

УДК 657.22

UDC 657.22

МЕСТО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ, И ИХ ВЛИЯНИЕ НА ЭФФЕКТИВНОСТЬ ПОДГОТОВКИ И ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

PLACE OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND THE ANALYSIS IN THE ORGANIZATION CONTROL SYSTEM, AND THEIR INFLUENCE ON EFFICIENCY OF PREPARATION AND ADOPTION OF ADMINISTRATIVE DECISIONS

Сигидов Юрий Иванович
заслуженный работник высшей школы РФ
д.э.н., профессор

Sigidov Yuri Ivanovich
Honored Worker of Higher Education of the Russian Federation, Dr.Sci.Econ, professor

Шоль Владимир Владимирович
к.э.н., доцент кафедры экономического анализа

Scholl Vladimir Vladimirovich
Cand.Econ.Sci., associate professor, the Department of economic analysis

Баранников Антон Александрович
студент учетно-финансового факультета

Barannikov Anton Aleksandrovich
student of the Accounting and financial department

Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В статье подробно рассматриваются вопросы определения места управленческого учета и анализа в системе управления организации. Рассматривается их влияние на эффективность подготовки и принятия управленческих решений

In the article, we have considered the questions of definition of a place of management accounting and the analysis in an organization control system. Their influence on the efficiency of preparation and adoption of administrative decisions is considered

Ключевые слова: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АНАЛИЗ, УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, ПРОБЛЕМЫ, МНЕНИЯ, УПРАВЛЕНИЕ ОРГАНИЗАЦИЕЙ, ПРИНЯТИЕ РЕШЕНИЙ

Keywords: ADMINISTRATIVE ANALYSIS, MANAGEMENT ACCOUNTING, PROBLEMS, OPINIONS, MANAGEMENT OF ORGANIZATION, DECISION-MAKING

Анализ является одним из важнейших функций управления, без него невозможно принятие обоснованных управленческих решений. Современная практика управления требует выработки и исполнения решений, направленных на достижение финансово-экономической устойчивости и эффективности функционирования организации [15]. Под управлением понимается систематическое, сознательное воздействие на процесс общественного труда или иной деятельности, направленное на достижение поставленной цели путем наиболее эффективного использования финансовых, материальных, трудовых и других ресурсов. Система управления воздействует на объект посредством общих функций, взаимосвязь и взаимодействие которых образуют замкнутый цикл управления.

Термин «анализ» означает разбор, разделение на составные части. Из самого определения вытекает и его суть: разделение проблемы на составные части, более доступные для дальнейшего углубленного изучения. И далее с помощью специальных методов, приемов, способов решаются возникшие проблемы и поставленные задачи. Такова диалектика познания, которая базируется на единстве анализа и синтеза как научных методов изучения реальности [4].

Несмотря на всю широту изучения финансового анализа, как одного из видов экономического анализа, вопросы, касающиеся изучения сущности и содержания управленческого анализа, до сих пор остаются мало освещенными и неоднозначными из-за различного рода трактовок учеными.

Понятие «управленческий анализ» пришло в Россию в том понимании, которое существует на сегодняшний день, из-за рубежа, а именно: из англо-американской школы. Зарубежные ученые трактовали управленческий анализ как анализ затрат в первую очередь производственных организаций, где говорится о калькуляции себестоимости, методах учета затрат, выделении центров затрат и центров ответственности, планировании расходов и анализе отклонений от плана (бюджета). Это методы создания информации, необходимой для управления фирмой. Но одной только информацией о затратах данные, необходимые для принятия управленческих решений, далеко не ограничиваются.

Ведь нельзя управлять компанией, не зная, насколько она платежеспособна, какова рентабельность ее деятельности, насколько работа фирмы зависит от объемов получаемого ею кредита, какова структура обязательств, каковы сроки их погашения и какие прибыли (убытки) фирма несет за счет фактора временной ценности денег, получая и предоставляя кредит, какова структура запасов и их оборачиваемость,

каков состав обязательств фирмы перед бюджетом и какую часть планируемых доходов придется отдать казне, насколько доходы и расходы фирмы обеспечены реальными денежными потоками и как получена величина прибыли, служащая основой для исчисления дивидендов [9]. Ответы на все эти вопросы содержат данные как финансового, так и управленческого анализа, раскрываемые в книгах зарубежных авторов, изначально осветивших сущность управленческого анализа.

Впоследствии стали появляться переводные издания авторов и многочисленные издания российских экономистов применительно к функционированию предприятий в российских условиях. Так, отечественными экономистами были (Бороненкова С.А., Волкова О.Н., Карпова Т.П., Попова Л.В) заимствованы основные постулаты и методики проведения экономического анализа предприятий различных отраслей, предприняты попытки выделения управленческого анализа в самостоятельное научно-практическое направление [5].

Кроме того, в вузах широкое распространение получили дисциплины с аналогичным названием. Однако вопрос о научном обосновании управленческого анализа в качестве самостоятельного направления до сих пор остается открытым.

В экономической литературе присутствуют различные трактовки определения «управленческий анализ» в зависимости от выбранных за основу признаков. Гак, одним из наиболее распространенных признаков является управленческий, согласно которому выделяют три составляющих управленческого анализа: перспективный (прогнозный) анализ, оперативный анализ и текущий (ретроспективный) анализ, каждому из которых свойственно решение собственных задач.

Следует отметить, что ретроспективный и оперативный анализ были свойственны в основном внутреннему анализу в условиях плановой экономики, основной задачей которых было обоснование напряженности

плана, контроль за сто выполнением, усиление режима экономии, борьба с потерями и бесхозяйственностью, выяснение и измерение причин отклонений.

Необходимость проведения перспективного анализа, возникшая с переходом российских организаций на рыночные условия хозяйствования: жесткая конкуренция, условия неопределенности и риска - переводит внутренний анализ в новое качество, доводя его до уровня управленческого анализа. В то время как ретроспективный анализ отвечает на вопрос: «Как это было?», прерогативой перспективного управленческого анализа является поиск ответа на вопрос: «Что будет, если?» Кроме того в рамках перспективного анализа можно выделить краткосрочный и стратегический подвиды, имеющие собственные цели и методы [12].

