

Министерство образования и науки Российской Федерации
Владимирский государственный педагогический университет
Владимирский государственный университет

Лапыгин Ю.Н.
Прохорова Н.Г.

*СТРАТЕГИЧЕСКОЕ
УПРАВЛЕНИЕ
ЗАТРАТАМИ*

ВЛАДИМИР

2005

УДК 330. 131
ББК 65.053.9 (2)
Л 24

Рецензенты:

Гутман Г.В. - доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой экономической теории Владимирского государственного педагогического университета.

Захаров П.Н. - кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика городского хозяйства» Владимирского государственного университета.

Лапыгин Ю.Н., Прохорова Н.Г.

Стратегическое управление затратами. – Владимир:

ВлГУ, ВГПУ, 2005. – 183 с.

Монография посвящена определению подходов к стратегическому менеджменту промышленными предприятиями на основе различных методов управления затратами.

Даны основные концепции и инструменты управления затратами. Разработана сбалансированная система показателей управления затратами на промышленных предприятиях.

Для руководителей организаций, студентов, аспирантов и магистров.

ISBN – 5 – 87846 – 481 - 0

© Лапыгин Ю.Н., Прохорова Н.Г., 2005

© ВлГУ, ВГПУ, 2005

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
Глава 1. Теоретические подходы к стратегическому управлению промышленными предприятиями	6
1.1. Проблемы развития промышленных предприятий	6
1.2. Стратегическое управление промышленными предприятиями в современных условиях	13
1.3. Методические аспекты управления затратами на промышленных предприятиях	28
1.4. Показатели будущих затрат в стратегическом управлении промышленными предприятиями	39
Глава 2. Анализ подходов и методов управления затратами	60
2.1. Сопоставление концепций управления затратами на промышленных предприятиях	60
2.2. Анализ методов управления затратами на промышленных предприятиях	77
2.3. Морфологический анализ сочетания инструментов управления затратами	96
Глава 3. Формирование инструментов стратегического управления затратами на промышленных предприятиях	109
3.1. Определение затрат с позиций стратегических моделей управления промышленными предприятиями	109
3.2. Формирование системы сбалансированных показателей управления затратами промышленных предприятий	139
Заключение	170
Список литературы	173

ВВЕДЕНИЕ

Стратегия социально-экономического развития России должна быть направлена на обеспечение устойчивого повышения качества жизни населения, сокращение разрыва по уровню благосостояния с ведущими экономически развитыми странами. Достижение этих целей возможно только путем построения динамично развивающейся рыночной экономики, в которой весомое место занимают промышленные предприятия.

Выпуская значительную часть валового национального продукта, промышленные предприятия затрагивают социальную и политическую сферу жизни общества и поэтому занимают центральное место в экономике любой страны. Успешное развитие промышленных предприятий в условиях рыночной экономики неразрывно связано с осуществлением эффективного управления всеми сферами его деятельности.

В высказываниях отечественных политиков и ведущих экономистов часто звучат слова о низкой эффективности использования ресурсов, порождающих неконкурентоспособность российских предприятий. Подобные задачи обычно пытаются решать методами финансового менеджмента. Но проблема состоит в том, что финансовый менеджмент игнорирует природу затрат. Анализ же затрат традиционно рассматривается как процесс оценки финансового влияния альтернативных управленческих решений. Поскольку издержки являются основным ограничителем прибыли и одновременно главным фактором, влияющим на объем предложения, принятие управленческих решений невозможно без анализа текущих затрат и определения их величины в перспективе.

Стратегический менеджмент как дисциплина и как вид деятельности находится в процессе своего становления и проявляется, прежде всего, в изобилии моделей как локальных процессов, так и разработки «глобальных» стратегий.

Анализ деятельности предприятий различных отраслей промышленности показывает, что, несмотря на обилие публикаций на рассматриваемую тему, практически ни одно российское предприятие не может продемонстрировать образец организации стратегического управления. Напротив - количество убыточных предприятий свидетельствует о том, что есть проблемы управления затратами.

Решение указанных проблем определяет актуальность методической проработки выбора инструментов стратегического управления затратами.

Общие методологические проблемы стратегического управления нашли свое разрешение в трудах отечественных ученых: Л.А. Велихова, В.Р. Веснина, О.С. Виханского, А.Л. Гапоненко, А.Т. Зуба, В.С. Соловьева, Р.А. Фатхутдинова и др.

Значительный интерес представляют работы известных зарубежных исследователей в области стратегического управления: Аакера Д.А., Боумэна К., Кемпбэла Э., Уорда Кита, Ричарда Коха, Куинна Дж. Б., Магнуса Ветера, Минцберга Генри, Ольве Нильс-Горана, Портера Майкла, Прахалада К. К., Роя Жана, Саммерса Лаче К, Стрикленда А.Дж., Томпсона А.А., Хамела Гари.

Модели, разработанные специалистами, нуждаются в соответствующей верификации. Кроме того, применение информации о затратах в стратегическом планировании не удостоено до сих пор того внимания, которого оно заслуживает, и к тому же, российская специфика не позволяет полностью применять разработанные зарубежные модели.

Управленческий учет связывает воедино менеджмент, маркетинг, анализ, финансовый учет, производственный учет, а его современное толкование связано с качественно новым содержанием. Управленческому учету посвящены работы авторитетных российских ученых, в частности, Вахрушиной М.В., Кондракова Н.Д., Николаевой С.Н., Шеремета А.Д.

Вопросы стратегического управления затратами изучены пока явно недостаточно. Из зарубежных авторов выделяются работы Уорда Кита, широко осветившего специфику стратегического управленческого учета, а также Джона К. Шанка и Виджея Говиндараджана. По мнению Джона К. Шанка, стратегическое управление затратами содержит в себе настолько отличающийся взгляд на управленческий учет, что представляет некоторого рода смену парадигмы.

Из российских авторов, посвятивших свои труды проблемам стратегического управленческого учета, к сожалению, можно назвать немногих, в частности - Алексееву О.В. и Николаеву О.А.

Интерес к стратегическому управлению затратами появился в связи с возрастанием роли стратегического менеджмента в последние двадцать лет¹. Однако этой теме незаслуженно мало уделяется внимания в трудах отечественных и зарубежных ученых и практиков.

¹ Джон К. Шанк, Виджей Говиндараджан. Стратегическое управление затратами / Пер. с англ. – СПб.: ЗАО «Бизнес-микро», 1999. – 288 с.

Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К СТРАТЕГИЧЕСКОМУ УПРАВЛЕНИЮ ПРОМЫШЛЕННЫМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ

1.1. Проблемы развития промышленных предприятий

Промышленность является важнейшей отраслью народного хозяйства, оказывающей решающее воздействие на уровень экономического развития общества. Именно она определяет самостоятельность любого государства, его экономическую и политическую независимость. Этим определяются предпосылки дальнейшего приоритетного и динамичного развития промышленности в России. Предприятия являются фундаментом всей системы хозяйственного управления.

Необходимо отметить, что к началу экономических реформ российская экономика оказалась структурно деформированной и неэффективной. На первом этапе переходной экономики требования к профессиональным качествам менеджеров и идеологов экономической реформы были невысокими, основные идеи носили заимствованный характер, их адаптация происходила без анализа адекватности реалиям национальной экономической системы и без проведения оценок возможных результатов. Развитие рыночных отношений в России поставило промышленные предприятия различных организационно-правовых форм в жесткие экономические условия, что привело к негативным последствиям. Декларируемое движение к цивилизованному рынку, не подкрепленное солидной теоретической базой, болезненно отразилось на предприятиях, и каждый субъект хозяйствования был озабочен лишь тем, как ему выжить. Многолетний экономический кризис и спад промышленного производства поставили многие предприятия на грань банкротства.

За последние 10-12 лет Россия лишилась не только многих технологий высокого уровня, но и целых наукоемких отраслей, таких, как микроэлектронная, приборостроения, прецизионного станкостроения и др. По технологическому уровню промышленного производства страна оказалась отброшенной в 60—70-е годы прошлого столетия².

Тем не менее, за прошедшие годы российские предприятия постепенно стали приспосабливаться к рыночным условиям. Один из главных итогов 2004 г. – сохранение промышленного подъема, хотя по сравнению с предшествующим годом его интенсивность уменьшилась (табл.1.1).

² Гельман М. Многоликий валовой внутренний продукт и неопределенности с его удвоением // «Промышленные ведомости», №23-24(76-77), декабрь, 2003.

По оценке ЦМАКП³, объем промышленного производства увеличился на 7,0% против 7,8% в 2003 г. Подъем наблюдался в большинстве отраслей, но основной прирост промышленного выпуска (свыше 2/3) обеспечило увеличение производства в трех отраслях – машиностроении, нефтедобыче и пищевой промышленности.

Таблица 1.1

Динамика выпуска в отраслях промышленности (%)⁴

	2003		2004	
	темп прироста	вклад в прирост промышленного выпуска	темп прироста	вклад в прирост промышленного выпуска
Промышленность всего	7.8	100.0	7.0	100.0
топливо и энергия	7.2	30.6	5.5	24.9
сырье и материалы	6.8	33.0	6.0	31.0
обрабатывающие отрасли	8.2	36.5	9.2	44.1
Электроэнергетика	1.0	1.1	0.3	0.4
Топливная промышленность	9.3	29.5	7.1	24.5
Черная металлургия	8.9	9.0	5.0	5.4
Цветная металлургия	6.2	11.0	3.6	6.7
Химическая и нефтехимическая промышленность	5.5	5.0	8.2	7.8
Машиностроение	9.2	23.2	11.7	31.9
Лесобумажная промышленность	7.6	4.9	10.3	7.1
Промышленность стройматериалов	8.3	2.8	7.7	2.8
Легкая промышленность	2.2	0.5	-3.0	-0.6
Пищевая промышленность	8.2	12.4	8.0	13.1
Прочие отрасли промышленности	8.1	0.8	10.4	0.9

Основные макроэкономические индикаторы в РФ представлены в таблице 1.2⁵. Динамика ВВП в 2004 году вновь превысила планку в 7%. Интенсивность промышленного роста несколько снизилась по сравнению с 2003 годом. По оценке ЦМАКП, она составила 7.0%, по данным Росстата, в методологии ОКВЭД - 7.3%. Расширение производства шло при падающих темпах роста его эффективности. Отмечена тенденция снижения динамики производительности труда. Темпы прироста реальной заработной платы остались на уровне предшествующего года – 10.9%. Разрыв в динамике реальной заработной платы и производительности труда в 2004 году составил 2.4 раза.

³ Центр макроэкономического анализа и краткосрочного прогнозирования

⁴ <http://www.opec.ru>

⁵ <http://www.opec.ru>

Таблица 1.2

Основные макроэкономические индикаторы в РФ
(% к предшествующему году)

	2001	2002	2003	2004	2005, ОЦЕНКА
Инфляция, декабрь к декабрю	118.6	115.1	112.0	111.7	110
Валовой внутренний продукт	5.1	4.7	7.3	7.1	6.2
Производство промышленности ¹	4.9	3.7	7.0/7.8	6.1/7.0	5.6 ²
топливно-энергетические отрасли	4.4	4.2	6.5/6.5	4.9/4.9	3.3
сырьевые отрасли	3.3	3.3	5.9/7.1	4.8/6.3	4.6
машиностроение	7.1	1.9	9.2/9.2	11.7/11.7	10.4
потребительские отрасли	8.0	5.5	4.4/7.6	3.0/7.0	6.2
Производство сельского хозяйства	7.5	1.5	1.3	1.6	-
Реальные располагаемые денежные доходы населения	8.7	11.3	14.9/9.7 ³	8.2	8.6
Оборот розничной торговли	11.0	9.3	8.4	12.1	8.8
Инвестиции в основной капитал	10.0	2.8	12.5	10.9	10.1
Мировая цена на нефть (Urals), долл. за баррель	23.0	23.7	27.2	34.5	37.0
Экспорт товаров, млрд. долл.	101.9	107.3	135.9	183.2	200
в % к ВВП	33.2	31.1	31.6	31.5	27.8
в реальном выражении	3.1	8.9	9.6	10.8	4.3
Импорт товаров, млрд. долл.	53.8	61.0	76.1	94.8	109
в % к ВВП	17.5	17.7	17.7	16.3	15.2
в реальном выражении	21.5	9.9	19.3	21.0	17
Сальдо торгового баланса, млрд. долл.	48.1	46.3	59.6	87.3	91
¹ Числитель - данные Росстата, знаменатель - оценка ЦМАКП; ² В методологии ОКОНХ, действующей до 2004 года включительно; ³ Официальная оценка прироста реальных располагаемых доходов - 14.9%, расчет ЦМАКП - 9.7%. Методика исчисления реальных доходов, применяемая Росстатом, ведет к существенному завышению их значений вследствие недоучета движения средств по валютным счетам населения и ряда других факторов. В 2003 году под влиянием укрепления рубля население стало переводить валютные сбережения в рублевые. Росстат принял это за увеличение доходов, хотя речь шла лишь об изменении формы активов.					

Сравнение основных макроэкономических индикаторов в 2003 и 2004 гг. представлено на рис. 1.1⁶.

Необходимо отметить, что за последние годы существенно изменился характер хозяйственной деятельности промышленных предприятий: снизился удельный вес нерыночных расчетов, особенно по естественным монополиям, растет прибыль, но о стабилизации говорить пока преждевременно.

Отмечено, что рост ВВП достигается в основном за счет нескольких крупнейших отраслей, в частности, сырьевых, ТЭК, цветной металлургии и не вызывает позитивного влияния на социальное положение широких слоев населения, на региональные экономические структуры и на сопряженные с ними производственные комплексы.

⁶ <http://www.opec.ru>

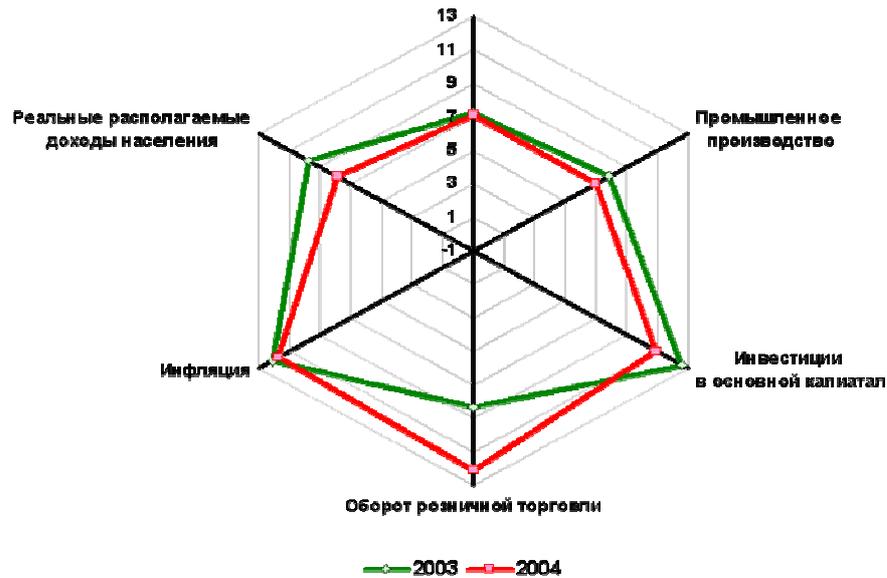


Рис.1. Сравнение основных макроэкономических индикаторов в 2003 и 2004 годах (темпы прироста, %)

Анализ основных факторов, повлиявших на динамику экономического роста в 2004 году, подтверждает, что он не сопровождался качественными улучшениями, сохранилась и даже усилилась его зависимость от сырьевого экспорта (таблица 1.3).

Таблица 1.3

Вклад отдельных факторов в формирование прироста ВВП¹ (%)

	2002		2003		2004	
	А	Б	А	Б	А	Б
Прирост ВВП всего	4.7	100	7.3	100	7.1	100
в том числе за счет:						
увеличения нефтяных цен ³	-0.7	-14	1.5	20	1.7	24
увеличения физического объема экспорта товаров	2.9	63	3.0	41	3.3	47
других факторов	2.4	51	2.8	38	2.1	29

¹ Оценки вклада факторов получены на основе системы балансовых и эконометрических уравнений

² **А** - вклад в прирост ВВП, **Б** - структура прироста ВВП

³ Влияние роста цен в текущем и предшествующем годах

Анализ факторов роста ВВП позволяет сделать вывод:

- вклад расширения физического объема экспорта оценивается в 3,3 % пункта прироста ВВП, т.е. обеспечивает почти половину прироста ВВП. Экспорт составляет более 1/3 ВВП, а динамика экспорта товаров достигла в 2004 году 10,8%;

- вклад увеличения мировых цен на нефть в прирост ВВП оценивается в 1,7 % пункта прироста ВВП (24%).

Да и о каком подъеме промышленности можно говорить, если в 2004 году по ВВП на душу населения Россия занимала 97 место в мире⁷. Лидер Промышленной партии, заместитель председателя Комитета Госдумы по экономической политике и предпринимательству Панина Е. отметила очевидность экономического спада, особенно в обрабатывающих отраслях промышленности⁸.

Поэтому, думается, несколько преждевременно судить о выходе всей экономики страны в целом из структурного кризиса.

В целях создания условий для активизации государственной промышленной политики, повышения конкурентоспособности отечественного производства, обеспечения экономического роста Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации постановил считать приоритетным для обеспечения государственной экономической политики осуществление мер по развитию промышленного комплекса страны и созданию условий для экономического роста⁹.

Мировой опыт свидетельствует, что ускоренный рост и прогрессивное развитие экономики ведущих индустриально развитых стран в решающей степени определяют наиболее крупные компании промышленного профиля.

Российская экономика нуждается в активизации источников роста и повышении конкурентоспособности страны, проводимой через реализацию «сценария ускоренной диверсификации». Основным направлением, обеспечивающим ускоренный рост экономики и диверсификацию, является опережающее развитие перерабатывающих секторов (в первую очередь высокотехнологичных), сферы услуг, а также повышение степени переработки сырья¹⁰.

Следовательно, перспективы развития российских промышленных предприятий заслуживают особого внимания.

Спектр существенных проблем в контексте деятельности промышленных предприятий, безусловно, тормозит их развитие (таблица 1.4).

⁷ Еженедельник «Аргументы и факты» №17 апрель 2005.

⁸ Еженедельник «Аргументы и факты» №19 май 2005 г. с. 11.

⁹ Постановление Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации от 18 февраля 1998 года N 54-СФ «О мерах по активизации государственной промышленной политики и созданию условий для экономического роста в Российской Федерации».

¹⁰ Программа социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2003-2005 годы) (утв. распоряжением Правительства РФ от 15 августа 2003 г. N 1163-р).

Таблица 1.4

**Спектр существенных проблем в контексте
деятельности промышленных предприятий**

Общие проблемы
Нерешенные проблемы институциональной среды (низкая эффективность государственного управления и регулирования экономики, высокие административные барьеры)
Противоречивость и незавершенность процессов приватизации
Отсутствие развитой национальной инновационной системы
Резкое снижение ассигнований из федерального бюджета на поддержку приоритетных программ и направлений развития промышленности
Стагнация науки и большинства высокотехнологичных отраслей в 1990-е годы, что негативно сказалось на развитии промышленных предприятий
Отсутствие качественной оценки демографии организаций в реформируемой экономике, что не позволяет сформировать программы действий кластеров. (Видится перспективным рассматривать демографию организаций в системе параметров, оценивающих деловую репутацию отдельных регионов, а также их конкурентоспособность)
Сокращение срока жизни предприятий (в среднем она значительно меньше 20 лет. Средняя компания не способна поддерживать доходность выше стоимости капитала в течение более чем 7-8 лет)
Структурные сдвиги в пользу производства энерго-сырьевых товаров (причем потребности этого сектора в инновациях и хай-теке существенно ниже его экономических возможностей).
Малое количество вертикально интегрированных структур (они могут частично восполнить научный потенциал, которым располагали отраслевые научно-исследовательские институты)
Проблемы на корпоративном уровне
проблемы регулирования взаимоотношений, во-первых, аутсайдеров и инсайдеров, во-вторых, владельцев и наемных менеджеров
наличие аффилированных лиц
финансовые проблемы: недостаток собственных финансовых средств, неприемлемые условия кредитования, недостаток инвестиций
несбалансированность амортизации и воспроизводства основных средств в промышленной сфере
неэффективное использование имеющихся мощностей
отсутствие непрерывного планирования производства
отсутствие эффективных методов учёта и контроля затрат
устаревшая структура издержек, основанная на экстенсивных методах организации производства
отсутствие эффективной организационной структуры для предприятий различных отраслей промышленности и форм собственности
отсутствие инновационной активности. Устаревшие технологии и оборудование не позволяют выпускать конкурентоспособную продукцию
неэффективная система внутренней информационной поддержки, не позволяющая принимать правильные управленческие решения
дефицит квалифицированных кадров в производственной сфере не позволяет предприятиям формировать стратегию своего развития
корпоративная культура большинства предприятий не ориентирована на стратегические изменения
недостаточное понимание места бизнеса конкретного предприятия в региональной и общенациональной экономике не позволяет менеджменту формировать стратегию развития
отсутствие экономических условий для реализации разработанных стратегий
недостаток информации для принятия стратегических решений
ориентация на достижение краткосрочных результатов сдерживает стратегическое развитие предприятий

Пути решения проблем состоят из комплекса мер, в частности:

- * совершенствования законодательства;
- * интеграции власти, науки и производства;
- * совершенствования управленческих процессов.

Правительство РФ, озабоченное экономической ситуацией в стране, со своей стороны, направляет усилия на стабилизацию экономического роста промышленности. Разработан комплекс документов, определяющих систему мер и обеспечивающих эффективное использование государственных и негосударственных инвестиционных ресурсов в целях реализации стратегических интересов Российской Федерации (повышение качества жизни населения, достижение экономического роста, развитие фундаментальной науки, образования, культуры, обеспечение обороны и безопасности страны), в их числе:

- основные направления государственной инвестиционной политики Российской Федерации в сфере науки и технологий;¹¹
- основы политики Российской Федерации в области развития науки и технологий на период до 2010 года и дальнейшую перспективу;¹²
- основные направления государственной инвестиционной политики Российской Федерации в сфере науки и технологий;¹³
- федеральная целевая программа «Национальная технологическая база» на 2002-2006 годы»¹⁴;
- федеральная целевая программа «Интеграция науки и высшего образования России на 2002-2006 годы»¹⁵;
- федеральная целевая научно-техническая программа «Исследования и разработки по приоритетным направлениям развития науки и техники» на 2002-2006 годы¹⁶.

¹¹ Основные направления государственной инвестиционной политики Российской Федерации в сфере науки и технологий (утв. распоряжением Правительства РФ от 11 декабря 2002 г. N 1764-р).

¹² Основы политики Российской Федерации в области развития науки и технологий на период до 2010 года и дальнейшую перспективу (утв. Президентом РФ 30 марта 2002 г. N Пр-576).

¹³ Основные направления государственной инвестиционной политики Российской Федерации в сфере науки и технологий (утв. распоряжением Правительства РФ от 11 декабря 2002 г. N 1764-р).

¹⁴ Постановление Правительства РФ от 8 ноября 2001 г. N 779 «Об утверждении федеральной целевой программы «Национальная технологическая база» на 2002 - 2006 годы» (с изменениями от 13 ноября 2002 г.).

¹⁵ Федеральная целевая программа "Интеграция науки и высшего образования России на 2002 - 2006 годы"(утв. постановлением Правительства РФ от 5 сентября 2001 г. N 660) (с изменениями от 3 июля 2003 г.).

¹⁶ Федеральная целевая научно-техническая программа «Исследования и разработки по приоритетным направлениям развития науки и техники» на 2002 - 2006 годы (утв. постановлением Правительства РФ от 21 августа 2001 г. N 605) (с изменениями от 14 ноября 2002 г.).

Реализация указанных программ предполагает активное участие реального промышленного сектора. Все вышеизложенное, а также растущая самостоятельность российских предприятий вызывает интерес менеджеров к вопросам организации и управления производством и изучению опыта стран с развитой рыночной экономикой. Современным инструментом управления развитием организации в условиях нарастающих изменений во внешней среде и связанной с этим неопределенностью является методология стратегического управления.

Совершенствование стратегического управления предприятием как сложной социально-экономической системой является одним из ключевых путей стабилизации российской экономики в целом.

Однако следует заметить, что стратегическое управление для современной России - это принципиально новый вид профессиональной деятельности и соответственно новый объект изучения.

1.2. Стратегическое управление промышленными предприятиями в современных условиях

Стратегическое управление представляет собой работу предприятия на будущее. Оно вызвано к жизни переходом к новой модели управления развитием организации в меняющейся среде.

Стратегическое управление требует предпринимательского организационного поведения¹⁷, в то время как оперативное управление функционирует на базе приростного поведения¹⁸.

Как отмечает И. Ансофф, предпринимательское поведение означает создание потенциала для получения прибыли там, где его раньше не было¹⁹.

Отличительные черты стратегического и оперативного управления представлены в таблице 1.5²⁰.

Термин «стратегическое управление» стал использоваться на рубеже 1960-х и 1970-х годов с акцентом на различия между текущим управлением на уровне производства и управлением, осуществляемым на высшем уровне, т.е. на уровне предприятия.

¹⁷ Предпринимательский стиль поведения отличается стремлением к изменениям, к предвосхищению будущих опасностей и новых возможностей. Ведется широкий поиск управленческих решений, разрабатываются многочисленные альтернативы и из них выбирается оптимальная.

¹⁸ Приростный стиль поведения отличается постановкой «от достигнутого», направлен на минимизацию отклонений от традиционного поведения как внутри организации, так и в ее взаимоотношениях с окружающей средой. При нем менеджеры стремятся избежать изменений, ограничить их и минимизировать.

¹⁹ Ансофф И. Стратегическое управление / Пер. с англ. Под научн. ред. Л.И. Евенко. М., 1989.

²⁰ Зуб А.Т. Стратегический менеджмент: Теория и практика: Учебное пособие для вузов. — М.: Аспект Пресс, 2002.

Таблица 1.5

Сопоставление стратегического и оперативного управления

Параметры для сравнения	Стратегическое управление	Оперативное управление
• организационный уровень разработки и принятия решений	разрабатываются и контролируются на самом верхнем уровне управления	принимаются на всех уровнях управления
• природа решений	долгосрочны	краткосрочны
• непрерывность процесса планирования и осуществления.	стратегические решения принимаются, не так часто, а их реализация требует длительного времени, как правило, нескольких лет	управление осуществляется непрерывно, планирование осуществляется повседневно, задачи носят краткосрочный характер
• преобладание «жестких» или «мягких» проблем и решений	разработка стратегии фирмы осуществляется в условиях неопределенности	имеет дело в основном с «жесткими», определенными проблемами
• количество рассматриваемых альтернатив решения	значительное	незначительное
• объем и тип необходимой управленческой информации	необходим большой объем информации, получаемой из разных источников о разнообразных процессах как во внешнем окружении организации, так и во внутриорганизационных системах. Сбор данных затруднен, особенно если на их основе делаются экстраполяции будущих тенденций развития факторов и процессов. Решающими факторами часто являются интуиция и опыт	процессы сбора информации в значительной мере формализованы, источники ее стабильны и находятся внутри организации, качество и достоверность данных информации можно проконтролировать. При этом широко используется машинная обработка информации и автоматизированные системы управления
• временные интервалы планирования, осуществления и контроля управленческих действий;	ориентируется на длительные временные промежутки (годы)	нацелено на решение задач, которые требуют недель или месяцев работы
• детализированность разработок	стратегия формулируется в общих чертах	оперативные решения являются элементом выполнения стратегии и нацелены на достижение перспективных целей
• используемые человеческие ресурсы управления	осуществляется высшим управленческим персоналом. Часто требует привлечения внешних и внутренних консультантов	осуществляется средним и линейным управленческим персоналом
• точность контроля и оценки	эффективность принятых стратегий оценивать гораздо сложнее, чем результаты оперативного управления	достаточно легко анализировать результаты принятых решений
• превалирующие интересы участников процесса принятия решений	стратегические решения подчинены корпоративным целям	может ориентироваться на локальные, частные цели, например отдела или группы
• степень риска и последствия реализации рискованных решений	масштабы решений, различный уровень неопределенности и сложность среды повышают степень риска	используется оперативная информация, которая, более точна, вследствие чего риск невысок
• предсказуемость результата	результат сложно предугадать	результат предсказать достаточно просто

Выделяют четыре фактора-условия, предопределивших актуальность стратегического управления:

- управленческий опыт, полученный в первой половине XX в., не позволял решать принципиально новые задачи;
- расширение географических и операционных сегментов деятельности приводило к дальнейшему усложнению управленческих проблем;
- возрастание роли высшего управленческого звена требовало пересмотра управленческих навыков;

- нестабильность внешней среды повышала вероятность стратегических изменений, их неопределенность.

Впервые методы стратегического управления были разработаны в США в начале 1970-х г. фирмой «Мак-Кинси» и применены на практике в 1972 г. в компаниях «Дженерал Электрик», «Кока-Кола», IBM, а в начале 1980-х г. они использовались значительной частью крупных корпораций²¹.

Теоретическими основами стратегического управления явились концепции, представленные в таблице 1.6.

Таблица 1.6

Концептуальные основы стратегического управления

Концепция	Основные аспекты
корпорации, ориентированной на цели	внутренняя структура предприятия и окружающая его социально-экономическая и технологическая среда рассматриваются как единое целое (вначале акцент делался на гибкой адаптации предприятия к окружению, а затем на его активном изменении)
управления по целям	цели корректируются, исходя из реальной ситуации и возможностей реализации этих целей персоналом
ситуационного подхода	управление рассматривается как реакция на воздействие обстоятельств; решение проблем осуществляется с учетом взаимодействия внутренней и внешней среды, существующих ограничений, квалификации менеджеров и стиля руководства
экологической школы	главная задача управленческой деятельности – обеспечение функционирования предприятия в органической взаимосвязи со средой
обслуживающих среду организаций	при изменении окружения адаптация производится путем перестройки структуры и корректировки целей
маркетинга	предприятие перестраивает свою производственную систему исходя из потребностей клиентов
стратегического планирования	выявление и анализ стратегических проблем, постановка целей, определение долгосрочных ориентиров развития, курса действий и перераспределение в соответствии с этим ресурсов
на основе дифференциации уровней стратегий	обосновывается формирование стратегии развития предприятия как итеративный процесс, осуществляемый на всех уровнях иерархии
управления на основе решения стратегических задач	управление осуществляется путем ранжирования стратегических задач и ориентируется на тактическую выживаемость, в основе которой лежит сохранение позиций предприятия в базовых сферах деятельности
управление по слабым сигналам	очевидные и конкретные проблемы, выявленные в результате наблюдения определяют как сильные сигналы. Проблемы, известные по ранним и неточным признакам, называют слабыми сигналами. Чем сильнее сигнал, тем меньше времени у предприятия для ответной реакции
управление в условиях стратегических неожиданностей	использование коммутационной сети связей для чрезвычайных ситуаций; концентрации высшего руководства на контроле и сохранении морального климата; минимальный уровень срывов; принятие чрезвычайных мер; создание групп гибкого реагирования из наиболее опытных специалистов, наделенных необходимыми полномочиями; способных осуществлять постоянное наблюдение, анализ и оценку ситуации, выработку решений

²¹ Веснин В.Р. Стратегическое управление: Учебник. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004.

Возникновение и практическое использование приемов стратегического управления можно рассматривать как реакцию на усложнение управленческих задач, поэтому требуется в рамках обратной связи корректировка стратегий.

Содержание стратегического управления как элемента общего управления раскрыто достаточно подробно в различных публикациях²². В некоторых из них за основу берутся идеи известных западных ученых: М. Портера, Дж. Пирса, Р. Робертсона, Дж. Хиггенса. При этом ряд одинаковых на первый взгляд понятий в силу специфики содержания и новизны использования в экономических знаниях зачастую трактуется по-разному.

По мнению Лапыгина Ю.Н., «стратегическое управление представляет собой систему действий, необходимых для достижения поставленных целей, зачастую, в условиях ограниченности ресурсов»²³.

Зайцев Л.Г. и Соколова М.И. характеризуют стратегическое управление как «область деятельности высшего руководства организации, главная обязанность которого состоит в определении предпочтительных направлений и траекторий развития организации, постановке целей, распределения ресурсов и всего того, что дает организации конкурентные преимущества»²⁴.

Виханский О.С. понимает стратегическое управление как «управление организацией, которое опирается на человеческий потенциал как основу организации, ориентирует производственную деятельность на запросы потребителей, гибко реагирует и производит своевременные изменения в организации, отвечающие вызову со стороны окружения и позволяющие добиваться конкурентных преимуществ, что в совокупности дает возможность организации выживать в долгосрочной перспективе, достигая при этом своих целей»²⁵.

Игорь Ансофф представил содержательную программу планирования целей фирмы, политики развития, товарно-рыночных позиций и распределения ресурсов. Деятельность по стратегическому управлению, по его мнению, связана с постановкой целей и задач организации и с поддержанием ряда взаимоотношений между организацией и окружением, которые позволяют ей добиваться своих целей, соответствуют

²² См.: Виханский О.С. Стратегическое управление. – М., 1995; Винокуров В.А. Организация стратегического управления на предприятии. – М., 1996; Туленков Н. Ключевая позиция стратегического менеджмента в организации//Проблемы теории и практики управления. – 1997. – №4. – С. 104 -109; Фатхутдинов Р.А. Стратегический менеджмент: Уч. пос. – М., 1997; Экономическая стратегия организации / Под ред. А.П. Градова– СПб., 1995.

²³ Лапыгин Ю.Н. Основы стратегического управления. - М.: КноРус, 2004.

²⁴ Зайцев Л.Г., Соколова М.И. Стратегический менеджмент: Учебник. – М., 2002. С. 59.

²⁵ Виханский О.С. Стратегическое управление: Учебник. - 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Гардарики, 2002. - С. 29.

внутренним возможностям и позволяют оставаться восприимчивой к внешним требованиям²⁶.

А. Томпсон, Р. Стрикленд главным в стратегическом управлении фирмы видят план по укреплению ее позиций, удовлетворение потребностей и последовательное достижение целей²⁷.

Ханс Виссема определяет стратегическое управление как «стиль управления (мотивированный потребителями, ориентированный в будущее, направленный на конкуренцию) и методы коммуникации, передачи информации, принятия решений и планирования, с помощью которых аппарат управления и линейные руководители своевременно принимают и конкретизируют решения, касающиеся целей предпринимательской деятельности. Стратегическое управление предполагает стратегическую ориентацию всех работников и синхронизацию планов подразделений, отвечающих за реализацию целей компании»²⁸.

Таким образом, сущность стратегического управления состоит в умении моделировать ситуацию, в формировании и реализации стратегии развития организации на основе непрерывного контроля и оценки происходящих изменений в ее деятельности, в способности воплощать стратегию в жизнь.

К сожалению, большинство руководителей российских предприятий не имеют ясного представления о сущности стратегического управления, его методах и подходах, недооценивают его роль.

Предметом стратегического управления является разработка методологии решения проблем²⁹, прямо связанных с генеральными целями организации, ориентированными в будущее и, как правило, направленными на повышение эффективности деятельности организации путем обеспечения взаимосвязи целей, ресурсов и результатов.

К объектам стратегического управления относят:

1. Предприятие в целом.
2. Стратегическое поле хозяйствования (бизнеса), т.е. совокупность продуктово-рыночных сегментов и видов деятельности предприятия, выделенных для проведения самостоятельной производственной, технической, коммерческой и региональной политики.

²⁶ Ансофф И. Стратегическое управление / Пер. с англ. под научн. ред. Л.И. Евенко. М., 1989.

²⁷ Томпсон А.А., Стрикленд А.ДЖ. Стратегический менеджмент: Учебник / Пер. с англ. под ред. Л.Г.Зайцева, М.И. Соколовой. - М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. - С. 61.

²⁸ Виссема Х. Менеджмент в подразделениях фирмы (предпринимательство и координация в предпринимательской компании) / Пер. с англ. - М.: ИНФРА-М, 1996. С.176.

²⁹ В данном случае применяется понятие, характеризующее разницу между действительным и желаемым состоянием объекта.

3. Стратегические единицы бизнеса³⁰ - внутрифирменные организационные единицы, отвечающие за выработку стратегии предприятия в одном или нескольких сегментах целевого рынка.

Существует множество моделей процесса стратегического управления, которые в той или иной мере детализируют последовательность шагов этого процесса, в частности модели Фреда Р. Давида (1986), Джона Л. Томпсона (1993), Ефремова В.С. (1995). Несмотря на определенные отличия в их и подобных им подходах к моделированию стратегического управления, три ключевых этапа являются общими для всех моделей (рис. 1.2):

- стратегическое планирование;
- стратегическая организация;
- стратегический контроль и регулирование.

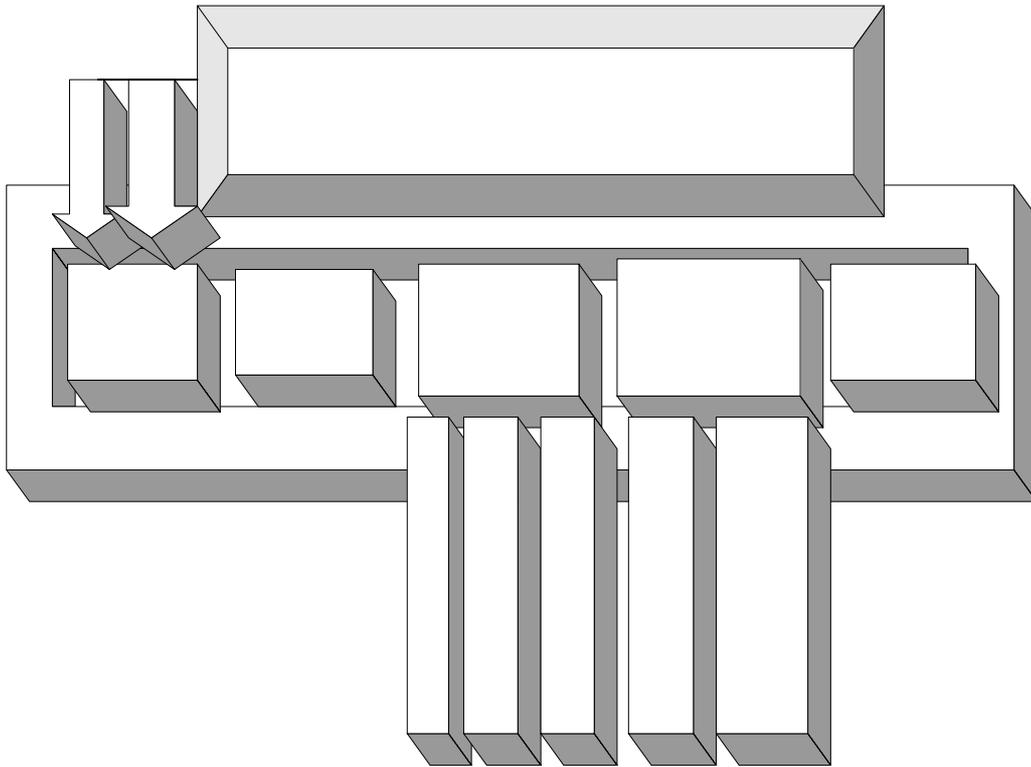


Рис. 1.2. Компоненты и этапы модели стратегического управления

³⁰ Концепция стратегических единиц бизнеса оказала существенное влияние на формирование систем управления в крупных фирмах всего мира и поэтому рассматривается как важный элемент стратегического менеджмента.

Стратегическое планирование представляет собой процесс определения стратегии организации путем установления ее миссии, анализа стратегических позиций, исследования внутренних и внешних факторов и действий, которые могут привести к достижению, удержанию, развитию и капитализации конкурентных преимуществ. Выбираемые стратегии должны эффективно капитализировать сильные стороны фирмы, преодоление ею своих слабых сторон, извлечение преимуществ от благоприятных внешних условий и успешное уклонение от внешних опасностей³¹.

Стратегическая организация – ключевой этап стратегического процесса управления, в котором можно выделить три компонента:

1) выработку вариантов стратегии (серии стратегических альтернатив, исходя из целей промышленного предприятия);

2) оценку вариантов стратегии (оптимальный вариант стратегии должен обеспечить наилучшее соотношение между сильными и слабыми сторонами предприятия, возможностями и угрозами внешней среды.

3) выбор стратегии, разработку стратегических линий поведения и планов.

Стратегический контроль и регулирование необходимы для успешной реализации стратегии. Стратегический контроль подразумевает, что менеджеры владеют навыками управления, организационными инновациями, умеют преодолевать сопротивление изменениям, формировать инновационные команды и управлять ожиданиями людей, вовлеченных в процесс стратегических изменений.

Реализация функций стратегического управления осуществляется посредством разработки и принятия стратегических решений. К их числу следует отнести все решения, затрагивающие основные стороны деятельности предприятия, ориентированные на перспективу и принимаемые в условиях неопределенности. Стратегические решения имеют ряд отличительных особенностей. Главные из них: инновационный характер; направленность на перспективные цели и возможности; сложность формирования при условии, что множество стратегических альтернатив неопределенно; субъективность оценки; необратимость и высокая степень риска³².

³¹ Ефремов В.С. Стратегия бизнеса. Концепции и методы планирования / Учеб. пособие. - М.: Издательство «Финпресс», 1998. — 192 с.

³² Зуб А. Т. Стратегический менеджмент: Теория и практика: Учеб. пособие для вузов. — М.: Аспект Пресс, 2002. — 415 с.

Процесс стратегического управления должен включать создание организационных условий для осуществления стратегических планов и программ, т.е. формирование сильной организационной структуры, разработку системы мотивации, совершенствование структуры управления.

Наряду с явными преимуществами стратегическое управление имеет ряд недостатков и ограничений на использование:

- в силу своей сущности не может дать точной и детальной картины будущего, а является лишь качественным описанием желаемого состояния предприятия, при этом разработка добротного стратегического плана не гарантирует положительного результата;
- не может быть сведено к набору стандартных процедур и схем, предписывающих однозначный способ решения проблем развития предприятия в условиях неопределенности;
- требует значительных усилий, больших затрат, времени и средств при организации, а также при корректировке стратегии по мере возникновения изменений во внешней и внутренней среде;
- затрагивает широкий круг ведущих организационных решений, ориентированных на будущее, связанных с генеральными целями организации и находящихся под воздействием неконтролируемых внешних факторов;
- не позволяет полностью формализовать процесс управления, поскольку представляет собой органическое соединение интуиции и искусства руководителей организации;
- велика цена возможных ошибок при выборе неверной стратегии;
- предполагает создание корпоративной культуры, систем мотивации, определенной гибкости.

Итак, процесс стратегического управления требует создания и применения новых системных и формализованных алгоритмов, гарантирующих высокие темпы принятия решений с учетом быстро меняющегося окружения на основе достижений информатики, организационного знания и обучения, компьютерных средств и электронных сетей связи.

В контексте стратегического управления категория «стратегическое управление затратами» определена как комплексная разработка и реализация стратегий на уровне дискретных действий отдельных подразделений, занимающихся проектированием, производством, сбытом, поставками и поддержкой своего продукта в условиях жесткой конкуренции. Стратегические затраты связаны с генеральными целями предприятия и направлены на повышение эффективности деятельности организации путем обеспечения взаимосвязи целей, ресурсов и результатов.

Управление промышленным предприятием в современных условиях должно учитывать глобализацию, интеграцию и высокую интеллектуальность социальных и экономических явлений и субъектов, сверхконкуренцию, смещение акцентов от изготовителя к потребителю и, соответственно, ориентироваться на стратегическую перспективу и своевременную реакцию на изменения внешней среды.

Стержнем стратегического управления выступает система стратегий, включающая ряд взаимосвязанных конкретных предпринимательских, организационных и трудовых стратегий. Стратегия — это заранее спланированная реакция организации на изменения внешней среды, линия ее поведения, выбранная для достижения желаемого результата.

Реализация обоснованной стратегии позволяет добиться значительных конкурентных преимуществ.

Изучение стратегии и разработка микроэкономических интеллектуальных основ стратегического мышления представлены в известных работах классиков менеджмента: П. Друкера, А. Чэндлера, И. Ансоффа и др.³³

Майкл Портер³⁴ заметил: «Меня отчасти мотивирует огромная путаница вокруг точного понимания того, что же такое стратегия на самом деле. Операционная эффективность означает, что вы едете быстрее других в одной гонке, однако стратегия — это участие в другой гонке, потому что это та гонка, в которой вы намерены победить».

³³ Кох Р. Стратегия. Как создавать и использовать эффективную стратегию. 2-е изд.— СПб.: Питер, 2003.

³⁴ Портер, Майкл, Э. Конкуренция.: Пер. с англ.: Уч. пос. — М.: Издательский дом «Вильямс», 2001.

Значительное количество экономической литературы по стратегическому управлению, стратегическому менеджменту и другим смежным наукам раскрывают виды, уровни, процессы разработки и реализации стратегии. Основные концепции стратегии в целом не вызывают разногласий, ясны, доступны, действенны, имеют практическое значение, но при их реализации возникают значительные проблемы: отсутствие четкой картины будущего предприятия, особенно в условиях неопределенности, необходимость корректировки стратегии в связи с изменениями во внутреннем и внешнем окружении, вероятность ошибок при выборе стратегии.

А. Кох отмечает, что «сегодня мы знаем о стратегии гораздо больше, чем 5, 10, 20, 30 или 40 лет назад, но никогда эта область не была столь непостижимой и никогда она еще так не сбивала с толку менеджеров-практиков и студентов, изучающих менеджмент, как сегодня. Знание не внесло ясности. Интуитивное понимание не привело к успеху. Так называемые эксперты в области стратегии — консультанты и ученые — окутали себя дискуссиями, неясностями и своими собственными методиками. Они занимались новыми подходами, установлением различий и нововведениями вместо того, чтобы передать реальную ценность, которой они владеют, тем, кто больше всего в ней нуждается. В результате для большинства менеджеров стратегия стала казаться либо бессмысленной, либо безнадежно оторванной от практики»³⁵.

По оценкам зарубежных экономистов, лишь 5% предпринимателей разрабатывают и реализуют собственную стратегию, получая при этом прибыль выше средней, остальным такая стратегия недоступна³⁶.

Дэвид А. Аакер³⁷ определяет стратегию в виде четырех основных составляющих (табл. 1.7).

Пол Р. Нивен утверждает, что «роль стратегии сегодня важнее, чем когда-либо. В эру глобализации, осведомленности клиентов и быстрых изменений эффективное осуществление выработанной стратегии играет решающую роль, независимо от того, является ли ваше предприятие новичком, производящим высокотехнологическую продукцию, или старым промышленным ветераном»³⁸.

К. Хаттен и М. Хаттен изложили смысл стратегии через определение «Стратегия – это путь достижения целей организации».

³⁵ Стратегия. Как создавать и использовать эффективную стратегию. - 2-е изд./ Р. Кох. — СПб.: Питер, 2003. — 320 с.: ил. — (Серия «Теория и практика менеджмента»).

³⁶ Ефремов В. С. Стратегия бизнеса. Концепции и методы планирования / Учебное пособие. – М.: Издательство «Финпресс», 1998.

³⁷ Аакер Д.А. Стратегическое рыночное управление. – СПб.: Питер, 2002.

³⁸ Нивен Пол Р. Сбалансированная Система Показателей - шаг за шагом: Максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов: Пер. с англ. - Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2003.

Разработка стратегии является одним из наиболее важных компонентов стратегического управления и требует анализа внутренней и внешней среды (рис. 1.3), а также формирования портфеля стратегий.



Рис. 1.3. Цели внешнего и внутреннего анализа при разработке стратегии

В общем, стратегическое планирование представляет собой процесс определения стратегии организации путем анализа стратегических позиций, исследования внутренних и внешних факторов и действий, которые могут привести к достижению, удержанию, развитию и капитализации ее конкурентных преимуществ.

Положение о том, что стратегия должна быть направлена не только на развитие конкурентных преимуществ корпорации, но и их капитализацию, отмечают многие авторы, профессионально занимающиеся проблемами стратегического управления. В частности, Фрэд Р. Дэвид отмечает: «Выбираемые стратегии должны эффективно капитализировать сильные стороны фирмы, преодоление ею своих слабых сторон, извлечение преимуществ благодаря благоприятным внешним условиям и успешное уклонение от внешних опасностей»⁴⁰.

Формирование портфеля стратегий необходимо для соответствующего распределения ресурсов отделов и служб компании.

Отдельные виды функциональных стратегий представлены на рис. 1.4.

⁴⁰ Fred R. David. Fundamentals of Strategic Management. Merrill Publishing Company, 1986, D. 14.

