

УДК 659.23:005

**Е. Г. Толкачева** (elena.tolk@mail.ru),  
кандидат экономических наук, доцент,  
заведующий кафедрой  
Белорусского торгово-экономического  
университета потребительской кооперации

## ПОНЯТИЕ И ЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА КАК ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ МЕНЕДЖМЕНТА

В статье рассмотрены причины становления управленческого анализа, теоретические подходы к его идентификации, проведен критический обзор экономической литературы, позволивший дать авторское определение исследуемой категории. Обоснование экономической сущности управленческого анализа позволяет понять его содержание, предметную область и объекты исследования, а также в дальнейшем разработать методики его проведения, адаптированные к особенностям функционирования отечественных социально-экономических систем.

The article deals with the reasons for the formation of managerial analysis, theoretical approaches to its identification, also a critical review of economic literature was held, which made it possible to give the author's definition of the researched categories. Substantiation of the economic essence of managerial analysis allows understand its content, subject area and objects of study, as well as, later on, to develop methods for its implementation adapted to the characteristics functioning of domestic socio-economic systems.

**Ключевые слова:** управление; информация; управленческие решения; управленческий анализ; управленческий учет; внешняя среда; внутренняя среда.

**Key words:** management; information; management decisions; managerial analysis; managerial accounting; external environment; internal environment.

### Введение

*В современных условиях функционирования субъектов хозяйствования повышается ответственность за принятие управленческих решений, их оперативность и обоснованность. В связи с этим возрастают значение и роль анализа хозяйственной деятельности, который традиционно рассматривается как одна из функций управления, элемент управленческого процесса и вид управленческой деятельности. Основной целью анализа является предоставление менеджерам информации, отражающей основные тенденции, закономерности и причины изменения показателей развития внутренней и внешней среды организации, состояние ее ресурсов и экономического потенциала, взаимоотношения со стейкхолдерами и присущие ей риски. На основе данной информации принимаются стратегические и тактические управленческие решения, а следовательно, от этого зависит эффективность системы управления субъектом хозяйствования, его структурными подразделениями и бизнес-процессами. Посредством анализа происходит обработка бухгалтерской и небухгалтерской информации, осуществляется прогнозирование результатов текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.*

Анализ хозяйственной деятельности является основой для принятия управленческого решения, под которым понимают процесс идентификации цели, задачи, проблемы и выбор наилучшего варианта их достижения. Управленческое решение направлено на достижение желаемого результата и цели с минимальными затратами времени и ресурсов.

Как отмечает Г. В. Савицкая, в современных условиях «управленческие решения и действия должны быть основаны на точных расчетах, глубоком и всестороннем экономическом анализе. Они должны быть научно обоснованными, мотивированными, оптимальными. Ни одно организационное, техническое и технологическое мероприятие не должно осуществляться до тех пор, пока не обоснована его экономическая целесообразность, пока не определена чувствительность цели предприятия к принимаемым управленческим воздействиям. Недооценка роли анализа хозяйственной деятельности, ошибки в планах и управленческих действиях в современных условиях приносят ощутимые потери» [1, с. 24].

Считаем, что анализ хозяйственной деятельности можно рассматривать:

– как целенаправленную деятельность по подготовке информации для обоснования управленческих решений в отношении объекта анализа;

– как процесс изучения экономической среды организации (внешней и внутренней) и факторов ее изменения;

– как комплекс методов, приемов, процедур, используемых для аналитической обработки информации, позволяющей идентифицировать экономическое состояние объекта управления и получить представление о перспективах его изменения;

– как элемент процесса управления, занимающий промежуточное место между бухгалтерским учетом и процессом принятия решений, а также базу для обоснования планов и средство контроля за их выполнением.

Следовательно, анализ хозяйственной деятельности можно определить как процесс изучения объектов управления на основе использования финансовой и нефинансовой информации с целью выявления тенденций и факторов их изменения, обоснования тактических и стратегических управленческих решений.

Следует отметить, что управленческий анализ на постсоветском пространстве появился сравнительно недавно – в конце XX века с появлением зарубежной экономической литературы по бухгалтерскому учету и анализу. В связи с этим он еще не получил достаточного обоснования в отечественной науке по сравнению со странами с развитой рыночной экономикой. До настоящего времени в научном сообществе ведутся дискуссии по поводу его места среди прикладных экономических наук, содержания, объектов и методик проведения.