По мере развития управленческого анализа в России становится актуальным и даже модным понятие «менеджмент». Этот термин также пришел к нам из зарубежной практики. Основоположниками менеджмента как науки об управлении являются такие западные ученые, как: М.Х. Мескон, И. Ансофф, М. Портер, А. Файоль и другие. Отечественные экономисты, проведя исследования в области менеджмента применительно к российским условиям функционирования, ассоциируют менеджмент с управленческим анализом. Хотя сам термин «менеджмент» означает способ, манеру общения с людьми, власть и искусство управления, особого рода умения и административные навыки. На первый взгляд, кажется, что это определение достаточно емкое и абстрактное. И это действительно так. Ведь менеджмент и в самом деле общераспространенный вид деятельности, относящийся ко всем сферам общественной жизни [21]. Применительно же к экономике, менеджмент можно позиционировать как способ управления социально-экономическими, финансово-хозяйственными процессами на уровне

фирмы, функционирующей в рыночных условиях, что, в свою очередь, является практическим приложением управленческого анализа, а управленческий анализ - фундаментом менеджмента.

Современная рыночная экономика порождает потребность в дифференциации анализа на внутренний управленческий и внешний финансовый. Так считает большое количество отечественных ученых, и с ними трудно не согласиться. Причем одними из главных отличительных признаков внутреннего управленческого и внешнего финансового анализа являются субъекты анализа и информационная база.

Субъектами анализа выступают как непосредственно заинтересованные, так и опосредованно заинтересованные в деятельности предприятия пользователи информации [7]. К первой группе пользователей относятся собственники средств предприятия, заимодавцы, поставщики, покупатели, налоговые органы, персонал предприятия. Каждый субъект анализа изучает информацию со своих позиций, исходя из своих интересов и потребностей. Следует отметить, что только руководство предприятия может углубить анализ, используя не только данные отчетности, но и данные всей системы хозяйственного учета в рамках управленческого анализа, проводимого для целей управления. Вторая группа пользователей финансовой отчетности - это субъекты анализа, которые хотя непосредственно и не заинтересованы в результатах деятельности предприятия, но должны в силу определенных обстоятельств защищать интересы первой группы потребителей информации. Это, прежде всего, аудиторские фирмы, а также консультационные фирмы, биржи, юристы, пресса, ассоциации.

Таким образом, субъекты внутреннего управленческого анализа - только руководство и привлекаемые им аудиторы и консультанты. Информационной базой является вся система информации о деятельности предприятия: о технической подготовке производства, нормативная и

плановая информация, данные оперативного, бухгалтерского и статистического учета, внешняя публичная финансовая отчетность, внутренняя отчетность, прочие виды как внешней, так и внутренней информации [17].

Палитра субъектов внешнего финансового анализа куда более разнообразна. Но при этом все эти субъекты анализа могут использовать лишь данные публичной финансовой отчетности о деятельности организации, не раскрывающие коммерческой тайны предприятия.

Таким образом, внутренний управленческий анализ призван для обоснования управленческих решений, принятых руководством организации, и для повышения их эффективности. А внешний анализ необходим внешним пользователям для самостоятельного ознакомления с деятельностью интересующей их организации по данным финансовой отчетности.

Кроме того, следует отметить, что управленческий анализ включает в свою систему не только производственный, но и финансовый анализ, без которого руководство предприятия не может реализовать финансовую стратегию организации. В связи, с чем целесообразно ввести такое понятие, как комплексный управленческий анализ. Этот вид управленческого анализа призван обосновать принимаемые управленческие решения на предприятии, функционирующем в условиях глобализации рыночных процессов. Западные компании уже достаточно давно применяют в своей практике современные технологии управленческого учета и анализа, использующие всю экономическую информацию, пригодную для принятия хозяйственных решений. Суть применяемой западными компаниями практики управленческого анализа заключается в том, что все финансовые и товарные потоки, имущество и обязательства предприятия учитываются и анализируются в комплексе. Что не позволяет допустить затоваривания, закупок по завышенным ценам,

«зависания» денег на счетах, и самое главное, ограничить возможность хищений [14]. Безусловно, применение такого метода положительно сказывается на финансовом состоянии компании, обеспечивая тем самым реализацию заданной финансовой стратегии. Внедрение таких методов в деятельность российских компаний в условиях глобализации необходимо, что повысило бы их финансовую устойчивость и позволило бы стать более конкурентоспособными как на отечественном, так на зарубежном рынке

Проанализировав различные точки зрения относительно сущности управленческого анализа, его определения, можно сделать следующий вывод. Все точки зрения, безусловно, интересны и имеют право на существование. Но все же в них есть некоторые «пробелы». В большинстве трудов определение управленческого анализа носит абстрактный характер, то есть, нет точного полного определения самого понятия, а также его содержания.

Но все же, несмотря на различия в точках зрения, отечественные экономисты сходятся в следующем: управленческий анализ - это анализ, предназначенный для внутреннего пользования, он носит закрытый (конфиденциальный) характер и предназначен для принятия оперативных управленческих решений.

Исследовав разнообразные подходы к сущности управленческого анализа, можно выделить следующие особенности управленческого анализа [8]:

- 1) ориентацию на внутренних пользователей;
- 2) комплексное изучение всех сторон деятельности организации;
- 3) интеграцию учета, анализа, планирования и принятия решений в организации;
- 4) отсутствие регламентации с внешней стороны;
- 5) использование всех доступных источников информации;

б) нацеленность аналитических процедур на оценку бизнес-деятельности, обоснование управленческих решений на основе выявления неиспользованных возможностей [1];

7) конфиденциальный характер;

8) перспективную направленность результатов анализа:

9) отраслевую направленность.

Отраслевая направленность управленческого анализа заключается в применении специальных методик в зависимости от технико-экономических особенностей предприятия, в отличие от финансового анализа, проводимого по общим методикам.

Кроме того, в связи с ориентацией российских предприятий на международный уровень возникает потребность составления отчетности по МСФО. В связи с чем управленческий анализ приобретает специфическое свойство: круг его пользователей в данных условиях значительно расширяется. Это говорит о том, что управленческий анализ для российских предприятий тесно связан с МСФО [3].