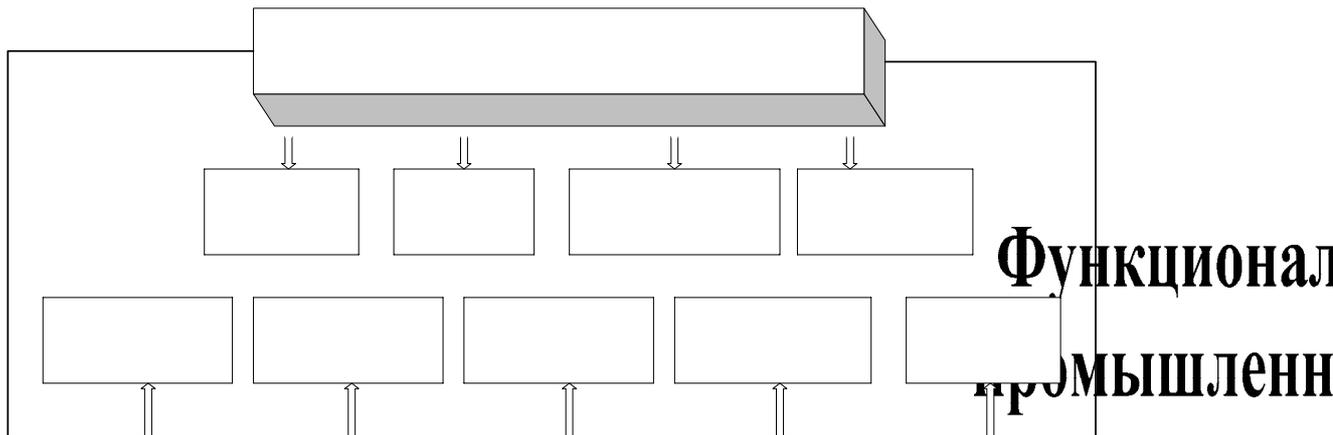


Рис. 1.4. Функциональные стратегии промышленного предприятия

Роль функциональной стратегии заключается в поддержке общей деловой стратегии и конкурентоспособности компании⁴¹. Кроме этого, значение функциональной стратегии заключается в создании управленческих ориентиров для достижения намеченных функциональных целей фирмы.

Российские специалисты в области управления И.И. Мазур, В. Д. Шапиро и Н.Г. Ольдерогге придерживаются следующего определения: «Функциональные стратегии – это комплекс мероприятий и программ развития отдельных функциональных подразделений, которые имеют подчиненное значение, являются по существу ресурсными программами, обеспечивающими развитие фирмы»⁴².

В работе «Стратегический менеджмент» известных зарубежных специалистов, занимающихся проблемами стратегического управления, А.А. Томпсона и А.Дж. Стрикленда сказано, что «...функциональная стратегия в производстве представляет собой план производства, содержащий необходимые мероприятия для поддержки деловой стратегии и достижения производственных целей и миссии компаний...»⁴³.

При разработке функциональных стратегий важно получить синергический эффект от их совместной реализации.

⁴¹ Томсон А.А., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии: Учебник для вузов./ Пер. с англ. Под ред. Л.Г. Зайцева, М.И. Соколовой. - М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998.- С.83.

⁴² Мазур И.И., Шапиро В.Д., Ольдерогге Н.Г. Эффективный менеджмент: Учеб. пособие для вузов/ Под общ. ред. И.И. Мазура. -М.: Высшая школа, 2003 – С. 208.

⁴³ Томпсон А.А., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии: Учебник для вузов/ Пер. с англ. под ред. Л.Г. Зайцева, М.И. Соколовой. -М.: банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – С. 83.

Необходимо отметить, что сами стратегии действий не содержат, поэтому вслед за функциональными стратегиями разрабатываются соответствующие им мероприятия и определяются ресурсы, необходимые для их реализации.

Зачастую на промышленных предприятиях вместо функциональных стратегий разрабатываются целевые комплексные программы и проекты, направленные на достижение стратегических целей.

Целевая комплексная программа, включающая совокупность мероприятий, объединенных общей целью, детализирует выработанные стратегии и определяет набор необходимых действий по достижению обозначенных целей и необходимые для этого ресурсы.

Лапыгин Ю.Н. отмечает, что «программы и стратегии соотносятся как часть и целое, то есть стратегию можно представить системой программ. В том случае, если программа комплексная (состоящая из нескольких подпрограмм, охватывающих все основные аспекты деятельности организации), а генеральная цель программы совпадает со стратегической целью организации, можно говорить о модели структуры стратегии»⁴⁴.

В такой программе обозначен состав программ и подпрограмм, отражающий существо стратегии, связи между программами, подпрограммами и стратегической целью. В этом случае получается модель структуры системы стратегического управления организацией, состоящей из взаимосвязанных программ, в отношении которых проводится дальнейшая декомпозиция функциональных стратегий, исходя из конкретных задач, с учетом видения образа будущего организации промышленного предприятия, стратегических целей и самой стратегии.

Именно этим стратегическое управление отличается от программного или проектного управления.

Интерес вызывает авторская модель структуры стратегии Лапыгина Ю.Н. (рис. 1.5), из которой следует, что на первом уровне декомпозиции стратегии могут фигурировать как функциональные стратегии, так и стратегические проекты и межфункциональные программы.

Политики могут состоять из функциональных программ и проектов, а программы могут включать программные проекты. В последующем разрабатываются мероприятия.

⁴⁴ Лапыгин Ю.Н. Основы стратегического управления. (Курс лекций. Части 1 и 2). - Владимир: Изд-во ВлГУ, ВГПУ, ВИБ, 2002. – 189 с.

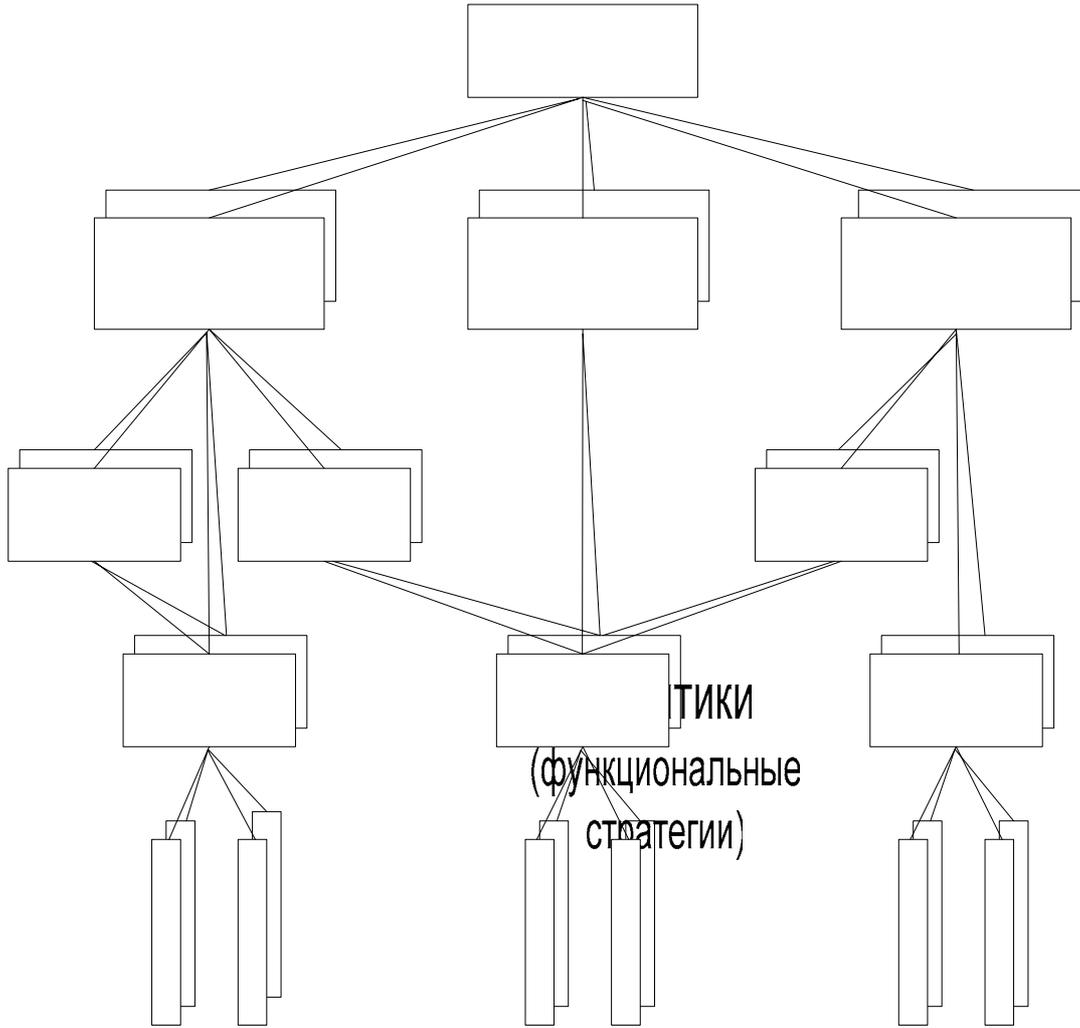


Рис. 1.5. Модель структуры стратегии

Необходимо разработать набор ключевых показателей деятельности промышленного предприятия и его основных подразделений, по которым будет проводиться мониторинг и оценка эффективности процесса реализации стратегии.

Показатели оценки должны быть выражены для руководства, собственников и других участников бизнеса в «финансово-экономических показателях», для руководителей производства - в адекватных «инженерно-технических, технологических показателях» и так далее.

Мероприятия

1.3. Методические аспекты управления затратами на промышленных предприятиях

В условиях постоянно меняющейся внешней среды возникает необходимость формирования такой системы управления, которая обеспечивала бы достижение основной цели бизнеса – получение прибыли, ее увеличение или сохранение стабильного уровня. При этом получение прибыли, в общем случае, как известно, возможно двумя путями: увеличение объемов производства, реализации или снижение затрат на производство и реализацию продукции. В системе управления промышленным предприятием важное место отводится вопросам управления затратами. Затраты предприятия - сложное и многогранное явление, поэтому необходимо раскрыть их экономическую сущность.

Определения экономической категории затрат зарубежными авторами достаточно краткие. По Хорнгрену Ч.Т., «... затраты - стоимостная оценка потребления товаров и услуг» или «...обычно под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги»⁴⁵. В отечественной литературе Николаева С.А. раскрыла это понятие следующим образом: «Затраты - стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации».

Ряд авторов постулирует: «Под затратами подразумевают использование капитала на приобретение всех видов ресурсов (материальных, трудовых и т.п.) для осуществления предпринимательской деятельности организации»⁴⁶.

Понятие «затраты» очень часто отождествляется с понятием «расходы», однако эти явления имеют принципиальные отличия, не могут использоваться как синонимы, поэтому необходимо определиться с понятийным аппаратом. На наш взгляд, очень важно дать определение именно экономических принципов формирования расходов организаций, чтобы исключить субъективную трактовку отдельных их категорий. В настоящее время контрагенты промышленного предприятия формируют свое мнение о предприятии, в первую очередь, на основе финансовой информации, которая, как известно, регулируется законодательно.

⁴⁵ Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 416 с.

⁴⁶ Бухгалтерский учет.: Учебник/ С.А. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др./ Под ред. П.С. Безруких. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учет, 2004. - 341 с.

Отечественная теория и практика учета затрат и расходов отличается большей системностью, и российский опыт, безусловно, заслуживает определенного внимания. Тем более, сейчас, когда на официальном уровне принято решение о поэтапном переходе на Международные стандарты финансовой отчетности⁴⁷. Хорошие бухгалтерские отчеты — отчеты, акцентирующие внимание на тех факторах, которые являются критичными для успеха принятой стратегии. По нашему мнению, в современных условиях бухгалтерский учет (а, следовательно, и бухгалтерская финансовая отчетность) существует на предприятии, прежде всего для того, чтобы содействовать разработке и внедрению деловой стратегии.

Затраты акцентируют внимание менеджеров при принятии управленческих решений и в контроле, что является важным элементом эффективного управления предприятием, в разработке производственной и маркетинговой стратегии. Таким образом, качественная система учета затрат на российских промышленных предприятиях позволяет ему функционировать, оставаясь прибыльным. Она должна коррелировать с внешними требованиями в части налогового законодательства, согласовываться с учетной политикой по бухгалтерскому учету и корпоративными принципами, а также опираться на стандарты функциональной деятельности. Элементы учетной политики существенно влияют на величину затрат. К наиболее существенным можно отнести:

- * способ начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам;
- * способ оценки списываемых в производство материалов;
- * решение о создании резервных фондов (на ремонт основных средств, на предстоящую оплату отпусков работникам и т.д.);
- * базу распределения косвенных затрат;
- * порядок списания общехозяйственных, коммерческих расходов;
- * способ списания расходов будущих периодов и т.д.

Необходимо отметить, что понятие «расходы» в отечественной системе бухгалтерского и налогового законодательства различны. Так, согласно статьи 252 Налогового Кодекса РФ, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком⁴⁸.

⁴⁷ По МСФО расходы - это уменьшение экономической выгоды в отчетном периоде в форме оттока или использования активов или возникновения обязательств, которые ведут к уменьшению собственного капитала и не связаны с его распределением между участниками.

⁴⁸ Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (НК РФ гл.25 «Налог на прибыль»).

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. С этой целью по отдельным видам затрат устанавливаются лимиты, в пределах которых они подлежат признанию (представительские расходы, расходы на рекламу и др.).

В соответствии с российским законодательством по бухгалтерскому учету расходами признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и/или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению учредителей⁴⁹.

Согласно бухгалтерскому законодательству, расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на (рис. 1.6.):

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы (операционные, внереализационные, чрезвычайные).

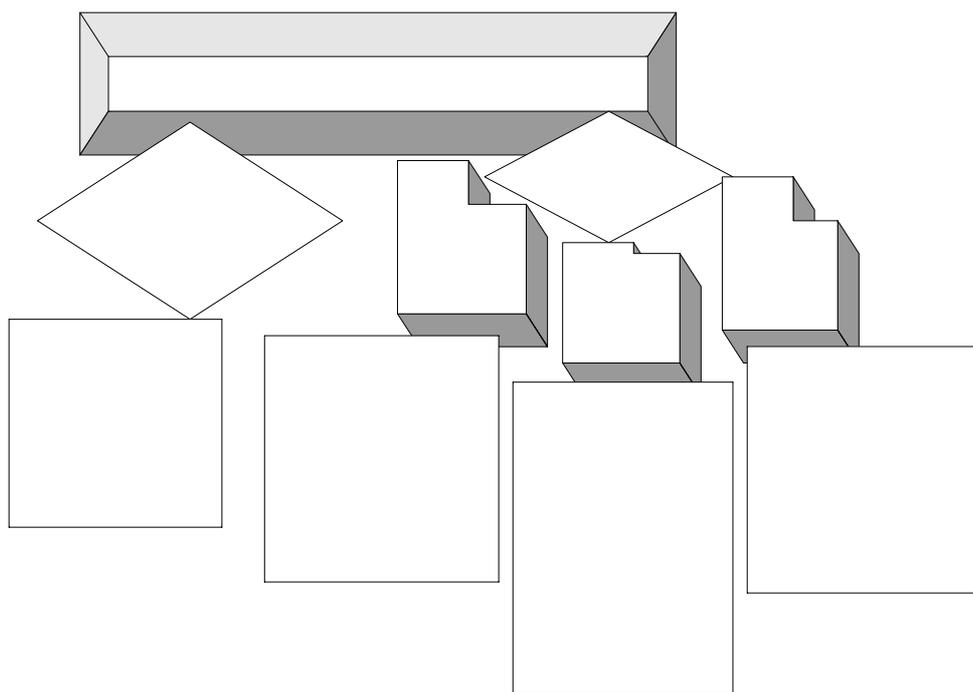


Рис. 1.6. Классификация расходов организации по видам

К расходам по обычным видам деятельности относятся расходы:

- связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов (МПЗ);

⁴⁹ Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (с изменениями от 30 декабря 1999 г., 30 марта 2001 г.).

- возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) МПЗ при производстве продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи;

- связанные с продажей товаров;

- связанные с содержанием и эксплуатацией внеоборотных активов, их ремонтом;

- осуществляемые в процессе управления предприятием и обусловленные его содержанием как единого имущественно-финансового комплекса (управленческие расходы);

- связанные с продажей продукции (товаров, работ или услуг).

По признаку принадлежности к отчетным периодам расходы организации делятся на две категории:

- 1) расходы текущего отчетного периода (обусловлены фактами хозяйственной деятельности данного отчетного периода и признаваемые в отчете о прибылях и убытках данного периода);

- 2) отложенные расходы (связаны с хозяйственными операциями по использованию ресурсов организации, осуществленные в текущем отчетном периоде с целью получения возможных доходов в будущем).

Расходы текущего отчетного периода по признаку взаимосвязи с доходами отчетного периода:

- обусловлены полученными в данном отчетном периоде доходами. Они не могут быть признаны в данном отчете о прибылях и убытках до тех пор, пока не будет признан доход;

- не связаны с получением текущих доходов (расходы периода). Они признаются в текущем отчетном периоде и в данном отчете о прибылях и убытках вне зависимости от факта получения доходов в данном отчетном периоде. Эти расходы обусловлены в большей степени наличием периода, нежели наличием или отсутствием дохода.

Отложенные расходы по признаку возможности возникновения будущих ресурсов организации делятся на:

- инвестиции (капитальные вложения);

- расходы будущих периодов.

Расходы по обычным видам деятельности связаны с понятиями: «затраты на производство», «издержки производства и обращения». Хорнгрен Ч. Т. отмечает, что менеджерам нужны не просто затраты, а информация об издержках по объектам учета затрат.

Под издержками производства понимается совокупность затрат прошлого труда, овеществленного в средствах и предметах труда, затраты живого труда.

Затраты на производство – это потребленные в процессе производства материальные, трудовые и финансовые ресурсы предприятия за отчетный период времени.

Таким образом, понятия «затраты на производство» и «издержки производства» являются тождественными, а понятие расходы организации гораздо шире.

Но понятие издержек производства и себестоимости продукции также различаются. Издержки производства выражают первичное потребление производственных ресурсов. Себестоимость продукции отражает конечный результат производственного процесса и включает все затраты, которые относятся на выпуск продукции (работ, услуг) из производства и ее продажу в отчетном периоде. В практике управления промышленным предприятием различают различные виды себестоимости (табл. 1.8)

Таблица 1.8

Классификация себестоимости продукции

Классификационный признак	Виды себестоимости
в зависимости от полноты включения текущих затрат	полная; сокращенная
в зависимости от оперативности формирования	фактическая (отчетная); нормативная (плановая) себестоимость
в зависимости от статей затрат, формирующих с.стоимость	цеховая; производственная; полная
в зависимости от степени готовности продукции и ее реализации	валовой, товарной, отгруженной и/или реализованной продукции
в зависимости от количества продукции	единицы продукции; всего объема выпущенной продукции

Управленческие затраты имеют двойственную экономическую природу, так как могут рассматриваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг как:

а) «затраты на продукт» (распределяются между незавершенным производством и готовой продукцией, а внутри нее между видами продукции);

б) «затраты на период» (списываются полностью в отчетном периоде их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности).

С целью управления затратами на производство и реализацию продукции затраты целесообразно классифицировать по направлениям.

Направления учета затрат на производство делят на 3 категории⁵⁰, определяющие возможности анализа:

- затраты для определения себестоимости произведенной продукции;
- затраты для принятия решений;
- затраты для контроля и регулирования.

⁵⁰ Дзури К. «Введение в управленческий учет». - М.: ЮНИТИ, 1998, С. 30.

Анализ затрат должен начинаться с построения их классификаций, которые помогут получить комплексное представление о свойствах и основных характеристиках затрат. Классификация затрат по направлениям представлена в табл. 1.9.

Следует подчеркнуть, что затраты, как исключительно сложное явление, не могут быть представлены с помощью некоторой одной классификации. На практике существуют различные подходы к классификации затрат, с точки зрения различных критериев их оценки и понимания.

На наш взгляд, нет необходимости раскрывать каждую категорию затрат, так как они описаны в любом учебнике по управленческому учету.

Для проведения операционного анализа необходимым условием является деление всех затрат предприятия на постоянные и переменные.

Некоторые виды затрат невозможно однозначно определить по отношению к объему производства как переменные или постоянные. Поэтому в управленческом учете выделяют дополнительную группу смешанных затрат.

К ним относятся условно-переменные затраты и условно-постоянные затраты. Эти затраты имеют одновременно и постоянные, и переменные компоненты.

К условно-постоянным можно отнести, например, расходы на содержание склада:

- постоянная компонента – аренда складских помещений и коммунальные услуги;
- переменная компонента – затраты на хранение и перемещение товарно-материальных запасов.

К условно-переменным затратам можно отнести, например, затраты на эксплуатацию производственного оборудования:

- постоянная компонента – амортизационные отчисления;
- переменная компонента – затраты на обслуживание оборудования.

На западных предприятиях не существует единой классификации затрат, поэтому каждая фирма может разрабатывать свою номенклатуру затрат в зависимости от потребностей менеджеров.

Отличительная черта таких классификаций - их упрощенность, смешение различных признаков группировки, подмена одного понятия другим (например, косвенные, накладные и постоянные затраты). В силу этого, при ознакомлении с зарубежной литературой необходимо четко понимать, о каких категориях идет речь.

Таблица 1.9

Классификация затрат по направлениям

Направления учета производственных затрат	Классификация затрат	Краткая характеристика
<i>Затраты для определения себестоимости и оценки готовой продукции</i>	входящие	связаны с имеющимися в наличии ресурсами, которые соотносятся с доходами в будущем
	истекшие	расходы текущего отчетного периода
	основные	непосредственно связанные с технологическим процессом производства
	накладные	связаны с обслуживанием производства и управлением им
	прямые	связаны с одним объектом учета затрат и могут быть прямо и непосредственно отнесены на себестоимость конкретного вида продукции на основании первичных документов
	косвенные	распределяются между видами выпускаемой продукции пропорционально базе распределения.
	одноэлементные	состоят из одного элемента: материальные расходы; заработная плата и др.
	комплексные	включают в себя несколько элементов
	производственные	непосредственно связаны с производством продукции
	непроизводственные	управленческие и коммерческие расходы
	производительные	затраты относятся к продукции установленного качества и соотносятся с будущими экономическими выгодами
	непроизводительные	вызваны недостатками в технологии и организации производства
	отложенные	произведены в текущем периоде, но по правилам бух.учета относятся к будущим периодам
	зарезервированные	не произведены фактически, но плановая сумма включена в текущем периоде в себестоимость продукции на плановую величину
	текущие	повторяющиеся периодически
единовременные	производятся однократно, например, расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции	
по экономическим элементам	позволяет определять и анализировать структуру затрат предприятия	
по калькуляционным статьям	позволяют определить, какие ресурсы и в каком объеме использованы для производства продукции. Состав статей определен отраслевой принадлежностью. С его помощью формируют цеховую, производственную, полную себестоимость.	
<i>Затраты для принятия управленческих решений и планирования</i>	нормируемые	поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации
	ненормируемые	нормы не устанавливаются, потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т.п.
	переменные, постоянные, смешанные	показывают зависимость величины затрат от уровня деловой активности
	вмененные	характеризуют возможность, которая потеряна или которой жертвуют при выборе альтернативного варианта действий
	необратимые затраты (безвозвратные)	понесенные в прошлые периоды. Их невозможно пересмотреть. Например, амортизация основных средств.
	неотвратимые затраты	их существование не зависит от прекращения производственной деятельности. Например, налог на имущество
	понесенные затраты	возникающие в результате приобретения актива или услуги, например, затраты, связанные с покупкой сырья и материалов
	инкрементные (приростные)	возникающие при производстве дополнительной продукции из расчета на весь выпуск
	маржинальные (предельные)	дополнительные затраты на единицу продукции
	планируемые	определяют на этапе планирования производства
непредвиденные	их состав и размер невозможно определить на этапе планирования	
нетипичные	возникают нерегулярно или неожиданно, например, отключение электроэнергии	
Затраты для контроля и регулирования	регулируемые (полностью, частично, слабо регулируемые)	их величина зависит от менеджера соответствующего уровня управления
	нерегулируемые	не зависят от решений менеджера определенного уровня.
	контролируемые	могут контролироваться работниками предприятия
	неконтролируемые	не являются сферой контроля со стороны работников предприятия, например, повышение цен на энергетические ресурсы, изменение ставок налогов и т.п.

Например, при классификации затрат по элементам в западных системах управленческого учета выделяют три укрупненных элемента затрат: прямые материальные затраты, прямая заработная плата и накладные расходы. Данная классификация близка к традиционной системе отечественного учета и анализа.

Так как производственный цикл может состоять из нескольких технологических операций, важно осуществлять контроль за затратами и своевременно их регулировать. Для этого необходимо установить взаимосвязь затрат с центрами финансовой ответственности (ЦФО). Центром финансовой ответственности является структурное подразделение, возглавляемое менеджером, несущим ответственность за целесообразность понесенных затрат.

Выделяют следующие виды ЦФО:

Центр затрат (cost center) - представляет собой подразделение внутри предприятия, менеджер которого отвечает только за затраты. Примером может быть производственный цех, отделы заводоуправления и т.п.

Центр продаж (revenue center) включает подразделения маркетингово-сбытовой деятельности. Менеджеры несут ответственность за выручку от реализации продукции и за затраты, связанные с ее сбытом.

Центр инвестиций (investment center) - это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса, эффективность использования капитальных вложений.

Центр прибыли (profit center) - представляет собой подразделение, руководители которых ответственны и за затраты, и за финансовые результаты деятельности в разрезе бизнес-направлений или в разрезе операционных сегментов. Например, предприятия в составе крупного объединения, филиалы, дочерние организации т.п. Управление центром прибыли заключается в планировании и анализе финансовых показателей и результатов деятельности центра прибыли.

Кроме того, важно определить места возникновения затрат. Они представляют собой структурные единицы промышленного предприятия. Нами отмечено, что понятие «центр затрат» шире понятия «место возникновения затрат». Так, в одном центре затрат может быть несколько мест возникновения затрат (бригада, стадия технологического процесса, рабочее место).

Выбор мест возникновения затрат связан с:

- необходимостью оценки, контроля и планирования деятельности структурных единиц предприятия;
- необходимостью калькулирования себестоимости производимой продукции.

Николаева С.А.⁵¹ отметила принципы выделения мест возникновения затрат (табл. 1.10):

Таблица 1.10

Принципы выделения мест возникновения затрат

Принципы выделения мест возникновения затрат	Характеристика
организационный	в соответствии с внутренней организационной иерархией предприятия (цех, участок, бригада, управление, отдел и т.д.)
направления бизнеса	в соответствии с категорией производимых продуктов
региональный	в соответствии с территориальной обособленностью
функциональный	в соответствии с участием в бизнес-процессах предприятия (сферы снабжения, основного производства, вспомогательного производства, сбыта, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок и т.д.)
технологический	в соответствии с технологическими особенностями производства.

Для управления менеджерам нужны не просто затраты, а информация об издержках по объектам учета затрат (продукт, партия продуктов, услуги, работы). При этом продукт (группа продуктов) может быть разной степени готовности (полностью готовый или прошедший только часть технологических операций, переделов, фаз) и в процессе своего производства и сбыта он является причиной возникновения затрат. Для управления затратами важно определить носители затрат. Выбор носителей затрат в качестве объектов учета объясняется:

- * необходимостью оперативного управления производством - величина затрат, вызываемых носителями, используется для планирования и контроля;

- * необходимостью калькулирования себестоимости производимых продуктов.

Выделение носителей затрат в качестве объектов учета связано также с необходимостью калькулирования себестоимости, поэтому следует согласовать группировку носителей затрат с объектами калькулирования. Под объектом калькулирования понимается продукт в широком смысле, себестоимость которого следует исчислить.

⁵¹ Николаева С.А. Управленческий учет: Учебное пособие. - М.: ИПБ России ИПБ – БИНФА, 2002.

Носители затрат могут соответствовать объектам калькулирования, быть уже (то есть с несколькими другими носителями входить в состав объекта калькулирования) или шире (включать в себя несколько объектов калькулирования). Если носитель затрат включает в себя несколько объектов калькулирования, это неизбежно ведет к косвенному распределению затрат, результаты которого всегда спорны. Поэтому в группировке носителей затрат следует стремиться к тому, чтобы они соответствовали или входили в объекты калькулирования.

Кроме того, на практике вышеуказанные принципы могут встречаться в комбинированном виде.

Среди основных признаков классификации носителей затрат можно выделить⁵²:

- экономическую (материальную) сущность - продукция, работы, услуги;
- тип (категория) производства - основное, вспомогательное;
- иерархическую взаимосвязь продуктов - тип продуктов, вид продуктов, вариант исполнения, сорт, типоразмер;
- степень готовности - продукт после последовательного прохождения технологических операций;
- наличие связи с покупателем - номер заказа.

Вся информация о затратах формируется в управленческом учете. Управленческий учет (Management Accounting) представляет собой идентификацию, измерение, накопление, проведение анализа, подготовку, интерпретацию и предоставление финансовой и иной информации, необходимой управленческому звену предприятия для осуществления планирования, оценки и контроля хозяйственной деятельности и принятия управленческих решений.⁵³ Он возник как минимум на стыке двух культур - учета и менеджмента и интенсивно развивается вместе с менеджментом, информационными технологиями, системным подходом.

Менеджмент всегда нуждался не только в ретроспективной, но и в перспективной информации. Финансовый учет не мог обеспечить внутренних пользователей необходимой информацией. С этой задачей справляется управленческий учет. Современное понятие управленческого учета связано с новым качественным его содержанием, которое вошло в теорию и практику учета как новая концепция информации и управления. Чтобы понимать цели управленческого учета, нужно понимать цели и задачи менеджмента, т.е. нужно понимать, что такое управление бизнесом.

⁵² Николаева С.А. Управленческий учет. - М.:ИПБ России ИПБ-БИНФА, 2002. - 176 с.

⁵³ Проект Методических рекомендаций по разработке и ведению управленческого учета (Минэкономразвития России 2002 г.).

В соответствии с международной практикой базовыми компонентами системы управленческого учета являются:

- учет и управление затратами;
- разработка оценочных и сравнительных показателей деятельности;
- планирование оперативной производственной, финансовой и инвестиционной деятельности (включая бюджетирование);
- прогнозирование внутренних и внешних факторов;
- анализ внутрипроизводственной отчетности.

Важнейшей частью системы управленческого учета является система учета затрат и себестоимости (Cost Accounting System). Эта система должна осуществлять аккумуляцию затрат в процессе производства товаров и услуг. Цель – принятие управленческих решений, управление себестоимостью выпущенной продукции и остатками незавершенного производства.

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции имеет важное значение для любого хозяйствующего субъекта, так как именно себестоимость продукции является основой для:

- выявления конкурентоспособности продукции;
- определения ассортимента и качества продукции;
- выработки стратегии управления затратами;
- выбора политики ценообразования и т.д.

Система учета затрат включает в себя:

- разработку системы и ведение процедур учета затрат;
- методы формирования затрат по подразделениям;
- учет затрат по функциям, видам деятельности, видам продукции, территориям, отчетным периодам и другим категориям;
- методы прогнозирования будущих затрат;
- сравнение затрат за различные периоды, а также фактических с плановыми или нормативными затратами; сравнение альтернативных затрат;
- представление детализированных отчетов по затратам руководству для управления текущими и будущими операциями.

В современных условиях ведения бизнеса возрастает необходимость стратегического управления затратами. Стратегическое управление затратами – это процесс оценки финансового влияния альтернативных управленческих решений, рассмотренный в стратегическом контексте⁵⁴.

⁵⁴ Плотников В.А. – научный редактор перевода кн. Джон К. Шанк, Виджей Говиндараджан. Стратегическое управление затратами / Пер. с англ. – СПб.: ЗАО «Бизнес-микро», 1999.

Эффективность по организации стратегического управления затратами достигается за счет всестороннего, комплексного подхода к проблемам бизнеса: при решении проблем обеспечивается управление как на уровне производства (управление запасами, технологиями, ресурсами), так и на уровне взаимоотношений с партнерами, поставщиками, потребителями, государством. При этом эффективность бизнеса последовательно обеспечивается степенью удовлетворения потребителя производимым продуктом (его функциональными свойствами), эффективностью используемых технологий, оптимальной структурой привлекаемых ресурсов, эффективностью бизнес-процессов, системы управления и организационной структуры промышленного предприятия.

Таким образом, стратегическое управление затратами — это применение в управлении информации о затратах, которое четко ориентировано на одну или более из четырех стадий стратегического управления.

1.4. Показатели будущих затрат в стратегическом управлении промышленными предприятиями

Программа социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу⁵⁵ предусматривает основной целью развития промышленности «повышение конкурентоспособности продукции и технического уровня производства, обеспечение выхода инновационной продукции и высоких технологий на внутренний и внешний рынок, замещение импортной продукции и перевод на этой основе инновационно-активного промышленного производства в стадию стабильного роста».

Правительство предполагает принять меры, направленные на стимулирование интенсивного обновления производственно-технологического аппарата, в целях обеспечения производства товаров и услуг с более высокой долей добавленной стоимости, способных повысить конкурентоспособность российской экономики в мировом хозяйстве.

В связи с вышеизложенным, возрастает роль стратегического управления затратами на промышленном предприятии. Изменения рыночной конъюнктуры и острая конкуренция требуют от промышленных предприятий:

⁵⁵ Утверждена распоряжением Правительства РФ от 10 июля 2001 г. N 910-р (с изменениями от 6 июня 2002 г.).

- постоянных поисков путей улучшения ассортимента и качества выпускаемой продукции с учетом основных тенденций в изменении спроса;
- постоянного совершенствования средств производства на базе новейших достижений.

Продукция промышленного предприятия является совокупным результатом производственно–хозяйственной деятельности. Функция управления производством значительно шире и связана с обеспечением сложного комплекса организационных, экономических, социальных проблем.

В условиях рыночной экономики себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно–хозяйственной деятельности промышленного предприятия.

Николаева С.А. отмечает, что «главное сущностное содержание себестоимости заключается в том, что этот показатель отвечает на вопрос, во сколько же обошлось предприятию производство товара и продвижение его до потребителя. При этом товар понимается в широком смысле - это и продукция, и услуги, и работы, и извлечение выгоды из правообладания активами и т.д».⁵⁶

Управление себестоимостью продукции предприятия – планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции, себестоимости отдельных ее видов, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения.

Система аналитического учета затрат, влияющих на себестоимость, должна включать совокупность элементов, которые можно представить в виде блок–матрицы, где модель системы аналитического обеспечения (САО) состоит из блоков, соответствующих объектам управления и процессам производственно–хозяйственной деятельности (табл. 1.11).

Основными элементами системы управления себестоимостью продукции являются прогнозирование и планирование, нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ и контроль за себестоимостью⁵⁷.

Прогнозирование себестоимости продукции - одна из сложнейших задач, т.к. величина себестоимости определяется не только техническими характеристиками продукта, но и организационными условиями его производства, объемом выпуска, отраслевыми особенностями.

⁵⁶ Николаева С.А. Управленческий учет.- М.: ИПБ России ИПБ-БИНФА, 2002. - 176 с.

⁵⁷ Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие.- М.: ИНФРА-М, 2003. – 368 с.

В этой связи важен анализ фактических затрат на создание аналогичных объектов и последующее использование методов математической статистики⁵⁸.

Таблица 1.11

Блок – матрица системы аналитического обеспечения⁵⁹
управления затратами на промышленном предприятии

Процессы производственно-хозяйственной деятельности	Объекты управления							
	Ресурсы производства				Результаты производственно-хозяйственной деятельности			
	Средства труда	Предметы труда	Трудовые ресурсы	Финансовые ресурсы	Продукция	Себестоимость	Прибыль; Рентабельность	Финансовые операции
	1	2	3	4	5	6	7	8
Материальные потоки								
Процесс снабжения	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
Процесс производства	B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8
Процесс реализации	V1	V2	V3	V4	V5	V6	V7	V8
Финансовые потоки								
Процесс расчетов и распределения	Г1	Г2	Г3	Г4	Г5	Г6	Г7	Г8

Для определения себестоимости продукции используется группировка затрат по статьям калькуляции. Она зависит от отраслевой принадлежности. На промышленных предприятиях используется типовая группировка затрат, включающая в себя следующие статьи:

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы (вычитаются);
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) затраты на оплату труда;
- 6) отчисления на социальные нужды;
- 7) расходы на подготовку и освоение производства;
- 8) общепроизводственные расходы;
- 9) общехозяйственные расходы;
- 10) потери от брака;
- 11) прочие производственные расходы;
- 12) расходы на продажу.

⁵⁸ Техничко-экономический анализ проектных решений: Учебное издание/ Н.Н. Савченко. - М.: Издательство «Экзамен», 2002. – 128 с.

⁵⁹ Бороненкова С.А. Управленческий анализ: Учебное пособие для студентов вузов. - М.: «ФиС», 2003.

Сумма статей с 1 по 8 образуют цеховую себестоимость продукции, с 1 по 11 статью - производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей — полную себестоимость проданной продукции.

Промышленные предприятия имеют право по мере необходимости включать дополнительные статьи либо детализировать указанные выше.

Метод расчета себестоимости по статьям калькуляции требует определения материалоемкости по рабочим чертежам, трудоемкости по нормам времени в соответствии с технологическими картами.

На более ранних этапах используются методы математической статистики.

Метод удельных весов (метод структурной аналогии) использует статистические данные о структуре себестоимости продукции, аналогичной проектируемой, при этом предполагается использовать следующие зависимости:

$$S = S_m / Y_m$$

$$S_m = \sum_{n_M} G_{m1} \cdot Ц_{m1} + \sum_{n_{KH}} L_{киi} \cdot Ц_{киi} ,$$

где: S_m – сумма затрат на материалы и комплектующие в производственной себестоимости продуктов - аналогов;

Y_m – удельный вес затрат на материалы и комплектующие в производственной себестоимости продуктов - аналогов (во многом зависит от типа производства);

n_m – номенклатура используемых материалов;

G_{mi} – норма расхода материалов i -го вида на изделие;

$Ц_{mi}$ – цена единицы измерения i -го материала;

$n_{ки}$ – номенклатура используемых полуфабрикатов и комплектующих изделий;

$Ц_{киi}$ – цена единицы комплектующих изделий i -го вида;

$L_{киi}$ – количество комплектующих изделий i -го вида.

Норма расхода материала определяется как соотношение массы изделия после обработки и коэффициента использования материала.

$$G_{mi} = G_q / k_{им} ,$$

где: G_q – масса изделия после обработки;

$k_{им}$ – коэффициент использования материала.

Метод удельных показателей основан на предположении о прямой пропорциональной зависимости между себестоимостью и основным техническим параметром (чаще всего выбирается масса или мощность изделия). Этот метод нашел широкое применение в машино- и приборостроении, т.к. его преимущества состоят в простоте и быстром получении результата. На предприятии создаются нормативы затрат на 1 кг или 1 тонну конструкции для машин определенного вида и сходных между собой по конструктивной сложности, мощности, габаритам.

Себестоимость нового продукта рассчитывается по формуле:

$$S_H = S_{yG} \times G_H,$$

где: S_H – себестоимость нового продукта;

S_{yG} – удельная себестоимость единицы массы, руб./кг;

G_H – масса нового продукта (кг).

В общем виде модель можно представить как произведение себестоимости единицы измерения i -го параметра и параметра, определяющего величину себестоимости для данного вида продукции

$$S_H = S_{yx_i} \times X_i,$$

S_{yx_i} – рассчитывается по статистическим данным как

$$S_{yx_i} = \left(\sum^m S_{aj} / x_{ij} \right) : m,$$

где: S_{aj} – себестоимость j -го продукта-аналога;

x_{ij} – значение i -го параметра для j -го продукта;

m – количество продуктов-аналогов, по которым есть необходимая статистика.

Недостатком данного метода является низкая степень точности. Ее можно исправить, используя дифференцированные удельные показатели: удельную материалоемкость и удельную трудоемкость.

Метод корреляционного моделирования позволяет выявить комплексное влияние на величину себестоимости целого ряда факторов: конструкционных, производственных, эксплуатационных, в т.ч. и имеющих случайный, вероятностный характер. Для расчета себестоимости проектируемых продуктов можно использовать линейные зависимости, в частности:

$$S_H = a_0 + a_1 \times x_{1H} + a_2 \times x_{2H} + \dots + a_n \times x_{nH},$$

где: x_{iH} – учитываемые параметры продукта или производственные и эксплуатационные факторы, $1 \geq i \leq n$;

a_i – коэффициенты, отражающие степень влияния i -го параметра на себестоимость.

Значения коэффициентов определяют методом наименьших квадратов, используя статистическую информацию о продуктах–аналогах. Полученная зависимость позволяет оценить точность прогнозирования себестоимости методом корреляционного моделирования.

Кроме вышеперечисленных методов могут использоваться такие, как:

- 1) балльный метод – предполагает комплексное использование статистической информации и экспертных методов;
- 2) агрегатный метод – предназначен для прогнозирования себестоимости сложных изделий.

Рассматриваемое проектное решение может привести при его реализации к единовременным затратам, связанным с разработкой (НИОКТР), производством и эксплуатацией объекта.

Для распределения ресурсов осуществляется планирование деятельности.

Планирование наряду с контролем является одной из важнейших функций управления и представляет собой процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем.

Планы классифицируются следующим образом:

- оперативные – краткосрочные планы, сформулированные в виде годовых, квартальных бюджетов;
- тактические планы среднесрочного развития и поддержания организационной структуры, позволяющие создать организацию, способную достигнуть желаемого уровня. Они являются среднесрочными и пересматриваются ежегодно;
- стратегические планы – планы генерального развития и долгосрочной структуры организации. Стратегии пересматриваются при необходимости, например при внедрении новых технологий, расширения сегментов сбыта продукции и т.д.

Бюджетирование представляет управленческий инструмент распределения (планирования) ресурсов, охарактеризованных в денежных и натуральных показателях для достижения целей бизнеса. Структурно бюджетирование представляет собой целостную систему, включающую все основные вопросы: от обоснования целей и задач до контроля за их исполнением.

Бюджет – количественное выражение планов, составленных после проведения стратегического анализа. В управленческом учете в западных странах термин «бюджет» близок к нашему термину «смета» (смета доходов и расходов).

Функции бюджета можно представить следующим образом:

- планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации;

- координирование различных видов деятельности организации в целом и подразделений;
- стимулирование руководителей всех рангов к достижению целей своих центров ответственности;
- контроль текущей деятельности;
- основа для оценки выполнения плана;
- средство обучения менеджеров.

Бюджеты могут быть составлены как для предприятия в целом, так и для его подразделений. Общий бюджет (master budget) представляет собой скоординированный (по подразделениям или функциям) план работы организации в целом. Он состоит из оперативного и финансового бюджета. Основные составляющие общего бюджета представлены на рис. 1.7.

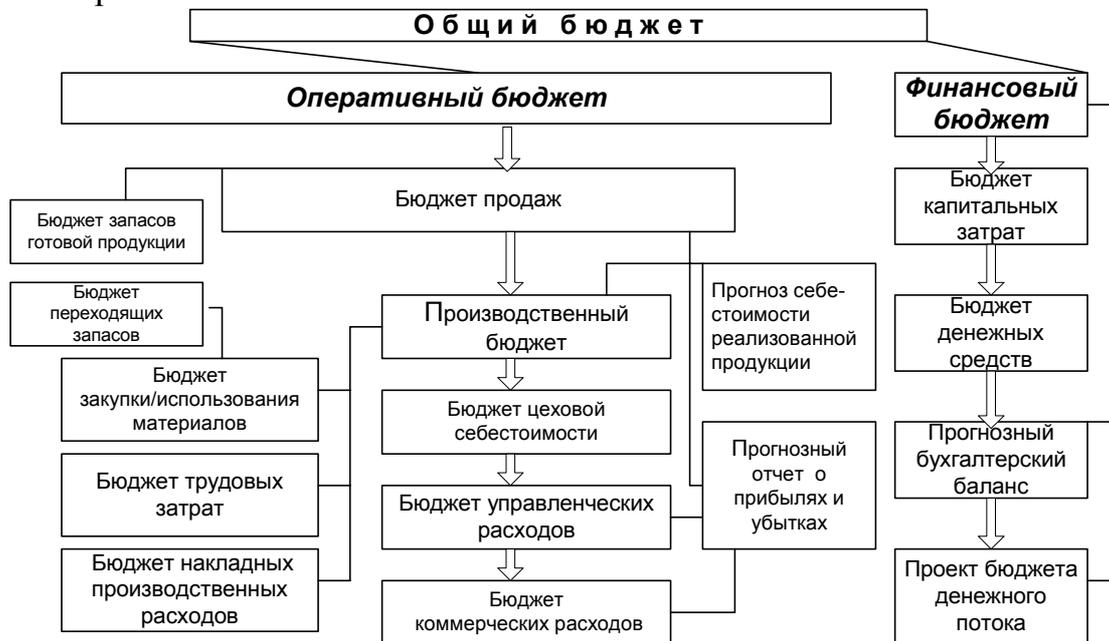


Рис. 1.7. Структурная схема общего бюджета предприятия

В процессе составления бюджета целесообразно использовать программное обеспечение, позволяющее автоматически рассчитывать обоснованные финансово-экономические показатели с учетом:

- особенностей производственного процесса;
- имеющихся производственных мощностей;
- норм расхода сырья, материалов, энергоресурсов;
- нормирования заработной платы основных рабочих;
- предполагаемой маркетинговой политики;
- существующих и необходимых (страховых) запасов сырья, материалов, готовой продукции;

- прогнозируемого курса валюты;
- прогнозируемого индекса инфляции;
- прогноза условно-постоянных расходов;
- графика финансирования платежей.

Для проведения анализа исполнения бюджета в системе должна предусматриваться возможность сравнения плановых и фактических данных прошлых или текущего периодов. Расчет абсолютных и относительных отклонений плановых и фактических данных рекомендуется проводить по статьям. По результатам анализа исполнения бюджета необходимо проведение корректировок бюджетов на последующие периоды с учетом фактических данных (составление гибких бюджетов).

Основная сложность бюджетного процесса определяется тем, что принятие управленческих решений связано с будущими событиями и необходимостью прогнозирования. Неопределенность внешнего окружения может вызывать искушение утверждать невозможности планирования.

Непрерывные и существенные изменения в технологиях, рынках сбыта и потребностях клиентов стали обычным явлением, и предприятия, стремясь сохранить свою конкурентоспособность, вынуждены непрерывно перестраивать корпоративную стратегию и тактику, переосмыслив принципы организации бизнеса.

На основании вышеизложенного, руководству промышленного предприятия требуется сформировать систему стратегий для стратегического управления затратами.

Она включает в себя стратегии: производственную, финансовую, маркетинговую, управления персоналом (рис. 1.8).

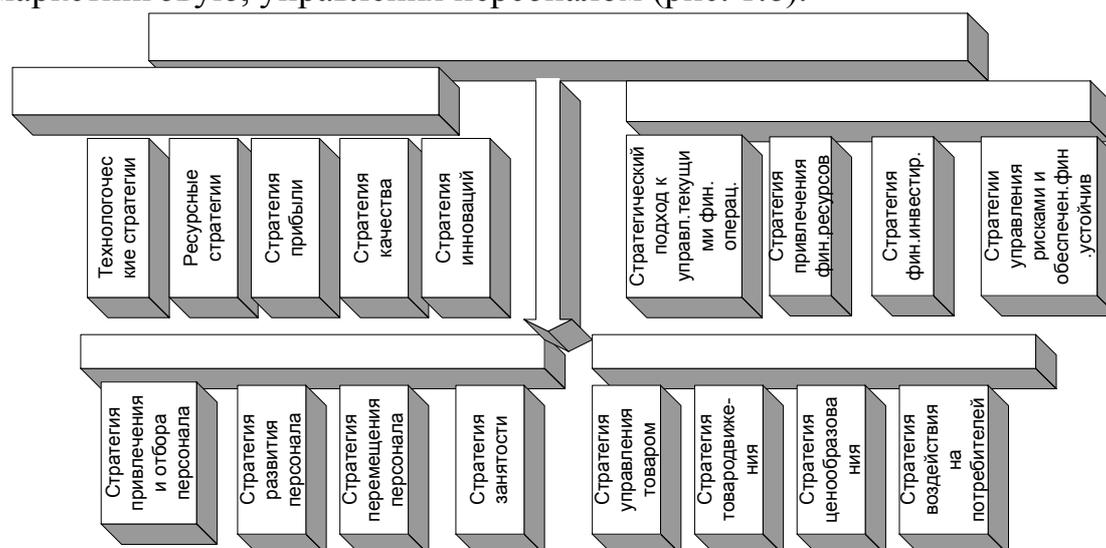


Рис. 1.8. Структура стратегий управления затратами

В дальнейшем каждую стратегию можно разбить на подстратегии (например, направленные на определенные области бизнеса), которые будут являться источником стратегических целей.

Эффективность принятых стратегий оценивать гораздо сложнее, чем результаты оперативного управления. Последствия стратегических решений можно с достаточной полнотой оценить только со временем, когда становится трудно, а иногда и невозможно выделить степень воздействия тех или иных факторов на процесс реализации стратегии⁶⁰.

В настоящее время даже лучшие финансовые схемы оценки деятельности предприятия не отражают всей динамики его развития в условиях конкуренции информационного века.

Изучение опыта иностранных специалистов позволяет использовать новые инструменты для реализации стратегических направлений развития организаций. К таким инструментам относится сбалансированная система показателей, пирамида эффективности, процессно-ориентированный анализ рентабельности и т.д.

Лапыгин Ю.Н. отмечает, что «появление десятилетие назад сбалансированной системы показателей обусловлено потребностью в осуществлении перехода от формулировки стратегии к конкретным действиям... Система сбалансированных показателей представляет собой своеобразную концепцию управления и является инструментом реализации стратегии»⁶¹.

На протяжении индустриального века основные конкурентные преимущества для организаций составляли технологии, заключенные в материальных активах, и эффект от масштабов производства. Для определения эффективности деятельности компании в качестве основных критериев выступали финансовые показатели. Но не могут быть оценены с использованием финансовых показателей, например, такие характеристики, как качество сервиса, повышение лояльности к торговой марке.

В обзоре, проведенном Renaissance Worldwide и журналом CFO Magazine, среди 200 крупнейших западных компаний подчеркиваются следующие недостатки традиционных систем оценки⁶²:

⁶⁰ Зуб А.Т. Стратегический менеджмент: Теория и практика: Учебное пособие для вузов. — М.: Аспект Пресс, 2002. — 415 с.

