клиентами, т. е. в конечном счете, она предполагает выбор и внедрение ERP-системы. ERP-система автоматизирует учетную, торговую, логистическую и производственную деятельность предприятия. Вся бизнес-информация, собранная предприятием в процессе хозяйственной деятельности, хранится в едином банке данных. Менеджеры всех уровней могут получать полную и достоверную информацию о состоянии предприятия и с помощью ее осуществлять контроль над процессами. Интеграция всех бизнес-функций позволяет добиться слаженной работы подразделений предприятия.

На рынке существует большое количество систем автоматизированных управленческого учета. Это объясняется не столько острой конкуренцией на рынке, сколько другими причинами: спецификой деятельности предприятий в разных отраслях и странах; различными видами учета в различных отраслях бизнеса; различными теоретическими методами, лежащими в получении и анализе информации; размерами предприятий; степенью конкуренции на том или ином рынке; ресурсами, которыми владеет предприятие и т.п.

Выбор ERP-системы зависит от ряда факторов: отраслевой принадлежности, размера предприятия, финансовых возможностей, поставленных задач и т. д. Рынок ERP-систем достаточно разнообразен. На нем присутствуют как западные продукты (SAP R/3, Oracle ERP, Microsoft Business Solutions-Axapta, Microsoft Business Solutions-Attain, SyteLine ERP, J.D. Edwards One World, BAAN, Epicor и др.), так и российские («Галактика», «Парус», «1С:Предприятие» и др.).

Основные особенности систем управления ресурсами (ERP):

1. ERP очень индивидуальны. Соответственно, программа требует корректировки и адаптации для конкретного предприятия;
2. Все логические цепочки, последовательности работ, объемы потребляемых ресурсов и т.п. задают конкретные люди. Следовательно, человеческий фактор играет весомую роль и требует соответствующего внимания;
3. Нет идеальных ERP систем. Чем система более функциональна, тем более квалифицированным и опытным должен быть персонал, который с ней работает;
4. Все, что выходит за рамки стандартной функциональности придется программировать или самостоятельно или с использованием внешних ресурсов;
5. В результате внедрения программы все равно останутся неопределенности, которые не зависят от самого предприятия и определяются воздействием факторов внешней и внутренней среды.

Внедрение автоматизированной системы можно считать успешным, только если она позволяет получать выгоду, а именно, оптимизирует работу служб, позволяет выполнять работу быстрее, повышает качество процессов. Необходимо постоянно анализировать показатели работы системы, а также степень заинтересованности персонала в использовании данной системы.

2. Внедрение новых управленческих технологий. Основные этапы данного процесса представлены на рис.6. Сам по себе инструмент, технология или программный продукт, внедряемый на предприятии, не может решить проблему управленческого учета. Это только инструмент, его необходимо рационально использовать, а для этого нужны как специалисты по инструменту (программисты), так и специалисты по учету, так и квалифицированные руководители.

