

**Т.Г. Нечаева, С. Л. Комарова**

## **РЕАЛИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

Рассмотрены возможности организации управленческого учета на предприятии. Для принятия управленческих решений на предприятии используют методы статистики, эконометрики, математического программирования. Это дает возможность обосновать выбор управленческих решений, выявить и устранить недостатки в хозяйственно-финансовой деятельности, найти пути повышения эффективности работы организации и улучшить качество прибыли в структуре денежных потоков.

Управленческий учет – это комплексная система учета, планирования, контроля, анализа информации о доходах и расходах и результатах хозяйственной деятельности организации в необходимых аналитических разрезах, необходимой для оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации в краткосрочной и долгосрочной перспективах.

Организация управленческого учета – внутреннее дело предприятия. Основной предпосылкой организации управленческого учета на предприятии является возможность в соответствии с Положением о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь принятие самостоятельных решений по вопросам методологии, технологии и организации учета.

Основным фактором создания системы управленческого учета на предприятиях является ее экономическая эффективность, значительное превышение доходов от ее эксплуатации над расходами, связанными с ее созданием и внедрением.

Система управленческого учета будет комплексной информационной системой, которая будет снабжать объективными, необходимыми сведениями всех заинтересованных внутренних пользователей информацией.

Цели проведения внутреннего управленческого учета на предприятиях:

- выработка рекомендаций на будущее на основе анализа происшедших явлений;
- обеспечение руководителя предприятия информацией для принятия объективных, оперативных управленческих решений.

Основные задачи для чего необходимо разработка управленческого учета на предприятии:

- оперативное выявление и измерение основных показателей, характеризующих деятельность организации;
- анализ полученных результатов;
- планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия;
- составление отчетов для контроля;
- предоставление объективной информации для принятия нестандартных решений в процессе управления предприятием;
- прогнозирование и выбор наиболее эффективных путей развития организации.

Система внутреннего управленческого учета позволит руководителю предприятия:

- иметь объективную и качественную информацию о себестоимости каждого вида продукции, выпускаемой предприятием;
- анализировать отклонения от запланированных результатов и выявить причины отклонение;
- выявить резервы повышения эффективности деятельности предприятия;
- обеспечивать контроль наличия и движения имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;
- использовать достаточно гибкую систему ценообразования с учетом информации о таких же видах продукции, выпускаемых другими производителями;
- принимать обоснованные и эффективные управленческие решения, позволяющие значительно увеличить прибыль предприятия за счет снижения доли издержек.

Для принятия управленческих решений на предприятии используют методы элементарной математики, бухгалтерского финансового учета. Но для полного анализа ситуации и принятия наиболее безошибочного управленческого решения необходимо использовать дополнительные методы, такие как:

- статистики (индексной корреляции, рядов динамики) для решения задач, в которых исследуемые факторы носят вероятностный характер;
- эконометрии (производственные функции, межотраслевой баланс, факторный анализ) для решения управленческих задач, условия которых можно схематически представить в виде шахматной схемы, отразить взаимосвязи между явлениями;
- математического программирования (линейное, нелинейное, динамическое программирование) для решения задач оптимизации производственно-хозяйственной деятельности при ограничениях на производственные ресурсы.

Так, например, методы статистики можно применить при анализе текущей деятельности предприятия, прогнозировании изменения основных финансовых показателей, а результаты анализа будут служить базой для принятия управленческих решений.

В рыночной экономике выживают и успешно функционируют только те предприятия, которые соизмеряют свои доходы с затратами и величиной вложенного капитала. Для успешного функционирования каждый хозяйствующий субъект должен стремиться к повышению эффективности своей деятельности на основе рационального использования ресурсного потенциала, увеличения прибыльности производства или реализации.

Деятельность предприятия непрерывно связана с движением денежных средств. Хозяйственные операции, осуществляемые предприятием, вызывают либо расходование денежных средств, либо их поступление. Непрерывный процесс движения денежных средств во времени представляет собой денежный поток.