⁶¹ Инструменты реализации стратегии/ Под ред. проф. Ю.Н. Лапыгина.- Владимир: Владимирская книжная типография, 2005.- 281 с.

⁶² Коробков А. «The Balanced Scorecard - новые возможности для эффективного управления». <http://balancedscorecard.netfirms.com/>.

- видение и стратегия не обеспечивают руководства к действию. Менее 40% менеджеров среднего звена и 5% сотрудников более низкого уровня четко понимают видение и действуют на основе стратегии;
- задачи, достижения и инициативы сотрудников не связаны со стратегией. Как правило, они устанавливаются в соответствии с годовым финансовым планом. Только 50% высших руководителей, 20% менеджеров среднего уровня и 10% сотрудников низшего уровня осуществляют свои действия и используют системы поощрения, ориентированные на исполнение стратегии;
- распределение ресурсов не связано со стратегией. Только 43% компаний имеют стратегии, четко связанные с годовым бюджетом;
- обратная связь имеет тактический характер. Системы оценки ориентированы на контроль краткосрочной операционной эффективности, а не долгосрочной стратегии. В среднем 45% менеджеров не тратят ни минуты времени на обсуждение и принятие стратегических решений, 85% команд управленцев тратят менее одного часа в месяц.

Определенное беспокойство в отношении сосредоточенности организаций на раскрытии информации исключительно финансового характера декларируется Американским Институтом Сертифицированных Бухгалтеров: «...несмотря на значительные усилия и связанные с этим затраты, только 35% респондентов считают свои системы оценки результатов деятельности эффективными или очень эффективными». Также отмечается, что «пользователи информации, такие как инвесторы, фокусируются на будущих результатах, тогда как финансовая отчетность дает представление о прошлых результатах деятельности и состоянии компании. Хотя информация о прошлых результатах является хорошим индикатором для определения будущих показателей деятельности, пользователи нуждаются в информации, ориентированной на будущее»⁶³.

В условиях рыночной конкуренции информационного века большее значение имеет долгосрочное развитие промышленного предприятия, основными факторами которого являются: грамотное стратегическое управление, эффективность бизнес-процессов, капитал корпорации, воплощенный в знаниях и квалификации сотрудников, способность удерживать и привлекать новых клиентов, корпоративная культура, поощряющая инновации и организационные улучшения, инвестиции в информационные технологии.

⁶³ Исследование оценки результатов деятельности, проведенное Американским институтом сертифицированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants) и Лоренсом С. Майзелом, 2001.

Необходимо отметить, что современные системы сбора, отслеживания и передачи информации о результатах деятельности для управления промышленным предприятием во многом поразительно похожи на ранее существовавшие системы в области отчетности. Между тем, за прошедшие десятилетия методы современного бизнеса кардинальным образом изменились. Корнем проблем с оценкой результатов деятельности предприятия является то, что система оценки основывается исключительно на финансовых показателях. Эти системы подходят для машинных, ориентированных на материальные активы ранних промышленных предприятий, но они совершенно не отвечают потребностям современной динамичной, стремительно развивающейся бизнес-среды.

В современных условиях наиболее эффективным методом управления бизнесом является система сбалансированных показателей (в дальнейшем - ССП), позволяющая⁶⁴:

- комплексно и всесторонне изучить деятельность предприятия;
- оценить эффективность деятельности;
- увязать стратегию предприятия с оперативным бизнесом;
- рационально использовать ресурсы;
- обеспечить менеджмент предприятия информацией, необходимой для стратегических решений;
- сформулировать стратегические цели и задачи компании в операционных понятиях;
- мотивировать руководителей структурных подразделений на достижение стратегических целей.

Кроме того, она может быть использована для отслеживания степени исполнения стратегических целей предприятия и позволяет проверить действующую стратегию на полноту, последовательность и актуальность. Также с ее помощью можно оценивать инвестиционные проекты.

В современных условиях ССП позволяет предприятию претворить стратегию в жизнь, способна уравновесить, сбалансировать историческую точность и целостность финансовых данных факторами экономического успеха.

⁶⁴ По материалам сайта The Balanced Scorecard - . <http://balanced.scorecard.netfirms.com/>.

Идея ССП основывается на двух ключевых гипотезах:

1. Опыт большого числа зарубежных компаний показывает, что хорошо организованная реализация стратегий имеет более высокое значение, чем качество самих стратегий.
2. Использование в управлении одних только финансовых показателей не позволяет успешно следовать цели долгосрочной максимизации стоимости компании.

Методика ССП разработана в начале 90-х годов прошлого столетия. Основной причиной исследований, связанных с разработкой ССП, являлась нарастающая потребность в оценке критериев текущего и будущего потенциала различных компаний, связанных с перспективами развития и роста. При этом предполагалось, что оценка должна базироваться на совокупности финансовых и нефинансовых показателей. По мнению создателей системы сбалансированных показателей Каплан Роберта С., Нортон Дэвида П.⁶⁵, она обладает неоспоримыми преимуществами перед традиционными концепциями, используемыми для комплексной оценки эффективности деятельности предприятия.

Р. Каплан и Д. Нортон предложили систему, основанную на причинно-следственных связях между стратегическими целями, отражающими их параметрами и факторами получения планируемых результатов. Особое значение Каплан и Нортон придали созданию обратной связи, так как именно она позволяет проверить правильность и жизнеспособность выработанной стратегии. Обратная связь в ССП представляет собой процесс, замыкающий контур непрерывного совершенствования системы показателей.

В западной управленческой практике методика ССП уже признана основным управленческим инструментом, позволяющим эффективно реализовать стратегические цели компании. Так, из 500 компаний, входящих в список крупнейших компаний мира FT-500, в 412 из них внедрена и успешно работает сбалансированная система показателей. Кроме того, система сбалансированных показателей успешно применяется в некоммерческих и государственных структурах, например, в Министерстве обороны США и Министерстве обороны Австралии, различных финансовых ведомствах США и Канады. Журнал Harvard Business Review назвал концепцию сбалансированной системы показателей «одним из самых значительных вкладов в практику управления за последние 75 лет».

⁶⁵ Роберт Каплан, профессор Harvard Business School., Дэвид Нортон, основатель и президент компании Balanced Scorecard Collaborative. В 1996 году издали книгу «Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию». На русском языке см. Каплан Роберт С., Нортон Дэвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию.- М.: Олимп-бизнес, 2003.

Сегодня эта концепция управления становится все более популярной и в российской деловой среде⁶⁶.

По мнению специалистов, технология ССП проявила себя достаточно гибкой и универсальной. Ее можно применять в разных странах мира, адаптировать, учитывая действующие специфические традиции, однако без существенных изменений в основе построения системы показателей. Ее с одинаковым успехом могут применять и крупнейшие предприятия, и молодые, быстро развивающиеся. Важно учитывать специфику предприятия, стадию его развития, так как применение ССП требует определенной зрелости управления и готовности руководителей.

ССП может достаточно эффективно использоваться как на уровне стратегических бизнес-единиц, так и для улучшения деятельности структурных подразделений предприятия. Она обеспечивает новый подход к стратегическому управлению корпорациями любой сложности, оперирующими в разных отраслях деятельности. ССП осуществляет формирование целевых ориентиров стратегического развития, трансформацию стратегических целей в показатели оперативного управления, мониторинг движения компании на пути к стратегическим целям. Актуализация и корректировка целей позволяет сопоставлять глобальные цели предприятия с текущими задачами каждого сотрудника.

Специалистами по управлению было проведено исследование, показавшее, что 70% неудач компаний⁶⁷, когда реализация стратегий не принесла ожидаемых результатов, вызвано неэффективной реализацией разработанных стратегических планов. Речь идет не о предвидении будущего, а о направленном выполнении миссии. В то же время необходимо понимать, что ССП не заменит хорошую стратегию.

Итак, система сбалансированных показателей основывается на совокупности ключевых показателей эффективности компании.

Общеизвестно, что прогрессивность технологии и отлаженность бизнес-процессов, высококвалифицированный кадровый состав, лояльность клиентов, способность предприятия обеспечить их удержание – факторы, которые имеют огромное значение и оказывают влияние на стоимость корпорации в будущем.

В рамках ССП осуществляется взаимосвязь четырех важнейших стратегических аспектов, по которым осуществляется контроль достижения стратегических целей и задач корпорации. Обозначим их:

- потребительский аспект;

⁶⁶ Марк Федин, Президент ВКГ. *Top-manager* № 11, ноябрь 2003.

⁶⁷ Марк Федин, Президент ВКГ. *Top-manager* № 11, ноябрь 2003.

- финансовый аспект;
- внутрифирменные бизнес-процессы;
- аспект обучения и роста.

Стандартная модель, разработанная Капланом Р. и Нортоном Д. для коммерческой организации, представлена на рис. 1.9⁶⁸.

В самом верху карты стратегии располагается финансовый аспект. В общем случае он охватывает стратегии роста и результативности. Стратегические цели и соотнесенные с ними риски выражаются в планируемом уровне доходности капитала, росте курсовой стоимости акций, рентабельности инвестиций.

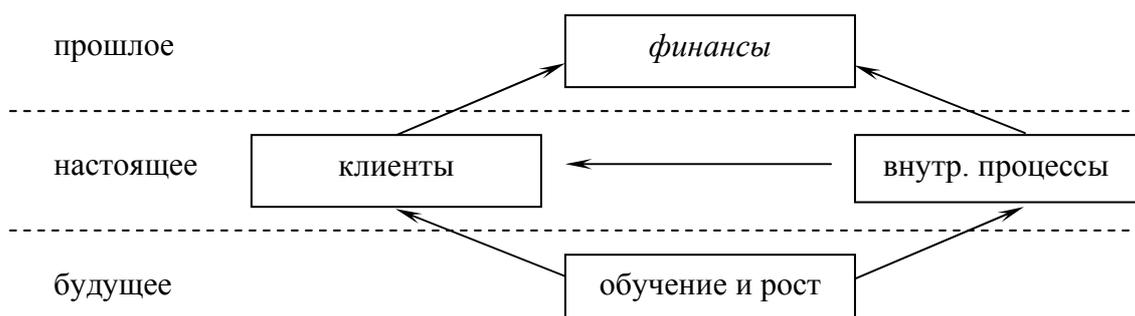


Рис. 1.9. Стандартная модель ССП

Настоящее определяет 2 аспекта:

- клиенты. Он показывает конкурентное предложение. Перспектива клиентов критически важна для общей стратегии предприятия, потому что она четко определяет выбор рыночной позиции (например, ведущий поставщик определенного товара, близкий партнер своих клиентов или разработчик образцовых бизнес-процессов) и ключевых клиентов, на которых предприятие ориентируется;
- аспект внутренних процессов. Он в значительной степени определяется перспективой клиентов. Этот ракурс определяет ключевые внутренние процессы, в которых организация должна превзойти конкурентов. Перспективу внутренних процессов не стоит базировать на существующих в компании структурных единицах (отделе маркетинга, финансовом департаменте или отделе дистрибуции). Здесь гораздо важнее взаимосвязь различных подразделений в реализации стратегии.

⁶⁸ Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей/ Пер. с англ.- М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004.- С.149. см. также Лапыгин Ю.Н., Лешин А.Е. Сбалансированная система показателей муниципалитета. - Владимир: ВлГУ, ВГПУ, 2005.- С.73.

В основе общей карты стратегии лежит корпоративный план (или перспектива) обучения и роста. Эта перспектива определяет основные элементы культуры, технологии и навыков, которые критически важны для предприятия, если оно действительно планирует выполнять свои внутренние процессы, а значит, и стратегию.

Возможно применение другой модели, которая, по мнению авторов⁶⁹, может оказаться более перспективной, т.к. в ней подразумевается смещение финансовой карты на нижнюю ступень иерархии причинно-следственных связей (рис.1.10).

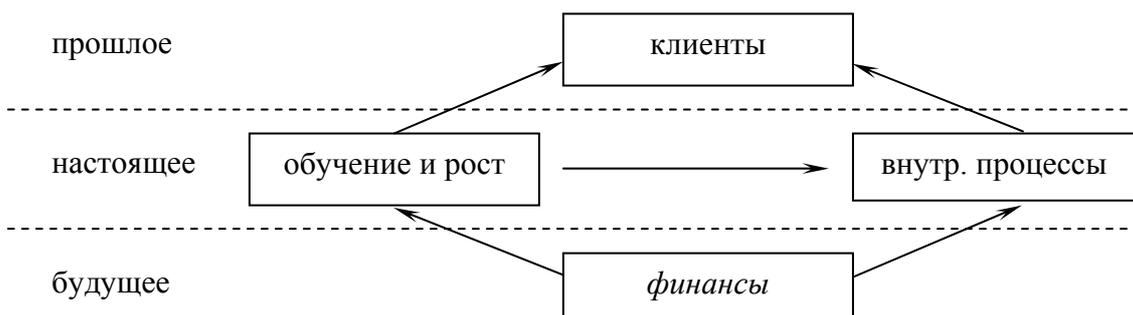


Рис.1.10. Возможная модель ССП

Сбалансированная система показателей позволила создать новую систему управления, которая имеет три четкие составляющие⁷⁰:

1. Стратегия. Впервые сбалансированная система показателей позволяет сформулировать стратегию и довести ее до сведения всей компании таким образом, что каждый понимает ее необходимость и действенность.

2. Ориентир. Используя сбалансированную систему показателей как «навигатор», можно привести все ресурсы и действия в стратегическое соответствие с программами (планами).

3. Организация. В сбалансированной системе показателей видна логика и архитектура, необходимая для установления новых организационных связей между бизнес-единицами, вспомогательными сервисными подразделениями и отдельными сотрудниками, что позволяет мобилизовать всех сотрудников предприятия на работу в совершенно новых условиях.

⁶⁹ Инструменты реализации стратегии / Под ред. проф. Ю.Н.Лапыгина. – Владимир: Владимирская книжная типография, 2005. – 281 с.

⁷⁰ Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Пер с англ. – М.: ЗАО «Олимп-бизнес», 2004.

Отражающая стратегию гипотеза возникает как результат взаимодействия и взаимозависимости финансовых и нефинансовых показателей. Оптимальным является следующее соотношение числа показателей для каждого из четырех аспектов: «финансы» - 4-5 показателей, «клиенты» - 4-5 показателей, «внутренние бизнес-процессы» - 8-10 показателей, «обучение и развитие» - 4-5 показателей⁷¹.

Концепцию ССП нужно рассматривать не столько как систему показателей, сколько как всеохватывающую систему управления.

Основной ее принцип – «эффективно управлять можно лишь тем, что можно достоверно измерить». Промышленные предприятия могут дополнять этот перечень или заменять один из вышеперечисленных аспектов на аспект, более полно отражающий миссию предприятия.

Акцентируем внимание на том факте, что Р. Каплан и Д. Нортон предложили систему, основанную на причинно-следственных связях между стратегическими целями, отражающими их параметрами и факторами получения планируемых результатов.

Ключевые особенности системы управления на основе ССП следующие:

- в систему входят показатели, относящиеся ко всем стратегически важным аспектам деятельности;
- причинно-следственная связь всех показателей в системе;
- причинно-следственная связь показателей, входящих в систему, и стратегических задач компании;
- связь результирующих показателей и определяющих факторов;
- связь всех показателей с финансовыми результатами деятельности.

При управлении затратами очень большое внимание уделяется именно причинно-следственным связям.

Этот подход предполагает понимание долгосрочных целей и задач организации (представление о том, куда она желает идти), а также всесторонний анализ внешней среды, в которой действует или будет действовать данная компания (представление о том, где она находится). Такой анализ должен охватывать не только внутреннюю деятельность и ресурсы организации (как существующие, так и потенциальные), но и внешние аспекты ее функционирования – конкурентов, поставщиков, клиентов, макроэкономические условия, политику правительства, нормативно-правовую среду, ее изменения и т.д.

⁷¹ Марк Федин, президент консалтинговой компании ВКГ, имеющей опыт внедрения сбалансированной системы показателей, <http://budgeting.ibs.ru>.

Для успешного функционирования ССП необходима качественная информация. В связи с тем, что в рамках системы ССП устанавливаются стратегические цели, а оцениваются значения отдельных показателей на более короткий срок, просматривается неразрывная связь с такими технологиями управленческого учета, как бюджетирование, анализ отклонений, системами учета затрат, комплексным управлением качеством и др.

В настоящее время, в связи с возрастающим интересом к ССП, существует программа сертификации специализированного программного обеспечения, поддерживающего технологию ССП (табл. 1.12)⁷².

Безусловно, ССП имеет ряд сильных сторон. В первую очередь, она позволяет решать стратегические задачи всех уровней, начиная с реализации задач корпоративной стратегии и заканчивая реализацией задач функциональных стратегий.

Основные недостатки ССП:

- необходимое наличие строго сформулированной стратегии;
- высокая корпоративная культура;
- сложность выявления адекватных ключевых показателей и их измерения;
- отсутствует ответственность за общий результат.
- более ориентирована на управление активами и ресурсами, а не на их финансирование.

Таблица 1.12

Программное обеспечение, поддерживающее технологию ССП

Наименование	Программный продукт
ABC Technologies	Oros Scorecard (компонент ABC/ABM – пакета Active Enterprise Management)
Panorama Business Views	PBViews (информационно–аналитическая система поддержки принятия решений и управления производительностью)
Vision Grupo Consultores	Strategos (часть функционального пакета Strategos, предназначенного для поддержки стратегического планирования и управленческого контроля)
Fiber	FlexBi - аналитический пакет с поддержкой BSC VBM/EVA, ABC/M и других концепций управления

ССП - модель Нортон-Каплана не является единственной. В частности, существует модель Лоренса Мейсела (Lawrence S. Maisel), которая была предложена в 1992 году⁷³.

⁷² <http://Balancedscorecard.Collaborative>

⁷³ <http://www.vip-anarech.ru>

Она имеет то же название, что и предыдущая модель, и также определяет четыре аспекта, на основе которых должна быть оценена бизнес-деятельность. Основное отличие от модели Нортон–Каплана состоит в том, что Л. Мейсел вместо перспективы обучения и роста в своей модели использует перспективу людских ресурсов. В ней оценивают инновации, а также такие факторы, как образование и обучение, развитие продукции и услуг, компетентность и корпоративная культура.

В 1990 году К. МакНейр (C.J. McNair), Р. Ланч (Richard L. Lurch), К. Кросс (Kelvin F. Cross) представили модель, которую они назвали пирамидой эффективности (рис. 1.11).



Рис. 1.11. Пирамида эффективности Р. Ланча и К. Кросса

Она построена на концепциях глобального управления качеством, промышленного инжиниринга и учета, основанного на «действиях», направленных на удовлетворение потребителя.

Использование пирамиды эффективности позволяет четко определить цели и описать их характеристики на каждом уровне управления бизнесом, обнаружить все взаимосвязи между ключевыми элементами, влияющими на успешность бизнеса, а также определить ответственных за каждый из этих элементов.

В 1993 году Кристофер Адамс (С. Adams) и Питер Робертс (Р. Roberts) предложили модель EP²M («You are what you measure»), согласно которой приоритетны четыре направления:

- обслуживание клиентов и рынков;
- совершенствование внутренних процессов (рост эффективности и рентабельности);
- управление изменениями и стратегией;
- собственность и свобода действий.

Кроме вышеназванных, широко известна модель «стейкхолдер»⁷⁴ (рис. 1.13.), использование которой поможет найти пути создания максимальной добавочной стоимости для каждой группы «стейкхолдеров».

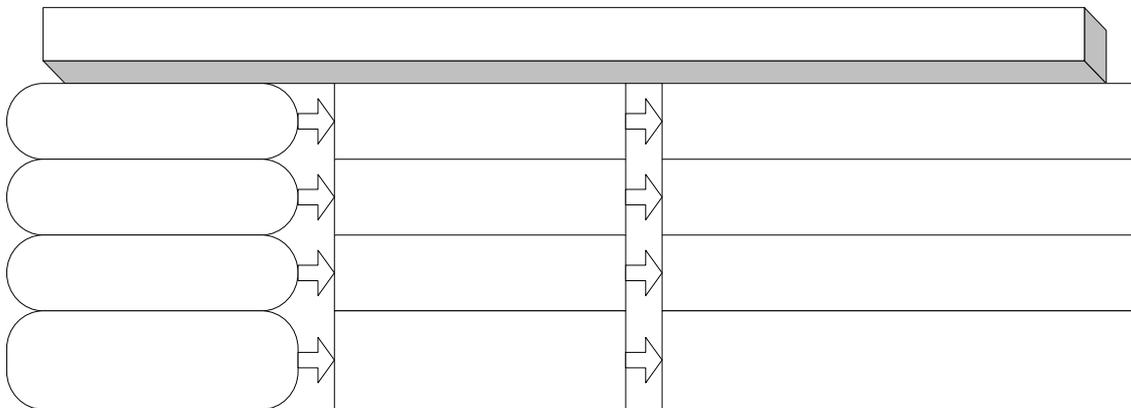


Рис. 1.13. Модель «стейкхолдер»

Теория стейкхолдеров утверждает, что цели организации должны принимать во внимание разнообразные интересы различных сторон, которые будут представлять некий тип неформальной коалиции.

При этом требуется первоначально определить интересы каждой группы заинтересованных лиц, а затем выбрать индикаторы, использование которых позволит установить достижение целевых показателей.

Заслуживает внимания методика процессно-ориентированного анализа рентабельности» (ABPA -Activity-Based Performance Analysis)⁷⁵, позволяющая измерить эффективность по всем уровням организации - от предприятия в целом до отдельных бизнес-процессов и отдельных видов продукции.

⁷⁴ Стейкхолдер – структура (лицо), заинтересованная в результатах деятельности, корпорации (например, акционер, банк, обслуживающий корпорацию, поставщики, партнеры, госструктуры и т.д.).

⁷⁵ Оценка эффективности бизнеса/ Маршал В. Мейер; [Пер. с англ. А.О. Корсунский]. - М.: ООО «Вершина», 2004. - 272 с.

Модель «Стейкхолдер»

Интересы

акционеры

качество;

СТОИМОСТЬ

уровень жизни;

клиенты

возраст от инвестиц

рост

Все вышеперечисленные зарубежные модели управления бизнесом могут быть адаптированы для отечественных промышленных предприятий.

Выводы по главе 1

1. Практика последнего десятилетия в части управления промышленными предприятиями в России свидетельствует о том, что функция управления предприятием должна быть адекватна меняющимся условиям. Формирование модели российской экономики, обладающей долгосрочным потенциалом динамичного роста, предполагает участие реального промышленного сектора, и требует применения различных инструментов управления. Поддерживать устойчивое конкурентное преимущество и гармонично развиваться, можно только владея инструментами стратегического управления.

2. Стратегическое управление представляет собой систему действий, необходимых для достижения поставленных целей, зачастую в условиях ограниченности ресурсов. Процесс стратегического управления условно можно разделить на три фазы:

- а) стратегическое планирование;
- б) стратегическая организация;
- в) стратегический контроль и регулирование.

В стратегическом планировании важен анализ перспектив организации, задачей которого является выяснение тенденций, угроз, возможностей, а также отдельных чрезвычайных ситуаций, которые способны изменить сложившиеся тенденции. Этот анализ дополняется анализом позиций в конкурентной борьбе.

Стратегическая организация подразумевает разработку системы целей и задач организации, вытекающих из принятой стратегии, анализ соответствия организации этой системе целей и задач, ее изменение и надлежащее размещение ресурсов.

Стратегический контроль и регулирование — процесс оценки и анализа достигнутых состояний корпорации с ее последующей корректировкой для наиболее полного достижения стратегических целей.

На всех вышеназванных этапах должно осуществляться стратегическое управление затратами.

3. Стержнем стратегического управления выступает система стратегий, представляющая собой заранее спланированную реакцию предприятия на изменения внешней среды. Стратегия промышленного предприятия раскрывается в практической политике и является основным средством ее управления.

4. Затраты промышленного предприятия играют важнейшую роль в его конкурентоспособности, финансовой мощи и стратегии поведения на рынке. Основные положения системы стратегического управления затратами восходят к основам стратегии предприятия и базируются на фундаментальных понятиях и принципах стратегического менеджмента.

5. Повышение требований к управлению подталкивает менеджеров к пересмотру методов оценки эффективности деятельности предприятия.

6. Концептуальная основа ССП способствует реализации стратегии, обеспечивая возможность руководству тщательно переводить стратегии в цели, показатели, нормы и инициативы по четырем сбалансированным составляющим: клиенты, внутренние процессы, обучение и развитие, финансы.

Таким образом, решаются две фундаментальные проблемы: эффективно оцениваются результаты деятельности предприятия и успешно реализуется стратегия.

Глава 2. АНАЛИЗ ПОДХОДОВ И МЕТОДОВ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

2.1. Сопоставление концепций управления затратами на промышленных предприятиях

Существует как минимум три основные причины, по которым предприятию необходимо знать информацию о затратах:

- оценка стоимости запасов;
- контроль затрат для оценки эффективности деятельности;
- принятие управленческих решений по ценообразованию, ассортименту выпускаемой продукции и пр.

Система управления затратами требует качественной информации. Основная проблема здесь – как связать многочисленные затраты с конечным продуктом, так как учет затрат на промышленных предприятиях является многопрофильным процессом, охватывающим и процесс снабжения, и процесс производства, и процесс реализации готовой продукции. В рамках стратегического управления затратами требуется выход за пределы конкретного предприятия.

Современные концепции управления затратами являются действенными инструментами в их исследовании. Базовые концепции в теоретической и практической области управления затратами представлены в таблице 2.1.

Рассмотрим сущность каждой из концепций для их сопоставления.

Концепция затратнообразующих факторов⁷⁶ является традиционной для большинства видов предпринимательской деятельности. Эта концепция была сформулирована в 80-х годах XX столетия в работах Шерера, Остера, Каплана, Дикина и Махера, Портера, Купера и др. Понимание поведения затрат означает понимание сложного взаимодействия набора затратнообразующих факторов в реальной ситуации.

Затратнообразующие факторы можно разбить на 2 группы:

- структурные факторы (связаны со структурой и технологией производства);
- функциональные (операционные) факторы (связаны со способностью предприятия успешно функционировать).

Что касается публикаций, в них нет четкого согласия по поводу перечня основных факторов изменения затрат, но очевидно, что ключевыми являются следующие идеи:

⁷⁶ Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности. — СПб.: Бизнес Микро, 1999. С. 27—29.

- при стратегическом анализе связь с объемом, не является наиболее существенным фактором для объяснения динамики затрат;

Таблица 2.1

Базовые концепции управления затратами

Наименование концепции	Сформулирована в XX столетии, годы	Основоположники
1. Затратообразующих факторов	80-е годы	Шерер, Остер и др.
2. Добавленной стоимости	80-е годы	Дж. Шанк и В. Говиндараджан
3. Цепочки ценностей	1985 год	М. Портер
4. Альтернативности затрат	80-е годы	В. Ковалев
5. Транзакционных издержек	60-70-е годы	Р. Коуз ⁷⁷ и О. Уильямсон ⁷⁸ .
6. Учет и анализ затрат по видам деятельности (ABC)	вторая половина 80-х годов	Р. Купер и Р. Каплан
7. Стратегического позиционирования	90-е годы	Дж. Шанк и В. Говиндараджан
8. Экономической добавленной стоимости (EVA)	в начале 1990-х годов	Компания Stern Stewart & Co

• более полезно в стратегическом смысле объяснять позицию по затратам на языке структурных альтернатив и исключительных навыков, которые формируют конкурентную позицию промышленного предприятия;

• не все стратегически определяющие факторы одинаково важны в любое время, но некоторые из них являются наиболее важными в каждом конкретном случае;

• для каждого фактора затрат существует конкретная система анализа, которая необходима для понимания позиции предприятия;

• и структурные, и функциональные факторы влияют на себестоимость продукции.

Концепция добавленной стоимости широко распространена в западной теории и практике.

⁷⁷ Coase R.H. The Problem of Social Cost» // Journal of Law and Economics, 3:1— 44, October 1960.

⁷⁸ Williamson O. E. The Economics of Discretionary Behavior: Managerial Objectives in a Theory of the Firm. Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, 1964; Williamson O. E. The Economics of Antitrust: Transaction Cost Considerations, University of Pennsylvania Law Review, 122: 1439-1496, June 1974.

Наряду с изложенной выше концепцией она представляет современную традиционную парадигму⁷⁹ управления затратами.

В рамках указанной концепции составляющие затрат рассматриваются на всех стадиях добавления стоимости, начиная с закупок сырья и материалов и заканчивая реализацией продукции (работ и услуг). Ключевым моментом в концепции добавленной стоимости является максимизация разницы (добавленной стоимости) между закупками и реализацией. Но из сферы внимания аналитиков выпадает большая часть материальных затрат, что немаловажно для материалоёмких отраслей промышленности. Однако для нематериалоёмких работ и услуг такой подход к анализу поведения затрат может быть вполне оправданным.

По мнению Дж. Шанка и В. Говиндараджана⁸⁰, управление затратами на основе добавленной стоимости:

- с одной стороны, начинается слишком поздно и не позволяет использовать в своих интересах связи с поставщиками, так как многие управленческие решения могут быть сведены на «нет» из-за их несогласованности с цепочкой ценностей поставщиков;

- с другой стороны, заканчивается слишком рано и опускает все возможности использования связей с клиентами, так как для успешного позиционирования на рынке необходимо учитывать не только собственные затраты, но и затраты потребителя после покупки товара или получения услуги.

С этим трудно не согласиться, поскольку прекращение анализа затрат в момент реализации сводит на нет все возможности использования связей с клиентами, которые могут быть так же важны, как и связи с поставщиками.

Концепция цепочки ценностей впервые была сформулирована Портером. Она коренным образом отличается от концепции добавленной стоимости. Концепция исходит из необходимости выхода за пределы фирмы для эффективного управления затратами и переносит акцент в анализе затрат на процессы, происходящие за пределами фирмы (рис. 2.1).

⁷⁹ Парадигма (от греч. *paradeigma* — пример, образец), в философии, социологии — исходная концептуальная схема, модель постановки проблем и их решения, методов исследования, господствующих в течение определенного исторического периода в научном сообществе. Смена парадигм представляет собой научную революцию.

⁸⁰ Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности. — СПб.: Бизнес Микро, 1999. С. 20—24.

Концепция цепочки ценностей основывается на расширительном подходе к формированию и управлению затратами и предлагает учитывать затратнообразующие механизмы по всей цепочке ценностей в рамках согласованного набора видов деятельности, начиная от исходных источников сырья и заканчивая готовой продукцией или услугами, полученными конечными пользователями.

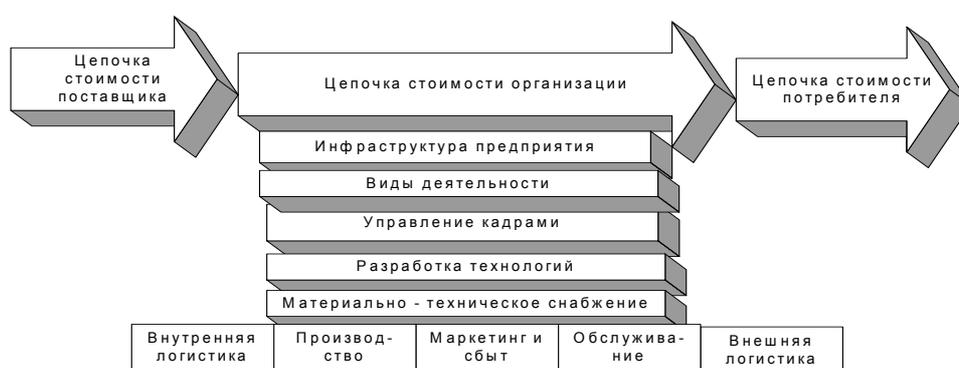


Рис. 2.1. Цепочка ценностей организации

Безусловно, в этой концепции имеется рациональное зерно, однако, на наш взгляд, предлагаемые в ней подходы к управлению затратами труднореализуемы в отечественной деловой практике по ряду причин (из-за нестабильности экономической ситуации, отсутствия необходимой информации, затратами на получение информации и пр.).

По нашему мнению, анализ цепочки ценностей является первым ключом к эффективному управлению затратами.

*Концепция альтернативности затрат*⁸¹, или затрат упущенных возможностей, основывается на том, что любое финансовое решение принимается в результате сравнения альтернативных затрат, и практическая реализация всякого управленческого решения в этом случае связана с отказом от какого-то альтернативного варианта.

Действие данной концепции распространяется:

- на текущие операционные затраты (например, осуществление доставки МТЦ собственным транспортом или силами специализированных структур);

⁸¹ Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. — М.: Финансы и статистика, 1999. С. 68—70.

- на принятие финансовых решений текущего характера, например, в отношении управления дебиторской задолженностью⁸²: дебиторская задолженность равносильна «омертвлению» оборотных средств; альтернативой этому могло бы быть депонирование средств в банке и получение процентов по депозитам или приобретение краткосрочных финансовых активов.

Нужно отметить, что многие предприятия вынуждены поддерживать определенный уровень дебиторской задолженности, предоставляя покупателям право рассрочки платежей и стимулируя ускорение оплаты за товары, работы и услуги, проданные в кредит, ценовыми скидками для поддержания рынка сбыта;

- на организацию внутрифирменного управления, в частности на создание системы управленческого контроля. Любая система контроля связана с затратами, которых в принципе можно избежать; с другой стороны, отсутствие систематизированного контроля может привести к гораздо большим потерям;

- на принятие и проведение инвестиционных решений, например, при оценке вариантов возможного вложения капитала.

Следует отметить, что в финансовом учете эти затраты не учитываются, но в стратегическом управлении альтернативные варианты желательно принимать во внимание.

Концепция транзакционных издержек. Концептуально транзакционные издержки вызревали в 30-х годах XX столетия в рамках «нового институционализма». В качестве самостоятельной темы проблематика транзакционных издержек заявила о себе в 60-70-х годах в США и Западной Европе и связана в первую очередь с именами двух экономистов — Р. Коуза⁸³ и О. Уильямсона⁸⁴.

По мнению Р. Коуза «чтобы осуществить рыночную транзакцию, необходимо определить, с кем желательно заключить сделку, оповестить потенциальных партнеров об условиях сделки, провести предварительные переговоры, подготовить контракт, собрать сведения, чтобы убедиться, что условия контракта соблюдаются, и т.д.».

⁸² Следует отметить, что данный механизм в настоящее время характерен для развитых стран с рыночной экономикой. В России дебиторская задолженность является, как правило, следствием неплатежей, и в качестве ее альтернативы крайне редко используются банковские депозиты в силу несовершенства этих инструментов и высоких рисков подобных операций.

⁸³ Coase R.H. The Problem of Social Cost // Journal of Law and Economics, 3:1— 44, October 1960.

⁸⁴ Williamson O. E. The Economics of Discretionary Behavior: Managerial Objectives in a Theory of the Firm. Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, 1964; Williamson O. E. The Economics of Antitrust: Transaction Cost Considerations, University of Pennsylvania Law Review, 122: 1439-1496, June 1974.

О. Уильямсон считает транзакцию базовой единицей анализа. По его мнению, любую проблему, которую прямо или косвенно можно понимать как контрактную, полезно изучать с точки зрения минимизации транзакционных издержек. При этом все транзакционные издержки необходимо разделять на *ex ante* (включают в себя затраты на составление проекта контракта, проведение переговоров и обеспечение гарантий реализации соглашения) и *ex post*, которые включают в себя:

- затраты, связанные с плохой адаптацией к непредвиденным событиям и имеющие место при нарушении соответствия механизма сделок обстоятельствам их реализации;
- расходы на тяжбы, сопровождающие двусторонние усилия по устранению сбоев *ex post* в контрактных отношениях,
- организационные и эксплуатационные расходы, сопряженные с использованием структур управления, куда стороны обращаются для улаживания конфликтов;
- затраты, связанные с точным выполнением контрактных обязательств.

В последние годы концепция транзакционных издержек является предметом повышенных интересов и российских экономистов. Во второй половине 90-х годов XX столетия в отечественной экономической литературе эта проблема затрагивается в работах таких авторов, как В. Кокорев, Р. Капелюшников, В. Курченков и В. Радаев⁸⁵. Проблематика транзакционных издержек рассматривается системно, а затраты, имеющие природу транзакционных издержек, трактуются как экономическая категория. Они все чаще выступают в качестве самостоятельного предмета исследований, например, в работах А.Е. Шаститко⁸⁶ и С.Ю. Барсуковой⁸⁷.

⁸⁵ Кокорев В. Институциональные преобразования в современной России: анализ динамики транзакционных издержек // Вопросы экономики. 1996. №12; Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности. ИМЭМО, 1990; Курченков В.В. Транзакционный подход к анализу процесса формирования рыночных структур в российской экономике // Экономика строительства. 1995. №2; Радаев В.В. Формирование новых рынков: транзакционные издержки, формы контроля и деловая этика. — М.: Центр политических технологий, 1998.

⁸⁶ Шаститко А.Е. Теоретические вопросы неинституционализма: Введение в институциональный анализ / Под ред. В.Л.Тамбовцева. — М.: ТЕИС, 1996; Шаститко А.Е. Институты как общественные блага // Вестник МГУ. — 1996г. -№5. Шаститко А.Е. Экономическая теория институтов. — М.: ТЕИС, 1997; Шаститко А.Е. Транзакционные издержки: содержание, оценка и взаимосвязь с проблемами трансформации // Вопросы экономики. 1997; Шаститко А.Е. Неинституциональная экономическая теория // 2-е изд., перераб. и доп.— М.: ТЕИС, 1999.

⁸⁷ Барсукова С. Август 1998 года и отечественное предпринимательство / Pro et Contra. 1999. Том 4. Вып.2; Барсукова С.Ю. Неформальная практика российского бизнеса в зеркале транзакционных издержек. — Проблемы, успехи и трудности переходной экономики (Опыт России и Беларуси) / Под ред. М.А. Портного. — М.: МОНФ, 2000.

Итак, транзакционные издержки можно интерпретировать как затраты на адаптацию фирмы к меняющимся рыночным условиям. Базовой единицей в теории транзакционных издержек признается акт экономического взаимодействия, сделка, транзакция. Категория транзакции понимается предельно широко и используется для обозначения обмена товарами, юридическими обязательствами, сделками краткосрочного и долгосрочного характера, требующими детального документального оформления и предполагающими простое взаимопонимание сторон.

Выделим наиболее типичные, имеющие место в современных условиях, виды транзакционных издержек:

- издержки поиска информации;
- издержки ведения переговоров;
- издержки измерения;
- издержки спецификации и защиты прав собственности;
- издержки оппортунистического поведения (несоблюдение условий сделки, поведение, нацеленное на получение односторонних выгод в ущерб партнеру, издержки этого типа связаны с трудностями точной оценки постконтрактного поведения другого участника сделки).

- издержки «политизации» (они сопровождают принятие решений внутри организации. Например, руководитель может в одностороннем порядке принять невыгодное для подчиненных решение).

В современной экономической теории понятие транзакционных издержек становится все более важным. По оценкам Д. Норта и Дж. Уолиса, доля транзакционных издержек в современной американской экономике доходит до 45 % ВВП, причем она имеет тенденцию к росту.

*Концепция функционального учета затрат (ABC - Activity-Based Costing)*⁸⁸ формализует учет и анализ затрат по видам деятельности в части распределения накладных расходов на продукцию. Системы ABC могут использоваться для калькуляции производственных затрат, анализа прибыльности, для управления и контроля затрат. По мнению Дж. Шанка⁸⁹, ABC - полезный инструмент стратегического анализа, но не основной.

Относительно стратегического управленческого учета для распределения производственных накладных расходов необходимо рассматривать показатели, отличные от объема производства.

⁸⁸ В России данный термин иногда переводят как учет затрат по функциям.

⁸⁹ Джон К. Шанк, Виджей Говиндараджан. Стратегическое управление затратами / Пер. с англ. – СПб.: ЗАО «Бизнес-микро», 1999.

ABC-подход определяет виды деятельности, приводящие к возникновению затрат, и исследует основные носители затрат для этих видов деятельности. Это обеспечивает более глубокое понимание затрат в долгосрочном периоде.

Действия, производимые на этих этапах, в контексте метода ABC называются функциями (activities). В основе управления, основанного на функциях, лежит несколько аналитических методов, использующих ABC-информацию.

Она начала широко развиваться во второй половине 80-х годов XX века. Впервые упоминали о подходе, основанном на видах деятельности, Стаубус (Staubus, 1971) и Шиллинглю (Shillinglaw, 1982). Значительную роль в продвижении данного подхода сыграли Купер (Cooper, 1987, 1988), Каплан (Kaplan 1988).

Робин Купер и Роберт Каплан выделили три независимых, но согласованно действующих фактора, которые являются основными причинами практического применения ABC:

- процесс структурирования расходов существенно изменился. В частности, в современном бизнесе накладные расходы составляют около 60%, материалы - 30%, труд - только 10% производственных издержек, в связи с чем использование в качестве базы распределения накладных расходов рабочих часов неактуально;
- значительно возрос уровень конкуренции, что требует эффективного управления затратами;
- снизились затраты по сбору и анализу информации, необходимой для ABC.

Концепция ABC признает, что в долгосрочном плане большинство производственных затрат являются постоянными, и позволяет понять причины, вызывающие изменение накладных расходов с течением времени.

Теория ABC предполагает, что при расчете стоимости продукции должны учитываться все функции, обеспечивающие бизнес-процессы. Под бизнес-функцией понимают вид деятельности предприятия. В качестве примера подобных функций можно назвать: производство, разработку технологии, логистику, распространение продукции, сервисное обслуживание, информационную поддержку, финансовое администрирование и общее управление.

Одним из направлений использования ABC-метода является формирование на предприятии системы бюджетов. При формировании системы бюджетов используется ABC-модель для определения объема и стоимости работ, а также потребностей в ресурсах.

Полученная ABC-информация позволяет принимать осознанные и целенаправленные решения о распределении ресурсов, опирающиеся на понимание взаимосвязей функций и стоимостных объектов, стоимостных факторов и объема работ. Все это позволяет сформировать реалистическую систему бюджетов.

ABC, как высокоэффективный универсальный метод снижения издержек, широко применяется в экономически развитых странах, например, в США, Канаде, Японии, Англии, ФРГ. Его успешно используют промышленные гиганты, в частности «Дженерал Моторз», «Хьюлетт-Паккард», «Крайслер», «Дженерал электрик» (США), «Пешинэ» и «Данон» (Франция), причем его применение выходит далеко за рамки традиционного способа распределения накладных.

Анализ экономической литературы показал, что японские промышленные компании не только обладают преимуществом в производительности труда, но и имеют более низкие накладные расходы в процентном отношении к общим расходам по сравнению с США или германоязычными странами. Это свидетельствует об эффективности управления и организационных систем⁹⁰. Постоянно расширяется не только география распространения ABC, но и сфера его применения.

Сравнение методологии ABC и традиционного метода учета и распределения издержек представлено на рис. 2.2.

В заключение приведем итоговый перечень преимуществ и недостатков ABC (табл. 2.2.).

По нашему мнению, концепция ABC, конечно же, заслуживает внимания, так как является основой для других методов управления предприятием, а именно:

ABM (Activity Based Management) — управление, основанное на действиях (функциях, операциях);

ABB (Activity Based Budgeting) — бюджетирование на основе выполняемых действий (функций, операций);

ARP (Activity Resource Planning) — функциональное планирование ресурсов.

Концепция стратегического позиционирования заявлена в 90-х годах известными в США экспертами по стратегическому использованию информации о затратах Дж. Шанком и В. Говиндараджаном. В русскоязычном варианте их книга «Стратегическое управление затратами» с изложением основ концепции вышла в 1999 году⁹¹.

⁹⁰ Рамперсад К. Хьюберт. Универсальная система показателей деятельности: Как достигать результатов, сохраняя целостность / Хьюберт К. Рамперсад; Пер. с англ. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2004.

⁹¹ Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности. — СПб.: Бизнес Микро, 1999.

Стратегическое позиционирование представляет собой осуществление отличных от конкурентов видов деятельности или выполнение похожей деятельности, но другими способами.



Рис. 2.2. Сопоставление традиционных систем учета затрат и система учета накладных расходов (ABC)⁹²

Ключевой идеей концепции является включение в сферу управленческого учета и анализа затрат подробной информации о стратегическом развитии предприятия, отрасли и экономики в целом. Подчеркнутое внимание к стратегическому позиционированию – один из ключей к стратегическому управлению затратами.

⁹² Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Система ABC (система учета накладных расходов) / пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; Предисловие проф. П.С. Безруких. - 3-е изд. перераб. и доп. М.: «Аудит» Издательское объединение «ЮНИТИ», 1988.-783 с.

Ступень 1: Накладные расходы распределяются по центрам затрат (группам затрат)

Авторы применили информацию о затратах к разработке стратегии компании на пути к достижению конкурентных преимуществ, расставив акценты в бухгалтерском и управленческом учете по-новому.

Таблица.2.2

Преимущества и недостатки ABC

<i>Преимущества</i>	<i>Недостатки:</i>
<p>* более точное определение стоимости продукции дает возможность руководству промышленным предприятием принимать верные стратегические решения по:</p> <p>а) назначению цен на продукцию;</p> <p>б) выбору ассортимента продуктов;</p> <p>в) выбору между возможностями изготавливать самостоятельно или приобретать;</p> <p>г) вложению средств в научно-исследовательские работы, автоматизацию процессов, продвижение и т.п.</p> <p>* ясность в отношении выполняемых функций, позволяет:</p> <p>а) уделить больше внимания управленческим функциям, таким как повышение эффективности дорогостоящих операций;</p> <p>б) выявить и сократить объем операций, не добавляющих ценности продукции.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • процесс описания функций может оказаться излишне детализированным; • модель может быть сложной и ее трудно поддерживать; • этап сбора данных об источниках данных по функциям часто недооценивается; • для качественной реализации требуются специальные программные средства; • модель быстро устаревает в связи с организационными изменениями.

Традиционно учет и анализ затрат рассматриваются с позиции оценки отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций. Так как учет не является самоцелью, а служит средством для достижения успеха в бизнесе, при оценке системы и методологии учета, принятым на предприятии, следует исходить с позиции их соответствия или несоответствия принятой стратегии развития.

По Портеру, предприятие может выдерживать конкуренцию:

- поддерживая низкие затраты (лидерство на основе затрат);
- предлагая превосходящую конкурентов продукцию (дифференциация продукции и фокусирование).

Подходы к управлению затратами, обусловленные стратегическим позиционированием, представлены в табл. 2.3.

Таблица 2.3.

Подходы к управлению затратами, обусловленные стратегическим позиционированием⁹³

<i>Акценты в управлении затратами</i>	<i>Базовые стратегии</i>	
	<i>Лидерство на основе затрат</i>	<i>Дифференциация продукции</i>
Роль спланированных затрат при оценке показателей работы	Очень важна	Не очень важна
Значение гибкого бюджетирования для управления издержками	От высокого до очень высокого	От умеренного до низкого
Важность выполнения бюджета	От высокой до очень высокой	От умеренной до низкой
Анализ издержек сбыта	Часто формально не выполняется	Критично для успеха
Значение себестоимости в ценообразовании	Высокое	Низкое
Значение анализа цен конкурентов	Высокое	Низкое

Очевидна оправданность такого подхода к управлению затратами, однако его практическая реализация в отечественной сфере услуг требует высокого уровня внутрифирменного финансового менеджмента.

Концепция экономической добавленной стоимости (EVA - economic value added)⁹⁴ была разработана специалистами консалтинговой компании Stern Stewart & Co на базе теоретических разработок Ф. Модельяни и М. Миллера и нашла широкое применение в середине 1990-х годов. Исследования, проведенные в 90-х годах, свидетельствуют о том, что EVA обеспечивает получение более полезной информации по сравнению с учётными, такими как бухгалтерская прибыль, рентабельность капитала или темпы роста прибыли в расчёте на одну акцию.

EVA является единственным показателем для оценки стоимости бизнеса с момента создания.

⁹³ Составлено по: Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности. — СПб.: Бизнес Микро, 1999. С. 26.

⁹⁴ EVA - финансовый показатель, для оценки эффективности деятельности, который полнее других отражает значение истинной экономической прибыли предприятия. Он стал последовательным продолжением таких показателей, как ROI (Return on Investment) и ROCE (Return on Capital Employed).

В стратегическом управлении критерий EVA используется в комбинации с такими распространёнными инструментами стратегического анализа, как матрица Бостонской консалтинговой группы, матрица рыночной привлекательности и конкурентных позиций (матрица GE/McKinsey) и др.

Экономически добавленная стоимость – это показатель, с помощью которого измеряют прибыль корпорации. При этом традиционные финансовые отчеты трансформируют в EVA-отчеты путем исправления возможных искажений в операционной деятельности предприятия, которые вызваны требованиями бухгалтерского законодательства и корректировки операционной прибыли.

Автор концепции EVA Стюарт Штерн не остановился на разработке показателя EVA, а разработал концепцию под названием «Система управления на основе показателя EVA» (EVA-based management). Эта система финансового управления задаёт единую основу для принятия решений основным и вспомогательным персоналом и позволяет моделировать, отслеживать, проводить и оценивать принимаемые решения в едином ключе: добавление стоимости к инвестициям акционеров⁹⁵.

Модель EVA развивалась на основе концепции экономической прибыли. В ней предполагается, что стоимость компании равна величине инвестированного капитала плюс надбавка, равная приведенной стоимости, создаваемой в последующем году⁹⁶:



Бесспорным преимуществом EVA является математическая точность.

В общем виде формула для расчета EVA будет выглядеть следующим образом:

$$EVA = NOPAT - C \times WACC,$$

⁹⁵ Зозуля В. EVA: новый взгляд на старые вещи/ «Управление компанией», <http://www.management.com.ua>

⁹⁶ Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. — М: Едиториал УРСС, 2003. — 304 с.