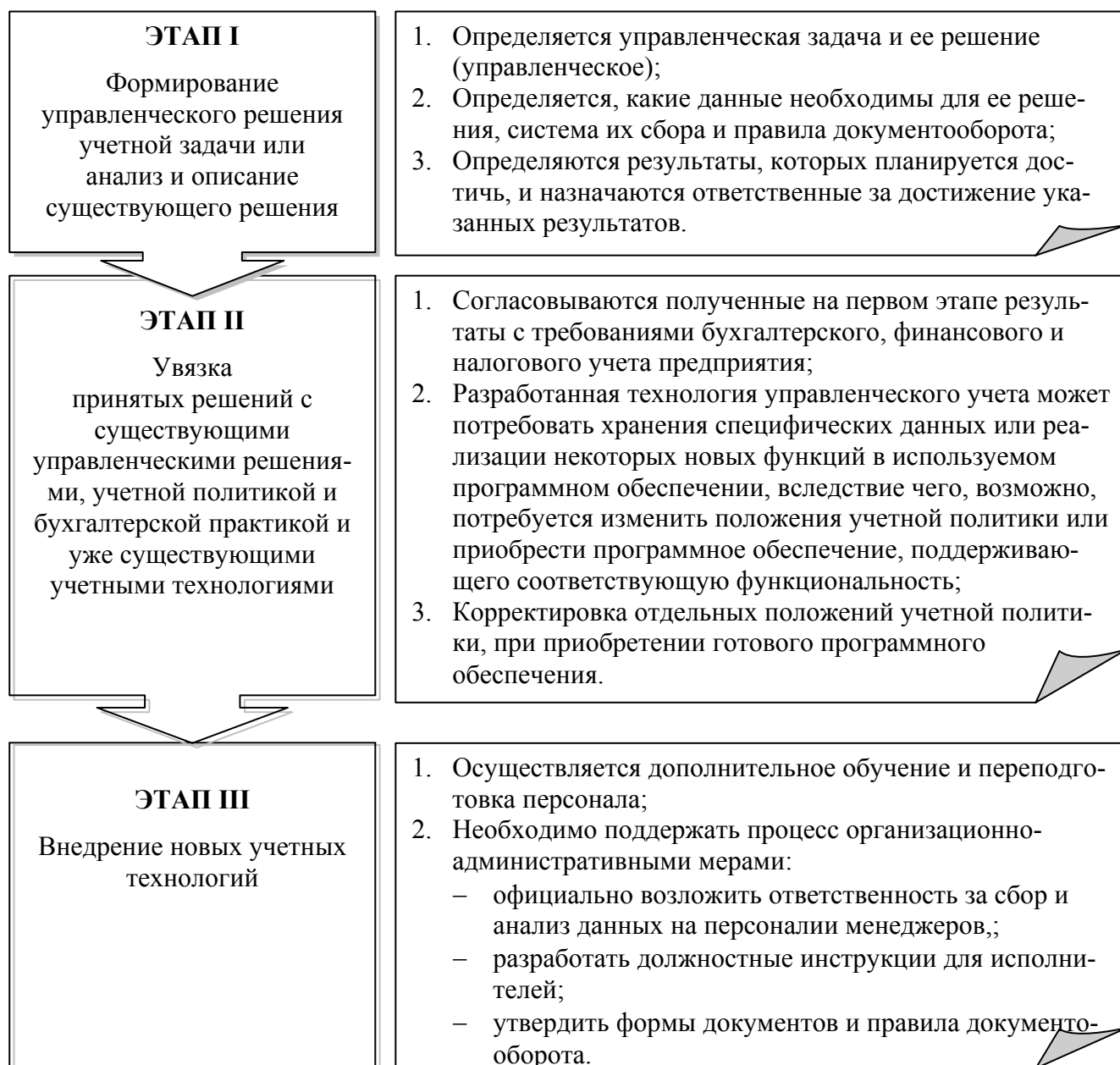


Рис. 6. Основные этапы разработки и внедрения новых управленческих технологий.

3. Мотивация и обучение персонала. Проблемой развития как управленческого учета в целом, так и оперативного в частности, в России является дефицит квалифицированных и опытных кадров, специализирующихся на управленческом учете, а также отсутствие стандартизации и методологической базы составления и ведения управленческой отчетности. Проблема подготовки и найма персонала по управленческому учету стоит наиболее остро. Целесообразным при этом является аутсорсинг подготовки и обучения кадров. Необходимо постоянное прохождение курсов повышения квалификации, квалификационная аттестация и сертификация специалистов. При внедрении системы оперативного управленческого учета радикально меняется вся система управления предприятием. Это изменение, в первую очередь, оказывает влияние на сотрудников.