Зарождение управленческого анализа связывают с развитием бухгалтерского учета и выделением в его рамках подсистем финансового и управленческого учета. Если финансовый учет ориентирован на формирование финансовой отчетности для внешних пользователей информации, то управленческий учет направлен на формирование внутренней отчетности, используемой для создания эффективной системы управления организацией. Однако для получения управленческой отчетности в доступном для восприятия и понимания менеджерами формате, бухгалтер должен был владеть аналитическими знаниями, методами и процедурами. Потребность в преобразовании бухгалтерской отчетности в аналитический формат, а также активное участие бухгалтеров в процессе подготовки и принятия управленческих решений и привело к появлению управленческого анализа за рубежом, как части управленческого учета.

По нашему мнению, основными причинами становления управленческого анализа, как самостоятельного направления и раздела анализа хозяйственной деятельности, являются:

– повышение значимости аналитического обеспечения в системе принятия управленческих решений, а также ответственности руководства организации за последствия принимаемых решений;

– потребность в формировании оперативной и прогнозной информации в целях повышения эффективности управления субъектом хозяйствования и его бизнес-процессами;

– сложность внешней среды и непредсказуемость ее изменения, обострение конкуренции на внешнем и внутреннем рынках, потребность в обосновании бизнес-стратегий и системы управления рисками;

– появление новых объектов анализа и управления (риски, инновации, бизнес-процессы, маркетинг, инвестиции, элементы устойчивого развития и др.) в результате возникновения новых направлений менеджмента (риск-менеджмента, инвестиционного, инновационного, экологического, кадрового и др.), современных концепций управления и развития экономики (взаимосвязанных сторон, устойчивого развития, динамических способностей, экономического роста);

– использование зарубежного опыта в области развития бизнеса, управленческого учета и анализа и целесообразность их внедрения в практическую деятельность отечественных организаций.

Проведенное исследование позволило выявить, что управленческий анализ рассматривается:

– одновременно как часть экономического анализа и управленческого учета;

– как элемент управленческого учета;

– как часть системы управления;

– как совокупность внутреннего финансового анализа и производственного анализа;

– как внутрифирменный или внутренний анализ; как отдельный вид анализа хозяйственной деятельности (микроэкономического анализа).

Так, М. В. Вахрушина и Л. Б. Самарина отмечают, что «управленческий анализ является, с одной стороны, видом экономического анализа, использует методы и процедуры экономического анализа (качественный, количественный, фундаментальный, маржинальный, экономико-математический, экспресс-анализ), а с другой – составной частью управленческого учета, предназначенной для обеспечения информационных потребностей менеджмента с целью выработки той или иной хозяйственной тактики» [2, с. 21].

По мнению данных авторов, управленческий анализ является частью управленческого учета вследствие того, что последний рассматривается ими как совокупность всех функций управления: планирования, координации, учета, контроля, анализа и принятия решения. Если придерживаться такого подхода, то получается, что управленческий учет более широкое понятие по сравнению с бухгалтерским учетом. А, следовательно, управленческий учет должен осуществляться на основе использования методов не только бухгалтерского учета, но и планирования, контроля и анализа. При таком понимании управленческого учета расширяется перечень его объектов изучения (практически вся деятельность организации и ее структурных подразделений) в отличие от бухгалтерского учета, объектами которого неизменно являются активы, собственный капитал, обязательства, доходы и расходы.

Мнения о том, что управленческий анализ является частью управленческого учета, придерживаются специалисты, которые занимаются методологией бухгалтерского учета и которые считают, что бухгалтерский учет помимо информационной функции (источника информации для внутренних и внешних пользователей), выполняет также и аналитическую функцию.

Так, А. В. Медведев отмечает, что аналитическая функция бухгалтерского учета проявляется в его способности «оценить рациональность использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов организации, эффективность принятых решений, изучить перспективы развития хозяйственной деятельности и вскрыть имеющиеся недостатки, наметить пути ее совершенствования» [3, с. 18], т. е. задачи анализа хозяйственной деятельности переносятся в предметную область бухгалтерского учета. Именно в ходе анализа хозяйственной деятельности дается оценка эффективности использования экономического потенциала, а также определяются резервы и неиспользованные возможности развития субъекта хозяйствования (посредством расчета относительных показателей и проведения факторного анализа).

Следует отметить, что до появления финансового и управленческого учета бухгалтерский учет в отечественной теории и практике никак не классифицировался и не группировался в отличие от анализа хозяйственной деятельности, который имел и имеет обширную видовую классификацию.