где: NOPAT (net operating profit after taxes) - чистая операционная прибыль за вычетом налога на прибыль;

С - капитал компании,

WACC (waited average cost of capital) - средневзвешенная стоимость капитала.

$$\text{NOPAT} = \text{ЕВІТ} \times (1 - T),$$

где: ЕВІТ – величина дохода до уплаты налогов и процентов (т.е. рассматривается прибыль от операционной деятельности, сгенерированная как за счет собственного, так и за счет заемного капитала);

T – ставка налогообложения дохода.

$$\text{WACC} = \frac{\text{ЕС} \times r_1 + \text{LC} \times r_2}{\text{ЕС} + \text{LC}} \times 100 \%,$$

где: ЕС – средний за период собственный капитал;

LC – заемный капитал;

r_1 – альтернативная стоимость собственного капитала;

r_2 – стоимость заемного капитала

Учитывая, что коэффициент финансовой зависимости – (GR-gearing ratio) (в %) равен соотношению заемного капитала к сумме собственного и заемного капитала, WACC можно представить формулой:

$$\text{WACC} = (1 - \text{GR}) \times r_1 + \text{CR} \times r_2,$$

Таким образом, EVA определяется как разница между чистой прибылью и стоимостью использованного для её получения собственного капитала компании.

Так же, как и другие финансовые показатели, в процессе анализа показатель EVA можно «разложить» на несколько частей:

$$\text{EVA} = \text{IC} \times (\text{ROIC} - \text{WACC}),$$

где: ROIC – рентабельность инвестированного капитала;

IC – инвестированный капитал.

$$\boxed{} \quad \boxed{\text{—}} \quad \boxed{\text{—}} \quad \boxed{\text{—}},$$

где: NOPAT/ Выручка – рентабельность продаж по чистой прибыли;

Выручка / IC – длительность оборачиваемости инвестированного капитала.

В свою очередь: NOPAT можно представить формулой:

$$\text{NOPAT} = \text{Выручка} - (\text{Себестоимость продаж} + \text{Управленческие расходы} + \text{Коммерческие расходы} + \text{Налоги} + \text{Прочие затраты}).$$



$$\text{IC} = \text{ООС} + \text{ЧОС} + \text{ЧПА},$$

где: ООС- операционные оборотные средства. Исчисляются как разница между операционными текущими активами (ОТА) и беспроцентными текущими обязательствами (БТО) $\text{ООС} = \text{ОТА} - \text{БТО}$;

ОТА – включают все текущие активы, которые используются для основной деятельности предприятия;

БТО –привлеченные средства (кредиторская задолженность, отложенные платежи и т.п.);

ЧОС - чистые основные средства;

ЧПА - чистые прочие активы.

Эта особенность позволяет «привязывать» создание стоимости к определенным группам людей или подразделениям и, таким образом, получать некоторый критерий для дифференцированного вознаграждения за проделанную работу в компании.

Необходимо отметить, что это далеко не новая концепция в экономике, но только недавно ее стали использовать как инструмент управления стоимостью. Преимущества и недостатки EVA-подхода представлены в таблице 2.4.

Указанные недостатки не снижают ценности EVA, т.к. данный показатель позволяет сконцентрировать внимание на приоритетных направлениях стратегического управления, позволяет четко сформулировать стратегические цели в рамках финансового аспекта.

Сегодня EVA используется более чем в 250 лидирующих компаниях с мировым именем, в частности, AT&T, Quaker Oats, Briggs & Stratton, Coca-Cola.

Концепция EVA становится основным принципом оценки деятельности компании. EVA является определенным образом индикатором качества управленческих решений: постоянная положительная величина этого показателя свидетельствует об увеличении стоимости компании, тогда как отрицательная – о ее снижении.

NOPAT
Выручка

1

С/ст продаж +
Выручка

Управл. ра
Выручка

Таблица 2.4

Преимущества и недостатки EVA-подхода

Преимущества	Недостатки
позволяет открыть потенциал, заложенный в персонале любой организации. Система управления, представляющая лучшую информацию и мотивацию сотрудникам и учитывающая вклад каждого в создание стоимости для акционеров, может давать значительные результаты.	Система показателей состоит только из финансовых показателей, что ведёт к недооценке таких факторов долгосрочного успеха, как знания персонала, информационные технологии, корпоративная культура.
формула расчета EVA учитывает как доходность, так и риски проектов	достаточно сложен для расчетов
средневзвешенная стоимость капитала (WACC), используемая при расчете EVA, учитывает как операционные риски компании (через рыночную стоимость акционерного капитала), так и финансовые риски (в том числе влияние финансового левериджа через соотношения D/V и E/V). ⁹⁷ Средневзвешенная стоимость капитала уменьшается с использованием финансового левериджа до тех пор, пока выгоды от использования заемных средств не станут перевешиваться финансовым риском, связанным с возможным банкротством.	Показатель EVA тесно связан с бухгалтерским учётом и может использоваться как единственная основа для принятия стратегических решений (например, для оптимизации хозяйственного портфеля).
EVA-корректировки позволяют избежать расхождений между финансовой отчетностью и реальным положением дел.	Жёсткая связь вознаграждения и показателя EVA может привести к принятию решений, направленных на краткосрочные выгоды от снижения расходов и использования активов, у которых закончился срок амортизации.
при выборе инвестиционного проекта, увеличивающего размеры компании, менеджеру придется учитывать, каким образом это повлияет на стоимость корпорации, сравнивая значения добавленной экономической стоимости до и после реализации проекта.	Более ориентирована на краткосрочную перспективу, чем на долгосрочную.

⁹⁷ $WACC = D/V \times R_d \times (1-T) + E/V \times R_e$, где D - рыночная стоимость долга; E - рыночная капитализация компании; V - стоимость компании (рассчитывается как сумма D и E); R_d - рыночная стоимость долга; R_e - рыночная стоимость (доходность) акционерного капитала; T — ставка корпоративного налога на прибыль.

http://big.spb.ru/publications/other/strategy/bsc_and_eva.shtml.

На основании вышеизложенного, можно сделать вывод, что перечисленные концепции исследования затрат не однородны. Одни концепции (функциональные затратнообразующие факторы, добавленная стоимость) основываются на учетных характеристиках затрат и связаны с бухгалтерским учетом.

Другие концепции (структурные затратнообразующие факторы, цепочка ценностей, ABC, стратегическое позиционирование) рассматривают затраты как объект управления не столько в учетном, сколько в экономическом плане.

Отдельные концепции (транзакционные издержки) сочетают учетный и экономический аспекты.

Совокупность концепций управления затратами и затрагиваемые ими аспекты внутрифирменного менеджмента обобщены в табл. 2.5.

Таблица 2.5

Аспекты рассмотрения затрат в базовых концепциях

<i>Концепции управления затратами</i>	<i>Учетный аспект</i>	<i>Экономический аспект</i>	<i>Совмещают учетный и экономический аспекты</i>
Концепция затратнообразующих факторов:			
- функциональные факторы	+	—	
- структурные факторы	—	+	
Концепция добавленной стоимости	+	—	
Концепция цепочки ценностей	—	+	
Концепция альтернативности затрат	—	+	
Концепция транзакционных издержек			— +
Концепция ABC	—	+	
Концепция стратегического позиционирования	—	+	
Концепция EVA	-	+	

Перечисленные концепции управления затратами являются действенными инструментами в исследовании затрат. Однако до последнего времени в экономической литературе наибольшее внимание уделяется концепциям, затрагивающим учетный аспект затратнообразования.

Это объясняется тем, что факторы, определяющие экономический аспект механизма формирования затрат, практически невозможно достоверно оценить по данным современной отечественной статистики.

2.2. Анализ методов управления затратами на промышленных предприятиях

В стратегическом управлении фактор затрат на производство продукции возрастает, так как влияет на конкурентоспособность промышленного предприятия. Глубокое понимание структуры затрат на производство и реализацию продукции может значительно продвинуть предприятие в поиске путей достижения устойчивого конкурентного преимущества.

В связи с этим видится необходимым для целей управления важное место уделить системе учета затрат (Cost Accounting System).

Практика учета и контроля затрат на промышленных предприятиях экономически развитых стран свидетельствует о том, что точному исчислению себестоимости уделялось и уделяется серьезное внимание, так как это необходимо для успешного управления деятельностью промышленного предприятия. Необходимо знать, какая продукция наиболее рентабельна, а какая убыточна, какие следует принять меры для снижения себестоимости продукции, пользующейся спросом, но имеющей низкую или отрицательную рентабельность. Необходимость исчисления себестоимости связана с двумя группами причин. Николаева С.А.⁹⁸ первую группу причин называет формальной вследствие того, что предприятия обязаны предоставлять информацию внешним пользователям. Для формирования бухгалтерской финансовой отчетности необходимы данные о себестоимости незавершенного производства, готовой продукции, как реализованной, так и на складах. Кроме того, данные о себестоимости могут быть использованы для составления внешней отчетности, например, при обосновании цен реализации продукции, выпускаемой по государственному заказу.

Вторая группа причин связана с внутренними целями управления предприятием.

⁹⁸ Николаева С.А. Управленческий учет. - М.: ИПБ России ИПБ-БИНФА, 2002.-176 с.

Отдельные авторы⁹⁹ утверждают, что «...способ калькуляции не является способом управления затратами, в лучшем случае это инструмент очень и очень поверхностной аналитики уровня студента 3 курса, не более того...».

Мы не согласны с вышеизложенной позицией, так как в условиях рыночных отношений цены на продукцию промышленного предприятия имеют огромное значение. Именно они определяют структуру производства, оказывают решающее воздействие на движение материальных потоков, распределение товарной массы, уровень благосостояния населения.

На наш взгляд, система калькулирования себестоимости выпускаемой продукции позволит выбрать разумную ценовую тактику и способствует реализации обоснованной ресурсной и ценовой стратегии. Это необходимые компоненты успешной деятельности промышленного предприятия.

В нашем понимании - учет не является самоцелью, он служит средством для достижения успеха в бизнесе. Следовательно, о методах и системах учета следует судить в свете их влияния на успех предприятия.

Раскроем отдельные методологические аспекты учета и распределения затрат, связанных с производством продукции в Европе, США, России и Японии.

В Европе и США применяются два основных метода производственного калькулирования:

- абсорпшен-костинг – метод полного распределения (поглощения) затрат (в отечественной практике более известен термин «стандарт – кост»);

- «директ–костинг» (иногда используется термин верибл–костинг).

Хоргнгрен Ч.Т. и Фостер Дж. отмечают, что термин «верибл-костинг» наиболее точно отражает суть этого метода¹⁰⁰. По их мнению, термин «директ–костинг» несколько неудачен, так как на запасы распределяются, в том числе и переменные общепроизводственные расходы.

«Стандарт-кост». Одним из эффективных инструментов в управлении затратами промышленного предприятия является метод «Стандарт-кост» (standard costing). В основе его лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и отклонений от них.

⁹⁹ Скоромник Виктор - руководитель консалтинговой группы NewEconomic, автор ряда статей по организации стратегического и оперативного управления затратами. <http://www.neweconomic.com>.

¹⁰⁰ Хоргнгрен Ч.Т. и Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова.- М.: Финансы и статистика, 2000.- 416 с.

Метод нормативного определения затрат возник в начале XX века в США. Это был один из принципов научного менеджмента, предложенных Ф. Тейлором, Г. Эмерсоном и другими инженерами. Следует отметить, что сторонники научного менеджмента не рассматривали стандарты как действенный инструмент контроля за финансовыми издержками. Впервые полную действующую систему нормативного определения затрат разработал и внедрил в 1911 году в США американский экономист Чартер Гаррисон¹⁰¹.

Идея «Стандарт-кост» у Ч. Гаррисона трансформировалась в два положения:

- 1) все произведенные затраты в учете должны быть соотнесены со стандартами;
- 2) отклонения, выявленные при сравнении фактических затрат со стандартами, должны быть расчленены по причинам.

В теорию отечественного учета он вошел в 1933 г. в связи с опубликованием перевода книги Ч. Гаррисона «Стандарт-кост». Институт техники управления предпринял детальное изучение возможных путей реализации и практического применения метода «Стандарт-кост» у нас в стране. Большой вклад в решение этого вопроса внесли Е.Г. Либерман, М.Х. Жебрак, представив данную систему в модифицированном виде как нормативный метод учета затрат¹⁰².

Сходства и различия системы учета «Стандарт – кост» и отечественного нормативного учета представлены в таблице 2.6.

Итак, отечественная система нормативного учета затрат предполагает соблюдение следующих принципов¹⁰³:

- 1) предварительное нормирование затрат и исчисление нормативной себестоимости единицы продукции;
- 2) документирование фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм;
- 3) установление причин и виновников выявленных отклонений от норм для принятия оперативных мер воздействия;
- 4) систематический и своевременный учет изменений норм (по мере внедрения оргтехмероприятий) и определение влияния этих изменений на себестоимость продукции;
- 5) определение фактической себестоимости выпущенной продукции как алгебраической суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

¹⁰¹ Керимов Б.А. Управленческий учет: Учебник. - М.: Маркетинг, 2001.

¹⁰² Керимов В.Э., Селиванов П.В., Крятов М.С. Организация управленческого учета по системе стандарт-кост. // Аудит и финансовый анализ. 2001. №3.

¹⁰³ Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) от 24 января 1983.

Таблица 2.6

**Сопоставление системы «Стандарт – кост»
и отечественного нормативного учета**

Сходства	Основные различия
1. Подразумевается наличие строгого нормирования всех затрат	при системе учета «Стандарт-кост» обособленный учет изменений самих норм в текущем учете не предполагается.
2. До начала отчетного периода составляются нормативные калькуляции	пересмотр нормативов при системе учета «Стандарт-кост» происходит в основном при существенных изменениях (изменение конструкции изделия, усовершенствование технологии производства, изменение экономических условий, значительное повышение или снижение стоимости материалов, рабочей силы)
3. Разграничение производственных затрат по нормам и отклонениям от них	при использовании системы учета «Стандарт-кост» нормативные затраты списываются непосредственно на счета производства.
4. Учет затрат по местам их возникновения и в разрезе центров ответственности	возникающие в каждом отчетном периоде отклонения между фактическими и нормативными затратами в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются непосредственно на финансовые результаты деятельности предприятия
5. Систематическое обобщение и анализ возникающих отклонений	-

Таким образом, эффективный контроль достигается путем сравнения общих фактических издержек с нормативными затратами за период по каждому центру ответственности. Путем сравнения нормативных и фактических затрат на производство продукции выявляются отклонения. Аналитический учет отклонений от норм ведется по местам возникновения, причинам и виновникам, по видам выпускаемой продукции. Инструментарий системы «Стандарт-кост» позволяет разделять общие отклонения на ценовые отклонения, возникшие в результате изменения цены ресурсов и отклонения по эффективности, возникшие в результате перерасхода или экономии ресурсов в производственном процессе. Технология подобного анализа отклонений представлена в работе многих авторов, но наиболее удачно, на наш взгляд, в работе Шеремета А.Д.¹⁰⁴.

¹⁰⁴ Управленческий учет/ Учебное пособие под редакцией А.Д. Шеремета, М.: ИД ФБК ПРЕСС, 1999. С. 116.

При анализе затрат, в первую очередь, выделяют следующие виды отклонений:

- отклонения прямых материальных затрат;
- отклонения прямых трудовых затрат;
- отклонения по накладным расходам.

Алгоритм расчета отклонений представлен в таблице 2.7.

Управленческий анализ отклонений призван решать вопросы снижения затрат, эффективности использования ресурсов, позволяет проанализировать ресурсные возможности увеличения объемов производства и продаж, принять решения по ассортименту продукции и многое другое.

От результативности анализа зависит основной результат деятельности промышленного предприятия. Следует отметить что традиционные варианты распределения накладных расходов в современных условиях ведения бизнеса утратили свою актуальность, так как основаны на показателях объема (натуральных или стоимостных), прямых затратах на оплату труда или машино-часах (при высокой степени механизации и автоматизации труда) и ведут к искажению причинно-следственных связей.

В зарубежной практике система «Стандарт-кост» не регламентирована нормативными актами, в связи с чем не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров. В результате чего даже внутри одной компании действуют различные нормы: базисные, текущие, идеальные, прогнозные, достижимые и облегченные.

Несмотря на эти недостатки, система учета затрат «Стандарт-кост» используется на промышленных предприятиях как мощный инструмент контроля за издержками производства и калькулирования себестоимости продукции, а также для управления, планирования и принятия необходимых решений.

«Директ-костинг». Принципиальное различие между системами «Стандарт-кост» и «Директ-костинг» состоит в распределении накладных расходов. В его основе лежит разделение затрат на переменные и постоянные, исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода. Разбивка затрат на переменные и постоянные является основополагающей для формирования долгосрочных целей развития, а также для оперативных управленческих решений в области безубыточности производства, ценообразования и т.д.

Таблица 2.7

Расчет отклонений от норм затрат в системе «Стандарт-кост»

№	Виды отклонений	Расчет отклонений
I. Отклонения прямых материальных затрат		
1	по цене используемых материалов	разность между фактической и нормативной ценой единицы закупленных материалов, умноженное на фактически приобретенное (или использованное в производстве) количество единиц материала
2	по количеству используемых материалов	как разность между нормативным и фактическим количеством материалов, использованных в производстве заданного объема выпуска, оцененная по нормативной цене, т.е. [фактическое количество - нормативное количество] * [нормативная цена единицы материала]
3	по структуре используемых материалов	показывает, насколько структура набора фактически использованных материалов отличается от нормативной структуры.
4	по выработке	разность между использованием фактического количества материалов и нормативного количества, предусмотренного для данного объема производства или выпуска, умноженную на средневзвешенную стоимость единицы материалов
5	совокупное отклонение расхода материалов	фактическое количество x фактическую цену – нормативное количество x нормативную цену
II. Отклонения прямых трудовых затрат		
1	по ставкам заработной платы возникает в случае, когда более (менее) высокооплачиваемые работники привлекаются на определенные работы.	разность между нормативной и фактической ставкой почасовой оплаты, умноженная на количество фактическое время работы: (Нормативная почасовая ставка заработной платы - фактическая почасовая ставка заработной платы) * фактически отработанное время
2	по выработке	((Норматив единиц трудозатрат на разрешенный фактический выпуск) — [фактически использованное количество единиц трудозатрат]) * [нормативная средняя цена единицы трудозатрат].
3	по производительности труда	разность между нормативным количеством и фактическим количеством часов прямых трудозатрат понесенных на фактический объем производства или выпуска, умноженная на норматив трудозатрат в час. (Нормативное время на фактический выпуск продукции - фактически отработанное время) * нормативная почасовая ставка оплаты труда
4	совокупное отклонение прямых трудовых затрат	фактическое время x фактическую ставку оплаты труда – нормативное время x нормативную ставку оплаты труда ¹⁰⁵
III. По накладным расходам		
1	по переменным накладным расходам	(Сметная ставка переменных накладных расходов на единицу продукции - фактическая ставка переменных накладных расходов на единицу продукции) * фактический объем выпуска продукции
2	по постоянным накладным расходам	(Сметная ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции - фактическая ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции) * фактический объем выпуска продукции
IV. По валовой прибыли		
1	по цене реализации	(Нормативная цена единицы продукции - фактическая цена единицы продукции) * фактический объем реализации
2	по объему реализации	(Объем сметной реализации – объем фактической реализации) * нормативная прибыль на единицу продукции
3	совокупное отклонение по валовой прибыли	Совокупная нормативная прибыль - совокупная фактическая прибыль

¹⁰⁵ Управленческий учет/ Учебное пособие под редакцией А.Д. Шеремета, М.: ИД ФБК ПРЕСС, 1999. С. 118.

В России экономисты достаточно часто используют также термин «метод сокращенной себестоимости» и маржинальный метод учета затрат. Маржинальный подход стал использоваться в западных странах, когда исчерпала себя модель экстенсивного развития производства и на ее смену пришла новая модель — интенсивного развития. Решение стратегических задач управления обусловило использование этой модели. Он лежит в основе управленческих решений, связанных с сокращением производства продукции, при выборе альтернатив (покупать или производить), при выборе ассортимента продукции.

У истоков рассматриваемого метода стоял Т.Е. Клишштейн. В 1781 году он в своей книге «Учение об альтернативах в учете» показал на примере металлургического производства, каким образом списывать затраты: прямые следовало относить на отдельные фазы (переделы), а накладные - на счет результатов за период.

В настоящее время система учета затрат «Директ-костинг» широко распространена во всех экономически развитых странах, но название метода несколько различается (табл. 2.8).

Таблица 2.8

Название метода «Директ-костинг» в различных странах

СТРАНА	ГЕРМАНИЯ, АВСТРИЯ	ВЕЛИКОБРИТАНИЯ	ФРАНЦИЯ	США, РОССИЯ
Название системы	«учет частичных затрат» или «учет суммы покрытия»	«учет маржинальных затрат»	«маржинальный учет»	«верибл-костинг»- США «директ-костинг»- Россия
Область применения	основной упор делается именно на маржинальную направленность	основной упор делается именно на маржинальную направленность	основной упор делается именно на маржинальную направленность	определяется порог рентабельности производства, устанавливается цена безубыточной реализации продукции, строится ассортиментная политика предприятия, принимается решение о закрытии или объявлении банкротства в случае убыточной деятельности и т.д.

Необходимо отметить, что система «Директ–костинг» по российским стандартам отличается от системы, применяемой в США. Так, маржинальная прибыль рассчитывается:

1. В США - выручка от продаж (нетто) – Себестоимость проданной продукции (соответствующая переменная часть производственных затрат) – переменная часть расходов периода (административные расходы и коммерческие расходы);
2. В России – выручка от продаж (нетто) – Себестоимость проданной продукции (прямые производственные затраты + переменные и постоянные общепроизводственные расходы) - управленческие и коммерческие расходы.

Российские нормативные документы по бухгалтерскому учету не разрешают в полном объеме использовать данную систему для составления внешней отчетности и расчета налогов, вследствие чего он применяется во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа.

Сопоставим отдельные статьи отчета о прибылях и убытках, составленного на основе методов «Стандарт – кост» и «Директ-костинг» (табл.2.9).

Таблица 2.9

Сопоставление отчета о прибылях и убытках, сформированного на основе методов «Стандарт – кост» и «Директ-костинг»

Отчет о прибылях и убытках, составленный на основе метода «Стандарт – кост»	Отчет о прибылях и убытках, составленный на основе метода «Директ-костинг»
Себестоимость проданной продукции является частью (или всей величиной – в зависимости от того, равен ли объем проданной продукции объему произведенной продукции) производственной себестоимости, рассчитанной на основе калькулирования себестоимости по полным затратам	Себестоимость проданной продукции является частью (или всей величиной) производственной себестоимости, рассчитанной на основе использования системы калькулирования затрат «директ-костинг»
Представляется показатель валовой прибыли, который рассчитывается следующим образом: Выручка от продаж (нетто) – Себестоимость проданной продукции (соответствующая часть переменных и постоянных производственных затрат) = Валовая прибыль	Представляется показатель маржинальной прибыли, который рассчитывается следующим образом: Выручка от продаж (нетто) – Себестоимость проданной продукции (соответствующая переменная часть производственных затрат) – Переменная часть расходов периода (административные расходы и коммерческие расходы) = Маржинальная прибыль

Система учета «Директ-костинг» требует классификации затрат по направлениям для контроля за их поведением в процессе функционирования предприятия. При принятии управленческих решений необходимо учитывать поведение затрат, т.е. изменение или отсутствие изменения в сумме по статье затрат, связанное с изменениями на уровне хозяйственной операции.

Важным аспектом в работе промышленного предприятия является ответ на вопрос, какую продукцию и в каком количестве необходимо производить для достижения большего размера прибыли. Для реализации поставленной задачи наибольшей эффективностью выделяется методика анализа «затраты – объем – прибыль» (CVP – анализ).

У. Кит заметил, что «разделение затрат на переменные и постоянные традиционно является базовым элементом внутреннего управленческого учета, однако этот анализ, если он выполнен должным образом, имеет очень большое стратегическое значение»¹⁰⁶.

В основе CVP-анализа лежит взаимосвязь затрат (Cost), объема производства (Volume), и прибыли (Profit), позволяющая менеджеру использовать результаты анализа для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

CVP-анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между затратами, ценой и объемом производства продукции. Главная роль в выборе стратегии поведения предприятия отводится маржинальной прибыли, т.к. в ее использовании заложен ключ к решению проблем, связанных с затратами и доходом промышленных предприятий.

Добиться ее увеличения можно следующими способами:

- снизить цену продаж и соответственно увеличить объем реализации;
- увеличить постоянные затраты и увеличить объем выпускаемой продукции;
- пропорционально изменять переменные, постоянные затраты и объем выпуска продукции.

Величина маржинальной прибыли в расчете на единицу продукции также оказывает существенное влияние на выбор модели поведения фирмы на рынке.

¹⁰⁶ Кит Уорд. Стратегический управленческий учет/ Пер. с англ.- М.: ЗАО «Олимп-бизнес», 2002. С. 52.

Управленческие модели, основанные на взаимоотношении затрат – объема производства и прибыли, трактуются иногда более узко как анализ «точки безубыточности»¹⁰⁷.

Общеизвестно, что для ее нахождения используют три метода: уравнения, маржинального дохода, графического уравнения. Область их применения представлена в таблице 2.10.

Таблица 2.10
Методы нахождения «точки безубыточности»

Используемый вариант	Алгоритм расчета	Характеристика
Метод уравнения	$\Pi = В - З_{\text{перем}} - З_{\text{пост}}$	Показывает количество продукции, которую нужно продать, чтобы достигнуть точки безубыточности
Метод маржинального дохода	$МД = В - З_{\text{перем}}$ или $МД = З_{\text{пост}} + \Pi$	Позволяет выявить: - сколько и по какой цене нужно продать продукции для получения желаемой прибыли; - какая будет прибыль в результате сокращения переменных и постоянных затрат при определенных условиях; - какой дополнительный объем продаж необходим для покрытия добавочных постоянных затрат в связи с предполагаемым расширением предприятия
Графический метод	По оси абсцисс откладывается фин. результат, по оси ординат – объем продаж в натурал. или стоимостных ед. Скомпоновав выручку и суммарные затраты видим размер прибыли (убытка) при различных объемах пр-ва	График позволяет наглядно и быстро провести сравнение влияния на прибыль альтернативных вариантов цен, переменных и постоянных расходов при меняющемся объеме продаж. Недостаток: решение зависит от точности построения графика. CVP- график статичен. Если меняются условия, изменится и изображение.

При методе уравнения:

¹⁰⁷ Под точкой безубыточности (критической точкой, мертвой точкой, порогом рентабельности) – понимается тот объем продаж продукции, в котором затраты равны выручке от реализации всей продукции (т.е. нет ни прибыли, ни убытка).

Прибыль от продаж (П) = Выручка (В) – переменные затраты (З пер) – постоянные затраты (З пост).

Выручка = цена за ед. х к-во проданных единиц продукции.

Переменные затраты = переменные затраты на ед. продукции х к-во проданных единиц продукции.

Метод маржинального дохода – это модификация предыдущего.

Маржинальный доход = выручка (нетто) – переменные затраты (включая производственные и административные).

Точку безубыточности (ТБ) можно рассчитать в единицах продукции или в денежном выражении:

$TБ_{(в\ ед.прод.)} = \text{Постоянные затраты} / \text{маржинальный доход на ед. продукции.}$

Маржинальный доход на ед. продукции (удельный маржинальный доход) = Цена (за ед) – удельные переменные затраты.

$TБ_{(в\ денежном\ выражении)} = \text{Постоянные затраты} / \text{процент маржинального дохода на ед.продукции.}$

Процент маржинального дохода выражает удельный маржинальный доход как процент от продажной цены ед. продукции.

Графический метод очень наглядно показывает соотношение долей переменных и постоянных затрат, от которых зависит финансовый риск предприятия. Его можно использовать для иллюстрации динамики издержек для двух различных с точки зрения финансового риска стратегий, реализуемых в одной отрасли.

Динамика издержек для двух различных с точки зрения финансово-го риска стратегий, реализуемых в одной отрасли, проиллюстрирована на рис. 2.3 и 2.4¹⁰⁸.

Кроме вышеприведенных методов для установления взаимосвязи со всеми составляющими CVP-анализа и определения влияния каждого фактора можно использовать следующую формулы:

$K = (З\ пост + П) / МД\ ед$ или $K = (З\ пост + П) / (Ц\ ед - З\ пер\ на\ ед)$

где: К – целевой объем продаж продукции в натуральном выражении;

З_{пост} – сумма постоянных затрат;

З_{пер. на ед.} – сумма переменных затрат на единицу продукции;

Ц_{ед} – цена единицы продукции;

¹⁰⁸ Кит Уорд. Стратегический управленческий учет/ Пер. с англ.- М.: ЗАО «Олимп-бизнес», 2002. С. 53.

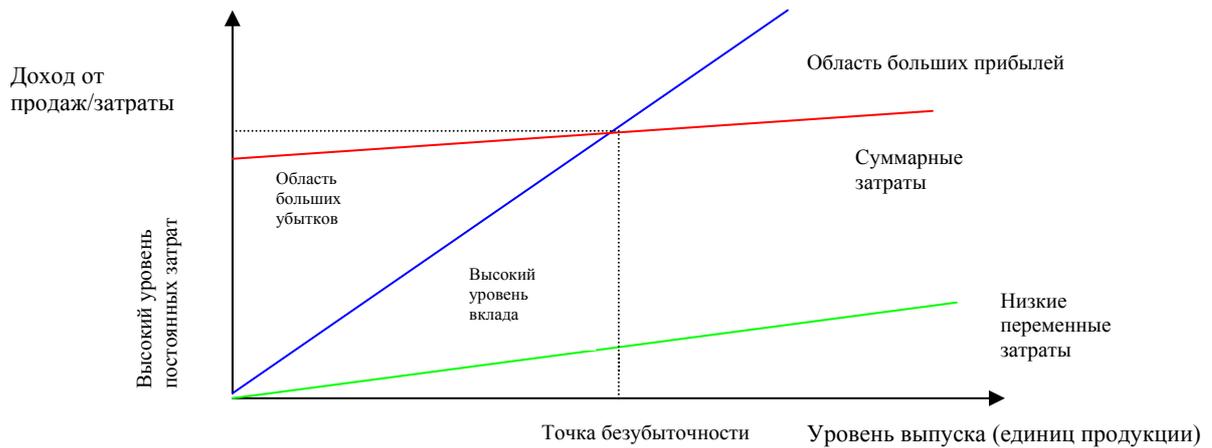


Рис. 2.3. График безубыточности – стратегия высоких постоянных затрат/высокого вклада

Пояснение. На рисунке проиллюстрирован пример предприятия со значительными постоянными затратами, которые могут быть результатом высокого уровня автоматизации производства. Это означает, что уровень вклада высокий, поскольку переменные затраты в данном случае составляют меньшую часть выручки от продаж при любом уровне продажных цен. При выборе такой финансовой стратегии предприятие получит высокую прибыль, если уровень выпуска продукции будет выше точки безубыточности, и, наоборот, понесет большие убытки, если выпуск значительно снизится. Другими словами, доходы предприятия будут очень сильно меняться в ответ на относительно небольшие изменения объемов производства. Это стратегия высокого риска¹⁰⁹.

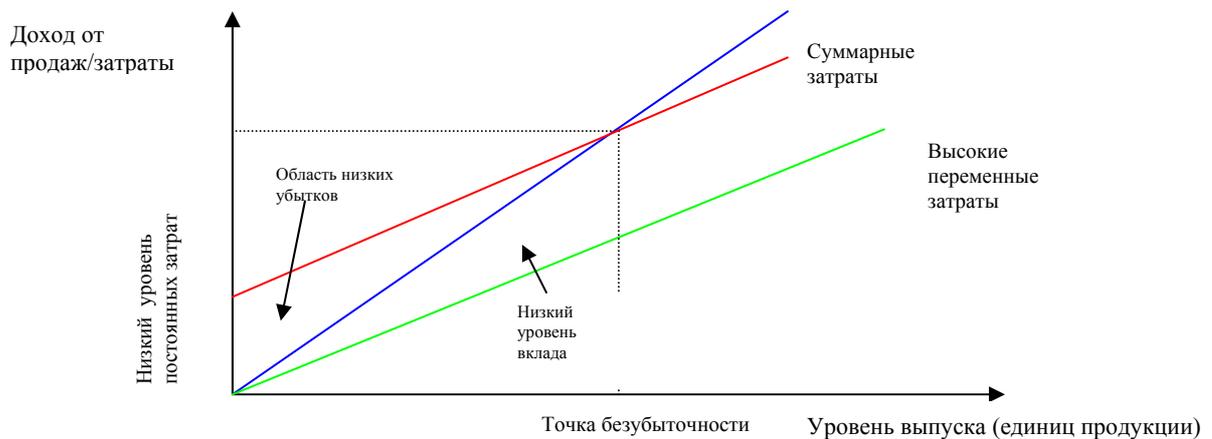


Рис. 2.4. График безубыточности – стратегия низких постоянных затрат/низкого вклада

Пояснение. Рисунок демонстрирует, что предприятие может поддерживать постоянные затраты на более низком уровне, возможно, используя внешних поставщиков или внутренние источники переменных затрат. На диаграмме, изображенной на рисунке, точка безубыточности имеет те же координаты, что и на верхнем рисунке, но в этом случае при таких же колебаниях объемов продаж уровни прибылей или убытков значительно ниже. Таким образом, риск крупных убытков снижается, но одновременно отсутствует возможность получения высоких прибылей: более низкий уровень волатильности представляет собой **стратегию невысокого риска**. По существу, создается такое положение, когда часть риска колебаний спроса перекладывается на поставщиков компонент, входящих в переменные затраты, будь то внешние поставщики или работники предприятия. Успех стратегии, основанной на высоких переменных затратах, зависит от отклонений фактического выпуска продукции от ожидаемого уровня.

¹⁰⁹ Кит Уорд. Стратегический управленческий учет/ Пер. с англ.- М.: ЗАО «Олимп-бизнес», 2002.

Π – целевая прибыль (та сумма, которую ПП желает получить от продаж);

$\text{МД}_{\text{ед}}$ – маржинальный доход на единицу.

По вышеприведенной формуле определяют объем выпуска продукции в натуральных измерителях, необходимый для получения целевой прибыли.

Возможности применения данной формулы проиллюстрированы (табл. 2.11).

Таблица 2.11

Алгоритм расчета для определения точки безубыточности при целевой прибыли (объеме)

Расчетная формула	Возможности применения	Обозначения
$K=Z_{\text{пост}} / (\text{Ц}_{\text{ед}} - Z_{\text{пер на ед}})$	нахождение безубыточного объема производства и реализации (в шт)	K — количество изделий в точке безубыточности;
$K=Z_{\text{пост}} \times \text{Ув}_i / (\text{Ц}_{\text{ед}i} - Z_{\text{пер}i})$	то же, если ПП производит несколько товаров	$Z_{\text{пост}}$ — постоянные затраты в себестоимости продукции;
$\Pi=K \times (\text{Ц}_{\text{ед}} - Z_{\text{пер на ед}})$	для расчета суммы ожидаемой прибыли при заданном объеме производства и реализации	затраты в себестоимости продукции;
$Z_{\text{пост}}=K \times (\text{Ц}_{\text{ед}} - Z_{\text{пер на ед}}) - \Pi$	для определения предельно допустимой суммы условно-постоянных затрат, при которой ПП, производя и реализуя установленное кол-во продукции, сможет получить целевую прибыль	$\text{Ц}_{\text{ед}}$ — цена единицы продукции;
$\text{Ц}_{\text{ед}} = Z_{\text{пер на ед}} + (Z_{\text{пост}} + \Pi) / K$	Для определения цены продаж, обеспечивающую целевую прибыль	$Z_{\text{пер. ед}}$ — переменные затраты на единицу продукции;
$Z_{\text{пер на ед}} = \text{Ц}_{\text{ед}} - (Z_{\text{пост}} + \Pi) / K$	Для определения предельной суммы переменных затрат на единицу продукции, при которой ПП могло бы получать целевую прибыль	Π — целевая прибыль;
$\text{МД}_{\text{ед}} = (Z_{\text{пост}} + \Pi) / K$	Для определения суммы маржинального дохода на ед.продукции, обеспечивающего целевую прибыль	i — i -ый товар;
		Ув_i — удельный вес i -го товара в общем выпуске.

Многие промышленные предприятия при ценообразовании используют затратный метод.

Беда некоторых из них состоит в том, что определяются желаемые объемы продаж и покупателей, которым эти объемы будут предложены. Затем предпринимается попытка навязать покупателям свои цены и объемы продаж. Но результат может оказаться непредсказуемым — цены могут оказаться как выше, так и ниже тех, на которые согласны покупатели. А значит, ошибочными окажутся и прогнозы продаж, и все финансовые расчеты предприятия, которые с этим связаны.

Специалисты по ценообразованию, которые придерживаются более рациональных методик, прежде всего, анализируют цены, которые можно получить за товары, а уж затем определяют, какое количество товаров производить и на какие рынки с ними выходить.

Общеизвестны допуски, которые могут ограничить точность и надежность СVP-анализа, их необходимо учитывать при принятии решений.¹¹⁰ Применение СVP-анализа в российской практике затруднено из-за нестабильной экономической ситуации и высокого уровня инфляции, вследствие чего трудно выдержать вышеуказанные ограничения. В частности:

- достаточно сложно определить область релевантности, т.к. цены на сырье, материалы, услуги, используемые при производстве продукции, меняются очень часто;
- не выполняется требование к неизменности уровня запасов;
- по уровню запасов сырья и материалов могут возникнуть проблемы из-за несогласованности с поставщиками;
- запасы готовой продукции необходимо увеличивать или уменьшать из-за нестабильности спроса;
- объем производства не является единственным фактором, влияющим на изменения затрат и доходов предприятия.

В практике отечественных промышленных предприятий очень часто начинают реально бороться за сокращение затрат после того, как продукция разработана и передана в производство. Именно в этот период приходит понимание того, что себестоимость продукции оказалась слишком высокой. Можно ли заранее предвидеть ошибки и избежать их?

Изучение японского опыта показывает, что такая возможность есть. Японская модель управления производством и система управления затратами (cost management system) включает в себя концепции: «таргет-костинг», «кайзен-костинг»¹¹¹ и функцию поддержки достиг-

¹¹⁰ См. подробнее Управленческий учет: Учебное пособие / Под редакцией А.Д. Шеремета.- М.: ИД ФБК ПРЕСС, 1999.; Керимов В.Э., Комарова Н.Н., Епифанов А.А. Организация управленческого учета по системе «директ-костинг»/ Аудит и финансовый анализ, №2, 2001.

¹¹¹ В переводе с японского «кайзен» - улучшение, усовершенствование маленькими шагами. При употреблении термина «кайзен» в отношении деятельности человека на его рабочем месте, имеют

нутой себестоимости, которые являются элементами единой системы управления затратами.

Первой внедрила «тройственную» систему компания Toyota, а затем она была широко распространена практически во всех отраслях промышленности Японии.

«Кайзен-костинг» представляет собой инструмент снижения себестоимости и создания дружественной по отношению к человеку системы производства. Его сущность заключается в обеспечении необходимого уровня себестоимости продукции и поиске возможностей ее снижения затрат до целевого уровня. Деятельность «кайзен» на уровне отдельных заводов, цехов или производственных линий предусматривает широкое использование систем производства JIT («just-in-time» system), тотального управления качеством (TQM) и «Jidoka»¹¹². Она неотделима от управления затратами. Считается, что умелое использование «кайзен-костинг» позволяет довольно ощутимо снижать затраты на стадии производства - до 5%¹¹³.

На современном этапе «кайзен» - это философия постепенного совершенствования качества и бизнес-процессов, а система «кайзен-костинг» - инструмент снижения затрат, который используют менеджеры для достижения целевой себестоимости и обеспечения прибыльности производства (рис. 2.5.).

Система «кайзен – костинг» предусматривает:

- участие всего коллектива в устранении непродуктивных потерь;
- новаторские идеи коллектива, позволяющие улучшить производственный процесс;
- реальный вклад коллектива в улучшение качества и экономию средств, стремление сделать производство более простым, безопасным и чистым.

Разница между расчётной (после завершения проектирования) и целевой себестоимостью продукта является отправной точкой для определения кайзен-задачи, то есть целевого снижения отдельных статей затрат и себестоимости в целом в процессе производства. Кайзен-задача - понятие довольно общее; конкретнее она может подразделяться на задачи как в целом для компании, так и для структурных подразделений (цехов, сборочных линий, технологических процессов и т.д.).

в виду процесс постоянного улучшения, в который вовлекаются все сотрудники компании - от старшего менеджера до простого рабочего.

¹¹² «Jidoka» - (система, которая предусматривает автономное функционирование станков и производственных линий, которые автоматически отключаются при возникновении неполадок или сбоев).

¹¹³Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: Кайзен-костинг. <http://management.com.ua/>.

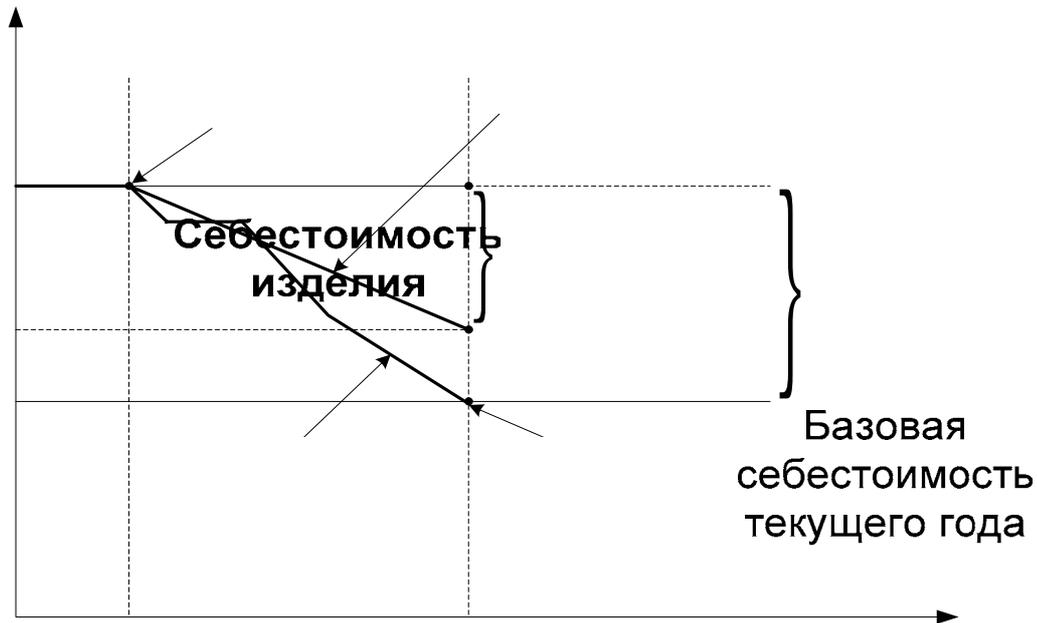


Рис. 2.5. Механизм снижения себестоимости в соответствии с кайзен-задачей¹¹⁴

Система «таргет¹¹⁵-костинг» (target costing)¹¹⁶. Простым и эффективным решением по производственному менеджменту и управленческому учёту затрат является концепция управления по целевой себестоимости - система «таргет-костинг».

Это целостная концепция управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и определения целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями.

Она была создана в Японии¹¹⁷ на базе американской концепции VE (value engineering), или системы TQM (total quality management), и впервые применена в корпорации Toyota в 1965 году, хотя компания General Electric использовала более примитивные её формы еще в 1947 году.

¹¹⁴ Редченко К. «Маленькими шагами к большому успеху: кайзен – костинг», <http://www.management.ua>.

¹¹⁵ target – цель.

¹¹⁶ <http://www.cfin.ru/>

¹¹⁷ Японская модель управления «таргет-костинг» очень сильно отличается от американской. «Таргет-костинг» называют системой тотальной реформы. Японцы разработали её в условиях ограниченности ресурсов после окончания Второй мировой войны. Американцы же приспособили систему, не меняя сути, но изменив подход к организации «таргет-костинга».

Отдельные экономисты трактуют концепцию «таргет-костинг» как «целевое калькулирование», сужая её значение до технической процедуры управленческого учёта. С такой точкой зрения можно не соглашаться в силу того, что в концепции «таргет-костинг»:

1) функции маркетинга и проектирования реализуются совместно, а на «выходе» системы получается продукт, имеющий максимально отвечающие ожиданиям потребителей характеристики и наиболее вероятную цену реализации;

2) стратегическая направленность производственной деятельности предприятия координируется и контролируется целевой себестоимостью;

3) фокусируется внимание на внешних параметрах рыночного окружения, а традиционные системы сконцентрированы на внутренних факторах;

4) мотивируется ориентированное на рынок поведение сотрудников (т.е. их действия соответствуют выбранным стратегиям).

Нами отмечено также, что система «таргет-костинг» совмещается с бюджетированием, планированием прибыли, формированием центров ответственности, стратегиями ценообразования и оценочными процедурами и прекрасно интегрируется в стратегический управленческий учёт.

Данная концепция существенно отличается от общеизвестной системы «стандарт-кост», которая в большей степени является операционным инструментом и используется, в основном, для контроля затрат и оценки результативности. «Таргет-костинг» является стратегическим инструментом, так как поддерживает стратегию снижения затрат на стадии проектирования продукта.

Основу концепции «таргет-костинг» составляет идея трансформации традиционной формулы ценообразования:

$$\text{Цена} = \text{Себестоимость} + \text{Прибыль}.$$

В концепции «таргет-костинг» она имеет вид:

$$\text{Себестоимость} = \text{Цена} - \text{Прибыль}.$$

Цена реализации определяется с помощью маркетинговых исследований. Для определения целевой себестоимости товара величина желаемой прибыли вычитается из ожидаемой рыночной цены. Далее все участники производственного процесса работают над достижением целевой себестоимости. Это позволяет на стадии проектирования получить прекрасный инструмент превентивного контроля и экономии затрат.

Процесс управления по целевой себестоимости имеет двустороннее представление:

- с одной стороны – через разработку концепции продукта и маркетингового анализа определяется возможная цена реализации;
- с другой стороны – достижение целевой себестоимости основано на проектировании и инжиниринге продукта под постоянным процессом усовершенствования (рис 2.6).

Таким образом, идея «таргет-костинг» заключается в том, чтобы производить те инновационные продукты, расчётная себестоимость которых не превышает целевую себестоимость. При принятии решения о производстве наличие разницы в пределах 3-5% между расчётной и целевой себестоимостью игнорируется, так как на стадии производства это успешно нивелируется с помощью кайзен.

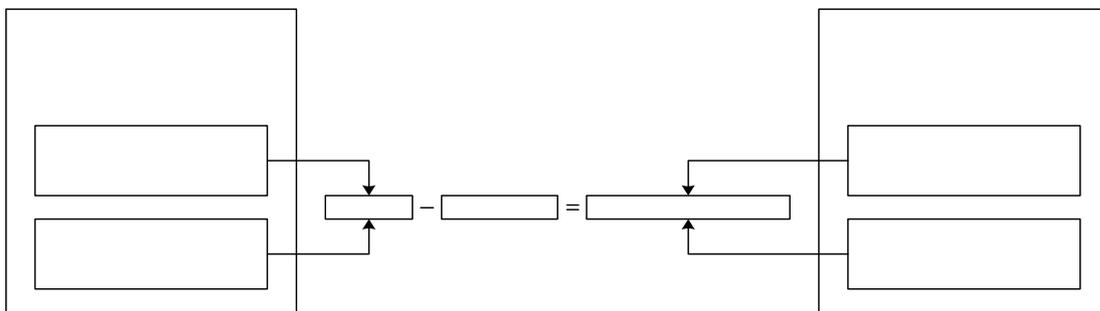


Рис. 2.6. Процесс управления с использованием системы «таргет-костинг»

Влияние систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» на кривые затрат и цен представлено на рис.2.7.

Таким образом, взаимодействие систем «таргет-костинг» и «кайзен – костинг» позволит эффективно управлять себестоимостью (рис. 2.8).

Анализ зарубежного опыта показал, что в странах Запада заветной целью являются текущие прибыли и предпринимательская стратегия рассчитывается на короткие сроки, а в Японии акцентируется длительный стабильный рост с соответствующим ограничением устремленности к максимизации текущих прибылей¹¹⁸.

В заключение отметим что, для целей управления затратами в российской практике могут использоваться все рассмотренные системы, но для целей финансового учета нормативно определены только системы «стандарт-кост» и «таргет-костинг».