Продолжая исследования, следует отметить еще очень важный аспект. Одним из существенных и дискуссионных является вопрос о месте управленческого анализа в системе управленческого учета и экономического анализа. Так, одни ученые придерживаются мнения о связи управленческого анализа с управленческим учетом, другие, в свою очередь, определяют управленческий анализ как составную часть экономического анализа.

Деление экономического анализа на финансовый и управленческий связано с тем, что оба вида используют информацию, сформированную соответственно внешним и внутренним учетом.

Финансовый (внешний) анализ предоставляет информацию преимущественно таким категориям пользователей, которые не управляют организацией непосредственно, но их интересует, насколько успешна ее

деятельность (банки, поставщики, инвесторы, налоговые органы, страховые компании). Известная ограниченность финансового анализа объясняется содержанием финансовой отчетности, на данных которой он основан: во-первых, она позволяет анализировать только ретроспективные события, во-вторых, ее «открытость» для внешних пользователей означает лишь возможность получения информации, но не доступность источников достижений в бизнес-деятельности [22]. Управленческий (внутренний) анализ предназначен компенсировать недостатки финансового анализа, он позволяет принимать обоснованные управленческие решения внутренним пользователям.

Управленческий анализ - это анализ бизнес-деятельности с целью принятия оптимальных управленческих решений. От правильности и результативности управленческого анализа зависит основной результат — прибыль, которая впоследствии становится объектом финансового анализа, то есть каждый из этих видов анализа решает свою задачу единой стратегии анализа на предприятии.

Что касается позиционирования управленческого анализа относительно управленческого учета, то можно с уверенностью сказать, что там, где организацией четко сформулированы потребности в управленческом учете, становится возможным эффективное применение управленческого анализа.

Экономический анализ занимается конкретным познанием процессов хозяйствования, следовательно, может соединить формальную схему теории принятия решений с конкретной сущностью решаемой проблемы. Он имеет в процессе управления широкую область применения [19]. Место анализа в процессе управления можно характеризовать посредством задач, стоящих перед ним. Возникает необходимость соединения количественного и качественного анализа управленческих процессов, а

также совершенствования аналитического обеспечения процесса принятия решений.

Развитая рыночная экономика порождает потребность в дифференциации анализа на две отрасли — финансовый анализ, который называют внешним, и управленческий, иначе называемый внутренним [2]. Разделение экономического анализа обусловлено сложившимся на практике разделением системы бухгалтерского учета на два вида: финансовый учет и управленческий учет.

Разделение анализа несколько условно, так как оба вида анализа дополняют друг друга информацией, взаимосвязаны между собой и обеспечивают управленческую систему аналитическими данными о деятельности организации, об ожидаемых параметрах ее развития, как на ближайшую, так и на отдаленную перспективу [13]. Противопоставлять управленческому анализу следует не вообще финансовый анализ (как анализ финансовых показателей), а внешний финансовый анализ или финансовый анализ для внешних пользователей информации. В свою очередь, управленческий анализ выступает в единстве производственного и финансового анализа, т.е. ему по определению, как информационно-аналитическому обеспечению принимаемых решений в организации, присуща комплексность подхода к производственным и финансовым показателям.

В мировой практике управленческий анализ традиционно считается составной частью управленческого учета, которая занимается информационно-аналитическим обеспечением администрации, руководства предприятия. К управленческому анализу, в широком смысле, можно отнести все аналитические операции, связанные с изучением показателей, выходящих за рамки публичной финансовой отчетности [4].

Термин введен по аналогии с термином «управленческий учет», но понятие управленческого анализа шире. В отличие от финансового

управленческий анализ проводится на более глубоком уровне, обладает возможностью доступа ко всей бухгалтерской информации, включая данные первичного учета, имеет возможность средствами оперативного учета обеспечить сбор любых доступных сведений о деятельности организации. Пользователями его результатов являются управленческие работники, принимающие на этой основе обоснованные решения. Особенностью управленческого анализа является возможность использования любой пригодной для целей управления информации, включая неофициальные данные.

При решении управленческих задач испытывается недостаток именно аналитических и оперативных данных, характеризующих реальные финансовые и производственно-экономические процессы, на момент принятия решений на различных уровнях управления. Учетная информация для целей управления на любом уровне должна быть соответствующим образом подготовлена и интерпретирована на основе определенных методов анализа.

В западной практике управления особая роль отводится управленческому учету. Управленческий учет представляет собой систему, объединяющую совокупность форм и методов планирования, учета, анализа, направленную на формирование альтернативных вариантов функционирования организации и предназначенную для информационного обеспечения процесса принятия решений по ее управлению.

При этом большое внимание уделяется расширению и усилению функций бухгалтерского учета, использованию его аналитического потенциала в качестве основного и достоверного источника управленческой информации, методам ее анализа с целью формирования управленческих решений.

Появление мощных программных продуктов для персональных компьютеров, способных моделировать варианты действий с оценкой

возможных финансовых и производственно-экономических результатов, позволяет создать полный управленческий цикл и использовать информативность управленческого учета во внутрифирменном управлении на более высоком уровне. При этом в основу моделей заложены показатели форм внутренней и внешней отчетности, которые в данном контексте являются инструментами планирования и управления.

Управленческий учет использует данные производственного учета, но в зависимости от целей управления они группируются по разным основаниям, что придает им более широкое смысловое содержание [16]. Это производится с целью прогнозирования будущих издержек и обеспечения этой информацией менеджеров всех уровней управления организацией для принятия правильных решений по обеспечению будущих результатов ее деятельности.

Важной задачей управленческого учета является организация учета по центрам затрат и центрам ответственности. При этом производится контроль за затратами по местам их возникновения для оценки результатов деятельности организации. Так как производственное предприятие является динамично функционирующей системой, то со временем приоритеты по направлениям деятельности могут изменяться, значит, и организация учета по центрам ответственности должна быть ориентирована на отражение этого фактора развития и управления предприятием.