В условиях мирового экономического кризиса и неплатежей проблема управления денежными потоками предприятия является наиболее актуальной, поэтому необходимо создать такую систему управления денежными потоками, которая охватывала бы основные аспекты управления деятельностью предприятия:

- управление внеоборотными активами;
- товарно-материальными запасами;
- дебиторский и кредиторской задолженностью;
- кредитами банка;
- собственным капиталом.

Основные составляющие системы: учет движения денежных средств, анализ их потоков, составление бюджета денежных средств. Основная задача анализа денежных потоков – выявление уровня достаточности формирования денежных средств,

эффективности их использования в процессе функционирования, а также сбалансированности положительного и отрицательного денежных потоков предприятия по объему и по времени.

Анализ денежных потоков должен проводиться в целом по предприятию, а также в разрезе основных видов его хозяйственной деятельности, по отдельным структурным подразделениям, по следующим этапам:

1-й этап – анализ динамики объема формирования положительного потока фирмы в разрезе отдельных источников. Сопоставляются темпы прироста положительного финансового потока с темпами прироста активов предприятия, объем производства и реализации продукции. Особое внимание необходимо уделить изучению соотношения денежных средств, привлеченных за счет внутренних и внешних источников, выявлению степени зависимости развития предприятия от внешних источников финансирования.

2-й этап – анализ динамики объема формирования отрицательного финансового потока, структуры этого потока по направлениям расходования денежных средств.

3-й этап – анализ сбалансированности положительного и отрицательного финансовых потоков по общему объему и по времени.

4-й этап – анализ динамики коэффициента ликвидности денежного потока предприятия в разрезе отдельных интервалов рассматриваемого периода.

5-й этап – анализ эффективности денежных потоков предприятия.

Результаты анализа будут использоваться для выявления резервов оптимизации финансовых потоков предприятия и их планированию и контролю на будущий период.

Прогнозирование денежных потоков Предприятие является необходимым условием в процессе управления финансами. Существует несколько методик прогнозирования которые можно применить на предприятии:

1-й этап – прогнозирование денежных поступлений по единичным периодам.

$$\text{ДПС} = \text{ДБЗ}_{\text{нач}} + \text{В} - \text{ДБЗ}_{\text{кон}}, \quad (1)$$

где ДПС – денежные средства, поступившие в данный единичный период;

ДБЗ<sub>нач</sub>, ДБЗ<sub>кон</sub> – дебиторская задолженность за товары и услуги на начало и конец периода;

В – выручка от реализации товаров, работ, услуг.

2-й этап – прогнозирование оттока денежных средств по единичным периодам. Основным составляющим элементом являются: погашение кредиторской задолженности, заработная плата административные и другие расходы, выплата налогов.

3-й этап – расчет чистого денежного потока (излишек или недостаток) по единичным периодам. Сопоставляются прогнозируемые денежные поступления и выплаты, рассчитывается чистый денежный поток (ЧДП):

$$\text{ЧДП} = \text{ДП}_{\text{пос}} - \text{ДП}_{\text{вып}}, \quad (2)$$

где ДП<sub>пос</sub> – денежные средства, поступившие в течении единичного периода;

ДП<sub>вып</sub> – денежные средства, направленные на выплаты, связанные с деятельностью предприятия.

4-й этап – определение совокупной потребности в краткосрочном финансировании в разрезе единичных периодов. На основе результатов 3-го этапа

определяют размеры краткосрочной банковской ссуды по каждому единичному периоду, необходимой для обеспечения прогнозируемого денежного потока.

