**Содержание**

Введение

1. Процесс формирования управленческого анализа на предприятиях молочной промышленности
2. Стадии организации и функционирования управленческого анализа затрат на предприятиях молочной промышленности

Заключение

**Введение**

Жесткая конкуренция, появившаяся на рынке молочной промышленности, оказала особое влияние на развитие и внедрение в систему управления предприятий управленческого анализа, в частности его элемента - управленческого анализа затрат. Понимая то, насколько важен поиск истинной себестоимости продукции для принятия управленческого решения, руководители предприятий сталкиваются с проблемой поиска надежного и простого инструмента для ее решения.

Управленческий анализ затрат не только предполагает формирование аналитической информации на базе управленческого учета, но и осуществляет специальные меры при выборе и оценке принимаемого управленческого решения.

Несмотря на то, что прошло уже более десяти лет с начала становления управленческого учета на российский предприятиях, система управленческого анализа, которая должна развиваться параллельно, по ряду причин отошла на второй план, что сделало управленческий учет бесполезным накопителем информации, не имеющей инструмента для обработки. Управленческий анализ представляет собой новое явление в теории и практике современного управления, возникшее на стыке экономического анализа, планирования, управленческого учета и менеджмента, который призван разрешить сложившиеся противоречия. Существующие традиционные методы менеджмента и экономического анализа не позволяют выявить причинно-следственную связь между возникающими на предприятии затратами и управленческими решениями, посредствам которых они возникают.

Поэтому столь актуальна стала проблема поиска и внедрения в широкую практику такой системы, которая могла бы соединить данные элементы. Такая система должна иметь целостный характер, т.е. быть взаимоувязана в единый учетно-аналитический механизм управления затратами.

Динамичное изменение правил ведения бизнеса в России, обусловленное насыщением рынка товарами и услугами, неуклонно приводит к обострению конкуренции между производителями. Молочная промышленность в данной ситуации не является исключением, если не сказать больше, что именно данная отрасль в настоящее время подвержена наиболее жесткой конкуренции.

Необходимость успешного конкурирования ставит перед руководителями предприятий задачи усовершенствования внутренних процессов: снижения себестоимости молочной продукции, осуществления производства с большей скоростью и повышения качества. Следование за изменяющимися требованиями рынка влечет за собой организационную перестройку, внедрение новых бизнес-процессов, привлечение нового персонала для решения совсем не производственных задач. В ряде случаев производители молочной продукции вынуждены отказываться от привлекательных возможностей расширения объемов производства и номенклатуры по причине сложностей не производственного, а только управленческого характера.

В результате чего возникает объективная необходимость формирования системы управленческого анализа на предприятиях молочной промышленности.

1. **Процесс формирования управленческого анализа на предприятиях молочной промышленности**

В рамках системы управленческого анализа затрат на предприятии можно решить ряд следующих задач:

* достижение управляемости основных бизнес-процессов;
* введение строгого и оперативного учета материальных ценностей;
* сокращение издержек производства;
* достижение максимально гибкого производства за счет управления;
* введение системы управления материальными запасами, контроля резервов;
* введение систем управления в процессах продаж;
* оперативное управление финансами

Каждая из перечисленных задач может быть решена поодиночке. Для этого предприятие может разработать для себя систему «ручной работы» по управлению или воспользоваться сторонним опытом. Помимо значительных усилий по разработке подобная система потребует большого числа подготовленных специалистов. Альтернативным способом может стать использование системы управленческого анализа, в рамках которой хороший результат может быть получен при совместной реализации поставленных задач, когда каждая из них пользуется результатами работы других модулей. Наилучший результат достигается при сочетании всех функций при использовании на предприятиях молочной промышленности интегрированной системы управленческого анализа.

На современном этапе развития учета и управления становление и внедрение системы управленческого анализа затрат являются достаточно сложным и длительным процессом, состоящим из нескольких последовательных этапов. В целом внедрение системы управленческого анализа на предприятиях можно представить следующим образом:

* описание существующей информационной (бухгалтерской) системы организации;
* определение требований к необходимой управленческой информации;
* построение формализованной системы, способной обеспечить менеджеров необходимой управленческой информацией;
* построение системы управленческой отчетности;
* построение системы внутрипроизводственного

На внедрение системы оказывают влияние такие факторы, как продолжительность существования организации на рынке, размер, структура, уровень автоматизации управления и учета и постановки менеджмента в организации.

Формирование системы управленческого анализа на предприятиях молочной промышленности необходимо производить в несколько этапов.