Принятие краткосрочных решений основывается на анализе текущей экономической обстановки и на оценке материальных, трудовых и финансовых ресурсов, которыми организация располагает в настоящее время. Для выработки краткосрочных решений необходимо иметь данные о ценах на продукцию конкурирующих организаций, ожидаемом спросе на продукцию по альтернативным ценам и прогнозируемых при различных вариантах производства затратах. Эта информация потребуется на разных

уровнях управления для принятия решений об установлении цен и объеме выпуска продукции.

На практике принятие решения — это сравнительная оценка альтернативных вариантов действий и выбор того, который в наибольшей степени отвечает целям организации [11]. Если целью является максимизация будущих поступлений чистых платежей, то оптимальный вариант действий должен выбираться путем сравнения прогнозов поступления денежных средств. Следовательно, к каждому альтернативному варианту действий должны быть применены методы анализа прироста (инкрементного анализа) чистых денежных поступлений. Альтернативные варианты могут оцениваться по предполагаемым чистым денежным поступлениям (по наибольшей их величине) и рассматриваться с точки зрения качественных факторов (показателей).

Сравнение полученных и плановых результатов (показателей) и принятие необходимых мер в случае их расхождения относятся к процессам контроля и регулирования деятельности организации. Эффективность контроля и регулирования зависит от корректирующих действий, направленных на приведение фактических результатов в соответствие с запланированными показателями [20]. В свою очередь, планы также могут уточняться, если результаты сравнений показывают, что отдельные запланированные показатели не могут быть достигнуты. В таком случае необходимо рассмотреть альтернативные варианты действий, которые помогут обеспечить достижение определенных руководством целей деятельности организации.

Поскольку в точности реализовать запланированные решения, сформированные по результатам анализа и в рамках мер, предпринятых на этапе контроля и регулирования, практически невозможно, то обычно каждое решение обосновывается в пределах известных ограничений и приемлемых допущений. Поэтому если отклонения фактических

результатов не превышают определенных заранее, то цикл принятия решений завершается комплексной оценкой фактически достигнутого результата. Комплексная оценка эффективности принимаемых решений осуществляется путем анализа общей эффективности хозяйственной деятельности организации, на основе чего уточняются ее цели и задачи на следующий период.

В общем случае, технологический процесс принятия управленческих решений можно представить в виде последовательности этапов и процедур, имеющих между собой прямые и обратные связи, образующие информационные потоки. При этом в процессе принятия и реализации управленческих решений принято выделять следующие основные четыре этапа[18]:

- постановка задачи;
- формирование множества допустимых решений;
- построение функции выбора;
- выбор наиболее эффективного решения;
- организация исполнения и контроля над реализацией выбранного решения.

Постановка задачи принятия решения должна содержать характеристику проблемной ситуации, а также при необходимости другие известные элементы решаемой задачи. При этом постановка задачи служит основанием для последующей выработки и принятия соответствующего управленческого решения.

Проблемная ситуация в постановке задачи принятия решения обычно описывается содержательно, но если это возможно и формальным образом с помощью количественных параметров. При этом должны быть сформулированы условия, связанные с возникшей проблемой, определены причины ее возникновения и развития, Для этого необходимо, прежде всего, провести анализ экономической среды предприятия. Описание

проблемной ситуации должно заканчиваться краткой содержательной формулировкой проблемы, которую необходимо решать, а также постановкой целей, связанных с ее реализацией.

В реальных условиях обычно при принятии решения отсутствует полная и достоверная информация о проблемной ситуации. Неопределенность может быть обусловлена различными факторами, например, погодные условия, уровень спроса на продукцию или услуги, уровень инфляции и т.д. В этих условиях для уточнения проблемной ситуации в процессе поиска решения необходимо сформулировать все допустимые ситуации (гипотезы, версии), которые могут возникнуть в экономической среде. Данные ситуации должны быть взаимоисключающими и независимыми. Каждая ситуация описывается количественно и качественно, причем характеристика достоверности ситуации оценивается вероятностью ее возникновения.

Решение экономических задач всегда осуществляется в условиях различных ограничений: финансовых, материальных, правовых, этических и т. д. Поэтому важно четко сформулировать множество ограничений, которые должны учитываться при принятии решения в конкретной проблемной ситуации.

Таким образом, задача принятия решения формируется следующим образом: в условиях проблемной ситуации, располагаемого времени и ресурсов необходимо доопределить данную ситуацию множеством альтернативных ситуаций, сформулировать множество целей, ограничений, альтернативных решений, произвести оценку предпочтений решений и найти наилучшее из них, руководствуясь сформулированным критерием выбора[3]. Особую роль при этом играет правильное описание решения задачи, которое невозможно осуществить без формирования и глубокого анализ проблемной ситуации. При этом на этапе формирования решения реализуются следующие подзадачи [10]:

- анализ проблемной ситуации;
- формирование целей и ограничений решения;
- формирование и оценка альтернативных вариантов решения.

1. Анализ проблемной ситуации. В ходе анализа проблемной ситуации осуществляются следующие операции.

1.1.Определение объективности существования проблемы. Для выполнения данного требования анализируется информация о состоянии объекта управления и внешней среды, определяется место и роль анализируемого объекта среди смежных объектов и объектов более высокого уровня, выявляются, структурируются и ранжируются проблемы по степени их влияния на конечные результаты его работы.

Определение объективности существования проблем позволяет в последующем поставить цели и определить стратегические направления их достижения.

1.2. Определение новизны проблемной ситуации необходимо для выявления возможных прецедентов или аналогий проблемной ситуации для использования прошлого опыта в текущих условиях функционирования.

Важным направлением в накоплении такой информации является автоматизация процессов принятия решений в системах автоматизированной обработки данных предприятия. Автоматизация процессов принятия решений позволяет не только создать банк типовых управленческих решений, но и усилить интеллектуальные возможности руководителей, специалистов и экспертов, привлекаемых для принятия решений.

1.3. Установление причин и сопричин возникновения проблемной ситуации. Выявление причин возникновения проблемной ситуации является важнейшим условием принятия правильного решения. Знание причин позволяет своевременно обнаружить проблему в момент ее

зарождения. В этом случае на ранней стадии желательно определить тенденции, которые ведут к зарождению проблемы. В любой момент слежения за развитием проблемных ситуаций может быть принято решение [14].