Введение бюджетирования в систему управления предприятием позволит руководству предприятия осуществлять следующие функции:

- планирование будущих хозяйственных операций, при котором руководство более тщательно будет разрабатывать планы развития предприятия, принимать во внимание возможные изменения условий деятельности и заранее разрабатывать меры, позволяющие объективно реагировать на предстоящие изменения условий;
- координация, качественно составленный бюджет позволит координировать и согласовывать работу всех подразделений в пользу предприятия в целом;
- информационное обеспечение каждого структурного подразделения, что позволит обеспечить ответственность определенных лиц за его реализацию бюджета и координировать их деятельность в соответствии с ним;
- мотивация составления бюджета является мощным средством стимулирования руководителей всех подразделений предприятия, если каждое подразделение будет принимать активное участие в разработке бюджета и знать, что будут ожидать от него для осуществления бюджета исходя из интересов предприятия в целом;
- управление – в процессе реализации бюджета будут сравниваться фактические результаты со сметными значениями, что позволит установить, какие расходы не соответствуют нормативным, и провести анализ отклонений. Такой анализ позволит своевременно определить, какие виды затрат необходимо рассмотреть в первую очередь, наметить новые мероприятия для исправления создавшейся ситуации;
- контроль должен будет осуществлять для оценки качества бюджета. Он будет основан на определении размера отклонений фактических достигнутых результатов с запланированными;
- оценка – бюджет позволит руководству предприятия объективно оценить деятельность каждого работника подразделения по реализации поставленных задач в зависимости от его способности достичь целей, намеченных в статистическом бюджете, продвинуть его по службе в некоторой зависимости от исполнения этого бюджета.

Целью разработки прогнозируемого финансового бюджета является оценка экономического потенциала предприятия, т.е. определение величины и динамики изменения стоимости активов, чистого оборотного капитала, а также оценка ликвидности баланса, способности предприятия выполнять свои обязательства. Финансовый бюджет позволит определить, какими средствами обладает предприятие и как их использовать.

Структура предприятия представляет собой сложную систему, состоящую из совокупности взаимосвязанных подразделений. Для повышения эффективности деятельности предприятия необходимо установить персональную ответственность руководителей отделов за результаты деятельности. Распределение ответственности позволит каждому руководителю иметь представление об объеме своей ответственности за деятельность своего отдела, что приведет к более качественной работе, что благоприятно скажется на развитии предприятия в целом.

Важную роль в эффективной и прибыльной работе предприятия занимает рациональная организация производства и правильно сформированная система управления.

Для обеспечения регулирования производства и сбалансированности его ресурсов с производственной программой по выпуску и реализации продукции целесообразно осуществлять следующие работы:

- производственному отделу увязывать поступающие заказы с производственными мощностями предприятия, устанавливать сроки запуска изделий в производство, контролировать своевременность изготовления заказов, составлять заявки на необходимое для производства сырье и материалы;

- службе главного инженера разрабатывать меры по совершенствованию применяемых технологий, более эффективному использованию производственных мощностей, их загрузку, внедрение необходимого оборудования для производства продукции, имеющей спрос на рынке, осуществлять контроль за качеством продукции;

- планово-экономическому отделу определить ценовую политику на предприятии, учитывая государственный контроль за ценами, а также условия поставок и формы расчета, рассчитывать затраты по каждому элементу себестоимости производства и общую сумму затрат на товарный выпуск;

- отделу снабжения, комплектации и сбыта составить график приобретения и поставки сырья и материалов на предприятие, наметить несколько вариантов их закупки, разработать меры по укреплению хозяйственных связей по поставкам материалов;

- бухгалтерии обеспечить своевременность расчетов с покупателями продукции, а также получения расчетной доходной части (прибыли) от реализации продукции.

При наличии временно свободных средств предприятие может осуществлять финансовые вложения – инвестиции в ценные бумаги и в уставные капиталы других предприятий, а также предоставлять займы.

Рассмотрим финансово-экономические мероприятия по повышению эффективности управления коммерческим капиталом на предприятии:

1 Повышение эффективности использования трудовых ресурсов за счет сокращения численности.

2 Повышение рентабельности капитала.