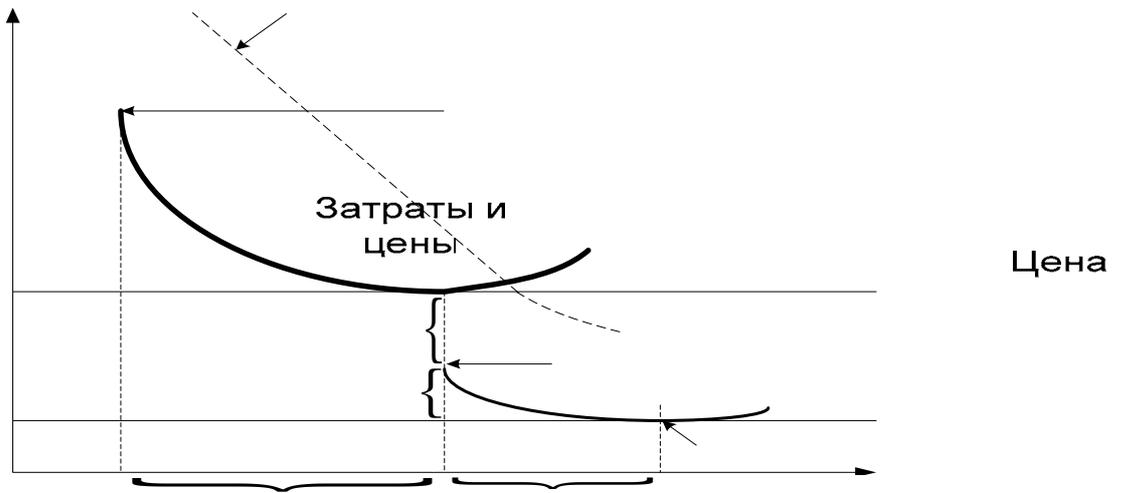
**Определение
возможной цены
реализации**
**Разработка
концепции
продукта**

цена прибыль

Планирование и

**маркетинговый
анализ**

¹¹⁸ Конкуренция и экономический рост. Стратегический менеджмент. О книге Hiroyuki Odagiri «Growth through Competition, Competition through Growth. Strategic Management and the Economy in Japan»



Примечание: Время для вывода на рынок модели нового поколения $t+1$ наступает, когда производство модели поколения t достигает точки наименьшей возможной себестоимости. Целевая себестоимость новой модели существенно снижается с помощью системы таргет-костинг на стадии проектирования и разработки. На стадии производства происходит постепенное снижение себестоимости в соответствии с так называемой кайзен-задачей.

Жизненный цикл (ЖЦ) модели поколения $t+1$ заканчивается, когда будет достигнута точка минимальной себестоимости, после которой себестоимость может только повышаться. В последующем весь процесс повторяется, но уже для следующей модели поколения $t+2 \dots tn$. Взаимодействие таргет- и кайзен-костинг позволяет получить суммарный эффект, необходимый для достижения целевой себестоимости, закрепления нормативных значений затрат и их контроля на стадии производства, не снижая качества.

Снижение себестоимости с помощью системы таргет-костинг
Снижение себестоимости с помощью системы кайзен-костинг

Рис. 2.7. Влияние систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» на кривые затрат и цен

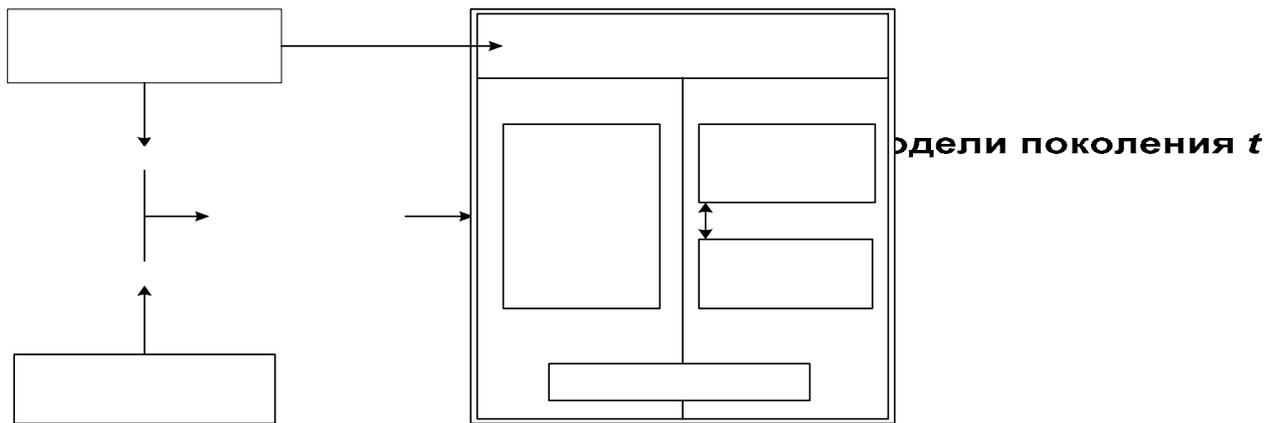


Рис. 2.8. Система управления затратами при взаимодействии систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг»

2.3. Морфологический анализ сочетания инструментов управления затратами

В современных условиях меняется общее восприятие учета: от представлений об учете как об исключительно финансовом механизме предприятия руководители переходят к осознанию его коммерческого значения. Именно управленческий учет вызвал тенденцию, в соответствии с которой сохранение прибыльности корпорации стало более важной задачей, чем получение сиюминутной выгоды. Благодаря этому сформировался стратегический подход к управлению затратами. Конкретные бухгалтерские методы или системы также должны рассматриваться с точки зрения той роли, которую они призваны сыграть. Финансовый анализ, который бесполезен для одних целей, может быть чрезвычайно полезным для других.

Реальное знание управленческого учета подразумевает знание всего многообразия ролей, которые может играть бухгалтерская информация. Необходимость учитывать и выносить на первый план многие внешние факторы является главным отличием стратегического управленческого учета от других его традиционных видов.

При реализации стратегических планов ролью управленческого учета становится мониторинг процесса достижения предприятием поставленных целей. Что касается стратегического управления производственными затратами – эта область деятельности, требующая особенного внимания.

Стратегические решения часто предполагают увеличение или уменьшение объемов производства и предложения конкретного продукта на конкретном рынке, а, следовательно, финансовые расчеты должны обеспечивать точное отражение истинных будущих расходов и доходов, соответствующих этим изменениям объемов производства.

За многие годы развития методов управленческого учета был разработан целый ряд инструментов управления затратами.

Несомненно одно, выполнению функции поддержки стратегических решений не способствует как чрезмерное увеличение бухгалтерской точности, так и излишне упрощенный обобщенный подход, основанный на одном уровне анализа доходности продукта. Требуется гибкая система, позволяющая предприятию определять истинные расходы и доходы применительно к каждому отдельному решению по любому сегменту рынка. При дальнейшем развитии инструментов управленческого учета предприятия получают расширенные возможности анализа и оценки большего числа критических для бизнеса факторов.

Концепцию ССП очень часто называют технологией стратегической системы управленческого учета. Основное назначение систем подобного рода заключается в обеспечении функций сбора, систематизации и анализа информации, необходимой для принятия стратегических управленческих решений. На наш взгляд, ССП нельзя назвать просто учетной системой, она является составной частью системы управления организации и представляется ее основным ядром.

В этой связи, нам кажется интересным применение интегрированных систем учета затрат (*комбинирование с целью достижения синергии*):

1. ABC +EVA.
2. ССП+ EVA.
3. ССП + ABC.

Интегрированная система учета ABC +EVA позволит совершенствовать систему управления затратами. ABC-метод позволяет создать оптимальную структуру затрат, но оптимизация затрат не дает возможности регулировать создание стоимости для акционеров.

Соавторы Николаева О.Е. и Алексеева О.В. заметили, что применение технологии ABC не во всех случаях оправданно¹¹⁹. Интегрированное использование методов ABC и EVA позволяет достичь синергетического эффекта в управлении затратами и создании добавленной стоимости для инвесторов. ABC фокусируется на оптимальном распределении накладных расходов, а EVA – позволяет проводить процесс управления затратами целенаправленно, при этом основной целью является увеличение стоимости компании. Таким образом, менеджмент получает новый инструмент, позволяющий создавать стоимость для акционеров через улучшение структуры затрат.

Применение интегрированной системы ABC + EVA особенно важно для предприятий, активно проводящих инвестирование в развитие.

Для определения целесообразности применения этой системы используется индикатор CO (Capital to Operating Ratio) - коэффициент отношения стоимости капитала к операционным затратам:

$CO = \text{стоимость капитала} / \text{операционные затраты};$

$CO > 0,1$ - сигнализирует о необходимости рассмотрения вопроса внедрения интегрированной системы ABC + EVA.

Величина 0,1 основывается на экспертных исследованиях научных сотрудников Департамента промышленного инжиниринга Питсбургского университета, которые занимаются изучением системы ABC + EVA, внедряя ее на небольших предприятиях.

¹¹⁹ Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. — М.: Едиториал УРСС, 2003. — 304 с.

Отличие рассматриваемой системы ABC +EVA от других - в отношении стоимости капитала на объекты учета затрат, что позволяет корректнее отнести величину затрат на каждый процесс создания продукта и в целом на продукцию. Применение интегрированной системы ABC+ EVA позволит распределить затраты капитала по работам и продуктам, после чего, суммировав их с предварительно определенными операционными затратами, идентифицировать ту группу продукции, которая создает добавленную стоимость для инвесторов.

Особого внимания заслуживает интеграция ССП с другими инструментами учета контроля затрат.

Рассмотрим возможности взаимодействия ССП и EVA. Как отмечалось ранее, они возникли почти одновременно. В современном деловом мире эти концепции считаются одними из самых популярных в области бизнес-инноваций. ССП и EVA одинаково хорошо привязываются к процессам планирования и бюджетирования, могут разворачиваться от корпоративного уровня до уровня структурных подразделений.

Преимущество ССП состоит в её целостности и системности, она не требует наличия специальных знаний в области финансов и прикладной экономики. EVA, в свою очередь, имеет неоспоримое преимущество – математическую точность. EVA дает предприятиям возможность сформулировать стратегическую цель – увеличение стоимости предприятия.

В системе ССП предполагается, что к моменту ее построения уже должны быть сформулированы миссия и видение предприятия. EVA, в свою очередь, позволяет разработать систему показателей в рамках финансового аспекта.

Таким образом, ССП дополняет EVA, так как систематически и комплексно учитывает различные аспекты деятельности предприятия.

Что касается ССП, нами уже неоднократно отмечалось, что практики выделяют ее чрезвычайную полезность в качестве учетно-аналитического инструмента. Напомним, что изначально она использовалась большинством руководителей как система, направленная на повышение операционной эффективности - улучшения качества продукции, уменьшения времени обработки заказа, сокращения производственного цикла, снижения себестоимости продукции и т.д. Новое применение ССП нашла в качестве инструмента коммуникации стратегического видения.

Рассмотрим основные аспекты ССП.

Потребительский аспект (клиенты). Критическим фактором успеха может являться связь с потребителями. Современный менеджмент должен ориентироваться на нужды потребителя и на степень удовлетворенности услугами или товарами, в противном случае предприятие может потерять потребителей.

Джон К. Шанк и Виджей Говиндараджан¹²⁰ отмечают, что связи между предприятием и потребителями необходимо проецировать таким образом, чтобы они были взаимовыгодными. Продукция предприятия может вписываться в цепочку ценностей потребителя (рис. 2.9).

Так, например, использование концепции «точно-в-срок» возможно только при тесном сотрудничестве потребителя с продавцом. Можно попытаться убедить потребителя совместно работать над снижением затрат для увеличения объемов продажи, а следовательно, и потребления продукции (услуг). Кроме того, изучение связей с потребителями позволяет решать вопрос о развитии технологии и пр. ССП позволяет проводить политику сотрудничества ради достижения общих целей.



Рис. 2.9. Развитие конкурентного преимущества через связи с заказчиками¹²¹

Перед разработкой показателей для ориентации на потребителя, промышленное предприятие должно идентифицировать ключевые сегменты обслуживаемого рынка и определить, для чего потребитель приобретает или может приобретать услуги и товары. Если сегмент свободен, необходимо сосредоточить свои усилия по продвижению и реализации товаров и услуг.

Примерные показатели, характеризующие потребительский аспект для каждого сегмента бизнеса, обобщены в таблице 2.12. Основными показателями эффективности являются показатели удовлетворенности покупателей, удержание клиентов, приобретение новых клиентов, прибыльность клиентов, доля рынка в целевых сегментах.

¹²⁰ Джон К. Шанк и Виджей Говиндараджан. Стратегическое управление затратами/ Пер. с англ.-СПб.: ЗАО «Бизнес-Микро», 1999.

Дж.Шанк – почетный профессор управленческого учета в Школе управления бизнесом Amos Tuck Дартмутского университета, автор 12 книг, практикующий консультант.

В. Говиндараджан – профессор международного бизнеса в Школе управления бизнесом Amos Tuck Дартмутского университета, автор 2 книг, практикующий консультант.

¹²¹ Джон К. Шанк и Виджей Говиндараджан. Стратегическое управление затратами/ Пер. с англ.-СПб.: ЗАО «Бизнес-Микро», 1999.

Данные показатели можно дополнить рядом других показателей, в частности, взаимодействие с потребителями (общее количество посещений, время на исполнение одного заказа и пр.).

Таблица 2.12

Показатели, характеризующие потребительский аспект

Наименование группы показателей	Перечень примерных показателей
Доля рынка	доля рынка (%), которую обслуживает предприятие; доля товаров и услуг предприятия на данном рынке; доля специализированного сектора ¹²²
Прибыльность потребителей	общая прибыль в данном сегменте; общая прибыль в расчете на одного потребителя; суммарные затраты в расчете на одного потребителя; прибыль на вложенные активы
Удовлетворение потребителей	количество претензий; количество благодарных отзывов.
Способность удерживать потребителей	создание собственного круга клиентов; контакты с постоянными покупателями; увеличение количества заказов; количество отмененных заказов; предоставление гарантий
Способность заинтересовать потребителей	количество новых потребителей и объем приобретаемых ими товаров и услуг; средние затраты на привлечение потребителей; приемы стимулирования клиента к совершению сделки
Характеристика товаров и/или услуг	уникальные свойства товаров; функциональность; качество; цена (маржинальная прибыль); своевременность поставок, скорость выполнения заказа
Имидж предприятия	стили продажи; личные качества менеджера по продажам; эффективное реагирование на критику клиента.

При разработке показателей следует учитывать нормы Государственного стандарта РФ ГОСТ Р. ИСО 9001-2001 «Системы менеджмента качества. Требования». Согласно ему, организация должна определять и осуществлять эффективные меры по поддержанию связи с потребителями, касающиеся:

- а) информации о продукции;
- б) прохождения запросов, контракта или заказа, включая поправки;
- в) обратной связи от потребителей, включая жалобы потребителей¹²³.

¹²² По мнению автора данной работы, специализированный сектор необходимо рассматривать более пристально, так как в нем может наблюдаться диктат со стороны потребителя.

Изучение потребительского аспекта позволяет изменить бизнес, выявить новые сегменты рынка или изменить ассортимент товаров и услуг на данном рынке. Финансовый успех, несомненно, важен для каждого предприятия, но гораздо важнее развитие его устойчивого конкурентного преимущества.

Таким образом, концепция потребительского аспекта дает возможность менеджерам усилить стратегию в области маркетинга и продаж, что в дальнейшем должно привести к росту финансовых показателей.

Финансовый аспект. Как отмечалось ранее, финансовый аспект является одной из ключевых составляющих системы сбалансированных показателей.

Показатели этой составляющей демонстрируют нам, приводит ли реализация стратегии, отраженной в выборе показателей других составляющих, к более высоким конечным результатам. Мы можем направить всю свою энергию и способности на повышение удовлетворенности клиентов, качества, обеспечение своевременной доставки или на любые другие области, но без отражения их влияния на финансовые результаты организации и их ценность. В финансовую составляющую обычно включаются классические запаздывающие индикаторы¹²⁴.

С помощью данного аспекта менеджеры могут ответить на вопрос: какой компания представляется своим акционерам и потенциальным инвесторам?

Финансовые результаты являются основными критериями оценки текущей деятельности предприятия. Как правило, менеджеры изучают: рентабельность привлеченного капитала; рентабельность активов; рентабельность продукции; рентабельность собственного капитала; увеличение чистого денежного потока; изменение чистой прибыли.

К ним можно также отнести: оценку рисков, анализ соотношения затрат и прибыли, добавленную стоимость и др.

С помощью данных показателей менеджеры определяют наиболее эффективные направления деятельности и осуществляют перераспределение внутренних ресурсов с целью увеличения финансовых результатов и повышения ценности бизнеса.

Обобщим возможные показатели, характеризующие данные группы в таблице 2.13.

Три основных направления, отражающих финансовый аспект:
- рост выручки;

¹²³ Государственный стандарт РФ ГОСТ Р. ИСО 9001-2001 "Системы менеджмента качества. Требования". (утв. постановлением Госстандарта РФ от 15 августа 2001 г. N 333-ст) п.7.2.

¹²⁴ Нивен Пол Р. Сбалансированная Система Показателей - шаг за шагом: Максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов / Пер. с англ. - Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2003.

- управление затратами;
- использование активов.

Бесспорно, что финансовые данные по предприятию имеют приоритетный характер и их может быть достаточно для выполнения миссии. Тем не менее, нельзя концентрироваться на финансовых данных, так как это может привести к дисбалансу между рассматриваемыми аспектами. Ориентация предприятия в своей деятельности преимущественно на текущие финансовые цели может затруднить практическую реализацию стратегии предприятия. Менеджер получает финансовые показатели после совершения факта, следовательно, контроль и корректировка действий уже невозможны.

Таблица 2.13

Показатели ССП, характеризующие финансовый аспект

Наименование группы показателей	Перечень примерных показателей
Рост выручки	объем продаж; структура продукции; валовая прибыль
Управление затратами	масштаб (объем инвестиций в производство); комплексность ассортимента продукции; опыт; структурные затратнообразующие факторы (качество, степень загрузки оборудования; доля участия работающих); концепция ABC (управление затратами по видам деятельности); выбор технологии; уровень затрат на рубль выпущенной продукции
Использование активов	обеспеченность предприятия ресурсами; материалоотдача; материалоемкость; темпы роста объемов производства и материальных затрат; инвестиционные и денежные потоки; оптимальная оборачиваемость активов; производительность; непроизводительные потери (недостачи, порча)

С помощью системы, построенной на финансовых показателях, руководитель может отследить эффективность работ, входящих в стоимость конечного продукта. Однако, в настоящее время бизнес стал ориентироваться на трудно оцениваемые в финансовом отношении аспекты, например, нематериальные активы (бренд, «гудвилл» и пр.) и конкурентные преимущества (технологии, ноу-хау). Системы учета, основанные лишь на анализе финансовых показателей, этих вещей просто не учитывают, следовательно, не могут следовать стратегии долгосрочного увеличения стоимости бизнеса.

Поэтому, как правило, финансовые цели стоят во главе дерева целей предприятия, однако существует очень тесная взаимосвязь с аспектами: потребительским, внутренних процессов и роста организации. ССП включает в себя финансовые показатели как один из важнейших критериев оценки результатов деятельности, но подчеркивает важность показателей нефинансового характера, оценивающих удовлетворенность покупателей, эффективность внутренних бизнес-процессов, значение корпоративной культуры, в целях обеспечения долгосрочного финансового успеха промышленного предприятия.

Аспект внутренних бизнес-процессов. В условиях жесточайшей рыночной конкуренции большее значение имеет эффективность внутренних бизнес – процессов.

Под бизнес-процессом понимают совокупность различных видов деятельности предприятия, которые создают результат (продукт, услугу), имеющий ценность для потребителя, клиента или заказчика. Аспект внутренних бизнес-процессов идентифицирует основные процессы, подлежащие усовершенствованию и развитию с целью укрепления конкурентных преимуществ предприятия. Показатели данного аспекта фокусируются на процессах, осуществляющих основной вклад на пути достижения намеченных финансовых результатов и удовлетворения покупателей. Первоначально необходимо определить ключевые бизнес-процессы. Это позволит определить, какие бизнес-процессы предприятие должно улучшить, от каких следует отказаться, а на каких сосредоточиться. Выбор ключевых процессов должен осуществляться не только с позиции текущей эффективности, но и с точки зрения будущих возможностей для ее повышения. Для классификации бизнес-процессов основу составляют четыре базовые категории:

- основные бизнес-процессы;
- вспомогательные бизнес-процессы (обеспечивающие);
- бизнес-процессы развития (инновационные процессы);
- бизнес-процессы управления.

Инновационным процессам, как двигателям будущей эффективности, менеджеры должны уделять особое внимание.

Вспомогательные бизнес–процессы не связаны со стратегическим менеджментом. Тем не менее, их не следует исключать, так как для измерения эффективности работы необходимо отразить всю цепочку ценностей. По версии стандарта ISO 9000, менеджмент качества основывается, в том , на системном подходе к управлению, т.е. все подразделения внутри промышленного предприятия и все процессы рассматриваются во взаимосвязи и взаимодействии.

После выявления ключевых бизнес-процессов разрабатываются показатели их эффективности. Эффективность бизнес-процессов определяет ценность предложения предприятия, от которого зависит количество привлеченных клиентов и конечный финансовый результат. Наиболее общими показателями оценки эффективности бизнес-процессов являются:

- количество клиентов, обслуженных за определенный период времени;
- количество клиентов, обратившихся повторно с заказом;
- периодичность повторно обратившихся клиентов;
- количество новых клиентов;
- количество типовых операций, которые необходимо выполнить при обслуживании клиентов за определенный промежуток времени;
- стоимость затрат по обслуживанию клиентов;
- уровень НИОКТР¹²⁵ и инноваций;
- состояние основных фондов;
- резервы производственных мощностей;
- автоматизация процессов.

В качестве показателя эффективности процесса производства могут быть производственные затраты, количество и частота поломок производственных линий, организация контроля качества продукции и т.д.

Бесспорно, что разработка показателей эффективности бизнес-процессов приведет к их усовершенствованию. Обратная связь позволит рассмотреть инструменты их оптимизации (реинжиниринг), что в итоге приведет к улучшению показателей деятельности по таким показателям, как: качество продукции, динамика роста, конкурентоспособность.

¹²⁵ Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 115н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02».

Качество бизнес-процессов необходимо рассматривать с точки зрения стандартов качества серии ISO 9000.

Для реализации стратегии очень важно определить полномочия и ответственность менеджеров за координацию бизнес-процессов. В процессе жизнедеятельности предприятия за счет выполнения бизнес-процессов осуществляется достижение определенной совокупности целей. Путь к эффективному бизнесу лежит через правильно выстроенные, гибкие и адаптируемые бизнес-процессы, которые адекватны стратегии и измеряемы через ключевые показатели.

Аспект обучения и роста. Современный подход к управлению хозяйствующим субъектом является результатом синергии трех основных факторов: человеческих ресурсов, систем и организационных процедур. Обеспечить долговременный успех и процветание предприятия в настоящее время вряд ли возможно только с помощью технологий, используемых в текущий момент.

Человеческий потенциал является одним из главных факторов успеха организации при умелом и эффективном менеджменте. Если руководитель невнимательно относится к обучению и внутренним коммуникациям персонала, то он совершает большую ошибку.

В ССП аспект обучения и роста направлен на индивидуальное и корпоративное совершенствование. Он определяет инфраструктуру, которую менеджер должен построить для обеспечения роста и развития предприятия в долгосрочной перспективе. Капитал компании, воплощенный в знаниях и квалификации сотрудников, корпоративная культура, поощряющая инновации, инвестиции в информационные технологии, генерация инициатив, мотивация сотрудников играют большую роль в стратегическом развитии предприятия. Персонал на всех уровнях должен понимать, что именно происходит на предприятии и для чего это необходимо, т.е. от работника требуется понимание миссии и целей предприятия.

Обобщим показатели, характеризующие данный аспект, в таблице 2.14.

Необходимо отметить, что организационное окружение является частью предприятия, с которой сталкивается человек. При наличии проблем и трудностей взаимодействия человека с организационным окружением важно найти конкретные причины и своевременно их устранить. Очень важно достичь единства в реализации стратегии предприятия. Каждый сотрудник должен понимать, в чем цель его действий в рамках общей цели предприятия. Коммуникации, в свою очередь, имеют огромное значение для успеха предприятия. В деловом мире информации отводится особая роль, а обмен информацией необходим при реализации всех функций менеджмента.

Оценки могут быть неверными в силу неполноты или неточности данных. Нехватка специальной отчетности может явиться причиной провала стратегии. За каждую оценку, источник данных, инициативу, цель должен отвечать конкретный сотрудник.

Таблица 2.14

Показатели, характеризующие аспект обучения и роста

Наименование группы показателей	Перечень примерных показателей
Организационное окружение	распорядок работы; поведенческие стандарты (в т.ч. ответственность); безопасность и комфортабельность условий работы; квалификация сотрудников; стиль руководства; психология сотрудников; адекватность системы контроля; текучесть кадров
Коммуникация и информация	программное обеспечение; доступность и качество информации; наличие интегрированных сетей связи; умение вести беседу, составлять отчеты и пр.
Мотивация и компенсация	- уровень оплаты труда; - признания и поощрения; - критерии премирования; - стимулы для интенсификации труда; - социальные гарантии

Мотивация и компенсация ведут к воплощению в жизнь искомого результата. Если предприятие привязывает выплаты к оценкам, которые не стимулируют желаемое поведение, создается мощный побудительный фактор для неправильных действий. При разработке показателей, характеризующих данный аспект деятельности предприятия, необходимо учитывать особенности корпоративной культуры, в том числе и управленческий стиль, который характерен для конкретной компании. Процесс обратной связи и укрепления знаний в области стратегического управления дает возможность осуществлять постоянный мониторинг исполнения принятых стратегий и достижения поставленных целей посредством анализа показателей. С помощью элементов ССП осуществляется управление стратегией промышленного предприятия на всех уровнях иерархической системы.

В заключение представим наглядно основные преимущества интеграции BSC с EVA и ABC (табл. 2.15).

Таблица 2.15

Преимущества интеграции BSC с EVA и ABC

Инструменты, с которыми проводится интеграция	EVA	ABC
BSC	дает возможность сформулировать цель	позволяет управлять затратами

Таким образом, интеграция рассмотренных инструментов приведет к синергическому эффекту. Объединяя положительные стороны рассмотренных ранее концепций, можно получить более эффективную структуру с усиленными прогностическими возможностями.

В рамках данной работы прослежена связь с отдельными технологиями, однако возможности интеграции ССП гораздо шире.

Выводы по главе 2

1. Рассмотренные в п.2.1. концепции управления затратами являются действенными инструментами в исследовании затрат. Однако до последнего времени в экономической литературе наибольшее внимание уделяется концепциям, затрагивающим учетный аспект затратообразования. Это объясняется тем, что факторы, определяющие экономический аспект механизма формирования затрат, практически невозможно достоверно оценить по данным современной отечественной статистики.

По мнению Дж. Шанка¹²⁶, «...оглядываясь назад на прошедшие тридцать лет, можно отметить, что одним из важнейших достижений был переход от учета затрат к управленческому анализу затрат. Этот переход привел к тому выдающемуся управленческому учету, который мы имеем в промышленности, торговле и науке».

2. Знание концепций управления затратами неразрывно связано с оперативным и стратегическим управлением деятельностью промышленного предприятия. Применение в управлении информации о затратах, которое четко ориентировано на одну или более из четырех стадий стратегического управления, и есть *стратегическое управление затратами*. Оно представляет собой анализ издержек, рассмотренный в более широком контексте, при этом информация о затратах используется для разработки обобщенной стратегии, направленной на достижение устойчивого конкурентного преимущества.

¹²⁶ Джон К. Шанк, Виджей Говиндараджан. Стратегическое управление затратами / Пер с англ. – СПб: ЗАО «Бизнес-микро», 1999.

3. Крайне важно, чтобы на промышленных предприятиях функционирующая система управленческого учета обеспечивала руководство качественной информацией о затратах для обоснования каждого конкретного стратегического решения. Это, безусловно, требует особого подхода к анализу системы калькуляции затрат.

4. Особенности отечественного законодательства накладывают ограничения на возможность использования некоторых методов учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, в частности: «таргет-костинг», «кайзен-костинг». Эти системы можно отнести к области стратегического управления затратами. Приемы и инструменты, применяемые в них, являются достаточно интересными и эффективными для поддержания конкурентоспособности отечественных товаров, повышения их качества и рентабельности.

5. Вследствие использования систем управленческого учета в анализ вовлечено множество мелких деталей бизнеса, появились так называемые «функциональные показатели», используемые для анализа бизнес-процессов, что, в конечном счете, способствует принятию более обоснованных и конкурентоспособных управленческих решений.

6. ССП раскрывает причинно-следственные связи между показателями и позволяет менеджерам быстро и с известной точностью реализовать стратегию.

Интеграция ССП с другими управленческими технологиями позволяет использовать их наиболее эффективно.

Глава 3. ФОРМИРОВАНИЕ ИНСТРУМЕНТОВ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

3.1. Определение затрат с позиций стратегических моделей управления промышленными предприятиями

По мнению зарубежных специалистов в области менеджмента, современные промышленные предприятия должны характеризоваться¹²⁷:

- 1) глобальностью деятельности, сетевыми принципами построения;
- 2) гибкостью, адаптивностью к меняющимся условиям;
- 3) активным использованием информационных технологий;
- 4) горизонтальной координацией деятельности исполнителей, слабой иерархичностью, опорой на автономные творческие группы;
- 5) ориентацией на удовлетворение потребностей клиентов;
- 6) ускорением процесса разработки и внедрения новых видов продукции и технологий и т.п.

Как при такой ориентации осуществлять стратегическое управление затратами, на каких наиболее эффективных инструментах при этом остановить свой выбор? На наш взгляд, необходимо учитывать факторы, определяющие стратегию промышленного предприятия (рис. 3.1).

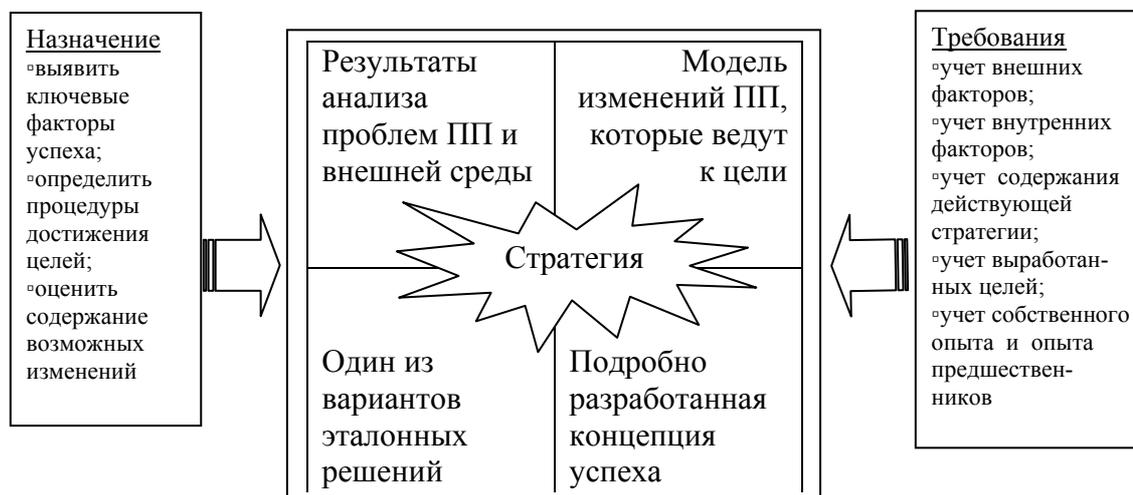


Рис. 3.1. Факторы, определяющие стратегию ПП

Для современного этапа развития систем управления производством характерны две особенности:

¹²⁷ Веснин В.Р. Стратегическое управление: Учебник. - М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2004.

- первая состоит в попытке подойти к проблеме совершенствования систем управления на комплексной, системной основе, т. е. путем одновременного рассмотрения всех основных элементов системы управления, включая организационные формы и структуры управления, функции и закономерности управления, методы принятия решений и средства управления;

- вторая состоит в структурном и организационном обособлении вопросов совершенствования управления, приобретающих все более специализированный характер. Решение этой задачи требует привлечения специалистов, профессионально владеющих методами и средствами управления, а также владеющих знаниями в области экономики, организации производства, кибернетики, системотехники и др.

Оба варианта позволяют решить проблему многих промышленных предприятий - как увязать технологические параметры с основными финансово-экономическими показателями и организовать управление, ориентируясь одновременно на такие показатели, как: рентабельность производства (продаж), прибыльность бизнеса и стоимость предприятия в перспективе, реализуя при этом конкурентную стратегию.

В системном подходе любой объект рассматривается как совокупность взаимосвязанных элементов, имеющая вход (ресурсы), выход (цель), связь с внешней средой и обратную связь (рис. 3.2).

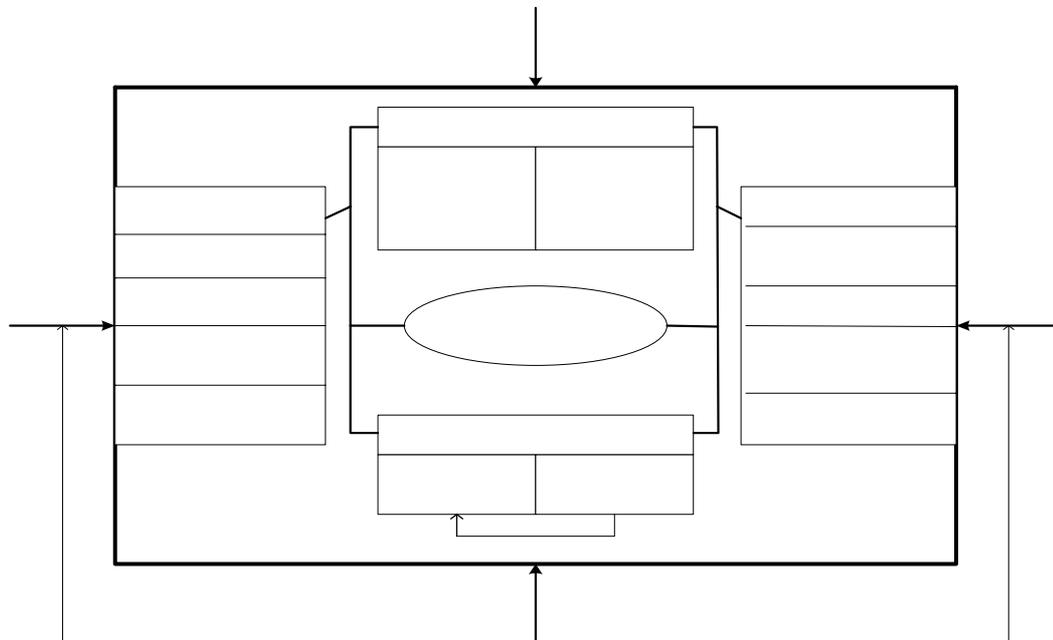


Рис.3.2. Системный подход к управлению предприятием

К компонентам «входа» системы относятся: правовое регулирование, информация, необходимые ресурсы для разработки стратегии промышленного предприятия и контроля за ее реализацией. Он характеризуется проблемами, которые необходимо решить по конкретным рынкам (требования потребителей, результаты сегментации, качество объекта, объемы продаж, сроки поставок, цены и пр.).

На выходе системы управления – будет стратегия предприятия на определенный период времени. К компонентам «внешней среды» системы управления, влияющим на устойчивость функционирования промышленного предприятия, качество управленческих решений, относятся: микросреда корпорации; макросреда; инфраструктура внешней среды.

К компонентам обратной связи относятся новые требования потребителей, их рекламации, информация о достижениях НИОКР и пр.

Все указанные компоненты непосредственным образом связаны и с управлением затратами. Процесс принятия решений включает подготовку к работе, выявление проблем, формулирование целей, их ранжирование, определение ресурсов, реализацию заданий и пр.

При обработке системы стратегического управления сначала следует конкретизировать выход, проанализировать влияние на «процесс» в системе внешней среды, а в последнюю очередь – обеспечить качество «процесса» в системе на уровне качества «входа».

Рассматривая предприятие как нечто целое, состоящее из частей, при стратегическом управлении затратами мы не можем рассматривать отдельную часть предприятия. Вследствие этого рассмотрим сначала промышленное предприятие как целое, его свойства и связи с внешней средой, а затем перейдем к внутренним компонентам.

Второе свойство систем – взаимозависимости и взаимодействия системы с внешней средой. Задачей менеджеров является прогнозирование ситуаций и принятие мер по адаптации параметров системы к факторам внешней среды, так как рыночная стратегия определяет политику взаимодействия промышленного предприятия с внешней средой. Такой подход видится правильным, так как при стратегическом управлении затратами зависимости производственно-технологического типа не ограничиваются производственной сферой бизнеса. Большинство предприятий, действующих на конкурентных рынках, признают, что их успех в большой степени зависит от стратегии маркетинга. Маркетинг, с одной стороны, тщательно следит за конкурентами на рынке, с другой – прогнозирует конкурентоспособность своей продукции.

Промышленное предприятие получает ресурсы из внешней среды, выпускает конечный продукт, ориентированный на внешнего потребителя, вследствие чего оно должно быть внешне ориентированным. Следовательно, самым важным процессом для деятельности предприятия является анализ внешней среды.

Для многих промышленных предприятий характерна ситуация, когда внешняя среда одинакова для всех действующих подразделений, поэтому ее анализ может и должен быть выполнен на уровне организации в целом. Проведение такой диагностики¹²⁸ на самом высоком общекорпоративном уровне не только позволяет избежать дублирования в работе, но и способствует тому, что стратегические решения на всех уровнях организации принимаются на основе одинакового видения внешнего мира.

Стратегическое управление на уровне конкурентной стратегии предполагает анализ конкретного продукта, реализуемого на конкретном рынке в условиях конкуренции с определенными компаниями. По этим причинам разработка конкурентных стратегий требует наличия информации о продуктах, рынках (т.е. потребителях) и конкуренции. Совокупность качественных и стоимостных характеристик, обеспечивающих удовлетворение конкретной потребности, представляет собой конкурентоспособность как явление. Обратить внимание потребителя, а возможно и создать потребителя для продукта, бывает иногда дороже, чем создать сам продукт. В силу этого, конкурентные стратегии - это самый важный и чувствительный уровень стратегического планирования, поскольку они определяют планы действий в отношении продуктов и рынков, необходимые для выполнения наиболее конкретных (т.е. на низшем организационном уровне) задач организации. Именно конкурентные стратегии являются стержнем экономической политики промышленного предприятия.

Конкуренция представляет собой соперничество между товаропроизводителями за более выгодные условия производства и сбыта товаров для получения на этой основе максимально возможной прибыли.

При разработке конкурентной стратегии используются различные методы анализа конкурентоспособности¹²⁹.

Раскроем их сущность.

Метод SWOT-анализа (табл. 3.1.). Идея SWOT-анализа является первым этапом стратегического планирования. Сущность:

¹²⁸ Пригожин А.И. Методы развития организаций. – М.: МЦФЭР, 2003. – 864 с.

¹²⁹ Составлено по источ. Фатхутдинов Р.А. Стратегический менеджмент: Учебник для вузов.- 2-е изд., доп.- М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1998.- 416 с.

- принятие усилий для превращения слабости в силу, а угроз в возможности;
- развитие сильных сторон ПП в соответствии с его ограниченными возможностями.

Таблица 3.1

Этапы метода SWOT-анализа

Этапы	Пояснения
1. Анализ сил	Патентная защищенность выпускаемых товаров, цена, прогрессивность технологий, квалификация кадров, стоимость ресурсов, используемых промышленным предприятием, возраст ОПФ, географическое расположение, инфраструктура, система менеджмента, сила конкуренции на «входе» и «выходе».
2. Анализ слабостей	Строится дерево показателей конкурентоспособности товара: полезный эффект, совокупные затраты, конкретные показатели. Собираются или прогнозируются аналогичные показатели по конкурентным товарам.
3. Анализ угроз	Политические, экономические, технологические, рыночные и пр. с целью прогнозирования угроз и своевременного предотвращения убытков.
4. Анализ возможностей	Изучаются стратегические и тактические возможности предприятия (капитал, активы), необходимые для предотвращения угроз, уменьшения слабостей и роста силы.
5. В завершении согласуются силы с возможностями для корректировки стратегии.	

Метод анализа GAP. Он позволяет найти методы разработки стратегии и стратегического управления (табл. 3.2.).

Метод анализа LOTS. Объединяет все попытки целостного взгляда на бизнес, для оценки рыночного потенциала промышленного предприятия, и исходит из стремления приспособиться к требованиям покупателей. Цель – выработать позиции для консенсуса с внешним миром (таблица 3.3).

Метод анализа PIMS. Его называют методом анализа влияния рыночной стратегии на прибыль, т.к. он позволяет обобщить все переменные, влияющие на долгосрочную прибыль промышленного предприятия. Считается, что эта модель, использующая около 30 переменных, позволяет выявить 67% факторов успеха компании (табл. 3.4).

Метод изучения профиля объекта (табл. 3.5). Профиль – это сумма характеристик объекта анализа, благодаря которым он известен целевой группе потребителей. Он позволяет определить образ компании или ее потребителей в глазах целевой группы.

Профиль является инструментом визуального анализа объекта.

Таблица 3.2

Этапы метода анализа GAP

Этапы	Пояснения
1	Формулирование целей деятельности на 1-3-5 лет
2	Прогноз динамики нормы прибыли в увязке с целями структурных подр.
3	Установление разрыва между целями и прогнозами
4	Определение альтернатив осуществления инвестиций для СБЕ ¹³⁰ и прогноз результатов
5	Определение общих альтернатив конкурентных позиций для каждой СБЕ и прогноз результатов
6	Рассмотрение инвестиций и альтернатив ценовой стратегии для СБЕ
7	Согласование целей стратегии каждой СБЕ с перспективами предприятия
8	Установление разрыва между предварительными целями деятельности и прогнозом для каждой СБЕ
9	Уточнение профиля возможных приобретений новых СБЕ, а также их влияние на имеющиеся СБЕ
10	Определение ресурсов, необходимых для новых СБЕ
11	Пересмотр целей и стратегии СБЕ

Таблица 3.3

Метод анализа LOTS

Этапы	Пояснения
1	Оценка существующего положения
2	Разработка стратегии
3	Формулировка долгосрочных целей
4	Формулировка краткосрочных целей
5	Определение методов и объектов анализа
6	Выявление кадрового потенциала
7	Планы развития
8	Организация менеджмента
9	Внутренняя отчетность

¹³⁰ СБЕ – стратегическая бизнес-единица.

Таблица 3.4

Решающие факторы прибыльности для любой отрасли согласно
PIMS

Группа	Фактор	Эффект на прибыльность	
		благоприятный	неблагоприятный
<i>Конкурентная ситуация</i>	<i>доля рынка</i>	+	
	<i>относительная доля рынка</i>	+	
	<i>относительное качество продукта</i>	+	
<i>Производственная структура</i>	<i>капитал/сумма продаж</i>		-
	<i>капитал/добавленная стоимость</i>		-
	<i>степень использования производственных мощностей</i>	+	
	<i>производительность труда</i>	+	
<i>Рыночная ситуация</i>	<i>рост</i>	+	
	<i>капиталоемкость</i>		-
	<i>расходы на маркетинг/сумма продаж</i>		-
	<i>сумма покупок</i>		-

Таблица 3.5

Метод изучения профиля объекта

Характеристика предприятия (по оценке консалтинговой группы)	Оценка характеристик ¹³¹ от 0 (min) до 100 (max)				
	0	25	50	75	100
1. Прогрессивная форма		+			
2. Большие ресурсы				+	
3. Творческое решение проблем			+		
4. Активный маркетинг			+		
5. Один из лидеров в данной области				+	
6. Компетентные консультанты				+	
7. Умение решать сложные проблемы		+			
8. Высокое качество услуг		+			
9. Доверие контрагентов			+		
10. Высокие цены		+			
11. Специализация в немногих областях	+				
12. Широкая компетенция				+	

¹³¹ В данном случае оценка характеристик дана произвольно.

Модель Мак–Кинси 7S (табл. 3.6). Определяет факторы, влияющие на развитие промышленного предприятия (7S-стратегия, навыки, общепризнанные ценности, структура, система, кадры, стиль).

Таблица 3.6

Факторы, влияющие на развитие промышленного предприятия

Положение фирмы	Показатель
Стратегическое положение	Относительный размер, рост, доля рынка, позиция, сравнительная рентабельность, чистый доход, технологическое состояние, образ, руководство и люди
Привлекательность рынка	Абсолютный размер, рост рынка, широта рынка, ценообразование, структура конкуренции, отраслевая норма прибыли, социальная роль, влияние на окружающую среду, юридические ограничения

Заслуживает внимания анализ конкурентоспособности по системе 111-555¹³², который служит для оценки конкурентоспособности, качества, цен. Классические сочетания:

551 - высокая конкурентоспособность, высокое качество, низкая цена;

555 – европейское (все высокое);

511 - восточно-азиатское (высокая конкурентоспособность при низком качестве и низкой цене).

По мнению Андрианова В.¹³³, к важнейшим факторам обеспечения конкурентоспособности предприятий относятся:

- адаптивность функционирования предприятия;
- повышение рентабельности;
- характер инновационной политики;
- производительность труда;
- эффективность стратегического планирования и управления и пр.

С целью лучшего изучения конкуренции в отраслях и на рынках, где действует промышленное предприятие, осуществляется специальный анализ (табл. 3.2). Он позволит определить факторы, влияющие на структуру затрат и стратегические характеристики отрасли.

Сочетание различных товаров на рынке и различных по направленности потребителей требует обобщения конкурентов с одинаковыми

¹³² Применяется для оценки конкурентоспособности российских предприятий. Разработал к.э.н. Липсиц И.В. в 1996 г. на базе 114 промышленных предприятий.

¹³³ Фатхутдинов Р.А. Стратегический менеджмент: Учебник для вузов.- 2-е изд., доп.- М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1998.- 416 с.

стратегическими характеристиками и конкурирующими на одной основе.

Для измерения конкурентоспособности анализируемого товара необходима качественная информация, характеризующая полезный эффект¹³⁴ данного товара и товаров конкурентов, а также совокупные затраты за жизненный цикл объектов (рис. 3.3).

Таким образом, по каждому конкретному виду товара строится дерево стратегических факторов конкурентного преимущества, которые необходимо реализовать в будущем.

Количественную оценку конкурентоспособности однопараметрических объектов, эффективность объекта, совокупные затраты за жизненный цикл можно определить по формулам, представленным в табл. 3.7.

Таблица 3.2

Направления и цели анализа конкуренции

Направления анализа	Цели анализа	Объекты и направления изучения
Отрасли, товарные и ресурсные рынки, стратегические группировки, потенциальные рынки	<ul style="list-style-type: none"> - Общее состояние конкурентов (масштабы, острота и пр.); - характер конкурирующей продукции (степень ее новизны, дифференциации, - частота и причины внедрения новинок конкурентами; - главные факторы успеха в конкурентной борьбе; - наиболее опасные конкуренты 	<ul style="list-style-type: none"> - объем и качество выпускаемой продукции; - величина производственного и экономического потенциала, обеспеченность ресурсами; - сильные и слабые стороны, возможности, угрозы; - основные цели конкурентов; - действия на рынке (поглощение конкурентов, внутренний рост, приобретение доли рынка соперников, удержание своей доли, ее сокращение); - масштабы соперничества; стратегические намерения; - тип поведения; -новые технологии; - конкурентные преимущества, качество, уровень конкурентоспособности, защищенность патентами; - нацеленность на лидерство; - затраты и факторы, влияющие на них; -расходы на исследования и разработки; опытная реализация продуктов. - политика цен (упор на качество или цену)

¹³⁴ Полезный эффект – совокупность свойств объекта, используемых для выполнения конкретной работы конкретным потребителем. Может измеряться в натуральных единицах, в денежном выражении либо в условных баллах. Используются методы прогнозирования полезного эффекта: нормативный, экспериментальный, параметрический, экспертный.

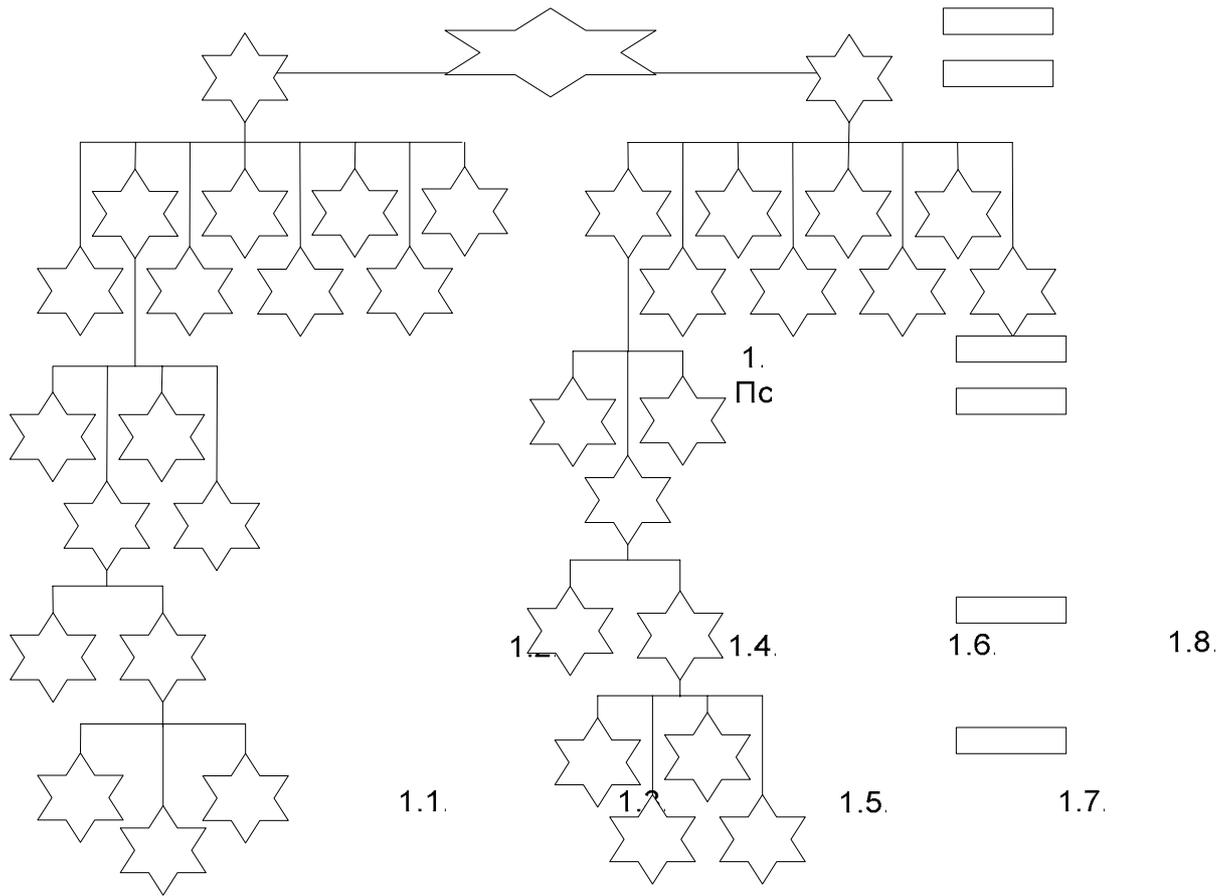


Рис. 3.3. Построение дерева показателей эффективности товара¹³⁵

Условные обозначения:

0-ой уровень показателей – эффективность товара (E)

1-ый уровень:

1-суммарный полезный эффект товара (Пс); 2 – суммарные затраты за ЖЦТ (Зс);

2-ой уровень :

1.1....1.8 –обобщающие показатели качества товара;

2.1.....2.7 – затраты по стадиям ЖЦТ;

3-ий уровень:

1.2.1....1.2.n – обобщающие показатели качества товара (долговечность, безотказность, эргономичность и пр).