На наш взгляд, учет и анализ обеспечивают информационную поддержку разработки и принятия управленческих решений, т. е. преследуют одну и ту же цель – создание эффективной системы сбора, обработки и представления информации об объектах управления с целью минимизации управленческих рисков и обоснования тактических и стратегических управленческих решений. Результатом учетного процесса и анализа хозяйственной деятельности является информация об объектах управления организации, ее структурных подразделениях и бизнес-процессах. В учете данная информация группируется, систематизируется и обобщается в форме бухгалтерской (финансовой и управленческой) и статистической отчетности, а результаты анализа бухгалтерской и небухгалтерской информации оформляются в форме аналитических таблиц, отчетов, графиков, диаграмм и прочем формате. При этом учет и анализ несмотря на то, что являются взаимосвязанными и взаимозависимыми элементами процесса управления, используют свои методы, приемы, решают свои задачи и имеют свои объекты изучения.

Управленческий анализ нельзя рассматривать как часть управленческого учета еще и по причине того, что объекты учета отражаются в денежной оценке, а объекты анализа имеют как стоимостное, так и относительное выражение (в процентах, коэффициентах). К тому же основная цель управленческого учета – формирование управленческой отчетности, а управленческий анализ использует отчетность, сформированную как в рамках управленческого учета, так и финансового и статистического учета.

В Республике Беларусь выпускник, получивший специальность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», как следует из ее названия, может занимать должность бухгалтера или аудитора. Однако такой должности как «аналитик» (специалист по экономическому анализу) в штатном расписании большинства организаций нет. Поэтому на практике анализом занимаются как специалисты бухгалтерских служб, так и финансовых, маркетинговых и планово-экономических. Это, на наш взгляд, и привело к тому, что анализ стал рассматриваться отдельными экономистами как часть управленческого учета, финансов, маркетинга и экономики организации.

В рамках другого подхода управленческий анализ идентифицируют как внутренний или внутрифирменный анализ. Савицкая Г. В. отождествляет внутренний и управленческий анализ и рассматривает его как анализ, который «осуществляется непосредственно на предприятии для нужд оперативного, краткосрочного и долгосрочного управления производственной, коммерческой и финансовой деятельностью. Его результаты являются коммерческой тайной» [1, с. 15]. С данной точкой зрения мы вправе согласиться, поскольку считаем, что управленческий анализ – это про-

цесс изучения внутренней и внешней среды организации, выявления тенденций и причин их изменения с целью обоснования и подготовки оперативных, тактических и стратегических решений на основе использования финансовой и нефинансовой информации, результаты которого носят конфиденциальный характер.

Ковалев В. В. определяет управленческий анализ как внутрифирменный анализ, объектом изучения которого являются затраты организации, который проводится с позиции лиц, имеющих доступ к любым информационным ресурсам, циркулирующим внутри предприятия. Под внутрифирменным анализом он понимает «совокупность аналитических процедур, имеющих целью оптимизацию системы управления затратами на данном предприятии» [4, с. 27].

К основным особенностям внутрифирменного анализа он относит ориентацию на оптимизацию производственно-технологического процесса, использование внутренней оперативной и учетной информации, нацеленность на оперативное управление организацией, невозможность унификации аналитических процедур, натуральное и стоимостное измерение анализируемых показателей.

По нашему мнению, источниками информационного обеспечения управленческого анализа является не только оперативная внутренняя информация, но и любая другая информация, доступная менеджерам, о внутренней и внешней среде организации. К тому же управленческий анализ нельзя сводить только к оперативному управлению, он также проводится с целью обоснования стратегии развития организации.

Третья группа экономистов считает, что управленческий анализ – это анализ, объединяющий внутренний финансовый анализ (анализ финансовой отчетности) и внутренний производственный анализ (анализ производственных показателей). Так, например, А. Д. Шеремет пишет, что «в рамках управленческого анализа происходит углубление выводов и оценок финансового анализа за счет использования аналитических (детализируемых) данных управленческого учета. Развернутый управленческий анализ называют также комплексным экономическим анализом, в рамках которого производится обобщающая оценка эффективности хозяйственной деятельности предприятия» [5, с. 59]. Следовательно, данный ученый идентифицирует управленческий анализ как внутренний или комплексный экономический анализ, который базируется на использовании как данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности, так и данных управленческого учета и отчетности, позволяющий дать комплексную оценку деятельности субъекта хозяйствования.

В рамках внутреннего финансового анализа оценивается финансовое состояние субъекта хозяйствования, его финансовые результаты, вероятность банкротства, кредитоспособность и инвестиционная привлекательность, а посредством внутреннего производственного анализа изучается маркетинговая политика организации, эффективность ее организационной структуры, технологическое развитие, бизнес-процессы (снабжение, производство, реализация), ресурсы и затраты, инновационный потенциал, инвестиционная стратегия и внешнеэкономическая деятельность.