Одной из основной целью развития предприятия является достижение максимальной рентабельности, что означает стремление к максимальному увеличению рентабельности в обороте или к ее росту на определенную величину, к снижению расходов до минимума или к тому, чтобы определенный уровень издержек не был повышен, к обеспечению ликвидности, т. е. к тому, чтобы предприятие в любой момент было в состоянии оплачивать свои срочные обязательства, ликвидации капитала который снижает рентабельность и основных средств которые уже являются амортизированы, к развитию мощностей предприятия. Максимальная рентабельность достигается при таком объеме деятельности, когда граничный доход равняется граничным затратам.

3 Снижение кредиторской задолженности.

Для улучшения расчетно-платежной дисциплины на предприятии необходимо осуществление контроля за движением дебиторской и кредиторской задолженности. Важным фактором контроля является оборачиваемость дебиторской и кредиторской задолженности таким образом, оценка влияния балансовых остатков дебиторской и кредиторской задолженности на финансовое состояние предприятия должна осуществляться с учетом уровня платежеспособности (коэффициента общей ликвидности) и соответствия периодичности превращения дебиторской задолженности в денежные средства периодичности погашения кредиторской задолженности.

Следовательно, практически речь идет об одновременном управлении движением как дебиторской, так и кредиторской задолженности. Практическое осуществление такого управления предполагает наличие информации о реальном состоянии дебиторской и кредиторской задолженности и их оборачиваемости. Речь идет об оценке движения дебиторской и кредиторской задолженности в данном периоде.

По существу, выручка от продаж является единственным средством для погашения всех видов кредиторской задолженности. Поступление денежных средств от продаж определяет возможности предприятия по погашению долгов кредиторам. Как правило, большая часть дебиторской задолженности формируется как долги покупателей. Установление с покупателями таких договорных отношений, которые обеспечивают своевременное и достаточное поступление средств для осуществления платежей кредиторам — главная задача управления движением дебиторской задолженности.

Для снижения кредиторской задолженности необходимо установление таких договорных взаимоотношений с поставщиками, которые ставят сроки и размеры платежей предприятия последним в зависимости от поступления денежных средств от покупателей.

#### 4 Ускорение продолжительности оборота капитала.

Основные пути ускорения оборачиваемости капитала:

- сокращение продолжительности производственного цикла за счет интенсификации производства (использование новейших технологий, механизации и автоматизации производственных процессов, повышение уровня производительности труда, более полное использование производственных мощностей предприятия, трудовых и материальных ресурсов и др.);

- улучшение организации материально-технического снабжения с целью бесперебойного обеспечения производства необходимыми материальными ресурсами и сокращения времени нахождения капитала в запасах;

- ускорение процесса отгрузки продукции и оформления расчетных документов;

- сокращение времени нахождения средств в дебиторской задолженности.

- повышение уровня маркетинговых исследований, направленных на ускорение продвижения товаров от производителя к потребителю (включая изучение рынка, совершенствование товара и форм его продвижения к потребителю, формирование правильной ценовой политики, организацию эффективной рекламы и т.п.).

- применение ABC анализа при исследовании оборотного капитала предприятия для ускорения его оборачиваемости.

В условиях рынка хозяйственная деятельность должна осуществляться по принципу самофинансирования и саморазвития. Это предполагает, что главной целью финансово-хозяйственной деятельности любой коммерческой организации должна быть прибыль при условии наращивания капитала и удовлетворения платежеспособного спроса. В связи с этим необходимо обратить внимание на проблему качества прибыли. Такой акцент чрезвычайно важен для объективной оценки деятельности предприятия с позиции всех заинтересованных субъектов рыночных отношений.

Известно, что отсутствие стабильности отражает рискованность бизнеса. Учитывая, что резервы определяют собой возможность наиболее полного и рационального использования экономического потенциала предприятия, можно предположить, что высокая степень их реализации выступает своеобразным гарантом стабильности.