Отсутствие знаний о причинах возникновения проблемной ситуации приводит к тому, что проблема может возникнуть внезапно. В этом случае времени на принятие правильного решения может не хватить.

Установление причин возникновения проблемной ситуации возможно на основе достоверной информации о характере и особенностях функционирования объекта управления. Однако сбор фактического материала о проблемной ситуации связан с дополнительными затратами и временем. Количество и качество материала, позволяющего судить о причинах появления проблемы, может быть определено следующими факторами. Во-первых, уверенностью в том, что так называемые факторы влияния действительно объективно отражают причину возникновения проблемы. Во-вторых, степенью и направлением воздействия каждого фактора на рассматриваемую проблему.

Особую роль для повышения эффективности управления предприятием может сыграть определение устойчиво повторяющихся факторы влияния или причины, учет которых может позволить предприятию заблаговременно избежать связанных с ними негативных последствий [6].

Во многих случаях анализ проблемной ситуации позволяет выявить целую совокупность различных взаимосвязанных проблем и вызывающих их причин.

1.4 Выявление взаимосвязи рассматриваемой проблемы с другими проблемами. Определение таких взаимосвязей позволяет установить причинно-следственную зависимость различных проблем в проблемной ситуации и способствует выработке комплексного решения. В

организационно-экономических объектах управления локальные проблемы, как правило, не возникают. Появление одной проблемы влечет за собой возникновение других. Поэтому необходимо иметь в виду, что любое решение может затронуть все сферы производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

1.5 Определение степени полноты и достоверности информации о проблемной ситуации. Формирование объективной модели развития проблемной ситуации в управлении производством и принятие эффективного решения возможно только в случае, когда руководители и специалисты располагают полной и достоверной информацией об этой ситуации. Конкретное управленческое решение принимается на основе анализа специально отобранной для этой цели информации. Текущий анализ информации позволяет судить о наличии или об отсутствии отклонений от заданных значений исследуемого процесса, а также обнаружить ту или иную назревающую проблему.

При анализе полученной информации в зависимости от поставленной цели применяются различные методы. Качественная информация изучается с помощью: сравнения, аналогий, анализа, синтеза, абстракции, обобщения, индукции, дедукции и других известных методов построения умозаключений и доказательств. Для обработки и анализа информации широко используются количественные методы: группировка, составление статистических таблиц, исчисление долей, процентов, корреляционно-регрессионный анализ и другие экономико-математические методы[23].

Использование современных средств и методов обработки информации позволяет освободить лицо принимающее решения от рутинной работы и сосредоточить его усилия на поиске наиболее эффективного решения. Наличие предварительно обработанной информации в виде сводок, докладов, прогнозов и заключений дает

возможность менеджерам, принимающим решение сделать выводы о развитии проблемной ситуации и о степени ее разрешимости.

Конечным результатом этой операции является выявление, так называемых базовых подзадач, за решение которых надо браться в первую очередь, а также ранжирование этих подзадач по степени важности и выбор направления их решения с предварительной оценкой требующихся для этого ресурсов.

1.6 Выявление степени разрешимости проблемы. На первом этапе формирования решения важно знать приблизительно имеющиеся возможности для решения возникшей проблемы. Нет смысла заниматься разработкой решений для явно неразрешимой проблемы.

Выявление степени разрешимости проблемы представляет собой сложную, но решаемую задачу. Главным инструментом ее реализации может быть или интуиция лица, принимающего решение или хорошо сформулированная и формализованная задача.

Важными условиями оценки степени разрешимости проблемы являются следующие. При решении проблемы руководители и специалисты стараются получить не максимально возможную, а минимально необходимую информацию о состоянии проблемной ситуации. Поэтому на этом этапе следует из всей совокупности информации выбрать ключевые параметры, по которым можно судить о развитии проблемной ситуации, а оставшуюся информацию использовать на этапе поиска решения. При поиске решения часто большое значение придается сложившемуся мнению [2]. В этом проявляется консерватизм в оценке ситуации, даже если ему противоречат новые факты. Наконец, на данном этапе можно ограничиться рассмотрением сравнительно небольшого числа альтернатив принятия решений в проблемной ситуации. При этом должно приниматься во внимание не стремление найти наилучшее решение, что сделать трудно, а порой и невозможно, а следует

провести оценку о принципиальной возможности наличия достаточно эффективного решения. Поэтому принимаются во внимание только немногие решающие факторы, сознательно устраняются побочные последствия принимаемого решения, дается схематичная и оценка будущего состояния производственно-хозяйственной ситуации.

На последующих этапах эти погрешности могут быть устранены за счет более глубокого анализа, проработки и корректировки принятого решения.

2. Формирование цели и ограничение решения. В классическом понимании процесс принятия решения представляет собой выбор одного из возможных вариантов достижения цели, признанный в данных конкретных условиях оптимальным (рациональным). При этом следует заметить, что оптимальность выбранного варианта в большинстве случаев является условной.

Крайне необходимо, чтобы цели имели количественную оценку, ибо в процессе реализации решения возникает необходимость измерить степень достижения цели, предусмотренной решением. Далее, в соответствии со степенью достижения поставленной цели определяется уровень материального стимулирования работников. И, наконец, количественное описание целей необходимо для сравнения решений между собой в процессе их ранжирования. Достижение одной цели может характеризоваться несколькими критериями. Например, совершенствование процесса подготовки, принятия и реализации решений может характеризоваться следующими критериями [10]:

- наличием четко отработанных и апробированных процедур принятия и реализации решений в технологическом процессе;
- диагностика и контроль над выполнением решений;
- достаточность, объективность и избирательность информации, необходимой для принятия решения;

-устранения дисбаланса между принятым решением и ресурсами, необходимыми для его реализации;

-уровень исполнительской дисциплины работников аппарата управления;

- уровень гласности в процессе подготовки решений;

-степень экспертной подготовки проблемных вопросов и т. п.

Ранжирование представляет собой процесс упорядочения целей, выполняемое руководителем предприятия или экспертом на стадии поиска решения. При этом цели располагают в порядке предпочтения, руководствуясь определенными критериями важности, определяющими порядок их достижения.