Для решения проблемы сопротивления персонала нововведениям, необходимо:

1. Создать эффективную систему мотивации персонала. Мотивация должна быть связана с результатами деятельности предприятия в целом, конкретного подразделения и самого сотрудника. Система мотивации должна разрабатываться и внедряться в русле общей стратегии предприятия, так как стратегия реализуется на конкретных рабочих местах;

2. Проводить обучение сотрудников управленческому учету. Обучение персонала заключается в проведении практических семинаров и тренингов. Чем более профессионально подготовленными и квалифицированными будут сотрудники, тем легче будут решаться стоящие перед ними задачи.

В настоящее время вопросы организации как управленческого учета в целом, так и оперативного в частности, на отечественных предприятиях приобретают особую актуальность в связи с развитием рыночных отношений и переходом на международные стандарты отчетности. От четкости представления сущности этих подсистем, их целей, функций и задач во многом зависит успех функционирования любого предприятия.

Результаты проведенного автором исследования вопросов организации оперативного управленческого учета на промышленных предприятиях, отражают объективную необходимость внедрения оперативного управленческого учета как основного направления развития управленческого учета в условиях рынка.

В целом диссертационная работа направлена на совершенствование оперативного управленческого учета на промышленных предприятиях. Внедрение предложенных автором методических и практических рекомендаций по совершенствованию оперативного управленческого учета на промышленных предприятиях, обеспечит менеджмент предприятия эффективной системой всей учетной информации, необходимой для оперативного принятия обоснованных управленческих решений в условиях рыночной экономики.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ОТРАЖЕНЫ В СЛЕДУЮЩИХ ПУБЛИКАЦИЯХ:

1. Власова И.Е., Пыткин А.Н. Теоретико-методологические основы организации оперативного управленческого учета на промышленном предприятии. – Препринт. - Екатеринбург: Изд-во ИЭ УрО РАН, 2004. – 3,5 п.л. (авт. 1,8 п.л.).
2. Блаженкова Н.М., Власова И.Е. Место оперативного управленческого учета в информационной системе предприятия и его отличие от финансового учета.// «Регионы России в условиях глобализации» Сб. науч.тр. ПФ ИЭ УрО РАН. Вып. IV. Ч. I – Пермь: Изд-во НИИУМС, 2005. – 0,4 п.л. (авт. 0,3 п.л.).
3. Власова И.Е., Наборщикова Ю.В. Классификационная система предпринимательских рисков.// «Регионы России в условиях глобализации» Сб. науч.тр. ПФ ИЭ УрО РАН. Вып. IV. Ч. II – Пермь: Изд-во НИИУМС, 2005. – 0,4 п.л. (авт. 0,2 п.л.).
4. Пыткин А.Н., Блаженкова Н.М., Власова И.Е. Управленческий учет: теория и практика организации на промышленном предприятии. – Монография. – Пермь: Изд-во НИИУМС, 2005. – 13,75 п.л. (авт. 4,5 п.л.).
5. Пыткина С.А., Блаженкова Н.М., Власова И.Е. Бухгалтерский учет: теоретические аспекты. – Учебное пособие. – Пермь: Изд-во НИИУМС, 2005. – 5,75 п.л. (авт. 2,0 п.л.).
6. Власова И.Е., Глезман Л.В. Оперативный управленческий учет как информационная база управленческого анализа. – Препринт. – Екатеринбург: Изд-во ИЭ УрО РАН, 2006. – 2,5 п.л. (авт. 1,5 п.л.).
7. Власова И.Е. Совершенствование оперативного управленческого учета на промышленном предприятии.// «Известия Челябинского научного центра УрО РАН». – Интернет издание. – Челябинск: Изд-во Челябинского научного центра УрО РАН: <http://www.csc.ac.ru/news>, 2006. – 0, 7 п.л.

Подписано в печать 14.08.2006 г.
Формат 60x84 1/16. Бумага писчая. Уч.-изд.л. 1,6
Тираж 100 экз. Заказ № 134

**Отдел оперативной печати ГосНИИУМС
Пермь, ул. Ленина, 66**