Существенную роль играет только та информация, которая позволяет решить, насколько вероятно, данное предприятие сможет достигнуть успеха в последующий период. К сожалению, в условиях наступившего экономического кризиса финансово-хозяйственная деятельность торгового предприятия зачастую зависит от случайных процессов, определяющих его доходы, и поэтому такая информация может оказаться малополезной при оценке перспективных возможностей.

Рассмотрим реализацию управленческого учета на примере одного из предприятий Могилевской области, которое в дальнейшем будем называть «Торговое предприятие». Данное «Торговое предприятие» занимается оптовой и розничной торговлей в г. Могилеве товарами отечественного производства. А также «Торговое предприятие» выполняет работы по комплектованию партий товаров по требуемым ассортиментам, их доставку в собственные магазины для реализации населению и юридическим лицам.

В ходе проделанной работы было выявлены следующие резервы увеличения прибыли.

1. Сумма резерва роста прибыли за счет увеличения объема продукции рассчитывается

$$P_{\text{рез}}^{\Pi}_{2008} = 163,2 \cdot \frac{363}{3264} = 18,15 \text{ млн.р.}$$

Теперь рассчитаем резерв увеличения прибыли за 2009г за счет увеличения объема продукции.

$$P_{\text{рез}}^{\Pi}_{2009} = 230,35 \cdot \frac{554}{4607} = 27,7 \text{ млн.р.}$$

Таким образом, увеличив объем продукции на 5%, рассматриваемое нами предприятие в 2008г могло увеличить свою прибыль на 18,15 млн.р., а в 2009г на 27,7 млн. р.

Важное направление поиска резервов роста прибыли - снижение затрат например, сырья, материалов, топлива, энергии, амортизации основных фондов и других расходов.

Известно, что издержки обращения напрямую влияют на размер прибыли от реализации товаров и требуют пристального внимания при аналитической работе. На качество прибыли большое влияние оказывает также структура издержек обращения. Более высокий коммерческий риск имеют предприятия с высоким уровнем постоянных издержек, поскольку постоянные издержки трудно поддаются оперативному управлению при быстроменяющейся экономической ситуации (например, при резком падении доходов предприятию быстро сократить постоянные издержки невозможно). Тенденцию стабильности прибыльности характеризует высокий уровень по отношению к полным издержкам переменных затрат, потому что они более управляемы по сравнению с постоянными.

Для резерва увеличения прибыли необходимо детальное рассмотрение тех издержек, которые привлекают к себе внимание своей неоднозначностью: уменьшая уровень текущей прибыли, они положительно влияют на уровень прибыли в перспективе. У предприятий торговли обязательно имеются так называемые дискреционные расходы, размер которых может устанавливаться достаточно произвольно в зависимости от политики предприятия (расходы на рекламу, на ремонтные работы, на подготовку специалистов и т. п.). Неоправданное сокращение дискреционных расходов означает снижение качества прибыли, так как такие расходы необходимы для развития бизнеса. С другой стороны, сокращение этих расходов может играть положительную роль, если проводимая ранее политика дискреционных расходов не соответствовала требованиям положения предприятия на рынке. К сожалению, на практике мотивом для управления дискреционными расходами служит желание «сгладить» прибыль предприятия в конкретном отчетном периоде.

Для того, чтобы затраты на реализацию продукции по статьям привести в сопоставимые значения, пересчитаем их на 1 рубль реализованной продукции, сведем значения в табл.1.

Табл.1. Затраты, пересчитанные на 1 рубль товарной продукции фактически и по плану

Статьи затрат, млн.р.	2009г		Изменен ие
	план	факт	
Аренда	0,0152	0,0207	0,0055
Затраты на оплату труда	0,0394	0,0438	0,0044
Отчисления от ФОТ	0,0144	0,0159	0,0015
Реклама	0,0021	0,0025	0,0004
Амортизация	0,0048	0,0038	-0,0011
Информационные, консультационные	0,0013	0,0012	-0,0002
Банковские расходы	0,0020	0,0023	0,0003
Расход материалов	0,0078	0,0048	-0,0030
Услуги связи	0,0015	0,0019	0,0004
Транспортные	0,0035	0,0071	0,0036
Прочие расходы	0,0063	0,0086	0,0024
Всего	0,0983	0,1126	0,0143