Чаще всего при ранжировании целей применяется представление последовательности в виде чисел натурального ряда, которые называются рангами. Наиболее предпочтительной цели присваивается ранг, равный единице, второй по предпочтительности — ранг, равный двум, и т. д. Разные цели могут иметь и одинаковые ранги, которые принято называть связанными рангами. Их значение определяется как среднее арифметическое значение рангов, присваиваемых одинаковым целям. Поэтому связанные ранги могут оказаться дробными числами.

Процесс формирования целей искомого решения неразрывно связан с ограничениями. Ограничения — это условия, определяющие имеющиеся у предприятия ресурсы и отражающие влияние внешних и внутренних факторов, которые необходимо учитывать при принятии решения. Наиболее характерными ограничениями являются экономические, политические, технические, психологические и т. п. Среди экономических ограничений важное место занимают трудовые, материальные и денежные ресурсы. Исследование ограничений на этапе поиска различных вариантов решения позволяет исключить те из них, которые не обеспечиваются ресурсами или выходят за рамки других ограничений.

Так же, как и цели, ограничения могут носить качественный или количественный характер, поэтому методика их формирования во многом сходна с методикой формирования целей. Их выбор и оценка могут производиться рассмотренными выше методами.

3. Формирование и оценка решений. Выводы и оценки, сделанные на этапе анализа проблемной ситуации должны быть вполне достаточны для того, чтобы найти несколько вариантов решения поставленной задачи.

Поэтому цель данного этапа состоит в нахождении как можно более полной совокупности альтернативных вариантов решений, т. е. способов достижения поставленных целей [16]. При решении этой задачи следует руководствоваться следующими рекомендациями. Прежде всего, оптимальность или рациональность управленческого решения зависит от числа известных альтернатив. Чем больше известно вариантов решения какого-либо вопроса, тем больше вероятность принятия оптимального решения. Обычно выбор лучшего из большого количества вариантов обычно приводит к более выгодному результату, чем выбор лучшего варианта среди небольшого их числа. При этом особый интерес представляет использование эвристических методов. Управленческая практика свидетельствует о том, что при принятии и реализации решений определенная часть руководителей использует неформальные методы, которые основываются на аналитических способностях лиц, принимающих управленческие решения. Это совокупность логических приемов и методики выбора обычно рациональных решений руководителем путем использования эвристических механизмов сравнения альтернатив с учетом накопленного опыта. В большей части неформальные методы базируются на интуиции менеджера. Их преимущество состоит в том, что принимаются они оперативно, недостаток — неформальные методы не гарантируют от выбора ошибочных (неэффективных) решений, поскольку интуиция иногда может подвести менеджера.

4. Выбор решения. Этап выбора эффективного решения является наиболее трудоемким, поскольку здесь проводится большая информационная работа: сбор, регистрация и подготовка информации; обработка, прием и передача информации и т. п. Однако наиболее ответственным, хотя и менее трудоемким является этап выбора наиболее эффективного решения. Основная работа, на этом этапе выполняемая лицами, принимающими решения на основе критерия выбора, который формируется на основе осмысления всей собранной и обработанной ранее информации. Поэтому работа этих людей характеризуется большим напряжением, эмоциональной нагрузкой и ответственностью.

На этапе выбора решения выполняются следующие операции [21]:

- определение допустимых (приемлемых) альтернатив;
- определение подмножества эффективных решений;
- выбор наиболее эффективного решения.

Определение допустимых (приемлемых) альтернатив сводится к формированию множества допустимых решений из исходного множества альтернативных вариантов в зависимости от характера решаемой задачи и степени формализации информации. Эта операция выполняется путем логического мышления или с помощью формального аппарата.

Поэтому возможны два подхода к выбору допустимых решений. Первый подход основан на неформальном «ручном» выборе решения. Выполнение ограничений является необходимым условием для выбора единственного решения. Поэтому альтернативные варианты решений, не удовлетворяющие данному требованию, исключаются из рассмотрения уже на этапе поиска решения.

Второй подход основан на использовании при принятии решений формальных методов: ЭВМ, автоматизированных систем обработки данных, экспертных систем поддержки принятия решений, экономико-математических методов и т.п. Он требует жесткой регламентации всех

процедур обработки данных, что не позволяет совместить операцию поиска альтернативных вариантов решений с их проверкой на соответствие ограничениям [12]. Поэтому процесс поиска решений, формулирования ограничений и установления соответствия между ними выносятся в самостоятельную операцию.

Определение эффективных решений. Сужение множества допустимых решений до подмножества эффективных решений осуществляется на основе выбора и анализа предпочтений. Все эффективные решения как бы несравнимы между собой, нельзя сказать, какое из них предпочтительнее.

Основное назначение данной операции состоит в том, чтобы отобрать эффективные варианты решений и не пропустить непригодные с точки зрения эффективности решения. Поэтому при решении этой задачи необходимо применять аппарат оценки абсолютной и сравнительной экономической эффективности.

3. Выбор наиболее эффективного решения. Выбор наиболее эффективного решения из множества эффективных в силу несравнимости последних может быть осуществлен только с привлечением дополнительной информации, которая позволяет всесторонне оценить цели и показатели их достижения.

С целью получения единственного решения при отсутствии критерия оптимальности приводится подробная проработка каждого варианта решения из подмножества эффективных решений. Такие действия включают следующее [3]:

1) более полное уточнение всех составных частей решения: цели, ограничения, варианты действий, с учетом изменившейся к моменту принятия решения обстановки, так, чтобы каждый вариант представлял собой законченное оригинальное, готовое к реализации решение;

2) изучаются основные направления, пути и средства достижения поставленных целей, а также имеющиеся возможности: трудовые, материальные, финансовые и иные ресурсы (научные идеи, открытия, изобретения, фактор времени), особо учитывается необходимость сохранения коммерческой тайны;

3) исследуются возможные варианты взаимодействия подразделений и исполнителей, участвующих в реализации решения;

4) оцениваются последствия от реализации решений. При этом важно знать не только целевые, но и побочные результаты, которые по своему значению бывают иногда не менее важны, чем целевые результаты.