2.1.1....2.1.3 – комплексные затраты по направлениям работ.

4-ый уровень: частные показатели качества товара и элементы затрат;

5-ый уровень: факторы, влияющие на частные показатели качества и ресурсоемкости.

Если по отдельным объектам невозможно измерить их полезный эффект или совокупные затраты за жизненный цикл, их определяют на основе экспериментальной проверки в конкретных условиях потреб

¹³⁵ Фатхутдинов Р.А. Стратегический менеджмент: Учебник для вузов.- 2-е изд.доп.- М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1998. С.220.

1.2.2.2.1.

1.2.2.2.3.

ления, по результатам пробных продаж либо с применением экспертных методов.

Таблица 3.7

**Алгоритм расчета
для количественной оценки конкурентоспособности
однопараметрических объектов, эффективности объекта,
совокупных затрат за жизненный цикл объекта¹³⁶**

Наименование	Математическая модель	Содержание обозначений
Количественная оценка конкурентоспособности однопараметрических объектов определяется по формуле:	$K_{a.o.} = (E_{a.o.} / E_{л.o.}) \times K_1 \times K_2 \times K_n$	<p>$K_{a.o.}$ - конкурентоспособность анализируемого товара на конкретном рынке, доли ед.</p> <p>$E_{a.o.}$ - эффективность анализируемого образца продукции на конкретном рынке, единица полезного эффекта / единицу валюты.</p> <p>$E_{л.o.}$ - эффективность лучшего образца продукции конкурента на конкретном рынке.</p> <p>$K_1 \times K_2 \times K_n$ - корректирующие коэффициенты, учитывающие конкурентные преимущества</p>
Эффективность объекта	$E = П_c / З_c$	<p>$П_c$ - полезный эффект объекта за нормативный срок его службы в условиях конкретного рынка, единица полезного эффекта.</p> <p>$З_c$ - совокупные затраты за жизненный цикл объекта в условиях конкретного рынка, (руб)</p>
Совокупные затраты за жизненный цикл единицы объекта	$З_c = \frac{З_{м.ниоктр}}{N_1} + \frac{З_{отпп}}{N_2} + З_{изг} + З_{вн} + \sum_{t=1}^T З_{э} \pm З_{ликв}$	<p>$З_{м.ниоктр}$ - сметная стоимость маркетинговых исследований, НИОКТР.</p> <p>N_1 - количество объектов данного вида, которое намечается выпустить заданной конструкторской документации.</p> <p>$З_{отпп}$ - сметная стоимость организационно-технологической подготовки производства нового объекта.</p> <p>N_2 - количество объектов, которое намечается выпустить по данной технологической документации; $N_1 = N_2$ - если один изготовитель данного объекта.</p> <p>$З_{изг}$ - затраты на производство объекта (без амортизации предыдущих затрат).</p> <p>$З_{вн}$ - затраты на внедрение объекта у потребителя, включая транспортные расходы, сметную стоимость СМР и пусковых работ</p> <p>T - нормативный срок службы объекта.</p> <p>$З_{э}$ - затраты на эксплуатацию, тех.обслуживание и ремонт объекта в году t.</p> <p>$З_{ликв}$ - затраты на демонтаж и ликвидацию (реализацию) основных производственных фондов, включая сам объект. (Могут быть со знаком минус).</p>

¹³⁶ Фатхутдинов Р.А. Стратегический менеджмент: Учебник для вузов.- 2-е изд., доп.- М.:ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1998. С. 122.

При этом контролировать затраты необходимо по всей цепочке, представленной на рис. 3.4, на уровне жизненного цикла продукта. Жизненный цикл продукта трудно использовать в качестве инструмента прогнозирования *ex-ante*, но относительно легко идентифицировать ситуацию *ex-post*, т.е. установить, в каком положении находилось предприятие. Определение движущих сил стратегии на различных стадиях развития продукта может помочь в выборе наиболее подходящей бизнес-стратегии.

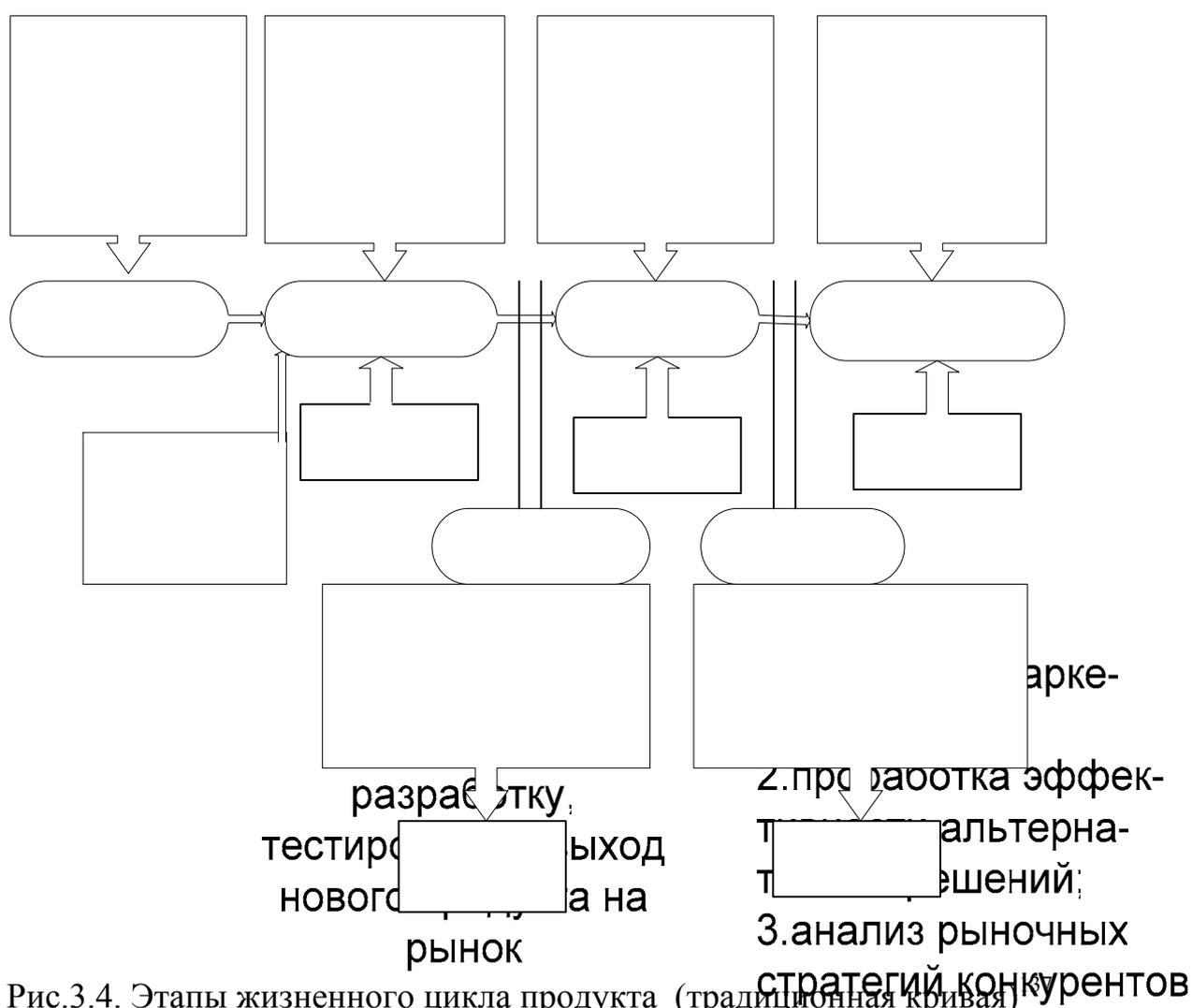


Рис.3.4. Этапы жизненного цикла продукта (традиционная кривая)

Каждому предприятию важно иметь в своем ассортименте продукты, находящиеся на разных этапах жизненного цикла.

Внедрение

Рост спроса

¹³⁷ В зависимости от продолжительности этапов тех или иных этапов, уровня конкуренции, объема продаж, массы прибыли и других факторов, следует различать несколько видов кривых ЖЦП: традиционную, классическую, увлечения, сезонную, возобновления, провала.

Стратегические
решения прини-

Смена
стратегических
задач

Такая комбинация позволяет финансировать развитие одних продуктов за счет других.

Существует значительное количество формальных моделей оценки стратегии, которые помогают выявить стратегическую логику варианта для предприятия, исходя из конкретной сложившейся ситуации на рынке или состояния внешней среды, в частности: «Матрица бостонской консультативной группы (БКГ)», «Пять сил конкуренции по Портеру». Рассмотрим их с позиции выбора инструмента для стратегического управления затратами. Обратимся к широко известной матрице БКГ, применяющейся для анализа портфеля заказов. Этот тип анализа может быть использован для занесения перспективных вариантов на матрицу, которую в последующем менеджеры используют в отношении будущих стратегий. Задача метода БКГ - определение потребностей подразделений в потоке денежных средств или видов деятельности (продуктов) в пределах промышленного предприятия. Метод позволяет сделать это путем выяснения, в каком месте на матрице располагается каждый вид деятельности. Матрица имеет два измерения: темп роста рынка и долю рынка (рис. 3.5).

Темп роста в отрасли	Доля рынка	
	Высокая	Низкая
Высокий	<p>«Звезды»</p> <p>КФУ: рост доли рынка¹³⁸</p> <p>Мера контроля: дисконтированные денежные потоки</p>	<p>«Вопросительные знаки»</p> <p>КФУ: успешная разработка и внедрение новых продуктов</p> <p>Мера контроля: достижения в ходе исследований и разработок</p>
Низкий	<p>«Дойные коровы»</p> <p>КФУ: поддержание доли рынка при минимуме затрат</p> <p>Мера контроля: рентабельность инвестированного капитала</p>	<p>«Собаки»</p> <p>КФУ: минимизация затрат</p> <p>Мера контроля: свободный денежный поток</p>

Рис. 3.5. Матрица «рост/доля рынка», разработанная Бостонской консалтинговой группой¹³⁹

¹³⁸ Кит Уорд. Стратегический управленческий учет/ Пер. с англ.- М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002.- 448 с.

¹³⁹ Бойетт Д.Г., Бойетт Д.Т. Путеводитель по царству мудрости. Лучшие идеи мастеров управления.- М.: Олимп, 2003.

Считается, что матрица может дать обоснование ориентации на долгосрочное развитие продукта. Главную роль в определении относительной эффективности деятельности предприятий играют три категории факторов. Первая из них характеризует относительную конкурентную позицию предприятия, которая может измеряться относительной долей рынка. Другая категория факторов принимает во внимание относительную привлекательность рынка для предприятия. Третья категория напрямую не отражается в Бостонской матрице, но используется для характеристики инвестиционной активности и операционной эффективности отрасли. Это факторы операционной и производственной структуры промышленного предприятия, которые могут быть исследованы с помощью финансового анализа, фондоотдачи, процентной доли прибыли в выручке от продаж. К данной группе факторов относится уровень использования производственных мощностей. Бостонскую матрицу можно применять в качестве инструмента стратегического планирования бизнес-единиц с учетом идентификации текущей конкурентной позиции бизнеса и увязывании ее с допустимым уровнем финансового риска. Его нужно удерживать на предельно низком уровне, например, финансируя бизнес из акционерного капитала и максимально используя переменные затраты.

При успешном внедрении товара на рынок необходимо сменить стратегические задачи. При принятии управленческих решений можно использовать имитационное моделирование. В фазе «звезды» по сравнению с фазой внедрения продукта затраты, как правило, уменьшаются быстрее, чем продажные цены. По мере увеличения спроса потребуются финансирование на расширение производственных мощностей, создание нематериальных активов (таких, как товарный знак). Размеры доли рынка должны быть финансово оправданы. Необходимо попытаться применительно к конкретному рынку установить уровень, при котором дополнительные затраты приведут к тому, что доходность начнет убывать. Эта зависимость указывает, что для достижения критической массы дохода требуется определенный минимальный уровень расходов. Такой анализ может быть сегментированным и применяться к отдельным задачам конкретной рыночной стратегии. Инвестиции в маркетинг должны рассматриваться в качестве долгосрочных.

На стадии «дойные коровы» расходы на маркетинг необходимо направлять на поддержание достигнутой доли рынка. По мере стабилизации роста продаж сокращается необходимость в расширении производственных мощностей, а также замедляется рост потребности в оборотном капитале. В этой фазе большая часть инвестиций идет на замену изношенного оборудования и механизмов.

Источником расходов являются амортизационные отчисления. В этот период приемлемы инвестиции в автоматизацию и другие виды увеличения постоянных затрат, при одновременном снижении переменных затрат. Инвестиционные решения, повышающие активность производства, могут быть важными для стратегического управления. В этот период необходимо целенаправленно сравнивать относительные затраты промышленного предприятия и его конкурентов. Стратегия стабильности денежных потоков и рентабельности производства представляет возможности для сохранения, укрепления, улучшения служебного положения менеджеров.

На следующей стадии ЖЦП (упадок, смерть) наиболее приемлемым является снижение затрат до минимального уровня. Если устранить затраты, в которых отпала необходимость, предприятие сможет продуктивно функционировать в течение продолжительного периода. На этом этапе меняются стратегические задачи. Существующие активы необходимо максимально использовать, неиспользуемые – сдать в аренду или продать. Значительные постоянные затраты могут увеличить затраты на ликвидацию активов. На этой стадии поддержание производственных мощностей и других внеоборотных активов не является приоритетным элементом бизнес-стратегии предприятия.

Существует множество усовершенствований оригинальной матрицы БКГ¹⁴⁰. Вероятно, это связано с тем, что Портер М. счел исходный вариант БКГ - слабой и примитивной моделью, лишенной широты и полноты охвата, и требующей огромной аналитической работы.

Портер М. предложил для грамотной формулировки и реализации стратегии понять три основополагающие (ключевые) концепции: пять сил конкуренции; типовые (базовые) стратегии конкурентной борьбы; цепочку ценностей. Обобщим их основные характеристики в таблице 3.8.

Модель пять конкурентных сил применяется для структурного анализа отраслей и помогает определить ключевые факторы, способные влиять на достижение предприятием в будущем целей и задач. Пять сил конкуренции определяют прибыльность в отрасли, потому что они влияют на цены, на затраты, размеры капиталовложений. Ожесточенная конкуренция вызывает рост затрат.

Разработку и мониторинг конкурентных стратегий целесообразнее осуществлять на уровне бизнес-единицы (в идеале), чем на общекорпоративном уровне, поскольку для больших диверсифицированных предприятий попытка сравнивать доли рынка и отраслевые темпы

¹⁴⁰ В том числе «Матрица жизненного цикла», И. Ансоффа, У. Кита и др.

роста может оказаться совершенно бессмысленной¹⁴¹.

Базовые стратегии конкурентной борьбы определяют позицию промышленного предприятия в отрасли. Проанализируем базовые стратегии конкуренции с позиции управления затратами.

Стратегия лидерства низких издержек.

Себестоимость продукции является в данном случае конкурентным преимуществом. Снижение издержек может быть достигнуто посредством экономии на этапе проектирования товара, оптимизации производства, строгом контроле затрат. Низкие цены позволяют завоевать большую долю рынка и диктовать условия поставщикам.

Таблица 3.8

Ключевые концепции конкурентоспособности Портера

<i>Ключевые концепции конкуренции</i>	<i>Сущность</i>	<i>Доминирующие условия</i>
<i><u>1. Основные конкурентные силы</u></i>	Пять основных конкурентных сил, определяют интенсивность конкуренции в любой отрасли	-
<i>1. Угроза появления в отрасли новых конкурентов</i>	Чем труднее войти в отрасль, тем меньше конкуренция и тем больше вероятность получения доходов в долгосрочной перспективе	Семь барьеров, затрудняющих доступ новых конкурентов на рынок: 1) экономия за счет масштабов деятельности; 2) дифференциация продуктов; 3) потребность в капиталовложениях; 4) издержки переключения; 5) доступ к каналам распределения; 6) издержки, возникающие независимо от масштабов деятельности; 7) правительственная политика.
<i>2. Давление заменителей</i>	Касается легкости, с которой покупатель может заменить один тип продукта или услуги другим	Заменители становятся особенно серьезной угрозой в том случае, когда дают покупателям не просто альтернативные, продукты и услуги, но и существенно улучшают соотношение цена/потребительские качества

¹⁴¹ Портер, Майкл, Э. Конкуренция.: Пер. с англ.: Учеб. пособие. - М.: Издательский дом «Вильямс», 2001.

Продолжение таблицы 3.8

<p>3. <i>Различная способность покупателей добиваться снижения цен</i></p>	<p>Покупатели не созданы равными</p>	<p>Покупатели становятся гораздо могущественнее, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> - совершают закупки в больших объемах; - существенно заинтересованы в экономии средств; - покупают стандартные продукты или товары, в цену которых входит плата за доставку и обслуживание; - стоят перед необходимостью нести небольшие издержки переключения; - имеют низкие доходы; - сами производят приобретаемый продукт; - обладают полной информацией.
<p>4. <i>Способность поставщиков добиваться повышения цен</i></p>	<p>Указанная способность аналогична способности покупателей добиваться снижения цен</p>	<p>Поставщики, объединенные в ассоциации, обладают значительным могуществом, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> в отрасли, в которой действуют поставщики, доминируют не сколько компаний и существует более высокий уровень концентрации производства, чем в отрасли покупателей; - поставщикам не надо бороться с продуктами-заменителями, которые продает их отрасль; - существенная часть продаж конкретного поставщика не зависит от конкретного покупателя; - продукция поставщика в каком-то отношении уникальна или же попытки покупателя найти продукт-заменитель связаны с большими издержками и трудностями; - поставщики создают реальную угрозу «форвардной интеграции» - группа поставщиков может стать конкурентом покупателю, используя продаваемые ими ресурсы и (или) продукты для производства товара, который в настоящее время производит покупатель.

<p>5. <i>Соперничество между ныне действующими конкурентами</i></p>	<p>Уровень конкуренции в отрасли определяет и борьба между существующими конкурентами</p>	<p>Конкуренция ожесточеннее в тех отраслях, где доминируют следующие условия, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в отрасли конкурирует много фирм, или конкурирующие фирмы при мерно равны по величине и (или) объему ресурсов, которыми располагают; - данная отрасль развивается медленно; - у фирм высокие постоянные издержки; - фирмы несут большие расходы на хранение продукции; - фирмы вынуждены считаться со сроками, в течение которых необходимо продать продукт; - продукт или услугу покупатели воспринимают как товар, имеющийся в изобилии и в разных вариантах, а издержки переключения покупателя с одной разновидности товара на другую или с одного производителя на другого невелики; - производственные мощности приходится наращивать резкими скачками; - у конкурентов разные стратегии, различное происхождение, различные люди и т.д.; - ставки в конкурентной борьбе высоки; - серьезные препятствия к уходу из отрасли.
<p><u>II. Типовые стратегии конкурентной борьбы</u></p>	<p>Превзойти другие фирмы можно всего лишь с помощью трех внутренне непротиворечивых и успешных стратегий</p>	<p><i>Типовые стратегии</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - минимизация издержек; - дифференциация; - концентрация.

<p>1. Минимизация издержек <u>риски:</u> сопряжены с некоторыми убытками, неудобствами и опасностями. Хотя увеличение объемов производства нередко ведет к снижению издержек, экономия на масштабе не происходит автоматически. Руководители компаний с низкими издержками должны быть постоянно настороже, чтобы обеспечить действительное получение потенциально сэкономленных средств</p>	<p>Как только компания становится лидером в минимизации издержек, она обретает способность поддерживать высокий уровень доходности, и если она будет умно реинвестировать свои прибыли в модернизацию оборудования и предприятий, то сможет удерживать лидерство в течение какого-то времени</p>	<p>Позиция низких издержек защищает фирму от всех пяти конкурентных сил, потому что борьба за выгодные условия сделки может уменьшать ее прибыли лишь до тех пор, пока не будут уничтожены прибыли следующего за ней по эффективности конкурента. Менее эффективные фирмы в условиях обострившейся конкуренции пострадают первыми</p>
<p>2. Дифференциация <u>риски:</u> * если цена продукта у фирм, минимизировавших издержки, намного ниже, чем у фирм, проводящих стратегию дифференциации, потребители могут отдать предпочтение первым; * отличительные черты компании сегодня, возможно, завтра уже не сработают; * вкусы покупателей изменчивы; * уникальная особенность предлагаемого продукта со временем устареет</p>	<p>Отличие продукта от остальных в отрасли. Создаваемая дифференциацией более высокая доходность дает известную защиту от поставщиков, ибо позволяет иметь финансовые резервы для поиска альтернативных источников вводимых ресурсов</p>	<p>Дифференциация требует определенного увеличения издержек: - продукты лучшего дизайна; - продукты более высокого качества, в силу чего используется более дорогое сырье</p>

<p>3. Концентрация <i>Риски:</i> сталкивается с преимуществами и потерями, что и лидеры в минимизации издержек</p>	<p>усилия сосредоточены на удовлетворении конкретного покупателя на определенном ассортименте продуктов или на определенном географическом сегменте</p>	<p>Компания, избирающая стратегию концентрации, принимает решение конкурировать только в узком сегменте рынка</p>
<p>III. Цепочка создания ценностей</p>	<p>Преимущества в конкуренции нельзя понять, если смотреть на фирму в целом</p>	<p>Идентифицирует пять первичных и четыре вторичных действия, составляющих такую цепочку на любом предприятии</p>

Более высокая прибыль достигается за счет: экономии (на масштабах деятельности, отказе от дорогостоящих проектов, применении дешевого сырья, рационализации использования производственных мощностей, выгодном географическом расположении, близости к поставщикам и покупателям и прочее); четкой организации деятельности в рамках цепочки ценностей; оптимизации ассортимента продукции, НИОКР, набора дополнительных услуг; синергии, обусловленной партнерскими связями; благоприятных политических и правовых условий и т.д.

Отмечено, что стратегия низких издержек особенно эффективна, если:

- * сильна ценовая конкуренция среди продавцов;
- * производимый в отрасли продукт стандартен;
- * различия в цене для покупателя существенны.

В качестве примеров компаний, которые выбрали эту стратегию, Портер упоминает Briggs & Stratton, Lincoln Electric, Texas Instruments, Black & Decker¹⁴².

Стратегия дифференциации. Подходы к дифференциации предполагают уникальность и ценность товара в виде нового качества, особых потребительских свойств, послепродажного обслуживания. Наличие устойчивого, хорошо узнаваемого бренда, позволит снизить расходы на рекламу. Кроме того, приверженность потребителей к определенной торговой марке в известной степени является защитой от конкурентов.

¹⁴² Бойетт Д.Г., Бойетт Д.Т. Путеводитель по царству мудрости. Лучшие идеи мастеров управления. - М.: Олимп, 2003.

Уникальные модификации товаров позволяют привлечь покупателей, обеспечить им дополнительные удобства, статус, имидж, снизить издержки потребления. При этом считается целесообразным добавлять отличительные черты за счет разумных затрат. Внешняя привлекательность товара, упаковка становятся особенно важными. Чем больше модификации, тем выше себестоимость и цена продукции, но и больше объем реализации.

Промышленное предприятие может осуществлять несколько направлений дифференциации (табл. 3.9).¹⁴³

Преимущества данной стратегии в:

- обеспечении роста реализации за счет завоевания новых рынков, на основе превосходства технологии, качества, ассортимента, имиджа;
- разрушении стратегии низких издержек у конкурентов;
- возможности повышения цен при росте на исходные элементы продукции.

Таблица 3.9

Направления дифференциации для промышленных предприятий

Направления дифференциации	Возможные резервы снижения затрат
создание товара с характеристиками, обеспечивающими экономию у потребителя	- лучшее использование сырья, материалов; - снижение расходов на эксплуатацию (ремонт, оплата труда, вспомогательные издержки)
ориентация на нужды потребителей	- сокращение времени заключения сделок, доставки, установки, сервиса, наличие доп.услуг по обучению
повышение эффективности применения	- возможность модернизации; - отказ от сопутствующих товаров и услуг
придание товарам новых свойств	- дизайн, качество, срок использования
совершенствование системы продаж	- снижение затрат на маркетинг, продлевается ЖЦП

Стратегия концентрации подразумевает акцент либо на издержках, либо на дифференциации, однако предполагает концентрацию на более узком сегменте товарного рынка. Фокусирование дает хорошие результаты, когда компания находит пути понизить издержки, ограничивая количество покупателей, чтобы хорошо очертить свою нишу.

¹⁴³ Составлено по Джон К. Шанк, Виджей Говиндараджан. Стратегическое управление затратами / Пер с англ. – СПб.: ЗАО «Бизнес-микро», 1999.

Стратегическая цель в рассматриваемой стратегии состоит в том, чтобы стать производителем товара с низкими издержками и отличительными характеристиками от хороших до превосходных, а затем, используя преимущество по издержкам, снижать цену по сравнению с аналогичными товарами, производимыми конкурентами.

В отдельных российских источниках, посвященных проблемам стратегии, задается вопрос: «А почему нельзя применять одновременно две или сразу все три стратегии?»¹⁴⁴. Американские компании (например, Wal Mart) одновременно минимизировали издержки и осуществили дифференциацию, при этом они не только выжили, но и преуспели, расцвели¹⁴⁵.

На наш взгляд, в рамках стратегического управления затратами наиболее широкое применение находят: лидерство по затратам и дифференциация продукции. Но стратегия дифференциации вытекает из внешнего конкурентного преимущества, а стратегия лидерства по затратам основывается на внутреннем преимуществе, т.к. базируется на организационном и производственном потенциале промышленного предприятия.

Концепция базовых стратегий имеет ряд недостатков. Так, у концепции дифференциации и лидерства по издержкам много общего: при дифференциации нужно помнить о себестоимости, а снижение затрат может привести к снижению качества. Лидерство по издержкам не всегда приносит больше выгод, чем последующие места в отрасли. Кроме того, возникают трудности из-за противоречивости требований к организации деятельности, которую подразумевает каждая из стратегий.

Напомним, что система стратегического управления затратами явилась результатом слияния трех концепций и подразумевает:¹⁴⁶

- анализ цепочки ценностей;
- анализ стратегического позиционирования;
- анализ затратнообразующих факторов.

Анализ цепочки ценностей позволит управлять затратами в звеньях:

- с поставщиками;
- с потребителями;

¹⁴⁴ Лапыгин Ю.Н. Основы стратегического управления. (Курс лекций. Части 1 и 2). - Владимир: Изд-во ВлГУ, ВГПУ, ВИБ, 2002.

¹⁴⁵ Бойетт Д.Г., Бойетт Д.Т. Путеводитель по царству мудрости. Лучшие идеи мастеров управления. - М.: Олимп, 2003.

¹⁴⁶ Джон К. Шанк, Виджей Говиндараджан. Стратегическое управление затратами / Пер. с англ. - СПб.: ЗАО «Бизнес-микро», 1999.

- технологических связей внутри цепочки ценностей одного подразделения предприятия;
- связей между цепочками ценностей подразделений внутри предприятия.

Общая методология использования цепочки ценностей включает в себя три этапа.

1. Построение цепочки ценностей данной отрасли и установление затрат, доходов и активов для всех видов экономической деятельности, которые являются звеньями цепочки.

Анализ цепочки ценностей предусматривает реализацию на стадии от проведения закупок у потенциального поставщика до сервисного обслуживания потребителя. Постановка логистических систем включает в себя:

- управление запасами;
- управление закупками;
- управление распределением;
- складскую логистику;
- транспортную логистику;
- производственную логистику.

Повышенный интерес к логистике связан с подходом, обеспечивающим значительное (на 30-50%) сокращение всех видов запасов материальных ресурсов, ускорение оборачиваемости оборотного капитала, сокращение (на 25-45%) времени движения продукции от первичного источника сырья до конечного потребителя, снижение затрат на производство, дистрибуцию и наиболее полное удовлетворение потребителей в качестве товаров и сервиса.

Интеграция различных функций товародвижения дает возможность устанавливать оптимальное соотношение интересов различных предприятий и подразделений, достичь на этой основе минимизации совокупных издержек и получить общий результат деятельности, превосходящий сумму отдельных эффектов.

Выделим действия, связанные со стратегическим анализом и выбором стратегии, оказывающие влияние на затраты (табл. 3.10).

Первичные действия (основные) непосредственно добавляют стоимость к конечному продукту, а вспомогательные – опосредованно, тем, что способствуют более эффективному осуществлению основных. Структурные подразделения промышленного предприятия целесообразно располагать в соответствии с действиями, добавляющими ценность в рамках такой цепочки.

Ценностная цепочка предприятия переплетается с ценностными цепочками поставщиков и потребителей.

Четкая дифференциация, ориентация, взаимодействие всех звеньев позволят управлять затратами каждой из звеньев цепочки.

Таблица 3.10

**Действия, связанные со стратегическим анализом
(в контексте цепочки ценностей)**

№	Действия	Пояснения
ПЕРВИЧНЫЕ ДЕЙСТВИЯ		
1	Материально-техническое обеспечение деятельности промышленного предприятия	действия, связанные с получением, хранением и распределением вводимых ресурсов, (погрузка-разгрузка МТЦ, складирование, ведение учета запасов, составление графиков движения транспортных средств, расчеты с поставщиками)
2	Производственные процессы	действия, сопряженные с трансформацией вводимых ресурсов в конечный продукт, в частности машинная обработка, упаковка, сборка, техническое обслуживание оборудования, испытание готовой продукции, выпуск печатной продукции и эксплуатация производственных площадей и помещений
3	Материально-техническое обеспечение сбыта	операции, связанные со сбором, хранением и физической доставкой продукта покупателям, такие как складирование готовых изделий, физическое обращение с ними, эксплуатация средств доставки, обработка заказов и составление графиков
4	Маркетинг и продажи	действия, сопряженные с куплей-продажей продукта, – реклама, продвижение товара на рынке, сбытовые операции, квотирование, выбор каналов сбыта, отношения со сбытовиками и ценообразование
5	Обслуживание	Действия, связанные с оказанием услуг, повышающих или поддерживающих ценность продукта, такие как установка, ремонт, обучение, поставка компонентов и наладка (регулировка)
ВТОРИЧНЫЕ (вспомогательные) ДЕЙСТВИЯ		
1	Закупки	Действия, связанные с закупками сырья, запасов и прочих расходных материалов в дополнение к станкам, оборудованию (в том числе лабораторному и офисному) и зданиям
2	Развитие технологии	Действия, связанные с совершенствованием продукта и (или) процесса, включая научные исследования и опытно-конструкторские разработки, проектирование продукта и его дизайн, исследование средств массовой информации, проектирование производственных процессов, процедур обслуживания и т.д.
3	Управление людскими ресурсами	Действия, связанные с привлечением, наймом, профессиональной подготовкой, развитием и оплатой труда персонала
4	Поддержание инфраструктуры	управление, планирование, финансирование, бухгалтерский учет, отношения с правительством, управление качеством и т.д.

При необходимости этот вид анализа может быть распространен и на производство потенциального поставщика, что позволит всесторонне обосновать возможные варианты кооперации с конкретным поставщиком или группой поставщиков.

2. Установление затратообразующих факторов, регулирующих каждый вид экономической деятельности.

При анализе факторов, определяющих затраты, следует помнить, что серьезное стратегическое решение приводит нередко к большому объему инвестиционных затрат, и в каждом конкретном случае это решение следует тщательно проверять и обосновывать, рассматривая соответствующий инвестиционный проект.

Наиболее существенное влияние на затраты оказывают функциональные факторы:

- вовлеченность рабочей силы - принятие работниками на себя обязательств по постоянному усовершенствованию с точки зрения затрат;
- комплексное управление качеством (убеждение, что качество продукции является одним из главных факторов, обеспечивающих конкурентное преимущество);
- рациональное использование мощностей (выбор наилучшего варианта из имеющихся на предприятии);
- эффективность планировки предприятия с точки зрения внутривозвратской логистики;
- использование связей с поставщиками и заказчиками в контексте цепочки ценностей и затрат предприятия.

3. Создание устойчивого конкурентного преимущества либо путем лучшего, чем у конкурентов управления факторами издержек, либо путем реконфигурации цепочки ценностей.

При анализе стратегического позиционирования в рамках управления затратами важно определиться с направлением. Целесообразно рассмотреть три стратегические направленности¹⁴⁷:

1. *Наращивать*. Эта стратегическая направленность ставит целью расширение доли рынка сбыта, даже за счет частичного снижения прибыли и денежных потоков. Данное направление предполагает масштабные инвестиционные программы. Возникнут проблемы с финансированием. Та бизнес-единица предприятия, которая придерживается данной стратегической направленности, является чистым потребителем денежных средств.

2. *Поддерживать*. Эта стратегическая направленность связана с удержанием завоеванной доли рынка и соответственно позиций

¹⁴⁷ Предложение The Boston Consulting Group. См. Зуб Т.М. Стратегический менеджмент: Теория и практика: Учебное пособие для вузов. — М.: Аспект Пресс, 2002. — 415 с.

предприятия по отношению к конкурентам. Отток денег для предприятия, выбирающего такую стратегию, скорее всего, приблизительно будет равен денежному притоку. По этому пути идут, как правило, предприятия, работающие на быстро меняющемся рынке (например, компьютерные производители).

3. *Использовать достижения.* Эта стратегическая направленность подразумевает в качестве цели получение максимальных краткосрочных прибылей и денежных доходов, даже за счет снижения доли на рынке. Такую стратегию обычно выбирают предприятия с большой долей рынка в медленно растущих отраслях.

Анализ реальных и потенциальных конкурентов осуществляется, как правило, в три этапа (рис. 3.6):

- выявление конкурентов;
- анализ показателей, целей и стратегии конкурентов;
- выявление сильных и слабых сторон конкурентов.

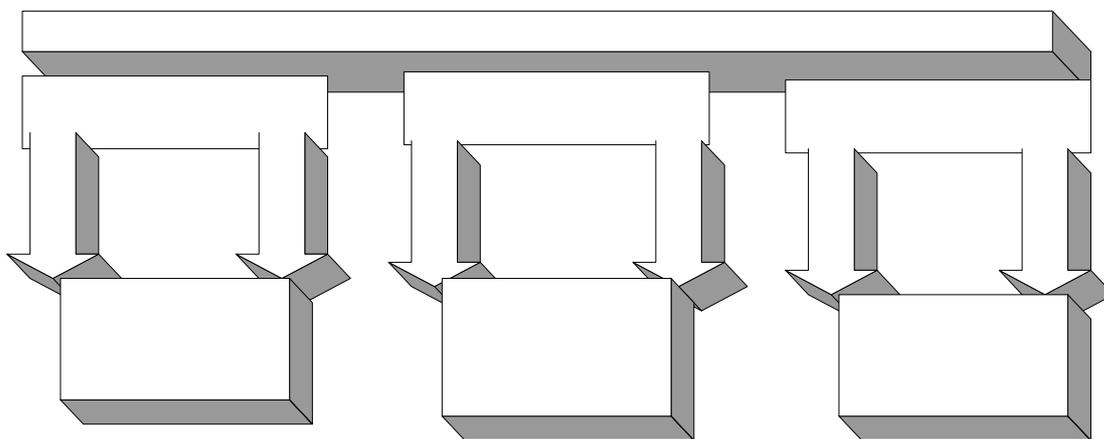


Рис. 3.6. Стратегические группы прямых конкурентов

Характеризующий итоговый показатель оценки конкурентной позиции рассчитывается с учетом весовых коэффициентов, определяющих относительные значения отдельных ключевых факторов успеха (КФУ)¹⁴⁸:

$$K = \sum_{i=1}^n a_i E_i,$$

где $\sum_{i=1}^n a_i = 1$

E_i – экспертная оценка i -го ключевого фактора успеха.

Прямые

¹⁴⁸ Веснин В.Р. Стратегическое управление: Учебник. - М.: ТК Велби, изд-во «Прспект», 2004. С. 151.

группа ценового лидерства

Группы
дифференци

нования
урентов

нования
урентов

нования
урентов

Факторами конкурентоспособности объектов являются:

- 1) качество системы менеджмента (по количеству и глубине применяемых научных подходов, методов);
- 2) качество разработки объекта (прогрессивность, оптимальность, надежность и пр.);
- 3) качество материализации проекта (прогрессивность технологий, организации производства, менеджмента);
- 4) цена объекта;
- 5) степень удовлетворения дополнительных потребностей конкретного потребителя (соблюдение интересов потребителя, гарантийный срок, дизайн и пр.).

Разумеется, далеко не всегда тот или иной фактор может быть проанализирован для конкретного предприятия, не всегда удастся успешно управлять каждым из факторов в контексте снижения затрат.

Нами отмечено, что из перечисленных факторов можно количественно измерить только третий и четвертый. Оставшиеся оцениваются экспертными методами.

При необходимости «строят» дерево конкурентоспособности промышленного предприятия, которое позволит проводить анализ структуры показателей, их синтез, находить взаимосвязи по иерархии, что в последующем позволит обеспечить повышение качества стратегии, а соответственно и управление затратами.

Анализ конкурентов – достаточно трудоемкий процесс, но его осуществлять необходимо постоянно. Основная цель анализа – природа затрат конкурентов, а также относительные уровни затрат разного характера. Если конкурент имеет более низкий уровень неизбежных постоянных затрат на оплату труда, вследствие использования большей доли временных работников, он сможет быстрее отреагировать на неожиданное падение спроса немедленным увольнением этих людей. Но в условиях ограниченного рынка рабочей силы и роста спроса ему придется быстрее и значительно повысить заработную плату, чтобы привлечь новых работников и сохранить свой временный контингент.

Выбор конкретной стратегии конкуренции осуществляется с учетом ряда факторов, главные из которых:

- ключевые факторы успеха для рассматриваемого рынка;
- сильные и слабые стороны предприятия и его основных конкурентов по отношению к ключевым факторам успеха;
- стратегический потенциал предприятия и возможности расширения ресурсов.

Руководство промышленного предприятия должно определить, какие ключевые факторы помогут добиться конкурентных преимуществ.

Ключевой фактор успеха — это фактор, совершенство которого важно для выживания промышленного предприятия, фактор, наиболее значимый для успеха. Решение подобных стратегических вопросов определяет его конкурентные преимущества. Именно благодаря ключевым факторам успеха одно предприятие отличается от остальных и может занять свое особое место на рынке. В то же время эти факторы должны быть связаны с ключевыми компетенциями предприятия.¹⁴⁹ Их можно ранжировать по перечню (табл. 3.11)¹⁵⁰:

Таким образом, чтобы оценить реальную конкурентоспособность промышленного предприятия, нужно:

- создать модель цепочки ценностей, изучив при этом взаимосвязь между ее звеньями;
- выявить виды продукции, которые являются определяющими в текущий момент и с учетом стратегического фактора;
- провести оценку издержек, их структуру в каждом звене и определить главные для определенных видов деятельности;
- определить прочность конкурентной позиции по ключевым факторам.

Таблица 3.11

Перечень ключевых компетенций предприятия

При ориентации покупателя на качество	При ориентации покупателя на цену
1. Качество, надежность	1. Цена
2. Оригинальность	2. Финансирование
3. Экономический эффект	3. Сроки поставки
4. Сервис	4. Экономический эффект
5. Цена	5. Качество, надежность
6. Финансирование	6. Сервис
7. Сроки поставки	7. Оригинальность

Тем не менее, все конкурентные преимущества, создаваемые стратегией, временны. Чтобы их удержать, требуются значительные затраты, в первую очередь – на научные исследования и разработки.

¹⁴⁹ Рамперсад К. Хьюберт. Универсальная система показателей деятельности: Как достигать результатов, сохраняя целостность / Хьюберт К. Рамперсад; Пер. с англ. — М.: Альпина Бизнес Букс.

¹⁵⁰ Веснин В.Р. Стратегическое управление: Учебник. - М.: ТК Велби, изд-во «Проспект», 2004.

Хамел и Прахалад¹⁵¹ утверждают, что «борьба за будущее начинается с битвы не за долю рынка, а за интеллектуальное лидерство». Представим два варианта видения одной корпорации зарубежными менеджерами (табл. 3.12)¹⁵².

По их мнению, управляющие должны начать воспринимать компанию как сочетание ключевых, базисных компетенций, т.е. навыков, умений и технологий, позволяющих ей предоставлять блага потребителям.

Первая точка зрения, ограничена и ведет к тому, что будущие продукты и услуги представляются очень похожими на те, которые корпорации производили и поставляли в прошлом. Вторая точка зрения раскрепощает и наводит на мысль о широком ассортименте будущих продуктов и услуг.

Таблица 3.12

Варианты ведения корпорации менеджерами

Видение менеджеров	1 вариант точки зрения	2 вариант точки зрения
Рассматривают ли управляющие Motorola свою компанию как:	производителя сотовых телефонов, портативных радиоприемников и пейджеров	компанию, обладающую уникальными возможностями, такими как сжатие цифровых данных, производство дисплеев с плоскими экранами и технологии изготовления источников питания
Воспринимают ли управляющие Canon свою компанию как:	производителя видеокамер, копировальных машин и принтеров	компанию, обладающую уникальными возможностями в таких областях, как точная оптика, высокоточная механика, электроника и производство химических продуктов тонкого органического синтеза
Рассматривают ли управляющие Honda свою компанию как:	производителя мотоциклов	компанию, обладающую уникальными возможностями в конструировании и производстве двигателей

¹⁵¹ Гари Хамел – профессор стратегического и международного менеджмента Лондонской школы бизнеса. К. К. Прахалад – профессор делового администрирования, корпоративной стратегии и международного бизнеса в Школе бизнеса Мичиганского университета. В сентябре 1994 г. Хамел и Прахалад обнародовали свой главный шедевр – книгу «Competing for the Future».

¹⁵² Рамперсад К. Хьюберт. Универсальная система показателей деятельности: Как достигать результатов, сохраняя целостность / Хьюберт К. Рамперсад; Пер. с англ. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2004.

«Если человек видит в компании набор умений и технологий, - пишут Хамел и Прахалад, – то перед ним обычно раскрывается целый спектр новых потенциальных возможностей»¹⁵³.

Соответственно, в данном случае промышленное предприятие должно прогнозировать затраты на маркетинг, НИОКР, приобретение новых технологий и прочее.

Трейси и Вирсема¹⁵⁴ уверены, что успех в бизнесе имеет более сложную, многофакторную природу. По их мнению, важны – производственное совершенство, лидерство по продукту и близость к потребителю.

Джеймс Ф. Мур¹⁵⁵ в середине 90-х годов прошлого столетия рассуждал о том, что в современной экономике побеждает новаторство. Все предприятия могут добиться существенных финансовых результатов, если создают новые продукты, услуги и процессы более энергично и эффективно, чем другие предприятия, действующие в той же отрасли.

Адам М. Бранденбургер и Барри Дж. Нейлбафф¹⁵⁶ предложили математический подход к процессу принятия решений (применение теории игр). Они утверждали, что бизнес – это игра со своей спецификой. Эксперты предлагали *и конкурировать, и сотрудничать в одно и то же время*. Они назвали бизнес – соконкуренция. Согласно их мнения, компании выступают как союзники в деле создания рынков и как конкуренты при разделе рынков и утверждают, что во всех отношениях, которые складываются у вас с потребителями, поставщиками, союзниками и конкурентами есть элементы и взаимного выигрыша, и выигрыша одних при проигрыше других. Следовательно, необходимо мыслить с позиций соконкуренции. Например, вы вовлекали больше поставщиков, вследствие чего снижалась добавленная стоимость, а также их способность диктовать цены.

Как видим, мнения ученых–теоретиков расходятся. Тем не менее, указанные модели являются своего рода инструментами стратегического анализа затрат.

¹⁵³ Бойетт Д.Г., Бойетт Д.Т. Путеводитель по царству мудрости. Лучшие идеи мастеров управления.- М.: Олимп, 2003.

¹⁵⁴ Трейси и Вирсема, авторы книги «The Discipline of Market Leaders», 1995 г. Бытовало мнение у американских ученых, что эти 2 автора превзошли Потера М.

¹⁵⁵ Бойетт Д.Г., Бойетт Д.Т. Путеводитель по царству мудрости. Лучшие идеи мастеров управления.- М.: Олимп, 2003.

¹⁵⁶ Адам М. Бранденбургер, профессор Гарвардской школы бизнеса, и Барри Дж. Нейлбафф, профессор Йельской школы менеджмента. Их главный труд, «Coopetition», был опубликован в мае 1996 г. Это произведение попало в список бестселлеров и дало миру двух новых гуру менеджмента. См. подробнее Бойетт Д.Г., Бойетт Д.Т. Путеводитель по царству мудрости. Лучшие идеи мастеров управления.- М.: Олимп, 2003.

Отметим, что создание, использование и удержание конкурентных преимуществ, по М. Портеру, происходит в тесной связи с национальными особенностями (культурой, уровнем развития смежных и обеспечивающих отраслей, квалификацией рабочей силы, политикой государства и пр.).

Однако выявить конкурентное преимущество бывает проще, чем его удержать. В процессе стратегического управления затратами на производство и реализацию продукции перед менеджментом встает задача выбора эффективных инструментов, которые должны удовлетворять ряду требований, в частности:

- должны позволять четко и однозначно контролировать все актуальные параметры внутренней среды;
- призваны учитывать влияние внешней среды на производственные процессы;
- должны учитывать временной фактор;
- обязаны обеспечивать согласованность действий всех работников предприятия в реализации стратегии;
- должны базироваться на измеряемых показателях.

Все вышеназванные требования, на наш взгляд, удовлетворяет ССП.

Наш выбор обусловлен тем, что ССП сочетает в себе черты диагностической (множество четко определенных показателей) и интерактивной (переоценка норм, изменение стратегических установок) систем управления предприятием. Кроме того, сами стратегические карты имеют отношение к различным периодам времени: прошлому, настоящему, будущему.

3.2. Формирование системы сбалансированных показателей для управления затратами промышленных предприятий

Как отмечалось ранее, в России основными препятствиями роста выпуска в промышленности остаются недостаточный внутренний спрос и нехватка оборотных средств. Остальные помехи называются предприятиями в 2004 г. как минимум в два раза реже¹⁵⁷. С точки зрения динамики, отслеживаемые помехи росту производства могут быть разделены на две группы. Первая группа факторов (внутренний спрос, неплатежи, недостаток оборотных средств, нехватка сырья) снижает свое сдерживающее влияние.

¹⁵⁷ Российский бюллетень конъюнктурных опросов. Промышленность. апрель 2005.

Вторая группа по мере завершения этапа восстановительного роста, наоборот, упоминается предприятиями все чаще (нехватка кадров, оборудования, недостаточный экспортный спрос, конкурирующий импорт).

Владимирская область - типичный промышленный регион России, в отраслевой структуре ВРП преобладает промышленность, которая по-прежнему остается ведущей отраслью экономики. По состоянию на 01.01.05 в промышленности осуществляют деятельность 4550 предприятий, учтенных в ЕГРПО. Основу промышленного производства составляют 10 базовых отраслей: машиностроение и металлообработка, электроэнергетика, стекольная, пищевая, химическая и легкая промышленность и др.

Главной целью программы развития Владимирской области на 2004-2006 гг. является повышение жизненного уровня на основе устойчивых темпов экономического роста¹⁵⁸. Объем промышленной продукции в 2004 году составил 75619,6 млн. руб.¹⁵⁹, что составило 107,3% по отношению к 2003 году. Индексы физического объема промышленного производства за 2004 г. представлены в таблице 3.13.

Таблица 3.13

Индексы физического объема промышленного производства
Владимирской области

Наименование показателей	2004 в %	Справочно 2003 в % к 2002 г
Индексы физического объема промышленного производства (вся промышленность), в т.ч.	107,3	107,1
электроэнергетика	100,7	96,7
топливная	87	72,2
цветная металлургия	107,5	88,3
нефтехимическая	110,1	121,2
машиностроение и металлообработка	108	109,2
лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная	111,6	120,8
промышленность строит. материалов	89,7	105,5
стекольная и фарфоро-фаянсовая	127,6	114,6
легкая	92,5	106,9
пищевая	102,8	94,9
мукомольно-крупяная и комбикормовая	90,8	104,6

¹⁵⁸ Закон № 55-ОЗ « О программе развития Владимирской области на 2004-2006 гг» от 10 июня 2004 года.