Как показывают данные табл.1, в существующих резервах снижения себестоимости продукции за счет уменьшения затрат на ФОТ, транспортных расходов и прочих расходов:

Возможное снижение затрат на рубль товарной продукции в 2009г можно рассчитать.

$$Z_{в2009} = (0,0438+0,0071+0,0086)-(0,0394+0,0035+0,0063)= 0,0103 \text{ руб.}$$

Рассчитаем резерв увеличения суммы прибыли за счет снижения затрат

$$P_{C2009}^{\Pi} = 0,0103 \cdot (4607+230,35)=49,82 \text{ млн.р.}$$

Таким образом, можно снижая вышеприведенные затраты можно получить 49,82 млн.р. прибыли.

Также можно выделить следующие прогнозные резервы роста прибыли и рентабельности торгового предприятия:

- снижение расходов на оплату труда, за счет увеличения производительности труда торговых работников;
- сокращение транспортных расходов за счет развития централизованной системы доставки;
- увеличение прибыли за счет оптимизации времени работы торгового дома;
- увеличение прибыли за счет сокращения операционных расходов и увеличение внереализационных доходов;
- увеличение прибыли за счет сокращения и предупреждения образования внереализационных расходов, потерь и убытков.
- увеличение прибыли за счет изучения и использования опыта работы лучшего торгового предприятия в данной отрасли;
- регулирование роста торговых надбавок и выбор рациональной ценовой политики.



Были выявлены также резервы повышения финансовой устойчивости предприятия за счет:

- проведение рациональной кредитно – финансовой политики, включая использование получаемой прибыли;
- привлекаемые заемные средства направлять на вложения в оборотные активы;
- уменьшение дебиторской задолженности, путем пересмотра системы кредитования потребителей.

Поскольку в ходе анализа была выявленная неудовлетворительная структура баланса, для проверки у предприятия реальной возможности восстановить свою платежеспособность в течение года рассчитаем коэффициент восстановления платежеспособности в данный установленный срок:

$$K = ((0,94+12/12(0,94-1,01))/2 = 1,81.$$

Поскольку значение этого коэффициента больше 1, следовательно, у предприятия есть возможность улучшить свое финансовое состояние за счет использования вышеуказанных резервов за год.

### ***Заключение***

В условиях массовых неплатежей, сложности расчетов с поставщиками, покупателями, банками, другими физическими и юридическими лицами необходимы финансовые прогнозы состояния и движения собственного капитала. Они должны основываться на реальных данных бухгалтерского учета с использованием современных методов финансового планирования. При составлении прогнозов широко используется балансовый метод расчетов.

Балансовый метод используется также при прогнозировании краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов, кредиторской задолженности, составлении прогнозного бухгалтерского баланса.

Кроме того, следует учитывать влияние инфляционных факторов на планируемые показатели хозяйственной деятельности предприятий и их экономический потенциал в изучаемом периоде.

В оценке и планировании платежеспособности предприятия особое место занимает прогноз движения денежных потоков, который позволяет контролировать текущую финансовую устойчивость субъекта хозяйствования, принимать оперативные меры по ее стабилизации, определять возможности долгосрочных инвестиций и более обоснованно подходить к политике распределения прибыли. Банки и кредиторы на основе анализа и прогноза движения денежных потоков предприятия имеют возможность составить заключение о его способности генерировать денежные средства, необходимые для осуществления платежей.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. **Бабук, И. М.** Инвестиции: финансирование и оценка экономической эффективности / И. М. Бабук. – Минск : Вуз-Юнити, 1996. – 161 с.
2. **Бичик, С. В.** Основы экономической теории / С. В. Бичик. – Минск : Университетское, 2001. – 231 с.