5. Анализ условия эффективности управленческих решений. Выбор лучшего варианта решения ведется путем последовательной оценки каждой из предлагаемых альтернатив. Определяется, насколько каждый вариант решения обеспечивает достижение цели организации. Этим обуславливается его эффективность. Другими словами, решение считается эффективным, если оно отвечает требованиям, вытекающим из проблемной ситуации и целей организации.

Во-первых, решение должно быть эффективным, т.е. должно наиболее полно обеспечивать достижение поставленной организацией цели.

Во-вторых, решение должно быть экономичным, т.е. обеспечивать достижение поставленной цели с наименьшими затратами.

В-третьих, решение должно быть своевременным. Речь идет не только о своевременности принятия решения, но и о своевременности достижения поставленных целей. Ведь когда решается проблема, события развиваются. Может получиться так, что прекрасная идея (альтернатива) устареет и потеряет смысл в будущем, хотя она была хороша в прошлом.

В-четвертых, обоснованность решения. Исполнители должны быть убеждены, что решение обоснованно. В связи с этим нельзя путать

фактическую обоснованность и ее восприятие исполнителями, понимание ими аргументов, побуждающих менеджера принять именно такое решение.

В-пятых, решение должно быть реально осуществимым, т.е. нельзя принимать нереальные, абстрактные решения. Такие решения вызывают досаду и разделение исполнителей и в своей основе неэффективны. Принятое решение должно быть эффективным и соответствовать силам и средствам коллектива, его выполняющего.

В достижении эффективности решений особую роль играют методы доведения принятых решений до исполнителей. Доведение решений до исполнителей начинается обычно с разбиения альтернативы на групповые и индивидуальные задания и подбора исполнителей. В результате каждый сотрудник получает конкретное задание, которое находится в прямой зависимости от его служебных обязанностей и целого ряда других объективных и субъективных факторов. Считается, что умение передать задачи исполнителям является главным источником эффективности принятого решения. В связи с этим выделяют четыре основные причины невыполнения решений:

- если решение было недостаточно четко сформулировано менеджером;

- если решение было ясно и четко сформулировано, однако - исполнитель его плохо уяснил;

- решение было четко сформулировано и исполнитель его хорошо уяснил, но у него не было необходимых условий и средств для его реализации;

4) решение было грамотно сформулировано, исполнитель его усвоил и имел все необходимые средства для его выполнения, но у него не было внутреннего согласия с вариантом решения, предложенным менеджером. Исполнитель в данном случае может иметь свой, более эффективный, по его мнению, вариант решения данной проблемы.

Вышеизложенное свидетельствует о том, что эффективность решения зависит не только от его оптимальности, но и от формы доведения до исполнителей (оформления решений и личных качеств руководителей и исполнителей). Организация исполнения принятых руководством организации решений как специфическая деятельность менеджера предполагает, что он держит в поле зрения решения, находит способ влияния на них, управляет ими [22]. Команда «приступить к исполнению решения» не может быть дана раньше, чем у руководителя не будет уверенности, что все звенья, участвующие в исполнении, правильно поняли свои задачи и имеют все средства для их выполнения.

Управленческий анализ представляет собой, с одной стороны, вид экономического анализа, а с другой, является составной частью управленческого учета, предназначенной для удовлетворения информационных потребностей менеджмента с целью выработки оптимальных управленческих решений. Учитывая особенности управленческого анализа, выделенные выше, предлагается дать полное и наиболее точное определение управленческого анализа. Управленческий анализ - это анализ, носящий конфиденциальный характер, ориентированный на внутренних пользователей, имеющий перспективную ориентацию, проводимый с учетом отраслевой специфики анализируемого объекта.

Так, с одной стороны, он базируется на данных управленческого учета, а с другой стороны, использует в процессе проведения методы и процедуры экономического анализа (качественный, количественный, фундаментальный, маржинальный, экономико-математический, экспресс-анализ). Кроме того, сам термин «управленческий анализ» указывает на родство управленческого анализа с управленческим учетом и экономическим анализом.

Таким образом, резюмируя вышеизложенное можно сделать вывод о том, что экономический анализ является стержневым фактором повышения эффективности принятия решений в процессе управления сложными экономическими объектами. Это обусловлено тем, что без анализа экономической среды предприятия невозможно сформировать проблемную ситуацию, определить цели функционирования и выбрать наиболее эффективные пути их реализации.

Список литературы

1. Аверина О.И. Основные теоретические положения управленческого анализа // Повышение социально-экономической эффективности агропромышленного производства (тезисы докладов научно-практической конференции). Саранск, 1999. С. 128.
2. Баранников А.А., Полонская О.П. Основные этапы развития управленческого учета в России // Аграрная наука, творчество, рост (материалы международной научно-практической конференции) Том 1 Ставрополь: Альфа-Принт, 2012. С. 8-10
3. Баранников А.А., Сигидов Ю.И. Роль бухгалтерского учета и внутреннего контроля в обеспечении экономической безопасности организации Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2012. – №06(80). – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2012/06/pdf/24.pdf>, 1,313 у.п.л.
4. Баранников А.А., Шоль В.В. Особенности использования управленческого учета и анализа в Российской практике // мат. Междун. науч.-прак. конф. «Агропромышленный комплекс: контуры будущего» Курск : КГСА, 2012. С. 31-33
5. Бороненкова С.А. Управленческий анализ: Учебное пособие.- М.: Финансы и статистика, 2002
6. Вахрушина М.А. Управленческий анализ. – М.: Омега-Л, 2004
7. Вахрушина М.А., Самарина Л.Б. Сущность управленческого анализа деятельности организации // Экономический анализ: теория и практика, 2010, № 14.
8. Ларичев О. И. Теория и методы принятия решений; -М.: Логос, 2000.
9. Любушин Н.П., Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие/ 2-е изд., перераб и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005.
10. Михайлушкин П.В., Баранников А.А. Предпосылки Возникновения управленческого учета и его сегодняшняя роль в системе управления предприятием // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд: сборник материалов XVI Международной научно-практической конференции Новосибирск: НГТУ, 2012. С. 170-175.
11. Михайлушкин П.В., Баранников А.А. Формирование научной концепции управленческого учета: предмет, метод и задачи учета // Фундаментальные и прикладные исследования :проблемы и результаты (сборник материалов I Международной научно-практической конференции) Новосибирск: НГТУ, 2012. С. 188-195