Первый этап характерен для организаций, существующих довольно продолжительное время. К этой группе относятся предприятия молочной промышленности, так как за последнее время серьезных изменений в инфраструктуре организаций данного типа не наблюдается. Задачами этапа являются описание и анализ существующей информационной системы организации, по преимуществу системы бухгалтерского учета. Результатом данного этапа являются схемы организационно-управленческой структуры, информационных потоков предприятия, описание системы бухгалтерского учета. На этом также должны быть определены особенности и недостатки организации существующей системы управленческого анализа.

На втором этапе определяется качественный и количественный состав информации, требуемый для эффективного управления организацией. Здесь выявляются пробелы существующей информационной системы, выясняются причины этого, оценивается объем изменений в системе управления.

На третьем этапе должна быть представлена соответствующая формализованная система, способная собирать, обрабатывать и предоставлять соответствующую потребностям управляющих информацию. Здесь выделяются центры ответственности — сегменты внутри организации, во главе которых стоят ответственные лица, принимающие решения.

Четвертый этап характеризуется построением системы управленческой отчетности. Управленческая отчетность представляет собой совокупность отчетов и сводок, составляемых центрами ответственности и включающих всю необходимую для учетно-аналитических специалистов информацию с заданным уровнем детализации.

На пятом этапе происходит конструирование системы управленческого анализа. Главной целью анализа являются оценка финансово-хозяйственной деятельности предприятия на основе управленческой аналитической отчетности и выработка рекомендаций по ее совершенствованию, а также своевременное выявление и устранение недостатков в деятельности хозяйствующего субъекта, нахождение резервов улучшения финансового состояния и его платежеспособности.

Заключительный этап формирования системы управленческого анализа на предприятиях молочной промышленности — постановка системы финансового планирования, которая состоит из систем бюджетного планирования деятельности структурных подразделений предприятия и системы сводного бюджетного планирования деятельности предприятия.

При формировании системы управленческого анализа необходимо рассмотреть ряд особенностей предприятий молочной промышленности, учет которых позволит построить наиболее эффективную систему. К таким особенностям относятся:

* большая номенклатура выпуска готовой продукции;
* невысокий срок хранения материалов и самой продукции;
* большое значение уделяется упаковке товара, как маркетинговой составляющей успешного функционирования организации;
* строгий контроль за качеством продукции как со стороны государства, так и со стороны потребителей;
* строго нормированный технологический процесс;
* контролируемый и нормируемый снабженческо-сбытовой процесс;
* сложность расчета себестоимости единицы продукции, высокие накладные расходы, требующие грамотного распределения

Также при формировании системы управленческого анализа затрат на предприятиях молочной промышленности необходимо учитывать фактор сезонности: например, максимум потребления приходится на зиму-весну, минимум — на лето. Так, гораздо сильнее по сравнению с другими молочными продуктами сезонность проявляется при потреблении мороженого. Если зимой доля потребителей мороженого среди всего населения России в период 2001-2002 гг. составила 60%, то летом этот показатель достиг 78%. Таким образом, в данной ситуации определенную сложность при организации системы управленческого анализа затрат на предприятиях молочной промышленности представляет тот факт, что система показателей эффективности должна учитывать сезонные колебания.

1. **Стадии организации и функционирования управленческого анализа затрат на предприятиях молочной промышленности**

Кроме производственных вопросов необходимо уделять особое внимание тому, что происходит с производимой (или планируемой к выпуску) продукцией в системе ее созидания, т.е. на предпроизводственной (снабженческой), производственной и постпроизводственной (сбытовой) стадиях. Без учета этих факторов невозможно нормально работать, особенно в условиях жесткой конкуренции со стороны других российских производителей и импортеров. Организационно-технический аспект формирования системы управленческого анализа затрат молочной промышленности можно рассмотреть с двух позиций: с учетной позиции и аналитико-управленческой.

Управленческий подход раскрывает непосредственно управленческий аспект, то есть принятие решения в процессе управленческого анализа. Его отличительной особенностью является то, что он не раскрывает внутреннего механизма управленческого анализа. Данный недостаток исправляется вторым — учетным подходом, который описывает тройственную концепцию управленческого анализа: предпроизводственную, производственную и постпроизводственную стадии. Важно отметить, что управленческий анализ на производственной стадии играет огромную роль при принятии управленческих решений, так как именно на данном этапе формируется основная часть затрат, которые формируют себестоимость изделия или продукта, составляя наибольший удельный вес всех издержек, возникающих на исследуемых стадиях концепции управленческого анализа затрат.