¹⁵⁹ Здесь и далее информация руководителя территориального органа ФСГС по Владимирской области Мироедова А.А. (от 25.01.2005 №04-06/13).

Финансовые результаты деятельности организаций основных отраслей промышленности ¹⁶⁰ за 2004 год представлены в табл. 3.14.

Таблица 3.14

Финансовые результаты деятельности организаций
основных отраслей экономики Владимирского региона

	Январь – ноябрь 2004 г.				Справочно: январь-ноябрь 2003 г			
	Число при-быль-ных орг в % к обще-му числу орган	Сумма при-были млн. руб	Число убы-точных орг в % к обще-му числу орг	Сумма убыт-ка млн. руб	Число при-быль-ных орг в % к обще-му числу орган	Сумма при-были млн. руб	Число убы-точных орг в % к обще-му числу орг	Сумма убыт-ка млн. руб
Промышлен-ность	58,5	3342,3	41,5	2140,3	62	4025,6	38	1169,0
электроэнергети-ка	23,7	259,5	76,3	195,8	42,1	214,2	57,9	139,5
химическая и нефтехимическая	82,6	70,7	17,4	231,8	78,3	200,7	21,7	39,7
машиностроение и металлообра-ботка	63,6	1530,3	36,4	716,8	64,6	2303,5	35,4	435,0
лесная, деревооб-рабатывающая и целлюлозно-бумажная	46,7	18,7	53,3	16,3	53,3	26,5	46,7	42,5
промышленность строительных материалов	90,5	125,9	9,5	7,8	81,0	105,4	19,0	9,0
стеклянная и фарфоро-фаянсовая	70,0	460,0	30,0	16,0	60,0	434,1	40,0	79,8
легкая	47,5	40,7	52,5	212,3	60,7	85,4	39,3	77,4
пищевая	53,8	637,7	46,2	124,1	65,4	503,1	34,6	69,1
мукомольно-крупяная и комбикормовая	Нет данных							
топливная	Нет данных							
цветная метал-лургия	Нет данных							

¹⁶⁰ Приведены данные по крупным и средним организациям с численностью работающих более 15 человек.

Показатели ясно свидетельствуют, что проблемы с управлением затратами на промышленных предприятиях региона насущны, т.к. число убыточных предприятий в 2004 году увеличилось. Общеизвестно, что издержки производства — один из основных качественных показателей работы предприятия.

Несмотря на предпринимаемые администрацией области усилия в сфере промышленной политики, нацеленные на создание условий, обеспечивающих развитие конкурентоспособного промышленного комплекса области, и достигнутые положительные результаты, пока не удалось решить ряд проблем промышленного развития.

Изношенность основных фондов, недостаточный уровень загрузки производственных мощностей и, как следствие, низкая фондоотдача, невысокие показатели производительности труда, низкое качество продукции - эти факторы подрывают конкурентоспособность продукции предприятий области, как на внутреннем, так и на внешнем рынках.

При управлении затратами типичными проблемами, с которыми сталкивается большинство предприятий, являются:

- * отсутствие «прозрачности» системы учета затрат, позволяющей установить причины их возникновения и определить их экономически оправданную величину;
- * недостаточный уровень ответственности и мотивации персонала на снижение уровня затрат и повышение эффективности деятельности;
- * низкая оперативность получения фактической информации о текущей деятельности предприятия;
- * несовершенство (с точки зрения решения управленческих задач) системы внутренней отчетности;
- * недостаточная эффективность и несистематичность процедур планирования доходов, расходов и финансовых потоков и т.д.

Четкая, продуманная и эффективная стратегия - большая редкость на российских промышленных предприятиях. С появлением новых технологий актуальность этого вопроса не только не уменьшилась, а, наоборот, обострилась, несмотря на то, что основное назначение стратегии — создание комплекса конкурентных преимуществ, для достижения бизнес-успеха в долгосрочной перспективе. Между тем, использование ССП с ориентацией на четкую формулировку стратегических целей и конкретных показателей в четырех областях (финансовой, клиентской, внутренней, а также в области обучения и развития) может изменить кризисную ситуацию на промышленных предприятиях (рис. 3.7).

Для управления затратами на промышленных предприятиях ССП необходимо сформировать некую универсальную модель, которую в последующем можно адаптировать к конкретному хозяйствующему субъекту.



Примечание: П – показатели; К – критерии реализации показателей

Рис. 3.7. Структурная схема общего алгоритма формирования сбалансированной системы показателей¹⁶¹

¹⁶¹ Контроллинг функциональных стратегий / Под ред. проф. Ю.Н. Лапыгина. – Владимир: ВГПУ, ВлГУ. - 225 с.

Универсальные модели основываются на факте, что большинство результатов универсальны или похожи для большинства промышленных предприятий. Удовлетворение потребителей, совершенствование операций, прибыльность, и производительность труда - важны для любого бизнеса. Однако, в отличие от результатов, движущие факторы уникальны для каждого конкретного предприятия. Вследствие чего, универсальная модель применяется по отношению к результатам, но не обязательно движущим факторам, обеспечивающим достижение этих результатов¹⁶².

Процесс стратегического управления в контексте ССП-подхода состоит из двух фаз. В первой разрабатывается стратегия промышленного предприятия по управлению затратами на основе информации, собранной при стратегическом анализе. Во второй фазе предприятие реализует свою стратегию.

За основу построения ССП (рис. 3.8) в данной работе взята модель Нортон и Каплана, ранее охарактеризованная в п.1.4., 2.3. Сформированная модель ССП представлена на рис. 3.8.

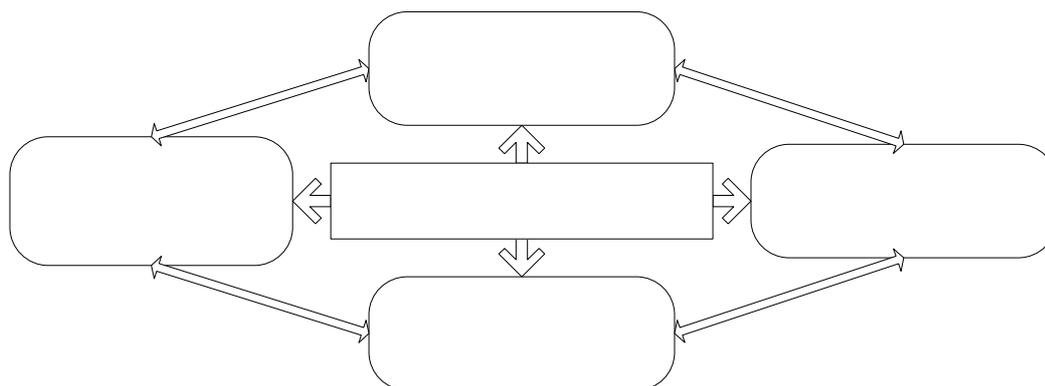


Рис. 3.8. ССП для управления затратами на промышленных предприятиях

Стратегические направления при управлении затратами на промышленных предприятиях раскрыты в таблице 3.15.

Актуальность разработанной карты основана на данных отечественной статистики, которая, к сожалению, фиксирует достаточно печальную картину: доля инновационно-активных предприятий в промышленности - всего 4-5%, доля новой техники и технологий, используемых на производстве, - еще меньше, на приобретение про-

¹⁶² Портер М.Э. Конкуренция.: Пер. с англ.: Уч. пос. — М.: Издательский дом "Вильямс", 2001. — 495 с.

грессивных технологий тратятся незначительные суммы. Мы солидарны с мнением, что «если Россия пойдет по пути экстенсивной экономики, она превратится в сырьевой придаток других государств».

Таблица 3.15

Стратегические направления для управления затратами

	Направление	Показатели
	Финансовый аспект	
1	Стратегия прибыли	Желательный уровень (min, max, средний); Основные источники; Методы увеличения прибыли (увеличение масштабов производства, снижение затрат)
	Внутренние бизнес-процессы	
2	Стратегия привлечения ресурсов	Выбор оптимального поставщика с точки зрения географии поставок, качества, цены, графика, периодичность поставок, определение min величины запасов
3	Стратегия ресурсосбережения	Совершенствование структуры потребляемых ресурсов, внедрение технологий, минимизирующих потери и повышающих степень извлечения полезных компонентов; снижение потерь при транспортировке и хранении; анализ использования ресурсов по всем стадиям ЖЦП, применение научно-обоснованных норм расхода; улучшение организации производства и труда, вторичное использование ресурсов и стимулирование экономии
4	Инновационная стратегия	Повышение качества выпускаемого продукта, внедрение новых технологий, прогноз длительности ЖЦП, обеспечение патентной чистоты, выбор организационной формы производства, координация инновационной деятельности, снижение себестоимости и цен за счет оптимизации затрат, внедрение новых рецептур сырья и материалов, расширение масштабов производства
5	Стратегия качества	Функциональность объекта, надежность, технологичность, унифицированность, эргономичность, защищенность патентами, экологичность, безопасность, сервис
	Клиенты	
6	Инновационная стратегия	Новые методы привлечения, обслуживания потребителей
7	Стратегия качества	Отсутствие рекламаций, снижение процента возврата товара, сокращение времени движения товара от производителя к потребителю
8	Партнерство	Взаимодействие с поставщиками, с потребителями
	Обучение и рост	
9	Стратегия качества	Организация набора рабочей силы, подготовка кадров, правильная организация труда, планирование баланса рабочего времени, баланс темпов роста и производительности труда, эффективность использования трудовых ресурсов, улучшение морально-психологического климата
10	Инновационная стратегия	Повышение квалификации, нормирование труда, резервы лучшего использования труда, корпоративная культура

Исследуя структуру затрат по видам инноваций, необходимо отметить, что по промышленности в целом каждое третье инновационно активное предприятие от 30% до 50% средств расходует на приобретение оборудования. Каждое пятое инновационно активное предприятие тратит на приобретение оборудования свыше 50% от общей суммы затрат на инновацию. Основной вектор современной глобальной конкуренции лежит в области динамично меняющихся преимуществ ее участников, обусловленных научно-техническими достижениями. Основа этих преимуществ - в уровне развития национальных инновационных систем, интегрирующих науку, производство, финансы и другие элементы инновационного процесса. Поэтому инновационная стратегия является центральной в каждом аспекте.

По имеющимся оценкам, в течение ближайших 10-20 лет возникновение технологических прорывов участится, и инновационное обновление станет осуществляться не раз в пять-десять лет, как прежде, а фактически непрерывно.

В связи с вышеизложенным, ставка на инновации в конкурентной борьбе представляется перспективной для руководителей российских промышленных предприятий.

Представим расширенную модель сформированной ССП и наглядно покажем причинно-следственные связи (рис. 3.9).

Выше отмечено, что универсальная модель не может применяться к факторам, обеспечивающим достижение результатов. Поэтому, выделим трудности при адаптации разработанной модели ССП.

На уровне финансового аспекта проявляется как минимум три блока проблем.¹⁶³ Первый связан с существующей системой учета, которая в лучшем случае дает возможность снимать показатели по продуктовым направлениям, но слабо отражает реальную прибыльность сегментов, затраты, связанные с построением и функционированием каналов распределения, продвижением продуктов и услуг, приобретением и удержанием клиентов. Слабость прогнозируемой части финансового управления объясняется низким уровнем интеграции финансового и маркетингового планирования, различными форматами сбора и анализа информации.

Второй блок напрямую связан с эффективностью использования активов. Контур оценки эффективности в нефинансовых показателях позволит определить управленческий учет.

¹⁶³ Зайцев Е.В. «Карта сбалансированных показателей: методология проектирования и особенности постановки в российских компаниях»:- <http://www.acgroup.ru>.

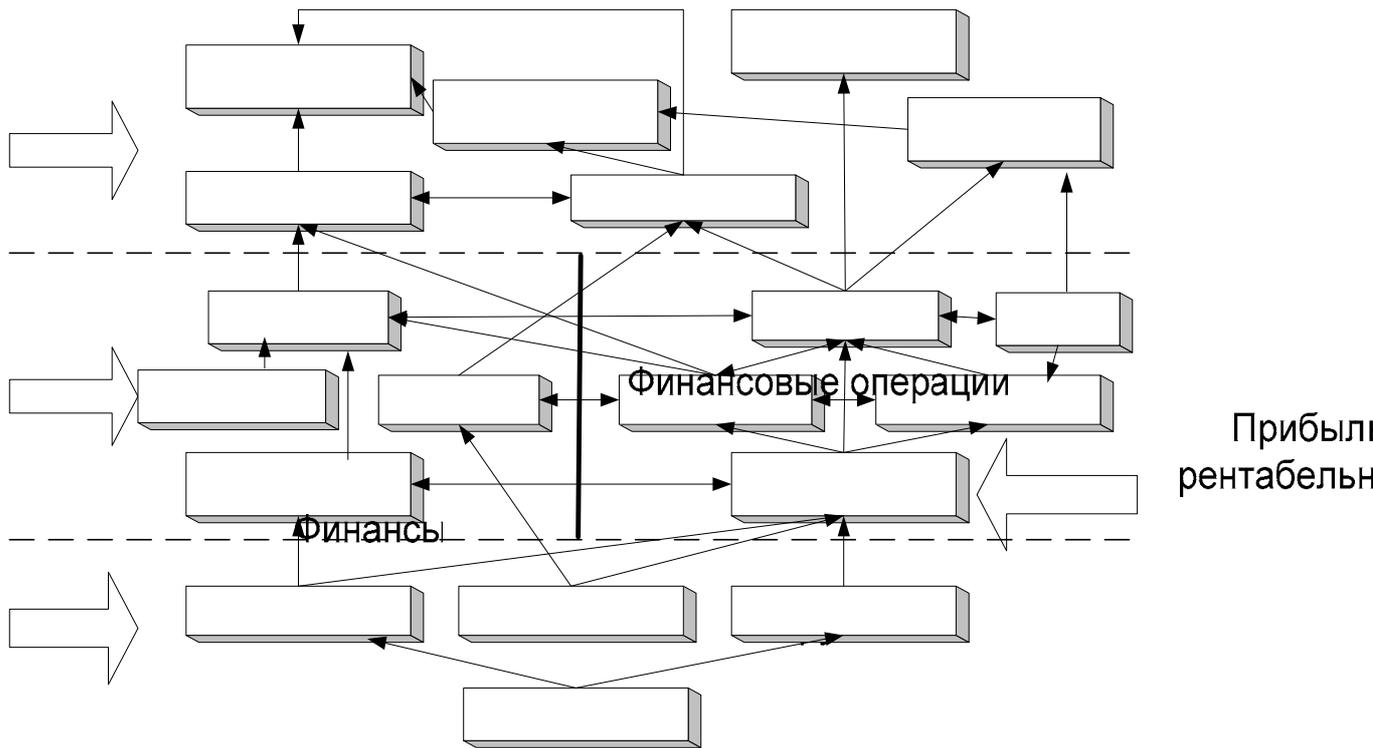


Рис. 3.9. Расширенная модель ССП для стратегического управления затратами и схема причинно-следственных связей

Третий блок проблем связан с тем, что в генерации денежных потоков, а, в конечном счете, в стоимости корпорации большую роль играют нематериальные активы. Конечно, отдельные нематериальные активы нашли свое отражение в системе бухгалтерского финансового учета (торговая марка, товарный знак, деловая репутация организации и пр.)¹⁶⁴. Однако их оценка (и отсутствие возможности переоценки) не позволяет полноценно использовать данные категории в стратегическом управлении.

Лояльность клиентов, качество персонала, эффективность систем управления вообще не находят отражения в существующих системах финансового учета, а, следовательно, не планируются и не учитываются. Особое значение это приобретает для инвестиционного управления, так как многие виды инвестиций, связанные с наращиванием долгосрочных конкурентных преимуществ, практически не считаются традиционными инструментами инвестиционного проектирования (к примеру, инвестиции в торговую марку, постановку систем управления, подготовку кадров).

¹⁶⁴ См. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000). Утверждено Приказом Мин.финансов РФ от 16.10.2000 г. №91н.

Уровень клиентов включает оценку сегментов, определение покупательских мотивов, формирование критериев и показателей и, казалось бы, не должен вызывать особых сложностей. Однако маркетинговая информация на промышленных предприятиях может быть недостаточно структурирована и формализована, учетные системы маркетинга, клиентские базы данных не всегда отражают существующую ситуацию, слабо структурирована информация о конкурентах. Вывод таков, что маркетинг должен присутствовать как система реального управления отношениями с клиентами. Маркетинговая работа должна быть регламентирована с точки зрения описания потоков работ, регламентов и т.д.

Уровень проектирования бизнес-процессов может явиться камнем преткновения на пути проектирования карты ССП. Проекция внутренних бизнес-процессов идентифицирует основные процессы, подлежащие усовершенствованию и развитию, с целью укрепления конкурентных преимуществ.

Ранее отмечалось, что понятие «бизнес-процесс», не имеет нормативного толкования, но является часто употребляемым. Под бизнес-процессами может подразумеваться:

- горизонтальная иерархия внутренних и зависимых между собой функциональных действий, конечной целью которых является выпуск продукции или отдельных ее компонентов;

- непрерывная серия задач, решение которых осуществляется в целях создания выхода (результата);

- связанный набор повторяемых действий (функций), которые преобразуют исходный материал и/или информацию в конечный продукт (услугу) в соответствии с предварительно установленными правилами¹⁶⁵. Предприятиям требуются эффективные и гибкие бизнес-процессы. В настоящее время они очень громоздки и перегружены. Во многих случаях осуществление тех или иных бизнес-процессов происходит без должного понимания конечного результата и его ценности для клиентов или акционеров. Требуется выделение ключевых бизнес-процессов, описание потоков работ. Подготовка регламентов и оценка нормативов является достаточно кропотливой и технически трудоемкой работой. Кроме того, далеко не все виды работ можно описать в виде повторяющихся процессов. В условиях быстро меняющихся рынков и возрастающей конкуренции, реализация многих задач должна описываться в форматах управления проектами.

¹⁶⁵ Бабань Ю. Методология моделирования бизнес-процессов // Финансовая газета от 31.05.2001.

Выбор ключевых процессов должен осуществляться не только с позиции текущей эффективности, но и с точки зрения будущих возможностей для ее повышения. Именно поэтому инновационные процессы - двигатели будущей эффективности - должны рассматриваться в данном аспекте прежде всего.

Уровень обучения и развития в классическом варианте карты ССП определяет параметры уровня подготовки персонала, характер корпоративной культуры, требования к системам управления. До проектирования данного уровня необходимо решить целый ряд дополнительных задач, в частности распределить зоны ответственности по стратегическим и оперативным решениям, управление постановкой карты ССП как инновационным процессом, по мере необходимости пересмотреть организационную структуру.

Постановка ССП требует прохождения ряда взаимосвязанных процедур, призванных ускорить и повысить эффективность данного процесса:

- подготовка карты ССП по промышленному предприятию в целом, с детальной проработкой процедур планирования и контроля;
- подготовка карт продуктовых и функциональных подразделений, личных планов персонала;
- подготовка планов постановки систем управления и соответствующих распорядительных документов.

Разработка целей, ключевых показателей эффективности, целевых значений и системы стратегических инициатив должна проводиться для конкретного промышленного предприятия в соответствии с действующей стратегией.

В результате чего промышленное предприятие должно получить хорошо сбалансированную картину кратко- и среднесрочных целей, финансовых и нефинансовых показателей деятельности, прямых индикаторов или индикаторов-симптомов.

Определим набор стандартных элементов ССП (табл. 3.16).

Стратегические цели определяются для каждого аспекта, и их формулировка направляется на развитие промышленного предприятия и повышение эффективности его деятельности (табл. 3.17).

Ключевые показатели эффективности (КПЭ)¹⁶⁶ вырабатываются для каждой цели и, по сути, являются измерителями достижимости целей, т.е. это инструмент информационного обеспечения процесса принятия управленческого решения, а не панацея при решении системных проблем корпорации.

¹⁶⁶ Под системой КПЭ (Key Performance Indicator) понимается система финансовых и нефинансовых показателей, влияющих на количественное или качественное изменение результатов по отношению к стратегической цели (или ожидаемому результату) и тенденции изменения их

Таблица 3.16

Стандартные элементы ССП для управления затратами

Аспект (КФУ)	Стратегические цели	Показатели результативности	Целевые значения ¹⁶⁷	Инициативы
<u>Финансы</u> (Рост прибыльности. Успешное выведение на рынок инновационных товаров)	* повышение доходов; * повышение притока денежных средств; * максимизация акционерной стоимости; * комплексность ассортимента продукции	рост объема продаж; сокращение затрат; рост валовой прибыли; сокращение операционных расходов; повышение доли продуктов с тах маржин. прибылью	+ 20% за 5 лет; 10% за 2 года; + 2 млн.руб к 200...г. ежегодное снижение на 10% увеличение на 40% за 3 года	составить программу роста; улучшить качество продукции; расширить географические сегменты; совершенствовать ОТУ ¹⁶⁸ ; сокращать себестоимость продукции; внедрить систему бюджетирования
<u>Клиенты</u> (предоставление клиентам высококачественных услуг)	*увеличение доли внутреннего рынка; *увеличение экспортной доли; *большая степень доверия со стороны потребителей; *имидж надежного партнера.	доля рынка; число потенциальных потребителей; степень удовлетворенности потребителей; число рекламаций от потребителей; степень устойчивости имиджа	10% увеличение за 3 года; увеличение на 20% за 2 года; минимум 75% за 3 года; сокращение минимум на 30% в год; увеличение кол-ва заказов на 25% за 2 года	разработать программу целевого маркетинга; общаться с потребителями при помощи Internet- технологий; сформировать базу данных, содержащую характеристики по потребителям; создать службу сервиса для потребителей; провести анкетирование
<u>Внутрен. бизнес-процессы</u> (создание высококачественных товаров)	*повышение относительного значения ОТУ предприятия; * повышение относительного значения ОТУ производства	степень прогрессивности; уровень эффективности; инвестиции в технологии, продукты, персонал патентная защита;	дополнит. програм. увеличить на 20% в теч. 2 лет	разработать корпоративную программу развития производства; внедрить систему ARIS ¹⁶⁹ ; разработать программу управления качеством
<u>Обучение и рост</u> (достижение максимально высоких результатов с помощью мотивированных сотрудников)	*создание эффективной командной работы; *повышение уровня удовлетворенности работников; *повышение квалификации работников	производительность труда; коэффициент текучести персонала безопасность и комфортабельность условий работы; квалификация сотрудников; рациональное использование ФОТ; борьба с непроизводительными расходами ФОТ	до 50% на конец 2 года снизить до 30% за 2 года; увеличить на 50% за 2 года; увел. на 40% за 2 года снизить расходы: 1-ый год- 50% 3-ий год-75% 5-ый год-90%	стратегический план развития навыков; разработать внутрифирменный профессиональный стандарт; провести анкетирование; разработать комплексную программу управления персоналом

значений в будущем. КПЭ обязательно должен включать размерность измеряемого параметра (руб, штуки, %, баллы и т. п.). См. подробно КПЭ в п.2.3.

¹⁶⁷ Стратегические решения представлены произвольно для иллюстрации.

¹⁶⁸ Организационно-технический уровень предприятия – результат воздействия техники, технологии и организации производства и труда, степень прогрессивности которых определяет экономический уровень производства. ОТУ предприятия шире ОТУ производства.

¹⁶⁹ Методология ARIS представляет собой уникальный метод оптимизации бизнес-процессов и реализации прикладных систем, завоевавший международное признание.

Таблица 3.17

Стратегические цели для аспектов ССП

Стратегические цели для финансового направления	Стратегические цели для клиентского направления:	Стратегические цели для внутренних бизнес-процессов	Стратегические цели для обучения и развития
<ul style="list-style-type: none"> - сокращение затрат; - повышение прибыли; - сокращение рисков; - максимизация акционерной стоимости 	<ul style="list-style-type: none"> - повышение качества продукта - выработка специальных предложений для целевых сегментов клиентов; - достижение высокого уровня обслуживания клиентов 	<ul style="list-style-type: none"> - внедрение инноваций - повышение качества продукта; - сокращение производственного цикла; - оптимальная загрузка техники и производственных площадей; - ликвидация внутрисменных простоев; - модернизация оборудования; - упорядочение управления ликвидными активами; - оптимизация бизнес-процессов 	<ul style="list-style-type: none"> - использование стратегических информационных ресурсов; - повышение квалификации сотрудников; - рост ответственности сотрудников и связь результатов работы с вознаграждением; - распределение ресурсов в наиболее прибыльных сферах

Для каждого показателя важно посмотреть не только его текущее значение, но и динамику за нужный период времени, а также возможность детализации показателя в нескольких разрезах. Показатели «верхнего уровня» подлежат декомпозиции, как по экономической сущности, так и в соответствии с организационной структурой.

Есть перечень основных требований, предъявляемых к ключевым показателям эффективности:

- ограниченное количество;
- единство для всего предприятия;
- измеримость (возможность дать показатель в цифровом выражении);
- прямая связь с ключевыми факторами успеха;
- подконтрольность (возможность влиять на факторы);
- мотивация сотрудников.

Перечень возможных показателей по каждому аспекту раскрыт в п. 2.3.

Сопоставление форм измерений представлено в таблице 3.18.

Сопоставление типов оценочных показателей позволит учесть их достоинства и недостатки (табл. 3.19).

Сопоставление форм измерений

Форма измерений	Преимущества	Недостатки
Численная	Просты и легки в понимании	Хороши не более чем стратегические цели
Индексная	Позволяют объединить несколько показателей	Сложно понять, что же происходит
Процентная	Хороший показатель для временных промежутков	Может быть интерпретирован неверно, что вызовет ошибки
Рейтинговая	Хороший измеритель для качественной информации	Сильное влияние субъективности в методике расчета
Расчет коэффициентов	Измеряет критические соотношения	Может потребоваться дополнительный анализ для получения верного вывода
Ранжирование	Закрывает разрывы для предприятий с высоким рангом	Не подходит для предприятий с низким рангом

Целевые значения должны устанавливаться для нескольких контрольных дат внутри общего периода использования системы. Очевидно, продолжительность внутренних сроков должна быть кратна интервалу между измерениями показателя. Мы полагаем рациональным установить контрольные даты общими для всех показателей.

Разработка мероприятий по совершенствованию показателей служит средством реализации стратегических целей. Из всех возможных действий выбираются те, которые вносят наибольший вклад в реализацию ключевых факторов успеха. Ключевые факторы успеха связаны с четырьмя аспектами системы сбалансированных показателей и вместе составляют часть видения промышленного предприятия.

При разработке причинно-следственных связей можно использовать шесть принципов универсальной системы показателей деятельности, предложенные Р. Хьюбертом¹⁷⁰ (табл. 3.20). В методике моделирования бизнеса предусматривается возможность актуализации модели.

¹⁷⁰ Рамперсад К. Хьюберт. Универсальная система показателей деятельности: Как достигать результатов, сохраняя целостность / Хьюберт К. Рамперсад. Пер. с англ. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2004.

Цель актуализации – оперативный мониторинг показателей затрат и их анализ в соответствии с описанными выше методиками, последующая корректировка результатов, разработка мероприятий для нормализации обстановки.

Таблица 3.19

Сопоставление типов оценочных показателей

Тип показателя	Преимущество	Недостаток	Примеры показателей
Результирующие (запаздывающие индикаторы)	Объективен и легко рассчитываем	Ориентирован на прошлое, а не настоящее	% роста объема продаж ; рентабельность капитала; рейтинг удовлетворенности потребителей; маржинальный доход по продукции.
Движущий фактор (опережающие индикаторы)	Предсказывающий и направляющий организацию	Трудно выделить и поддерживать	структура выручки по продуктам; отклонение от цен конкурентов; время на обучение; время на обслуживание клиента.

Таблица 3.20

Принципы универсальной системы показателей деятельности

Принципы универсальной системы показателей деятельности	Принципы универсальной системы показателей деятельности
<p>1. Направленность на удовлетворенность потребителя</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ориентация на потребителя — неотъемлемая часть личной и организационной сбалансированных систем показателей. • Поведение, направленное на потребителя, — один из навыков, на который обращается внимание при оценке сотрудников. • Между работниками и потребителями существуют отношения взаимовыгодного партнерства. • Организация знает своих покупателей и понимает их потребности. • Потребности потребителей интегрированы в повседневную работу организации. • Для потребителя делается больше, чем он ожидает. • Удовлетворенные потребители — задача номер один. • Постоянный мониторинг изменений в потребностях потребителей с целью совершенствования сервиса. • Задача организации — предотвращение возникновения претензий, а не реагирование на них. 	<p>4. Согласованные цели личности и организации</p> <ul style="list-style-type: none"> • Менеджеры и сотрудники формулируют свои собственные личные системы сбалансированных показателей и используют их как ориентир в процессе самосовершенствования, развития и обучения. • Принятая общая цель организации постоянно развивается и активно пропагандируется на всех уровнях организации. • Ключевые факторы успеха, задачи и показатели результативности формулируются и сообщаются всем ее членам. • Поведение менеджеров согласуется со сформулированными системами сбалансированных показателей. • Осуществляется руководство совершенствованием деятельности. • Топ-менеджмент несет ответственность за перемены и совершенствование.

<p>2. Увлекающая и приносящая удовольствие работа</p> <ul style="list-style-type: none"> • Организационная среда обладает такими характеристиками, как привлекательность работы, удовольствие, мотивация, приверженность, вдохновение и энтузиазм. • Опасения и недоверие ликвидированы. • Приоритет — на добровольное и активное вовлечение в процесс работы каждого сотрудника. • Ценятся командная работа, открытое взаимодействие и взаимное доверие. • Особое значение придается инвестициям в человеческий капитал (посредством тренингов). • Работники обладают значительными полномочиями. • Предпринимательство и лидерство поощряются во всех организационных подразделениях. • Люди открыты для изменений, совершенствования и обновления. • Ошибки позволяют, ибо на своих ошибках мы постоянно учимся. • Работники получают обратную связь по поводу их действий по совершенствованию. 	<p>5. Этика и поведение, основанное на фактах</p> <ul style="list-style-type: none"> • Общая цель организации основана на этике. • Организация внимательно относится к этике и социальной ответственности. • Поведение людей основывается на высоких моральных принципах. • Показатели результативности связаны с целевыми значениями. • Работа основана на фактах и индикаторах результатов. • Причины и следствия затруднений анализируются на основании принципа, согласно которому «изменять — значит знать». • Данные собираются целенаправленно и оцениваются объективно. • Основанием для оценок служат цифры и целевые значения. • Оценка отдельных членов организации основывается на реальном уровне компетентности и конкретных результатах, которые, связаны с показателями результативности и целевыми значениями. • Культура организации обладает такими характеристиками, как простота, уверенность работников в собственных силах, командная работа и личная заинтересованность.
<p>3. Ориентация на бизнес-процессы</p> <ul style="list-style-type: none"> • Управление процессами основано на показателях результативности. • Внутренние потребители¹⁷¹ удовлетворены. • Результативность бизнес-процессов оценивается количественно. • Поставщики рассматриваются как долгосрочные партнеры. • Постоянно ведется деятельность по снижению вариабельности бизнес-процессов. • Совершенствование, развитие и обучение воспринимаются как непрерывные и последовательные процессы. • Знания постоянно воплощаются и соединяются в новых продуктах, услугах и работах. • Для решения задач совершенствования создаются команды, в которых представлены различные стили обучения. 	<p>6. Внимание к долгосрочному совершенствованию, развитию и обучению</p> <ul style="list-style-type: none"> • Разработка персональных ССП сказывается на индивидуальном совершенствовании людей и нацелена на их личное благополучие и общественный успех. • Разработка структурных ССП отражается на совершенствовании и контроле бизнес-процессов. • Определение профилей компетенций и разработка планов работы отдельных сотрудников приводят к развитию способностей, связанных с выполняемой работой, и нацелены на эффективное ее выполнение. • Работники совершенствуют себя и свою работу и помогают другим совершенствовать самих себя и свою организацию. • Придается особое значение непрерывному совершенствованию. • Рабочая атмосфера в коллективе, в котором плановое совершенствование, развитие и обучение — стиль жизни.

¹⁷¹ Внутренний потребитель (internal customer) — это сотрудник (подразделение) организации, пользующийся в своей работе результатами деятельности других сотрудников организации. Внешний потребитель (external customer) — это «обычный» потребитель, который платит деньги за конечную продукцию. Концепция внутренних и внешних потребителей — одна из ключевых в современном менеджменте.

Нельзя останавливаться на разработке модели, должна быть предусмотрена возможность отслеживания выполнения расчетных показателей структурными единицами и обновление модели по результатам принятых управленческих решений. Разработанную ССП можно применять для каждого центра затрат и/или места возникновения затрат, т.е. корпоративная система показателей спускается на уровень подразделений в виде систем показателей отделов, команд и индивидуальных планов отдельных работников (рис. 3.10).

При декомпозиции систем показателей с верхних иерархических уровней на нижние, стратегические цели, сформулированные в корпоративной системе показателей, должны служить точкой отсчета. При постановке каждой задачи проверяется, оказывает ли данное подразделение существенное влияние на ее выполнение, можно ли разработать такие действия по совершенствованию, которые будут напрямую влиять на выполнение данной задачи. В последующем, при планировании данную задачу встраивают в систему показателей конкретного структурного подразделения.

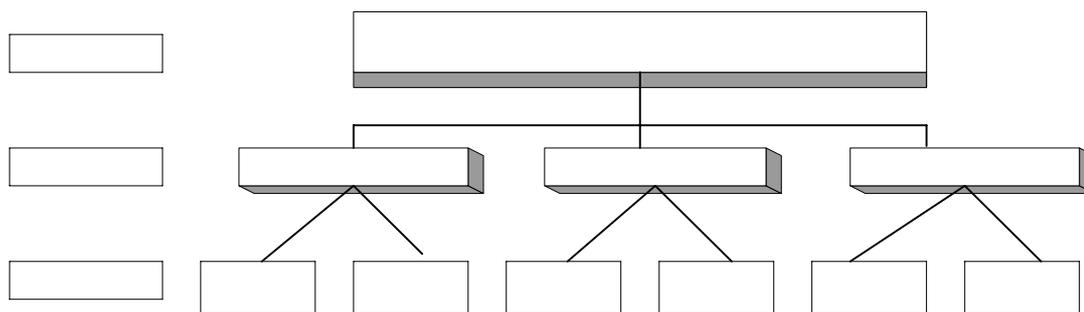


Рис. 3.10. Уровни декомпозиции ССП

На заключительном этапе разработки системы показателей подразделения на основе его стратегии определяются остальные задачи и элементы системы показателей. При этом процесс коммуникации проходит как сверху вниз, так и снизу вверх, осуществляются итеративно, с большей детализацией на каждом соответствующем иерархическом уровне. Таким образом, общая стратегия корпорации постепенно преобразовывается в конкретные планы работы на каждом организационном уровне.

Комплекс взаимосвязанных систем показателей включает в себя, как правило, четыре уровня (табл. 3.21).

Степень подробности декомпозиции систем показателей сверху вниз зависит от организационной структуры и размера предприятия. Каждое подразделение включает в свою систему показателей только те задачи и показатели результативности общей, организационной системы сбалансированных показателей, на которые оно оказывает влияние.

Особое значение при этом придается развитию стратегии и средствам ее реализации. Система управления затратами предполагает синергию трех подсистем:

- производственно-технологической, обеспечивающей развитие технического потенциала организации;
- маркетингово-сбытовой, обеспечивающей движение продукции к потребителям, формирующей спрос на продукцию;
- инвестиционно-финансовой, обеспечивающей постоянную достаточную аккумуляцию внутренних и внешних ресурсов для производственного процесса.

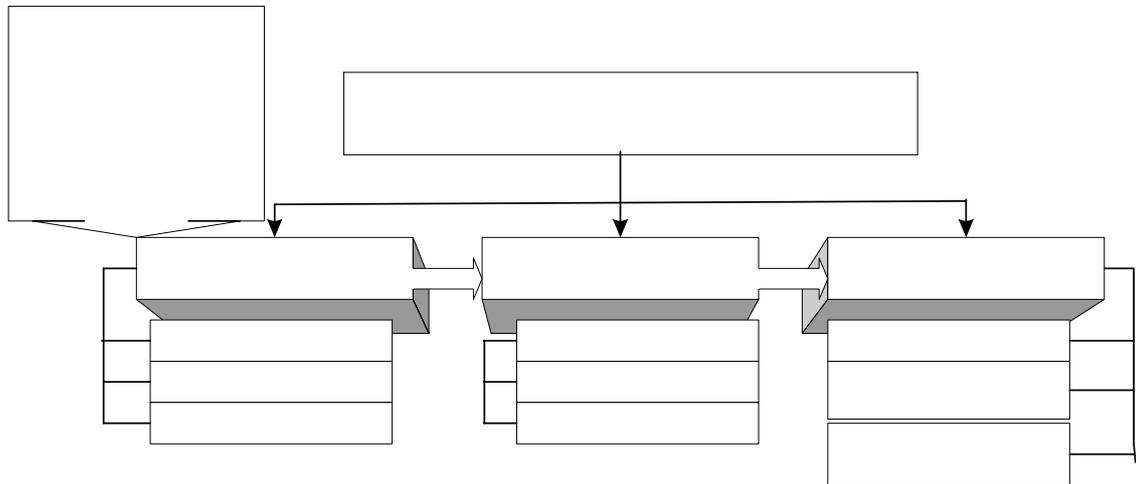
Табл.3.21

Уровни взаимосвязанных систем показателей

№	Уровень взаимосвязанных систем показателей	Содержание задач
1	Стратегический	Формулирование организационной карты
2	Тактический	Формулирование систем показателей подразделений, согласованных с организационной системой сбалансированных показателей
3	Операционный	Формулирование систем показателей команд, согласованных с системой показателей подразделения, в которое входит команда.
4	Индивидуальный	Разработка рабочих задач, показателей результативности и целевых значений для каждого сотрудника, согласованных с соответствующими системами показателей команд, в которых работает сотрудник.

Элементы, структура производственного потока, а так же уровни управления затратами в рамках производственного потока наглядно представлены на рис. 3.11.

Маркетингово-сбытовой поток, обеспечивающий движение продукции к потребителям и формирующий спрос на продукцию можно характеризовать как 7P: потребитель, продукт, технология, цена, место продажи, продвижение, некоммерческая реклама (рис. 3.12).



- ⇒ -Повышение эффективности деятельности;
- -создание новых и усовершенствование старых продуктов;
- системы

ПРОИЗВОД

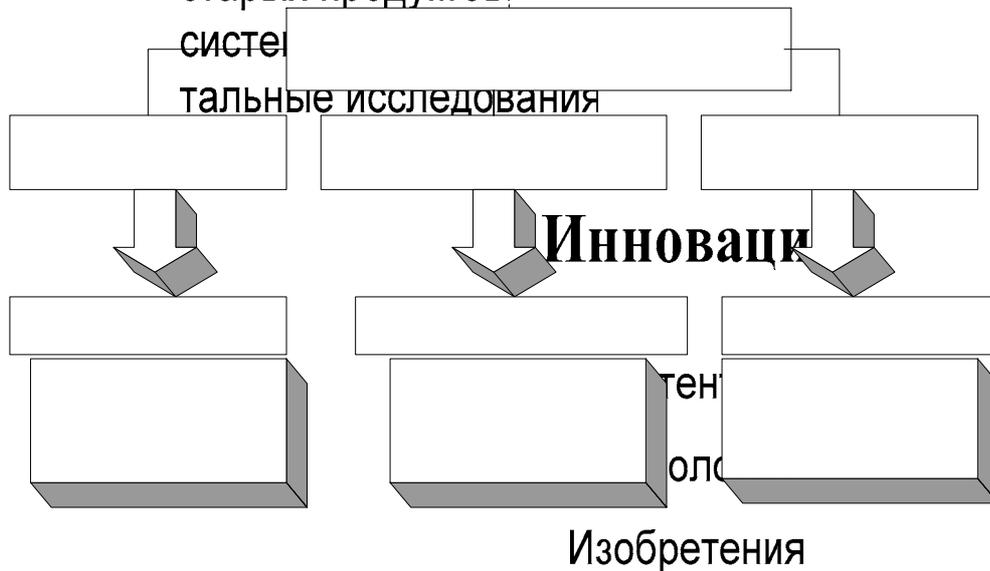


Рис. 3.11. Элементы, структура производственного потока и уровни управления затратами в рамках производственного потока

Логические финансовые связи

Организационные связи

Пристальное внимание должно уделяться каждой подсистеме, но при этом руководство корпорации для осуществления внутреннего кругооборота и перераспределения финансовых ресурсов должно направить свои основные усилия на формирование четких приоритетов развития, повышение открытости и финансовой прозрачности, а также формирование грамотных финансовых отчетов.

Элементы и структура финансового потока представлены на рис. 3.13.

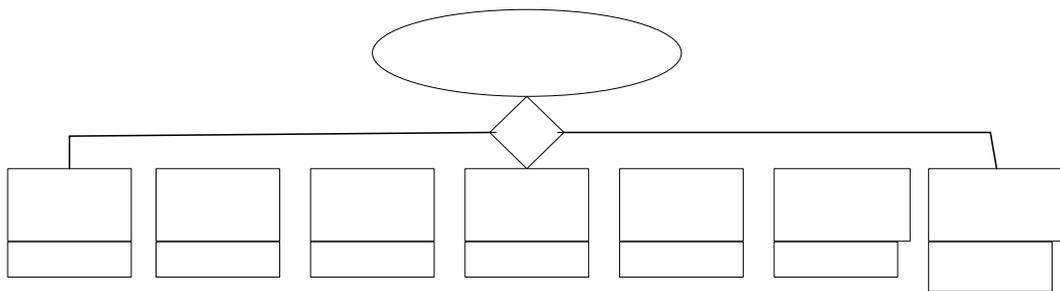


Рис.3.12. Маркетингово-сбытовой поток

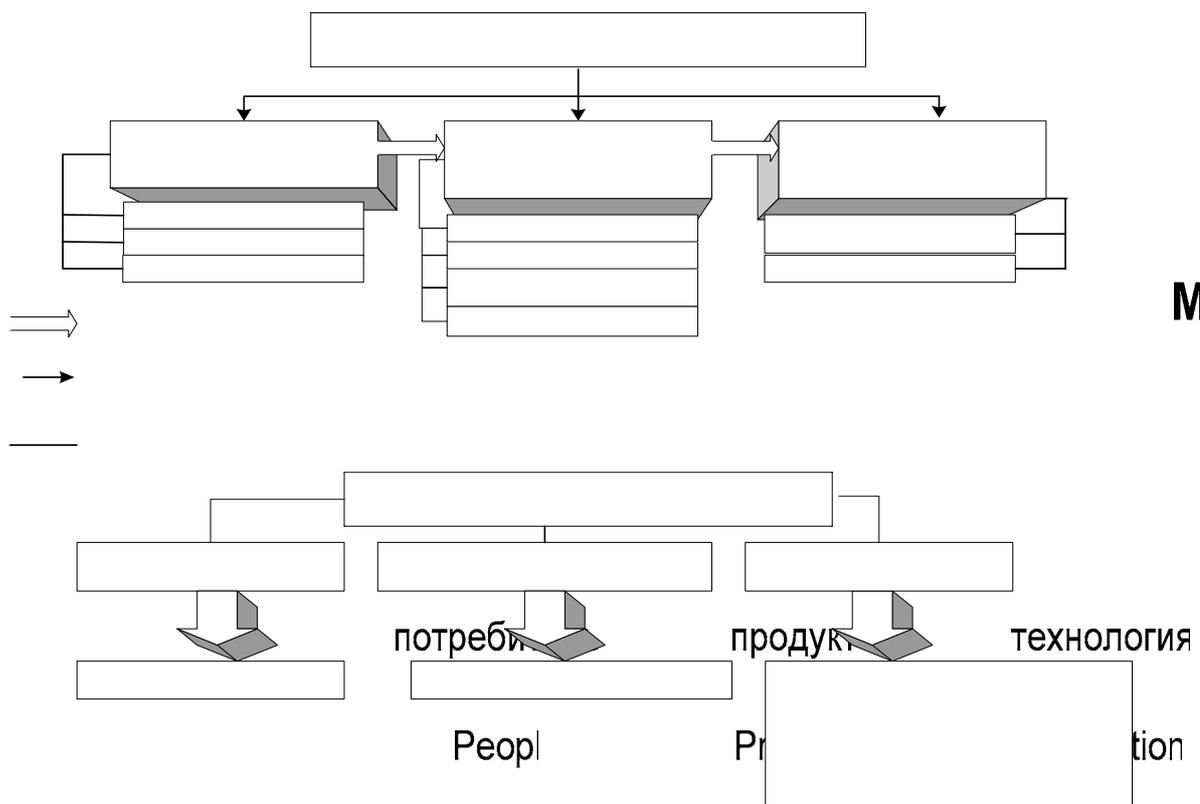


Рис. 3.13. Элементы и структура финансового потока. Уровни управления затратами в рамках финансового потока

Цель управления затратами – удержание (привлечение) покупателя и удовлетворение его потребностей, что в конечном итоге, помогает предприятию развиваться и сводится к увеличению его стоимости.

В связи с этим обратимся к словам Деминга: *«Нам совершенно недостаточно иметь потребителя, который просто удовлетворен.... Прибыль в бизнесе приходит от постоянных покупателей, потребителей, которые хвастают вашим продуктом или услугой и которые приводят к вам своих друзей. Первый принцип обеспечения качества: **Качество Начинается с Услаждения Потребителя.** Потребитель должен получить то, что он хочет, когда он этого хочет и в такой форме, какой он этого хочет. ... Компания должна стремиться к тому, чтобы заставить потребителя восторгаться, предоставляя ему даже больше того, что он мог ожидать...»*¹⁷².

Эффективность управления определяется, прежде всего, обоснованностью методологии решения проблем. При управлении затратами необходимо применять совокупность научных подходов: системного, функционального, маркетингового и прочие¹⁷³. Маркетинговый подход в современных условиях следует применять при решении любой задачи в любом структурном подразделении промышленного предприятия. Приоритетами выбора будут являться: повышение качества продукции в соответствии с нуждами потребителей, экономия ресурсов за счет повышения качества, экономия ресурсов в производстве за счет реализации фактора масштаба, научно-технического прогресса, совершенствования системы управления.

В настоящее время к управлению применяется, в основном, предметный подход, в силу чего на практике менеджеры часто идут по пути совершенствования существующих систем, сталкиваются с проблемой поиска работы для своих коллективов. Применяя предметный подход, менеджеры вынуждены догонять «вчерашний» день.

Функциональный подход рассматривает совокупность функций, которые нужно выполнить для удовлетворения потребностей (от требований «выхода» системы, возможностей на ее «входе».) После установления функций создается несколько альтернативных объектов и выбирается тот из них, который требует минимум совокупных затрат за жизненный цикл объекта на единицу полезного эффекта.

Исходя из этого, представим систему управления затратами производства в виде логической, структурной цепочки (рис. 3.14).

¹⁷² Перевод 1-й части книги Г.Нива «Пространство доктора Деминга» (02/1) - <http://deming.boom.ru/>

¹⁷³ Анализ теории и практики экономического управления объектами позволил установить 13 научных подходов к менеджменту.

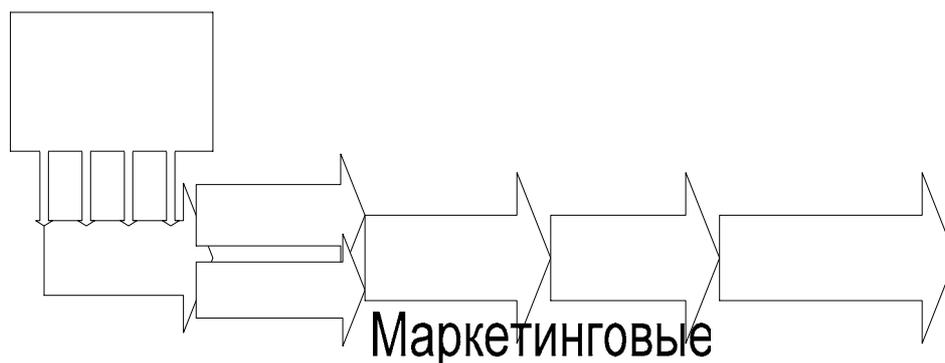


Рис. 3.14. Логическая структура цепочки производственного цикла

Взаимосвязь ее составляющих элементов достаточно условна. Рынок формирует определенные требования к качественным и количественным характеристикам товара, которые, обуславливая требования, предъявляемые к технологии его изготовления. Характеристики товара и технология его производства определяют структуру и количество необходимых ресурсов (материальных, трудовых, финансовых) для обеспечения желаемого объема выпуска. Ресурсы могут определять необходимую технологию или технология может определять необходимый ресурс. Параметры сырья на входе могут определять как ресурс, так и технологию. Технология, в свою очередь, является базой, на основе которой формируются основные и вспомогательные бизнес-процессы промышленного предприятия, необходимые:

а) для реализации технологии основного и вспомогательного производства;

б) для обеспечения деятельности предприятия в целом.

На основе существующих бизнес-процессов принимается решение о необходимой системе управления. Последним элементом цепочки является организационная структура предприятия, которая непосредственным образом влияет на каждое подразделение, предназначенное для бизнес-процессов.