Многих аналитиков не устраивает само название анализа – «управленческий». На постсоветском пространстве анализ хозяйственной деятельности всегда трактовался как функция и элемент системы управления организацией, поскольку результаты анализа использовались для обоснования управленческих решений. Поэтому многие аналитики определяют такой анализ как внутренний, или внутрифирменный, или внутренний финансовый и производственный анализ.

В таблице представлены мнения отдельных ученых на определение понятия «управленческий анализ».

#### Определения понятия «управленческий анализ»

Авторы	Содержание управленческого анализа, его цель, задачи и объекты
Вахрушина М. А., Самарина Л. Б.	Управленческий анализ – это анализ, ориентированный на внутреннее потребление, базирующийся на оперативной релевантной информации, носящий конфиденциальный характер и имеющий перспективную направленность, проводимый с учетом отраслевой специфики деятельности анализируемой организации, результаты которого используются менеджментом для выработки текущих и перспективных управленческих решений [2, с. 22]
Никифорова Н. А., Тафинцева В. Н.	Управленческий анализ – это часть экономического анализа, представляющая собой систему специальных знаний, связанную с исследованием ресурсов предприятия во взаимосвязке с его возможностями, складывающимися под влиянием объективных и субъективных факторов, с целью повышения эффективности финансовых результатов и развития тактического и стратегического управления [6, с. 13]; управленческий анализ призван превратить экономическую и неэкономическую информацию в пригодную для принятия решения [6, с. 13]

Окончание

Авторы	Содержание управленческого анализа, его цель, задачи и объекты
Мамина Е. А.	Управленческий анализ объединил в себе методики управленческого учета и экономического анализа с целью решения вопросов по формированию затрат, производства и реализации продукции или услуг при экономном использовании имеющихся ресурсов [7, с. 6]; управленческий анализ сопровождает управленческий учет, базируется на его информации, обеспечивая принятие управленческих решений [7, с. 7]; управленческий анализ рассматривают как внутренний анализ процессов, возникающих в ходе хозяйственной деятельности экономического субъекта [7, с. 11]
Кундиус В. А.	Управленческий анализ – научная дисциплина, получившая обособление как сегмент комплексного экономического анализа бизнеса и бизнес-процессов в условиях рыночной экономики, обеспечивающая системное исследование, прогнозирование результатов деятельности при выборе стратегии и тактики хозяйствования [8, с. 10]; современный управленческий анализ нацелен на выявление позитивных результатов и проблем для принятия тактических и перспективных, стратегических, эффективных управленческих решений [8, с. 9]
Алферов В. Н.	Под управленческим анализом понимается процесс системного анализа внутренних ресурсов и потенциала организации, цель которого состоит в оценке текущего состояния хозяйствующего субъекта, выявлении его сильных и слабых сторон, возможных проблем; в управленческий анализ входят три вида внутреннего анализа – ретроспективный, оперативный и перспективный, – каждый из которых направлен на решение собственных задач [9, с. 216]

Обобщая мнения экономистов, представленные в таблице, следует отметить основные особенности и критерии идентификации управленческого анализа: анализ проводится менеджерами организации; нацелен на обоснование оперативных, тактических и стратегических управленческих решений; базируется на использовании экономической и неэкономической релевантной информации; результаты анализа носят конфиденциальный характер.

При этом перечень объектов анализа у каждого автора свой (внутренние ресурсы, потенциал и возможности организации, финансовые результаты, затраты, объемы производства и реализации продукции, внутренние процессы, бизнес, текущее состояние организации и т. д.). Это подтверждает вывод о том, что управленческий анализ до конца еще не сформировался и требует дальнейшего изучения и развития. По нашему мнению, объектами управленческого анализа являются внутренняя и внешняя среда организации, а также факторы ее изменения как в настоящее время, так и в перспективе.

Таким образом, управленческий анализ следует рассматривать как самостоятельный вид анализа хозяйственной деятельности, целевая направленность которого состоит в предоставлении менеджерам организации финансовой и нефинансовой релевантной информации для подготовки и обоснования тактических и стратегических управленческих решений по достижению целей развития организации, на основе системного изучения ее внешней и внутренней среды и причин их изменения. При этом под релевантностью информации понимают ее соответствие целям, ожиданиям и потребностям пользователей (ее существенность и уместность).

Управленческий анализ основывается на применении методов и процедур анализа хозяйственной деятельности и обладает признаками одновременно оперативного, ретроспективного, стратегического и внутреннего анализа. Его экономическое содержание особенно ярко прослеживается при сравнении с финансовым анализом.