Управленческий анализ затрат в соответствии с данной концепцией разделяет всю учетную систему на три этапа, то есть руководитель предприятия получает возможность контролировать процесс «нарастания» себестоимости изделия.

Рассмотренный подход к организации управленческого анализа не учитывает затраты, связанные с организацией управленческого процесса. Данный вид расходов невозможно отнести к конкретной стадии распределения и анализа затрат, поэтому их необходимо распределять между стадиями затрат. Одним из способов является отнесение долями на каждую соответствующую стадию обратно пропорционально ее вкладу в образование себестоимости единицы изделия. Данный этап управленческого анализа затрат не относится к предпроизводственному, производственному и постпроизводственному анализу. Управленческий процесс является сопровождающим процессом, поэтому ему соответствует отдельный этап управленческого анализа:Процесс распределения управленческих расходов.

После проведения управленческого анализа затрат, применяя учетный подход, необходимо, используя общенаучные методы (индукция), перейти к общеаналитической модели управленческого анализа. В основу трансформации аналитических данных положены общие методы управленческого анализа. В данном случае целесообразно использовать комплексную экономическую модель, описанную Колином Друри, которая соединяет анализ затрат и ценовую политику организации, в итоге характеризуя прибыль.

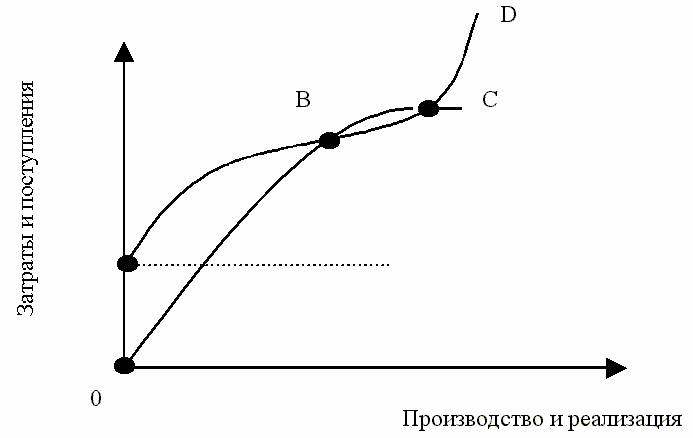


График 1 – Комплексная экономическая модель К. Друри

Данная модель основана на CVP-анализе. На графике представлена кривая общих поступлений, являющаяся нелинейной. Из этого следует, что предприятие может реализовывать больше выпускаемой продукции только при уменьшении цены реализации единицы продукции, поэтому общие поступления от реализации пропорционально выпуску продукции не возрастают. Чтобы увеличить объем реализации, требуется снизить цену реализации единицы продукции, в результате чего кривая общих поступлений будет подниматься не так круто; а в конце концов она пойдет вниз. Это происходит из-за того, что здесь влияние снижения цены начинает превышать эффект от увеличения объема реализации.

Кривая общих затрат AD показывает, что между точками А и В общие затраты при низких уровнях объема производства сначала резко возрастают. Это отражает трудности эффективного управления в таком режиме работы предприятия, который рассчитан на гораздо более высокий объем производства. Между точками В и С кривая общих затрат начинает выравниваться и поднимается не так круто. Это свидетельствует, что теперь предприятие в состоянии эксплуатировать оборудование в экономически эффективных масштабах производства и может использовать преимущества от специализации труда и непрерывных графиков основного производственного процесса. Ближе к верхней границе диапазона возможного объема производства кривая общих затрат между точками С и D снова начинает подниматься более круто, так как в этой области затраты на единицу продукции возрастают. Это происходит потому, что выпуск продукции за один час работы основных работников, если предприятие эксплуатируют с нагрузкой выше проектного уровня, уменьшается: возникают узкие места в организации производства, графики основного производственного процесса становятся более напряженными, чаще случаются поломки и выход оборудования из строя. В итоге затраты на единицу выпущенной продукции увеличиваются, вызывая резкий подъем кривой общих затрат.

Горизонтальная пунктирная линия, начинающаяся в точке А, показывает затраты на обеспечение основных действующих производственных мощностей и, по мнению ученых-экономистов, является интерпретацией общих постоянных издержек компании. Управленческий анализ данной ситуации показывает, что форма кривой общих поступлений такова, что пересекается с кривой совокупных издержек в двух точках, то есть существуют два уровня выхода продукции, при которых общие затраты равны общим поступлениям, или есть две точки безубыточности.