Современные отечественные корпоративные системы управления основные усилия направляют на бизнес процессы. Как показывает опыт работы¹⁷⁴, эффективность управленческих решений должна распределяться следующим образом:

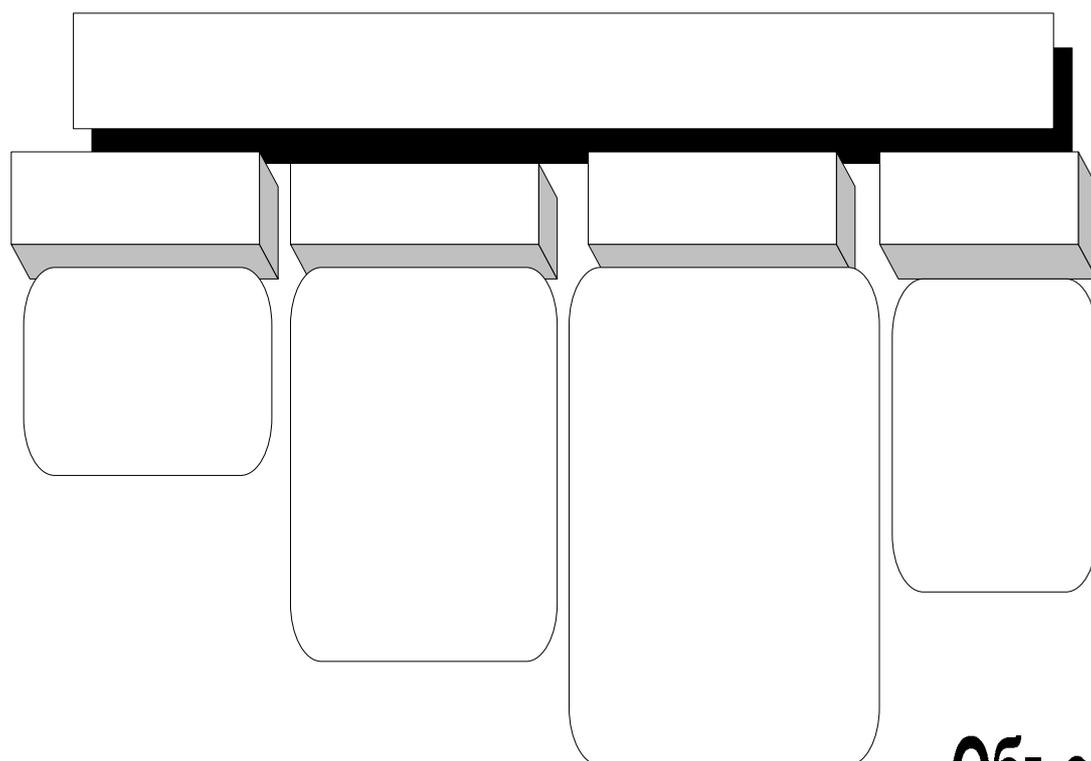
- продукт 15..25%;
- технологии 45...50%;
- бизнес процессы 5...7%;

¹⁷⁴ В. Скоромник «Организация оперативного и стратегического управления затратами»<http://www.neweconomic.com>.

- организационная структура 8...10%¹⁷⁵.

Учитывая вышесказанное, корпоративная информационная система должна охватывать не только бизнес-процессы предприятия, но и особенности управления связанные с производством. Система управления промышленным предприятием должна органично сочетать в себе возможность управления и объемами производства, и затратами.

Объекты стратегического управления затратами, в соответствии с вышеуказанной логической цепочкой, представлены на рис 3.15.



Объекты управ

Рис. 3.15. Объекты стратегического управления затратами

Наглядно источники затрат и причинно-следственные связи факторов затрат представлены на рис. 3.16.

Анализ источников затрат начинается на стадии маркетинга (стратегическая сегментация рынка, прогноз функциональных качеств и свойств продукта, конкурентноспособность товара).

¹⁷⁵ <http://www.neweconomic.com>

Функциональные

качества продукта

позволяют сочетать

возможность

производства продукта

для потенциальных

потребителей.

Технология

производства

выбор наилучшего

варианта технологии,

эффективного управления

технологическими

параметрами, имеющими-

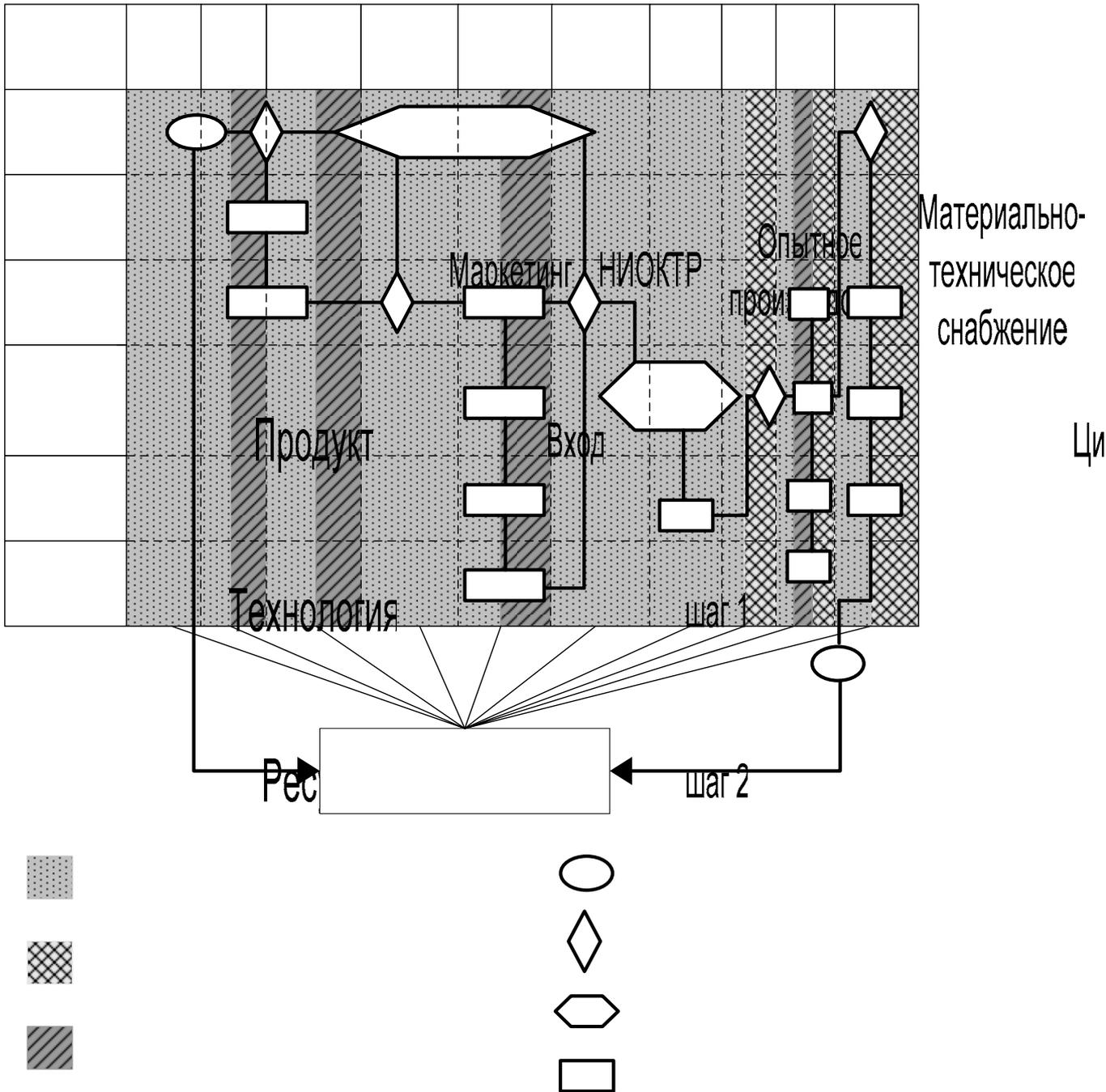


Рис. 3.16. Система анализа источников затрат и причинно-следственные связи факторов

Система управления

В дальнейшем расходы на маркетинг необходимо разделить на 2 вида: расходы на развитие и расходы на поддержание достигнутого уровня. На стадии **Организационные структуры** проводятся научные исследования на предмет материализации конкурентоспособности товара, разрабатывается проектно-конструкторские и нормативная документация на новый товар.

Опытное производство позволяет подтвердить параметры нового товара, требование к технологии, экологическую безопасность и пр. После чего осуществляется материально-техническое снабжение в рамках подготовки к производству. Заказывается сырье, материалы, заключаются контракты на поставку оборудования, специальной оснастки, проводится согласование на различных уровнях (лицензирование, сертификация). Осуществляется разработка норм и нормативов.

Этот цикл непосредственным образом влияет на затраты в производстве. Контроль качества осуществляется на всех этапах: снабжения, производства, сбыта. Внедрение системы менеджмента качества, с одной стороны, требует дополнительных затрат, с другой - дает:

- сокращение затрат;
- повышение конкурентоспособности компании;
- улучшение качества продукции и работ;
- рационализацию бизнес-процессов;
- нормативно-техническую поддержку производственного процесса;
- оптимизацию процессов управления и повышение технологической дисциплины.

Сервисное обслуживание также является источником затрат, но оно позволяет поддерживать лояльность потребителей. Затраты на утилизацию продукта (технологий) могут содержать значительную величину. Анализ источников затрат и причинно-следственных связей значительно повышает качество стратегических планов и снижает потери из-за низкого качества управленческих решений.

Эта схема позволяет каждую типовую категорию расчленить на уникальные, свойственные конкретному промышленному предприятию, действия. Например, маркетинг можно подразделить на управление маркетингом, рекламирование, деятельность отдела продаж, подготовку технической литературы и продвижение товара на рынке. А отдельно взятые действия можно разделить на еще более частные действия.

Для достижения целей, поставленных в ССП, разрабатываются программы, предусматривающие все этапы организационного цикла:

- функциональные качества продукта (программа целевого маркетинга);
- технология производства (корпоративная программа интенсификации производства, программы организационно-технического уровня предприятия и производства);
- ресурсное оснащение (программа оснащения и распределения ресурсов, внутренняя и внешняя логистика);

- бизнес-процессы (программа включает управление системой бизнес-процессов с выделением центров затрат, мест возникновения затрат, закреплением ответственности за реализацию стратегий);
- организационная структура (программа включает возможное изменение организационных структур после выделения центров финансовой ответственности).

Оперативное управление затратами осуществляется в рамках этих же разделов, но на более короткий промежуток времени.

Предполагаемые действия по стратегическому управлению затратами для повышения конкурентоспособности промышленных предприятий представлены на рис.3.17.

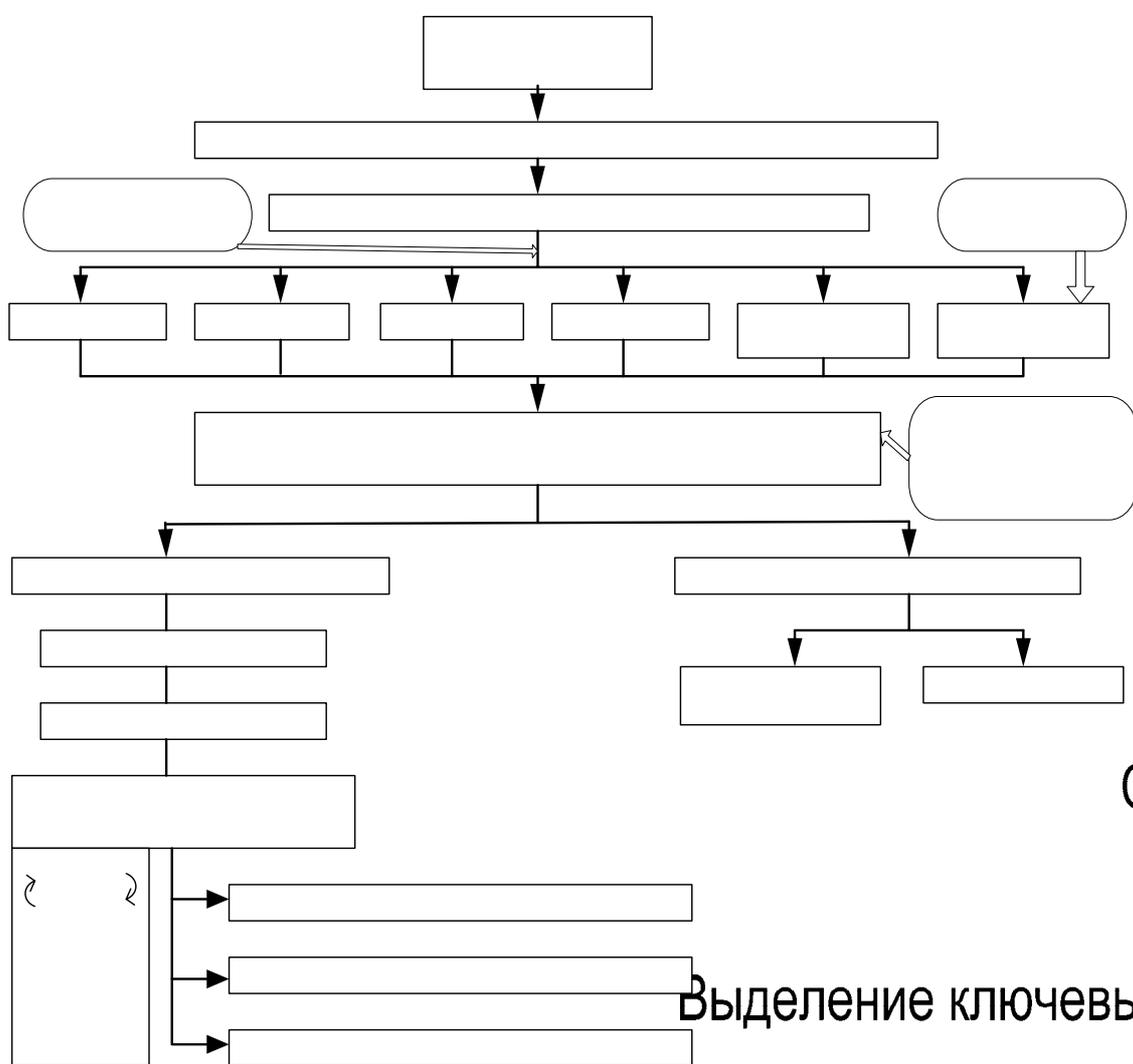


Рис.3.17. Программа действий для реализации стратегии управления затратами ¹⁷⁶
процессам

Стратегическая программа

Выделение ключевых факторов

Объективные

¹⁷⁶ При разработке учтена идея В. Скоромника <http://www.neweconomic.com>

Продукт

Технология

Ресурс

Основные методы и резервы снижения себестоимости продукции представлены в таблице 3.22.

В развитие программ составляются мероприятия по совершенствованию управления затратами.

Таблица 3.22

Основные методы и резервы снижения себестоимости продукции

Методы снижения себестоимости	Характеристика
Внедрение новой техники, механизация и автоматизация производственного процесса, совершенствование технологии, внедрение прогрессивных материалов	Использование инноваций: продуктовых, технологических, организационных
Расширение специализации и кооперирования	Развитие специализации требует установления и наиболее рациональных кооперированных связей между предприятиями
Совершенствование организационно-технического уровня (ОТУ)	Повышение уровня техники и технологии производства, организации производства и труда
Эффективность ОТУ Режим экономии на всех участках производственно-хозяйственной деятельности предприятия	Уменьшение затрат материальных ресурсов на единицу продукции, сокращение расходов по обслуживанию производства и управлению, ликвидация потерь от брака и т.п.
Сокращение накладных (цеховых и ОХР)	Управление постоянными затратами.
Рационализация связей с поставщиками и потребителями	Ускорит доставку ресурсов и реализацию товаров, тем самым повысит эффективность использования оборотных средств, увеличит скорость оборота
Создание эффективной внутрифирменной системы коммуникаций	Повышение качества принимаемых решений
Контроль за объектами социальной сферы	Для поддержания этих убыточных объектов требуется большая часть прибыли, которую приносит основная деятельность

Как уже отмечалось ранее, ССП признана одним из самых эффективных инструментов современного менеджмента, и представляет собой потенциально целостную систему стратегического управления промышленным предприятием. Она базируется на измерении и оценке эффективности реализации стратегии.

Кроме того, предполагается использовать эффект так называемой двойной петли, т.е. получать информацию о том, насколько созданная теория, на основании которой действует промышленное предприятие, соответствует настоящим, возможно, уже изменившимся условиям.¹⁷⁷

¹⁷⁷ Каплан Р., Нортона Д. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию.-2-е изд., испр.и доп./ Пер. с англ.- М.: ЗАО «Олимп-бизнес», 2003.

Процесс управления с использованием двойной петли состоит из 2-х частей¹⁷⁸. Сначала определяются отклонения в фактической реализации стратегии от плана, затем проводится анализ успешности стратегии в современных условиях, корректировка стратегии, перечень контролируемых параметров, развития предприятия и методов измерения с учетом новых возможностей и рисков. Затем цикл повторяется, при этом обе части являются одинаково важными.

Говоря об управлении результатами деятельности предприятия, поговорку «что посеешь, то и пожнешь» можно перефразировать: «что измеришь, то и получишь». Именно механизмы измерения и оценки результатов управления затратами (деятельности предприятий) — краеугольный камень общей системы управления эффективностью, и именно здесь многие из них встречают большинство затруднений.

Опыт компании McKinsey¹⁷⁹ свидетельствует, что успех реализации в компании системы управления эффективностью напрямую зависит от комплексности, последовательности и согласованности проводимых мероприятий. При этом важно понимать, что управление эффективностью — многогранная проблема, допускающая использование различных подходов и концепций. Задача руководителя, как раз состоит в том, чтобы выбрать подход, в наибольшей степени соответствующий условиям его предприятия, и органично вписать его в общую систему управления.

Ольве Н., Рой Ж., Ветер М., одни из ведущих разработчиков-практиков ССП заметили, что ее можно считать внедренной, если стратегические карты становятся динамичной и функционирующей частью повседневной жизни компании¹⁸⁰.

Оценку эффективности ССП для промышленного предприятия можно проводить с использованием различных методов (табл.3.22).

В заключение отметим, что перемены — результат совместного действия личных усилий всех, кто стремится сам стать лучше, кто хочет привнести благоприятные нововведения на свое рабочее место и на предприятие в целом.

¹⁷⁸ Инструменты реализации стратегии/ Под ред. проф. Лапыгина Ю.Н.- Владимир: Владимирская книжная типография, 2005.- 281 с.

¹⁷⁹ <http://www.vestnikmckinsey.ru>

¹⁸⁰ Ольве Н., Рой Ж., Ветер М. Оценка эффективности деятельности компании. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей: Пер. с англ. — М.: Издательский дом «Вильямс», 2003. — С. 90.

Таблица 3.22

Методы для оценки эффективности ССП

Название метода (возможности применения)	Алгоритм расчета экономической эффек- тивности	Обозначения
Косвенный метод сопоставления различных вариантов (позволяет использовать рыночную стоимость произведенной продукции и затраты на ее производство)	$\mathcal{E}_\mathcal{E} = \left[K \cdot \left(\frac{\Pi_2}{Z_2} - \frac{\Pi_1}{Z_1} \right) \right] \cdot 100\%$	<p>где K - коэффициент пропорциональности, учитывающий долю эффективности, приходящейся на управленческое решение (обычно $K = 0,4 - 0,5$);</p> <p>Π_1 (Π_2) - прибыль от реализации продукции при первом (втором) варианте управленческого решения (например, до и после внедрения инструментов антикризисного управления);</p> <p>Z_1 (Z_2) - затраты на производство продукции при первом (втором) варианте управленческого решения (например, до и после внедрения инструментов антикризисного управления на предприятии).</p>
Метод по конечным результатам (расчет эффективности производства в целом и выделение из нее фиксированной части)	$\mathcal{E}_{\mathcal{E}i} = \frac{\Pi \cdot K}{3} \cdot 100\%$	<p>$K = 0,2 - 0,3$</p>
Метод по непосредственным результатам деятельности (оценка непосредственного эффекта от управленческого решения)	$\mathcal{E}_{\mathcal{E}i} = \frac{C_i}{P_i} \cdot 100\%$	<p>$\mathcal{E}_{\mathcal{E}i}$ - временные, ресурсные, финансовые и другие стандарты;</p> <p>где C_i - стандарт (норма) на использование (трату) i-го ресурса для подготовки и реализации управленческого решения;</p> <p>P_i - реальное использование (затраты) i-го ресурса для подготовки и реализации управленческого решения. Оценка осуществляется по каждому ресурсу</p>

Выводы по главе 3

1. Стратегическое управление на уровне конкурентной стратегии предполагает анализ конкретного продукта, реализуемого на конкретном рынке в условиях конкуренции с определенными компаниями. По этим причинам разработка конкурентных стратегий требует наличия информации о продуктах, рынках и конкуренции.

2. Рыночная и внутрифирменная стратегии представляют собой совокупность функциональных политик, полученных как результат детализации общей стратегии деятельности предприятия.

3. Оценка конкурентных преимуществ основывается на анализе среды, должна быть дифференцирована по этапам жизненного цикла продукта, учитывать цели корпорации.

4. Система управления затратами на промышленном предприятии принесет эффективность при синергии подсистем, обеспечивающих развитие технического потенциала, движение продукции к потребителям, аккумуляцию внутренних и внешних ресурсов для производственного процесса. Цель управления затратами – удержание (привлечение) покупателя и удовлетворение его потребностей, что в конечном итоге, помогает предприятию развиваться и сводится к увеличению его стоимости.

5. Важной предпосылкой в выборе инструментов стратегического управления затратами для промышленных предприятий является комплексный анализ проблем. Применение ССП при управлении затратами на промышленных предприятиях позволяет раскрыть причинно-следственные связи между показателями и принять необходимые управленческие решения.

6. Стратегическое управление затратами представляет собой работу промышленного предприятия на будущее, а следовательно, модель управления должна связывать воедино ликвидацию худшего вчерашнего, мониторинг лучшего сегодняшнего, видение лучшего завтрашнего и учитывать все изменения в среде его функционирования (т.е. в конкурентной среде).

7. Использование ССП на промышленных предприятиях позволяет более полно представить реальное положение вещей. Цель системы заключается в том, чтобы обеспечить внедрение стратегии, сформировать культуру, в которой постоянные позитивные изменения – нормальные явления.

8. Основной вектор современной глобальной конкуренции лежит в области динамично меняющихся преимуществ ее участников, обусловленных научно-техническими достижениями. Основа этих преимуществ - в уровне развития национальных инновационных систем, интегрирующих науку, производство, финансы и другие элементы инновационного процесса. Поэтому инновационная стратегия является центральной в каждом аспекте разработанной ССП.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Управление современным промышленным предприятием - сложный, многогранный процесс, предполагающий использование соответствующих принципов, методов и технологий. Практика последнего десятилетия в части управления промышленными предприятиями в регионах России свидетельствует о том, что функция управления предприятием должна быть адекватна меняющимся условиям, поэтому становится невозможным использовать одни и те же инструменты управления длительное время. Проблема внутренней интеграции и внешней адаптации российских предприятий по-прежнему остается актуальной управленческой проблемой. Эволюция форм взаимоотношений между собственниками предприятий и менеджерами не только не решила проблему повышения эффективности деятельности промышленных предприятий, а скорее обострила накопившиеся проблемы и создала новые.

Субъекты целеполагания каждого предприятия ставят перед собой определенные цели: увеличение рентабельности, увеличение (или оптимизация) доли рынка сбыта, увеличение (или оптимизация) объемов производства, оптимизация ассортимента продукции, создание (разработка) новых продуктов и услуг, повышение качества продукции (работ, услуг), оптимизация цен, оптимизация методов финансирования, улучшение технологии производства и обслуживания, внедрение новых методов управления бизнесом и прочие цели. Задача менеджеров - находить компромисс и эффективные пути достижения намеченных целей. Жесткая конкуренция заставляет менеджеров уделять пристальное внимание проблемам управления затратами.

Результаты анализа проблем стратегического управления затратами на отечественных промышленных предприятиях свидетельствуют о том, что существует необходимость осуществления непрерывного процесса стратегического управления затратами на всех организационных уровнях. При этом, на промышленном предприятии должна функционировать качественная информационная система, позволяющая принимать обоснованные управленческие решения для поддержания конкурентных преимуществ.

В работе сделан акцент на учетную и экономическую природу затрат, что позволяет осуществить корреляцию с внешними требованиями в части налогового законодательства, с внутренними - в части учетной политики и корпоративными принципами деятельности при практическом применении. Кроме того, раскрыты методы учета затрат, оказывающие влияние на реализацию рыночной стратегии промышленного предприятия. На наш взгляд, изложенные методы учета затрат в Японии заслуживают положительной оценки, и могут быть использованы российскими предприятиями при разработке производственных программ.

Установлено, что достижение синергического эффекта при формировании системы функциональных стратегий предприятия в структуре общей стратегии важно не в целях её детализации, а для сбалансированности работы функциональных подразделений и обеспечения возможности корректировки корпоративной стратегии с учетом факторов внутренней среды предприятия и предопределяет эффективность разрабатываемых политик по всем функциональным направлениям.

При реализации методики разработки расчетной модели производства продукта целесообразно акцентировать внимание на стратегических параметрах, учитывающих потенциал промышленного предприятия.

В качестве инструмента стратегического управления затратами на промышленных предприятиях представляет интерес система сбалансированных показателей, включающая стратегическую тему «управление затратами», позволяющая осуществлять контрольные функции и способствующая реализации стратегии на всех стадиях жизненного цикла продукта и предприятия в целом.

К сожалению, вопросы стратегического управления затратами применительно к промышленным предприятиям в отечественной науке и практике ещё недостаточно проработаны. Адаптация зарубежных методов и подходов стратегического управления к современным российским условиям, несомненно, применима и в России. Более того, при соответствующем подходе их использование будет не менее продуктивным, чем за рубежом.

В данной работе остались неохваченными многие аспекты, влияющие на управление затратами, в частности, не уделено внимание трансфертным ценам, не затронута специфика нормативного, позаказного, попроцессного, попередельного методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, не раскрыта взаимосвязь производственной мощности и объема выпускаемой продукции.

Влияние организационной структуры на управление затратами, безусловно, заслуживает пристального внимания. В силу того, что XXI век признан информационным, необходима глубокая проработка информационных технологий, позволяющих принимать не только качественные, но и, в большей степени, количественные решения при стратегическом управлении затратами.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Администрация Владимирской области. Итоги социально-экономического развития области в 2003 году. Информационные материалы к областному экономическому совещанию. – Владимир: ООО «Издательство Посад», 2004. - 110 с.
2. Аакер Д.А. Стратегическое рыночное управление. – СПб.: Питер, 2002. - 544 с.
3. Акимова Т.А. Теория организация: Учеб. пособие для вузов. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 367 с.
4. Алексеева М. Б., Балан С. Н. Основы теории систем и системного анализа: Учеб. пособие. -СПб.: СПбГИЭУ, 2002. - 88 с.
5. Анискин Ю.П., Павлова А.М. Планирование и контроллинг: Учебник. — М.: Омега-Л, 2003. - 280 с.
6. Афонин И. В. Управление развитием предприятия: Стратегический менеджмент, инновации, инвестиции, цены: Учебное пособие. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2002. - 380 с.
7. Ансофф И. Стратегическое управление / Пер. с англ. под научн. Ред. Л.И. Евенко.- М.: Экономика., 1989.
8. Барышев А.Ф. Маркетинг/ Учебник.-2-е изд.,- М.: Издательский центр «Академия», 2002.-208 с.
9. Беляев А.А., Коротков Э.М. Системология организации: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 182 с.
10. Бизнес-планы: Полное справоч. Руководство /Под ред. И.М. Степнова.- М.: Лаборатория Базовых Знаний, 2001.-240 с.
11. Бороненкова С. А. Управленческий анализ: Учеб. пособие. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 384 с.
12. Бовыкин В.И. Новый менеджмент. Решение проблем управления. Повышение в десятки раз темпов роста капитала (издание 2-е, дополненное и переработанное).- М.: Экономика,2004.-362 с.
13. Бойетт Д.Г., Бойетт Д.Т. «Путеводитель по царству мудрости. Лучшие идеи мастеров управления».-М.: Олимп, 2003.
14. Босчаева З.Н. Управление экономическим ростом.- М.: Экономика, 2004.- 316 с.
15. Боумен К. Стратегия на практике. – СПб.: Питер, 2003. – 251 с.
16. Браун Марк Г. Сбалансированная система показателей: на маршруте внедрения / Марк Грэм Браун; Пер. с англ. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. — 226 с.
17. Бухгалтерский учет.: Учебник/ С.А. Бакаев, П.С.Безруких, Н.Д.Врублевский и др.Под ред. П.С. Безруких.- 5-е изд., перераб. и доп.- М.: Бухгалтерский учет, 2004.- 341 с.

18. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. - М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. -533 с.
19. Веснин В.Р. Стратегическое управление: Учебник.- М.: ТК Велби, изд-во «Проспект», 2004.- 328 с.
20. Виноградов В.В. Экономика России: Учеб. пособие для вузов по эконом. спец./В.В. Виноградов.- М.: Юристъ, 2001.- 319 с.
21. Виссема Х. Стратегический менеджмент и предпринимательство: возможности для будущего процветания / Пер с англ. – М.: Издательство «Финпресс», 2000. – 272 с.
22. Виханский О.С. Стратегическое управление: Учебник. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Гардарика, 1998. – 296 с.
23. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: Учебное пособие.- М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004.- 376 с.
24. Государственный стандарт РФ ГОСТ Р. ИСО 9001-2001 «Системы менеджмента качества. Требования» (утв. постановлением Госстандарта РФ от 15 августа 2001 г. N 333-ст) п.7.2.
25. Галенко В.П., Страхова О.А., Файбушевич С.И. Как эффективно управлять организацией? - М.: Бератор-Пресс, 2003. - 160 с.
26. Геттинг Барбара. Международная производственная кооперация в промышленности: Роль логистики в усилении конкурентоспособности хозяйственных культур: Пер.с нем./ Под ред. О.Д. Проценко, Д.Т.Новикова; Акад. нар. хоз-ва при Правительстве РФ. -М.: Дело, 2000.- 215с.
27. Гибало Н.П., Скаржинский М.И., Скаржинская Е.М., Чекмарев В.В. Проблемы институционализации экономики России. – Кострома: КГУ им. Н.А. Некрасова, 2002. – 276 с.
28. Головизнина А.Т., Архипова О.И. Бухгалтерский управленческий учет.: Учеб.пособие.- М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2003.- 184 с.
29. Государственное регулирование рыночной экономики: Учеб. пособие для вузов/ Отв. ред. И.И. Столяров; МГУ им. М.В. Ломоносова; Акад. нар. хоз-ва при Правительстве РФ. -М.: Дело, 2001. – 297 с.
30. Девятко И.Ф. Методы социологического исследования.- М.: КДУ, 2003. – 296 с.
31. Дженстер Пер, Хасси Дэвид. Анализ сильных и слабых сторон компании: определение стратегических возможностей: Пер с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2003. – 368 с.
32. Джини Даниель ДАК. Монстр перемен. Причины успеха и провала организационных преобразований. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 320 с.

33. Джон К. Шанк, Виджей Говиндараджан. Стратегическое управление затратами / Пер. с англ. – СПб.: ЗАО «Бизнес-микро», 1999. – 288 с.

34. Добренкова Е.В., Долгоруков А.М. Стратегическое управление бизнесом. – М.: Международный институт бизнеса и управления, 2001. – 407 с.

35. Дойль П. Менеджмент: стратегия и тактика / Пер. с англ. под ред. Ю.Н. Каптуревского – СПб.: Изд-во «Питер», 1999. – 560 с.

36. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. пособие для вузов/ Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; предисловие проф. П.С. Безруких.- 3-е изд., перераб. и доп.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 783 с.

37. Егоров В.В., Парсаданов Г.А. Прогнозирование национальной экономики: Учеб. пособие/ М-во образования РФ; Гос.ун-т упр.-М.: Инфра-М, 2001.- 183с.

38. Ефремов В.С. Стратегия бизнеса. Концепции и методы планирования/ Учеб. пособие. -М.: Издательство «Финпресс», 1998.- 192 с.

39. Жариков О.Н., Королевская В.И., Хохлов С.Н. Системный подход к управлению: Учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. - 62 с.

40. Закон № 55-ОЗ « О программе развития Владимирской области на 2004-2006 гг.» от 10 июня 2004 года

41. Зайцев Л.Г., Соколова М.И. Стратегический менеджмент: Учебник. – М.: Юристъ, 2002. – 416 с.

42. Зуб А.Т., Локтионов М.В. Системный стратегический менеджмент: методология и практика. – М.: Генезис, 2001. – 752 с.

43. Зуб А.Т. Стратегический менеджмент: Теория и практика: Учебное пособие для вузов. — М.: Аспект Пресс, 2002. — 415 с.

44. Игнатьева А.В., Максимов М.М. Исследование систем управления: Учебное пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 157 с.

45. Инвестиционная политика в регионе / Под ред. проф. Ю.Н. Лапыгина. – Владимир: Владимирская книжная типография, 2004. - 276 с.

46. Инструменты реализации стратегии / Под ред. проф. Ю.Н. Лапыгина. – Владимир: ВГПУ, ВлГУ, 2005. - 281 с.

47. Исаев В.В., Немчин А.М. Общая теория социально-экономических систем: Учеб. пособие. — СПб.: Изд. дом «Бизнес-пресса», 2002. — 176 с.

48. Каммероу Дж., Баргер Н., Кирби Л. Ваш психологический тип и стиль работы. – Пер с англ. А. Багрянцевой. – М.: Изд-во Института Психологии, 2001. – 224 с.

49. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 350 с.

50. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-бизнес», 2004. – 416 с.

51. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. — 2-е изд., испр. и доп. / Пер. с англ. — М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003.- 320с.

52. Кемпбэл Э., Саммерс Лаче К. Стратегический синергизм.- 2-е изд. – СПб.: Питер, 2004. – 416 с.

53. Керимов В. Э. Управленческий учет: Учебник. — 2-е изд., изм. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2003. — 416 с.

54. Керимов В.Э., Комарова Н.Н., Епифанов А.А. Организация управленческого учета по системе «директ-костинг»/Аудит и финансовый анализ,- 2001. -№2.

55. Кныш М.И., Пучков В.В., Тютиков Ю.П. Стратегическое управление корпорациями. – СПб.: КультИнформПресс, 2002. – 240 с.

56. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. — М.: Финансы и статистика, 1999. С. 68—70.

57. Кокорев В. Институциональные преобразования в современной России: анализ динамики трансакционных издержек // Вопросы экономики. -1996. -№12.

58. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие.- М.: ИНФРА-М, 2003.- 368 с.

59. Коленсо М. Стратегия кайзен для успешных организационных перемен: Пер с англ. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 175 с.

60. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.

61. Контроллинг функциональных стратегий / Под ред. проф. Ю.Н. Лапыгина. – Владимир: Владимирская книжная типография, 2004. - 263 с.

62. Контроллинг как инструмент управления предприятием/ Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др./ Под ред. Н.Г. Данилочкиной.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.- 279 с.

63. Котлер, Филип, Армстронг, Гари, Сондерс, Джон, Вонг, Вероника. Основы маркетинга: Пер. с англ. — 2-е европ. изд. — М.; СПб.; К.; Издательский дом «Вильямс», 2001. — 944 с.

64. Котлер Ф. 10 смертных грехов маркетинга.- Спб.: Нева, 2004.- 160 с.
65. Кретинин В.А. Диагностика социально-экономических процессов в регионе // Администрация Владимирской области. Информационно-методический бюллетень. Итоги социально-экономического развития области в 2003 году. – Владимир: ООО «Издательство Посад», 2004. - № 1 (36).
66. Крокер Джеф. Российский бизнес на мировых рынках // Тезисы конференции «Управление в России: зачем мы нужны миру?». - 2002 .
67. Кузык Б.Н, Яковец Ю.В. РОССИЯ 2050. Стратегия инновационного прорыва.- М.: 2004.- 632 с.
68. Кузнецов И.Н. Технологии социологического исследования. – М.: ИКЦ МарТ, 2005. – 144 с.
69. Кулагин О.А. Принятие решений в организациях: Учеб. пособие. - СПб.: Изд-во дом «Сентябрь», 2001. – 148 с.
70. Кныш М.И., Пучков В.В., Тютиков Ю.П. Стратегическое управление корпорациями. – СПб.: КультИнформПресс, 2002. – 240 с.
71. Ламбен Жан Жак. Стратегический маркетинг. Европейская перспектива. Пер.с французского.- Спб.: Наука, 1996.- 589 с.
72. Лапыгин Ю.Н. Основы стратегического управления (Курс лекций. Части 1 и 2). - Владимир: Изд-во ВлГУ, ВГПУ, ВИБ, 2002.– 189 с.
73. Лапыгин Ю.Н. Системное управление организацией (Курс лекций. Части 1 и 2). - Владимир: Изд-во ВлГУ, ВГПУ, ВИБ, 2003.– 145 с.
74. Лапыгин Ю.Н., Илларионов А.Е., Лачинина Т.А. Разработка и реализация стратегии муниципалитета. – Владимир: ВГПУ, ВлГУ, 2005. - 336 с.
75. Лапыгин Ю.Н., Скуба Р.В. Стратегический маркетинг: Учеб. пособие. – Владимир: ВИБ, 2003. – 112 с.
76. Лапыгин Ю.Н. Лаптева Е.Е., Сокольских Е.В. Стратегическая эффективность. – Владимир: ВГПУ, 2003. – 164 с.
77. Ларичев О.И. Теория и методы принятия решений, а также Хроника событий в Волшебных странах: Учебник. - Изд. второе, перераб. и доп. – М.: Логос, 2002. – 392 с.
78. Марков Г.Н., Бенин А.А. Справочник по управленческому учету. -СПб.: Альфа, 2001.- 447 с
79. Мейер, Маршал В.Оценка эффективности бизнеса/ Маршал В. Мейер; [Пер. с англ. А.О. Корсунский]. - М.: ООО «Вершина», 2004. - 272 с.
80. Мащенко В.Е. Системное корпоративное управление. — М.: Сирин, 2003. - 251с.

81. Миклашевская Н.А., Холопов А.В. Международная экономика: Учебник для вузов/ Под общ.ред. А.В.Сидоровича; МГУ им. М.В. Ломоносова. -2-е изд., доп. - М.: Дело и сервис, 2000. – 303 с.
82. Минцберг Г. Структура в кулаке: создание эффективной организации. – СПб.: Питер, 2002. – 512 с.
83. Минцберг Г., Альстрэнд Б., Лэмпел Дж. Школы стратегий / Пер. с англ. под ред Ю.Н. Каптуревского. – СПб.: Питер, 2000. – 336 с.
84. Минцберг Г., Куинн Дж. Б., Гошал с. Стратегический процесс / Пер. с англ. под ред Ю.Н. Каптуревского. – СПб.: Питер, 2001. – 688 с.
85. Модульная программа для менеджеров/ Гос. ун-т упр., Нац. фонд подготовки кадров.- М.: ИНФРА-М.- Модуль 15: Управление производством и операциями / Э.С. Минаев, Н.Г. Агеева, А. Аб-Бата Дага.- 2000.- 241 с.
86. Муратов А.И. Реструктуризация российской экономики и ее региональные аспекты. – Владимир: ВГПУ, ООО «Издательство «Пасад», 2001. – 274 с.
87. Налоговый Кодекс РФ. Ч. 1, ч. 2.
88. Нивен Пол Р. Сбалансированная Система Показателей - шаг за шагом: Максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов:/ Пер. с англ. - Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2003. – 328 с.
89. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. — М: Едиториал УРСС, 2003. — 304 с.
90. Николаева С.А. Управленческий учет.- М.: ИПБ России ИПБ-БИНФА, 2002.- 176 с.
91. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997.
92. Ольве Нильс-Горан, Рой Жан, Ветер Магнус. Оценка эффективности деятельности компании. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей: Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс». 2003. – 304 с.
93. Панов А.И., Коробейников И.О. Стратегический менеджмент: Учеб. пособие для вузов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. - 285 с.
94. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Системы управленческого учета и анализа. – СПб.: Питер, 2003. – 176 с.
95. Перегудов Ф.И., Тарасенко Ф.П. Введение в системный анализ. - М.: Высш. шк., 1989. – 367 с.
96. Попов С.А. Стратегическое управление: 17-модульная программа для менеджеров «Управление развитием организации» Модуль 4. – М.: «ИНФРА-М», 1999. – 344 с.

97. Портер, Майкл, Э. Конкуренция.: Пер. с англ.: Уч. пос. — М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. — 495 с.

98. Предпринимательство в агропромышленном комплексе: Учебник для вузов/ Н.А. Попов, В.Р. Захарьин, Н.П. Карпусь, В.Ф. Федоренко. - М.: Тандем: ЭКМОС, 2001. – 351 с.

99. Пригожин А.И. Методы развития организаций. – М.: МЦФЭР, 2003. – 864 с.

100. Производственный менеджмент/ С.Д.Ильенкова, А.В. Бандурин, Г.А. Горбовцов и др.; Под ред. С.Д. Ильенкова. - М.: ЮНИТИ, 2000. – 583 с.

101. Постановление Совета Федерации федерального Собрания Российской Федерации от 18 февраля 1998 года N 54-СФ «О мерах по активизации государственной промышленной политики и созданию условий для экономического роста в Российской Федерации» Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утверждено Приказом МФ РФ от 6 мая 1999 г. N 33н.

102. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г., 30 марта 2001 г.).

103. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г., 30 марта 2001 г.).

104. Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 115н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02».

105. Программа социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2003-2005 годы) (утв. распоряжением Правительства РФ от 15 августа 2003 г. N 1163-р).

106. Проект методических рекомендаций по разработке и ведению управленческого учета (Мин. экономики и развития, 2002 г.).

107. Разработка сбалансированной системы показателей. Практическое руководство. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. – 88 с.

108. Рамперсад К. Хьюберт. Универсальная система показателей деятельности: Как достигать результатов, сохраняя целостность / Хьюберт К. Рамперсад; Пер. с англ. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. — 352 с.

109. Руководство для менеджеров. 1000 секретов успеха. Пэйн Джон и Пэйн Ширли.- Ростов-н/Д.: «Феникс», 1998,- 320 с.

110. Румянцева, З. П. Общее управление организацией: Теория и практика: Учебник для вузов по спец. «Менеджмент организации»/ З.П. Румянцева.- М.: Инфра-М, 2001.- 304 с

111. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 4-е изд., перераб. и доп. - Минск: ООО «Новое знание», 2000. - 688 с.
112. Савченко Н.Н. Техничко – экономический анализ проектных решений. Учебное издание.- М.: Издательство «Экзамен», 2002.- 128 с.
113. Сергеев В.И. Логистика в бизнесе: Учебник по спец. «Логистика» для эконом. и инженерно-эконом. вузов.- М.:Инфра-М, 2001.- 607 с.
114. Смирнов Э.А. Управленческие решения: Учеб. пособие. - М.: Инфра-М, 2001.- 264 с.
115. Смирнова В.Г. и др. Организация и ее деловая среда: 17-модульная программа для менеджеров «Управление развитием организации». Модуль 2. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 192 с.
116. Современные инструменты реформирования национальной экономики России: Сб. науч. трудов / Под науч. ред. В. В. Бандурина. – М.: Консалтинг XXI век, 2003. – 172 с.
117. Спицнадель В.Н. Теория и практика принятия оптимальных решений: Учеб. пособие. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», - 2002. – 394 с.
118. Стратегическое управление: регион, город, предприятие/ Под ред. Д.С. Львова, А.Г. Гранберга, А.П. Егоршина.- М.: Экономиздат, 2004.- 603 с.
119. Стратегический менеджмент: Учебник / Пер. с англ. Н.И. Алмазовой. – М.: ООО «Издательство Проспект», 2003. – 336 с.
120. Стратегическое развитие организаций / Под рук. и ред. д.э.н., проф. Ю.Н. Лапыгина. – Владимир: Владимирская книжная типография, 2004. - 273 с.
121. Стратегия предприятия и стратегический менеджмент: Учеб. пособие / Ю.В. Соболев, В.Л. Дикань, А.Г. Дейнека, Л.А. Позднякова. — Х.: ООО «Олант», 2002. - 416 с.
122. Стратегия. Как создавать и использовать эффективную стратегию. - 2-е изд./ Р. Кох. — СПб.: Питер, 2003. – 320 с.
123. Стратегия развития муниципальных образований Владимирской области: опыт и проблемы разработки. Материалы международной научно-практической конференции 26-28 ноября 2003 года/ Под ред. А.Е. Илларионова и В.А. Кретицина. – М.: Юркнига, 2004. – 272 с.
124. Томпсон А.А., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии: Учебник для вузов./ Пер. с англ. под ред. Л.Г. Зайцева, М.И. Соколовой. - М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998.
125. Тренев Н.Н. Стратегическое управление: Учеб. пособие для вузов. – М.: Издательство ПРИОР, 2003. - 288 с.

126. Уколов В.Ф., Масс А.М., Быстряков И.К. Теория управления. Учебник. - 2-е издание, дополненное.- М.: ЮНИТИ, 2004.- 656 с.
127. Уолш К. Ключевые показатели менеджмента: Как анализировать, сравнивать и контролировать данные, определяющие стоимость компании: Пер. с англ. — 2-е изд. — М.: Дело, 2001. — 360 с.
128. Управление затратами на предприятии: Учебник / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова. В.П. Кустарев и др.; Под общ. ред. Г.А. Краюхина.- СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. - 277 с.
129. Управление в экономических и социальных системах: Проблемы и методы системного анализа. Эконометрические модели. Оценка обоснованности управленческих решений/ Б.П.Ивченко, Л.А. Мартыщенко, М.Е. Табухов. - СПб.: Нордмед-издат, 2001. – 247 с.
130. Управление производством: Учебник для вузов по спец. «Менеджмент организации»/[Дьяченко М.А., Панфилова Е.Е., Саломатин Н.А., Фель А.В.]; Под ред. Н.А. Саломатина; Гос. ун-т управления.- М.: Инфра-М, 2001.- 219 с.
131. Управленческий учет (с элементами финансового учета) / Под ред. В. Паляя и Р. Вандер Вила. М.: Инфра-М, 1997.- 480 с.
132. Управленческий учет / Под ред. А.Д. Шеремета.- М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. - 512 с.
133. Управление региональной экономикой / Г.В. Гутман, А.А. Мироедов, С.В. Федин; под ред Г.В. Гутмана. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 176 с.
134. Уорд Кит. Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. — М.: ЗАО «Олимп—Бизнес», 2002. — 448 с.
135. Фатхутдинов Р.А. Стратегический менеджмент: Учебник для вузов.- 2-е изд., доп.- М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1998.- 416 с.
136. Фридман М., Трегоу Б. Искусство и наука стратегии лидерства: Новый подход к корпоративному управлению / Майк Фридман, Бенджамин Трегоу. – Пер с англ. Е. Богдановой. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 2004. – 272 с.
137. Хажински А. Гуру менеджмента. – СПб.: Питер, 2002. – 480 с.
138. Хамел Г., Прахалад К. К. Конкурируя за будущее. Создание рынков завтрашнего дня/ Пер. с англ. — М.: ЗАО «Олимп—Бизнес», 2002. — 288 с.
139. Хамел Г., Прахалад К., Томас Г., О’Нил Д. Стратегическая гибкость. – СПб.: «Питер», 2004. – 382 с.
140. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова.- М.: Финансы и статистика, 2000.- 416 с.

141. Цены и ценообразование: Учебник для вузов / Под ред. И.К. Салимжанова. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2001. – 304 с.
142. Чернов В.А. Инвестиционная стратегия: Учеб. пособие для вузов. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 158 с.
143. Шаститко А.Е. Неоинституциональная экономическая теория. – М.: Экономический факультет, ТЕИС, 1998. – 424 с.
144. Шаститко А.Е. Теоретические вопросы неоинституционализма: Введение в институциональный анализ / Под ред. В.Л.Тамбовцева. — М.: ТЕИС, 1996;
145. Шемакин Ю.И. Семантика самоорганизующихся систем. – М.: Академический Проект, 2003. – 176 с.
146. Экономика предприятия (конспект лекций в схемах). – М.: Приор-издат, 2003. – 112 с.
147. Экономическая стратегия организации/ Под ред. А.П. Градова– СПб.: 1995.
148. Экономическая стратегия фирмы / Под ред. А.П. Градова. – СПб.: Специальная литература, 2000. –589 с.
149. Эффективность стратегического управления / Под ред. д.э.н., профессора Ю.Н. Лапыгина. – Владимир: ВГПУ, ВлГУ, ВИБ, 2004. – 220 с.
150. Яхонтова Е.С. Эффективность управленческого лидерства. – М.: ТЕИС, 2002. – 501 с.
151. <http://www.vestnikmckinsey.ru>
152. <http://is.webplan.ru/cgi-bin/NewEconomic>
153. <http://management.com.ua>
154. <http://www.icss.ac.ru/publish/brochures/>
155. <http://www.opec.ru>
156. <http://www.rusrev.org>
157. <http://www.ruslib.net>
158. <http://gf.nsu.ru>
159. <http://www.sociol.com>
160. <http://www.sci.econ>
161. <http://www.sci.anthropology>
162. <http://www.sci.cognitive>
163. <http://www.expert.ru>
164. http://fas.gov.ru/news/n_1611.shtml
165. <http://www.blogic.ru/news/340.html>
166. <http://www.ids-scheer.ru>
167. <http://www.nival.com>
168. <http://www.scorecard.ru>
169. <http://www.olbuss.ru>
170. <http://www.mag-consulting.ru>.

Научное издание

Лапыгин Юрий Николаевич
Прохорова Нина Григорьевна

Стратегическое управление затратами

Подписано в печать
Формат 84 x 108/32
Бумага для множительной техники. Гарнитура Таймс.
Печать офсетная. Усл.печ. л.11,5
Тираж 300 экз. Заказ 1503 .

Макет подготовлен авторами

Отпечатано в отделе оперативной полиграфии ВГПУ
600024, Владимир, Университетская, д.2