12. Михайлушкин П.В., Баранников А.А. Экономическая сущность и содержание управленческого учета // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд: сборник материалов XVI Международной научно-практической конференции Новосибирск: НГТУ, 2012. С. 175-180
13. Пашигорева Г.И., Савченко О. С. Системы управленческого учета и анализа М.: Питер 2002. С. 7.
14. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник. М.: ИНФРА-М, 2002.
15. Селезнева Н.Н. Финансовый анализ: учеб. пособие / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Ионова, М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.
16. Управленческий учет. Учебное пособие / Под редакцией Шеремета А. Д. М.: ФБК-ПРЕСС 1999. С. 212.
17. Фатхутдинов Р.А. Разработка управленческого решения. М.: Интел-синтез, 1997.
18. Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности. М., Финансы и статистика. 2001. С. 108.
19. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. – М.:ИНФРА-М, 2006.
20. Эддоус М., Стенсфилд Р. Методы принятия решений / Пер. с англ., Под ред. И.И.Елисейевой. – М.: Банки и биржи, 1994.
21. Экономический анализ. Учебник для вузов / под ред. Л.Т. Гиляровой. М.: ЮНИТИ, 2004.
22. Юкаева В.С. Управленческие решения: - М.: Дашков и К, 1999.
23. www.buh.ru Анализ бухгалтерской информации: его методы и возможности // Бухгалтерский учет.

References

1. Averina O.I. Osnovnye teoreticheskie polozhenija upravlencheskogo analiza // Povyshenie social'no-jekonomicheskoy jeffektivnosti agropromyshlennogo proizvodstva (tezisy dokladov nauchno-prakticheskoy konferencii). Saransk, 1999. S. 128.
2. Barannikov A.A., Polonskaja O.P. Osnovnye jetapy razvitija upravlencheskogo ucheta v Rossii // Agrarnaja nauka, tvorcestvo, rost (materialy mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii) Tom 1 Stavropol': Al'fa-Print, 2012. S. 8-10
3. Barannikov A.A., Sigidov Ju.I. Rol' buhgalterskogo ucheta i vnutrennego kontrolja v obespechenii jekonomicheskoy bezopasnosti organizacii Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta (Nauchnyj zhurnal KubGAU) [Jelektronnyj resurs]. – Krasnodar: KubGAU, 2012. – №06(80). – Rezhim dostupa: <http://ej.kubagro.ru/2012/06/pdf/24.pdf>, 1,313 u.p.l.
4. Barannikov A.A., Shol' V.V. Osobennosti ispol'zovanija upravlencheskogo ucheta i analiza v Rossijskoj praktike // mat. Mezhdun. nauch.-prak. konf. «Agropromyshlennyj kompleks: kontury budushhego» Kursk : KGSA, 2012. S. 31-33
5. Boronenkova S.A. Upravlencheskij analiz: Uchebnoe posobie.- М.: Finansy i statistika, 2002
6. Vahrushina M.A. Upravlencheskij analiz. – М.: Omega-L, 2004
7. Vahrushina M.A., Samarina L.B. Sushhnost' upravlencheskogo analiza dejatel'nosti organizacii // Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika, 2010, № 14.
8. Larichev O. I. Teorija i metody prinjatija reshenij; -М.: Logos, 2000.
9. Ljubushin N.P., Kompleksnyj jekonomicheskij analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti: ucheb. posobie/ 2-e izd., pererab i dop. М.: JuNITI-DANA, 2005.
10. Mihajlushkin P.V., Barannikov A.A. Predposylki Vozniknovenija upravlencheskogo ucheta i ego segodnjashnjaja rol' v sisteme upravlenija predpriyatiem // Sovremennye

tendencii v jekonomike i upravlenii: novyj vzgljad: sbornik materialov HVI Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii Novosibirsk: NGTU, 2012. S. 170-175.

11. Mihajlushkin P.V., Barannikov A.A. Formirovanie nauchnoj koncepcii upravlencheskogo ucheta: predmet, metod i zadachi ucheta // Fundamental'nye i prikladnye issledovaniya :problemy i rezul'taty (sbornik materialov I Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii) Novosibirsk: NGTU, 2012.

S. 188-195

12. Mihajlushkin P.V., Barannikov A.A. Jekonomicheskaja sushhnost' i sodержanie upravlencheskogo ucheta // Sovremennye tendencii v jekonomike i upravlenii: novyj vzgljad: sbornik materialov HVI Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii Novosibirsk: NGTU, 2012. S. 175-180

13. Pashigoreva G.I., Savchenko O. S. Sistemy upravlencheskogo ucheta i analiza M.: Piter 2002. S. 7.

14. Savickaja G.V. Analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti predpriyatija: uchebnik. M.: INFRA-M, 2002.

15. Selezneva N.N. Finansovyj analiz: ucheb. posobie / N.N. Selezneva, A.F. Ionova, M.: JuNITI-DANA, 2001.

16. Upravlencheskij uchet. Uchebnoe posobie / Pod redakciej Sheremeta A. D. M.: FBK-PRESS 1999. S. 212.

17. Fathutdinov R.A. Razrabotka upravlencheskogo reshenija. M.: Intel-sintez, 1997.

18. Chernov V.A. Upravlencheskij uchet i analiz kommercheskoj dejatel'nosti. M., Finansy i statistika. 2001. S. 108.

19. Sheremet A.D. Kompleksnyj analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti. – M.:INFRA-M, 2006.

20. Jeddous M., Stensfild R. Metody prinjatija reshenij / Per. s angl., Pod red. I.I.Eliseevoj. – M.: Banki i birzhi, 1994.

21. Jekonomicheskij analiz. Uchebnik dlja vuzov / pod red. L.T. Giljarovskoj. M.: JuNITI, 2004.

22. Jukaeva V.S. Upravlencheskie reshenija: - M.: Dashkov i K, 1999.

23. www.buh.ru Analiz buhgalterskoj informacii: ego metody i vozmozhnosti // Buhgalterskij uchet.