Внешний финансовый анализ представляет собой анализ публичной отчетности и информации организации, который проводится внешними пользователями (инвесторами, кредиторами, банками, поставщиками, покупателями, органами государственной власти и т. д.) с целью изучения ее экономического состояния, подтверждения непрерывности функционирования, оценки перспектив развития, обоснования целесообразности и условий взаимодействия с субъектом хозяйствования. В отличие от управленческого анализа внешний финансовый анализ не является оперативным, он менее информативен (поскольку основан на применении только внешней информации), направлен на изучение абсолютных и относительных показателей, выявление их динамики, соответствия нормативам, средним значениям по отрасли (региону) и сравнение их с другими аналогичными предприятиями отрасли (конкурентами). При этом внешние пользователи в основном проводят сравнительный анализ и не используют приемы факторного анализа. Внешних пользователей не интересуют причины сложившихся изменений и закономерностей, им интересны возможности и перспективы дальнейшего развития и сотрудничества.

В свою очередь управленческий анализ нацелен не только на выявление трендов развития организации, но и причин, приведших к изменению результатов хозяйственной деятельности и состояния ресурсов, а также на обоснование стратегии развития с учетом внутренних возможностей организации, ее динамических способностей и изменения факторов внешней среды для поддержания ее конкурентных преимуществ.

Развитие управленческого анализа и его использование в практической деятельности субъектов экономики предопределяет развитие управленческого учета и отчетности, которые следует рассматривать как некоторые из основных источников информации для проведения управленческого анализа и обоснования оперативных и стратегических управленческих решений. При этом главной целью управленческого учета является не проведение аналитических расчетов, а формирование управленческой (внутренней) отчетности, обоснование учетной политики организации.

Считаем, что появление и развитие новых объектов управления и анализа предопределяет целесообразность формирования учетной информации и отчетности не только для внутреннего использования менеджерами организации, но и для всех заинтересованных сторон, и отражающих как финансовые, так и нефинансовые аспекты ее деятельности. Информации, имеющейся в бухгалтерской отчетности и носящей ретроспективный характер, порой недостаточно для своевременного выявления и устранения негативных факторов и тенденций развития субъекта хозяйствования. Следовательно, развитие менеджмента и анализа «тянет» за собой развитие бухгалтерского учета. При этом перечень традиционных объектов бухгалтерского учета в системе ведения управленческого учета и отчетности значительно расширяется.

### Заключение

В условиях интеграции и глобализации бизнеса, развития отечественной экономической науки и информационных технологий меняются подходы к формированию информации, используемой для управления, что требует от анализа хозяйственной деятельности повышения его оперативности, комплексности, системности, объективности и стратегической направленности. Это послужило основанием для становления и развития управленческого анализа, под которым мы понимаем самостоятельный вид анализа хозяйственной деятельности, целевая направленность которого состоит в предоставлении менеджерам организации финансовой и нефинансовой релевантной информации для подготовки и обоснования тактических и стратегических управленческих решений по достижению целей развития организации на основе системного изучения ее внешней и внутренней среды и причин их изменения.

### Список использованной литературы

1. **Савицкая, Г. В.** Теория анализа хозяйственной деятельности / Г. В. Савицкая. – М. : ИНФРА-М, 2012. – 281 с.
2. **Вахрушина, М. А.** Управленческий анализ: вопросы теории, практика проведения : моногр. / М. А. Вахрушина, Л. Б. Самарина. – М. : Вуз. учеб. : ИНФРА-М, 2010. – 144 с.
3. **Бухгалтерский** учет : учеб. для вузов / П. Г. Пономаренко [и др.] ; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. – Минск : Выш. шк., 2013. – 543 с.
4. **Ковалев, В. В.** Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 560 с.
5. **Шерemet, А. Д.** Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия : учеб. / А. Д. Шерemet. – 2-е изд., доп. – М. : ИНФРА-М, 2020. – 374 с.
6. **Никифорова, Н. А.** Управленческий анализ : учеб. для магистров / Н. А. Никифорова, В. Н. Тафинцева ; под общ. ред. Н. А. Никифоровой. – М. : Юрайт, 2015. – 442 с.
7. **Мамина, Е. А.** Управленческий анализ в отраслях : учеб. пособие / Е. А. Мамина. – Орск : Изд-во Орского гуманитарно-технологического института (филиала) ОГУ, 2016. – 159 с.
8. **Кундиус, В. А.** Управленческий анализ деятельности предприятий агропромышленного комплекса : учеб. пособие / В. А. Кундиус. – М. : КНОРУС, 2016. – 392 с.
9. **Алферов, В. Н.** Управленческий анализ как инструмент антикризисного управления / В. Н. Алферов. – МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). – 2018. – Т. 9. – № 2. – С. 213–221.