В рассматриваемой экономико-аналитической модели наиболее сильное влияние на функцию общих затрат оказывает именно форма кривой переменных издержек, которая характеризует реальный процесс изменения издержек, а не теоретический, представляющий собой прямую линию:

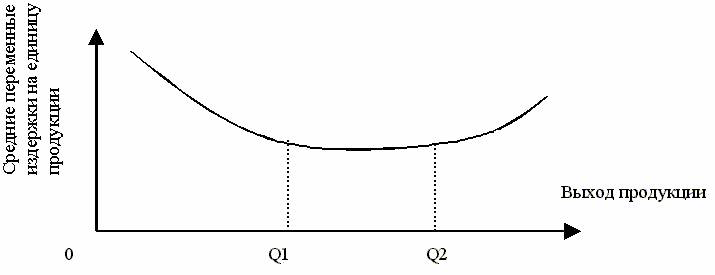


График 2 - Функция переменных издержек при использовании экономической модели управленческого анализа предприятия

Многие экономисты считают, что средние переменные издержки на единицу продукции сначала снижаются, что отражает тот факт, что по мере увеличения выхода продукции компания может получать крупные скидки при оптовых закупках сырья и материалов и экономию от разделения труда. В результате этого затраты на рабочую силу в расчете на единицу продукции снижаются. В этом случае проявляется возрастающий эффект масштаба. То, что переменные издержки на единицу продукции выше при более низких уровнях производства, на графике показано в виде резкого подъема линии общих затрат между точками А и В. Кроме того, из графика 2 видно, что переменные издержки на единицу продукции между точками Q1 и Q2 относительно стабилизируются, но затем постепенно начинают снова возрастать. Происходит это потому, что в указанном диапазоне компания имеет наиболее эффективный для себя объем выпускаемой продукции. Кроме того, дополнительную экономию за счет оптимизации масштаба производства за короткий период осуществить невозможно. Однако при выходе за пределы Q1 предприятие эксплуатируется на уровне более интенсивном, чем тот, на котором оно должно работать, из-за чего в организации производства возникают узкие места и поломки оборудования становятся более частыми. В результате почасовая производительность основных работников снижается, вызывая рост переменных издержек на единицу продукции.

К. Друри описывают такую ситуацию, как проявление отрицательного эффекта масштаба. Именно форма функции переменных издержек влияет на кривую общих затрат, как это показано на графике 1. Между точками В и С кривая общих затрат поднимается менее круто, что указывает на то, что здесь компания действует в диапазоне, где переменные издержки на единицу продукции являются минимальными. Между точками С и D кривая общих затрат поднимается более круто, так как на этом участке переменные издержки на единицу продукции возрастают из-за все большего проявления отрицательного эффекта масштаба.

Развитием данной модели служит построение ее на основе кривых маржинальных поступлений и маржинальных затрат или формирование бухгалтерской модели — «затраты—выход продукции—прибыль».

Таким образом, управленческий анализ предприятия выступает как центральная концепция анализа, учета и управления организацией, которая не только показывает отклонения в том или ином звене процесса функционирования предприятия на всех стадиях воспроизводства, но точно определяет их причину. Управленческий анализ затрат — часть данной концепции, где он занимает центральное место, описывает и характеризует процесс образования себестоимости продукции (работ, услуг) с указанием причинно-следственной связи.

**Заключение**

На предприятиях молочной промышленности, в том числе на тех, которые используют элементы системы управленческого анализа, возникают серьезные проблемы, связанные с точным отнесением затрат на себестоимость единицы изделия, что является причиной ее искажения и, как следствие, принятием некорректных и неэффективных управленческих решений и ведением неверной ценовой, маркетинговой политики. Данные проблемы обусловлены особенностями молочной промышленности. Управленческий анализ затрат, построенный на основе трехуровневой концепции, способен разрешить все возникающие трудности. Так как в рамках данного подхода не просто происходит деление затрат на прямые и накладные, а используется формула (прямые и накладные)/3+1. Данная формула устраняет все недостатки используемых учетных и аналитических систем, повышая качество управления благодаря определению достоверной себестоимости — основной цели управленческого анализа для принятия эффективных управленческих решений.

Отсутствие практических методик гармонизации взаимодействия систем учета, анализа и управления в области затрат предприятий молочной промышленности делает затруднительным признание управленческого анализа со стороны практического менеджмента организаций.

Недостаточная разработанность теоретических и практических аспектов по вопросам управленческого анализа затрат и построения учетно-аналитической системы требует дальнейших исследований в этой области.