

УДК 657

ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ И ПОСТРОЕНИЕ КОНТРОЛЬНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ РАСХОДАМИ

© 2011 В.А. Маняева*

Ключевые слова: стратегическое управление, программно-целевой метод управления, контроль, анализ, расходы организации, система сбалансированных показателей.

Программно-целевой метод как основа построения контрольно-аналитической системы управления расходами организации базируется на следующих принципах: целеполагание, программность, сбалансированность показателей, универсальность и информативность. Программно-целевое управление расходами организации позволяет реализовать контрольно-аналитическую концепцию стратегического контроллинга, которая призвана произвести оценку показателей результативности хозяйствующего субъекта и сформировать информацию для принятия регулирующих управленческих решений.

Стратегическое управление должно обеспечивать выживаемость предприятия во временном периоде, отслеживание намеченных стратегических целей, достижение устойчивого преимущества перед конкурентами и ориентировано на долгосрочные перспективы. Для реализации стратегического развития необходимо осуществить выбор метода управления предприятием, на который оказывает существенное влияние организационная структура, внешние и внутренние факторы. Изменения в организационной структуре предприятия, переход на современные методы управления являются достаточно сложными процессами в организационном и техническом плане, требуют много сил и времени. Но они жизненно необходимы в современных рыночных условиях, так как позволяют внедрять и развивать информационные технологии, предназначенные для того, чтобы сделать предприятие максимально эффективным за счет достижения высокого качества управления им.

Из многообразия существующих в теории и на практике методов управления практическое решение комплексной системы управления конкретным объектом в процессно-ориентированных структурах управления, в системе стратегического контроллинга, по нашему мнению, может быть обеспечено в условиях и на принципах программно-целевого метода управления - ПЦМУ.

Программно-целевой метод в стратегическом контроллинге - это механизм реализации его взаимосвязанных частных концепций: стратегического планирования, организационной концепции, учетной и контрольно-аналитической путем определения миссии, стратегии, стратегических целей и инициатив, а также и методов оценки деятельности организации на основе установленных показателей результативности. При анализе соотношения целого и частного системный подход, а значит и программно-целевой, исходят из определяющей роли целого по отношению к частному. Так, например, цели развития отдельных бизнес-процессов предприятия, должны определяться целями развития более высокого уровня - предприятия, холдинга, компании. По мнению Виханского О.С. "цели - это конкретное состояние отдельных характеристик организации, достижение которых является для нее желательным и на достижение которых направлена ее деятельность"¹.

В любой крупной организации, имеющей несколько обособленных структурных подразделений и несколько уровней управления, складывается иерархия целей, представляющая собой декомпозицию целей более высокого уровня в цели низкого уровня; цели более высокого уровня всегда носят более широкий характер и имеют долгосрочный интервал движения; цели более низкого уров-

* Маняева Вера Александровна, кандидат экономических наук, доцент Самарского государственного экономического университета. E-mail: manyaeva58@mail.ru.

ня выступают своего рода средствами для достижения целей более высокого уровня. Система стратегических целей управленческой деятельности во взаимосвязи с технико-экономическими возможностями их достижения лежит в основе программно-целевого метода к управлению конкретным объектом. В свою очередь, система целей управления объектом по времени включает в себя несколько взаимосвязанных между собой временных уровней: краткосрочный, среднесрочный и долгосрочный.

На основе результатов анализа внешней и внутренней среды организации происходит процесс *целеполагания*, который является первым принципом целевого управления. Реализация данного принципа выражается в определении общей цели (миссии) организации, на основе которой осуществляется построение системы целей управления объектом. Включающий в себя оперативные (краткосрочные), тактические (среднесрочные) и стратегические (долгосрочные) цели.

Иерархия целей играет важную роль, так как она устанавливает “связность” оперативного и стратегического контроллинга и обеспечивает ориентацию деятельности всех бизнес-процессов организации на достижение целей верхнего уровня. При этом необходимо иметь в виду, что цель того или иного объекта управления должна содержать требования, предъявляемые к ней целью управляемого объекта более высокого уровня. Иными словами, нужно рассматривать управляемый объект в данном случае расходы организации как систему локальных объектов бюджетного планирования, учета, анализа и контроля, а определение целей - как процесс построения системы целей.

Достижение отдельной стратегической цели возможно при достижении соответствующих ей тактических и оперативных целей. Каждой совокупности целей соответствует локальный объект управления - расходы организации. Структуризация целей управления расходами организации в системе стратегического управления представляет собой иерархию целей.

Взаимосвязи, в основу которых положены причинно-следственные отношения между целями, позволяют разработать стратегическую целевую комплексную программу.

Таким образом, *программность - второй принцип* программно-целевого метода управления. Формой реализации данного принципа выступает стратегическая карта.

Используя подходы к построению стратегических карт, представленные в работах Р. Каплана и Д. Нортон², стратегические цели можно расположить в четырех плоскостях (перспективах): *финансовой плоскости, потребительской (клиентской) плоскости, плоскости внутренних бизнес-процессов, плоскости обучения и роста*. Раскрытие стратегических целей на плоскости четырех составляющих превращает набор целей в упорядоченную совокупность, то есть совокупность целей, связанных причинно-следственными отношениями. Данный методологический подход позволяет определить стратегические направления (инициативы), которые необходимо осуществить в процессе достижения стратегических целей. При этом следует исходить из того, что достижение конкретной стратегической цели, расположенной в одной из плоскостей может быть результатом достижения, как собственных стратегических направлений, так и стратегических направлений других плоскостей (перспектив).

Стратегические цели в системе стратегического контроллинга расходов организации можно расположить в четырех плоскостях следующим образом:

♦ *в финансовой плоскости*: стратегическая цель - достижение лидерства по расходам;

♦ *потребительской (клиентской) плоскости*: стратегическая цель - достижение конкурентных преимуществ во внешней среде;

♦ *плоскости внутренних бизнес-процессов*: стратегическая цель - достижение конкурентных преимуществ во внутренней среде;

♦ *плоскости обучения и роста*: стратегическая цель - оптимизация структуры управления и работы с персоналом.

Главная (общая) цель или миссии хозяйствующего субъекта - усиление позиций во внешней среде связана с четырьмя перспективами.

Стратегическая цель “Достижение лидерства по расходам (финансовая перспектива)” является результатом достижения пяти соб-

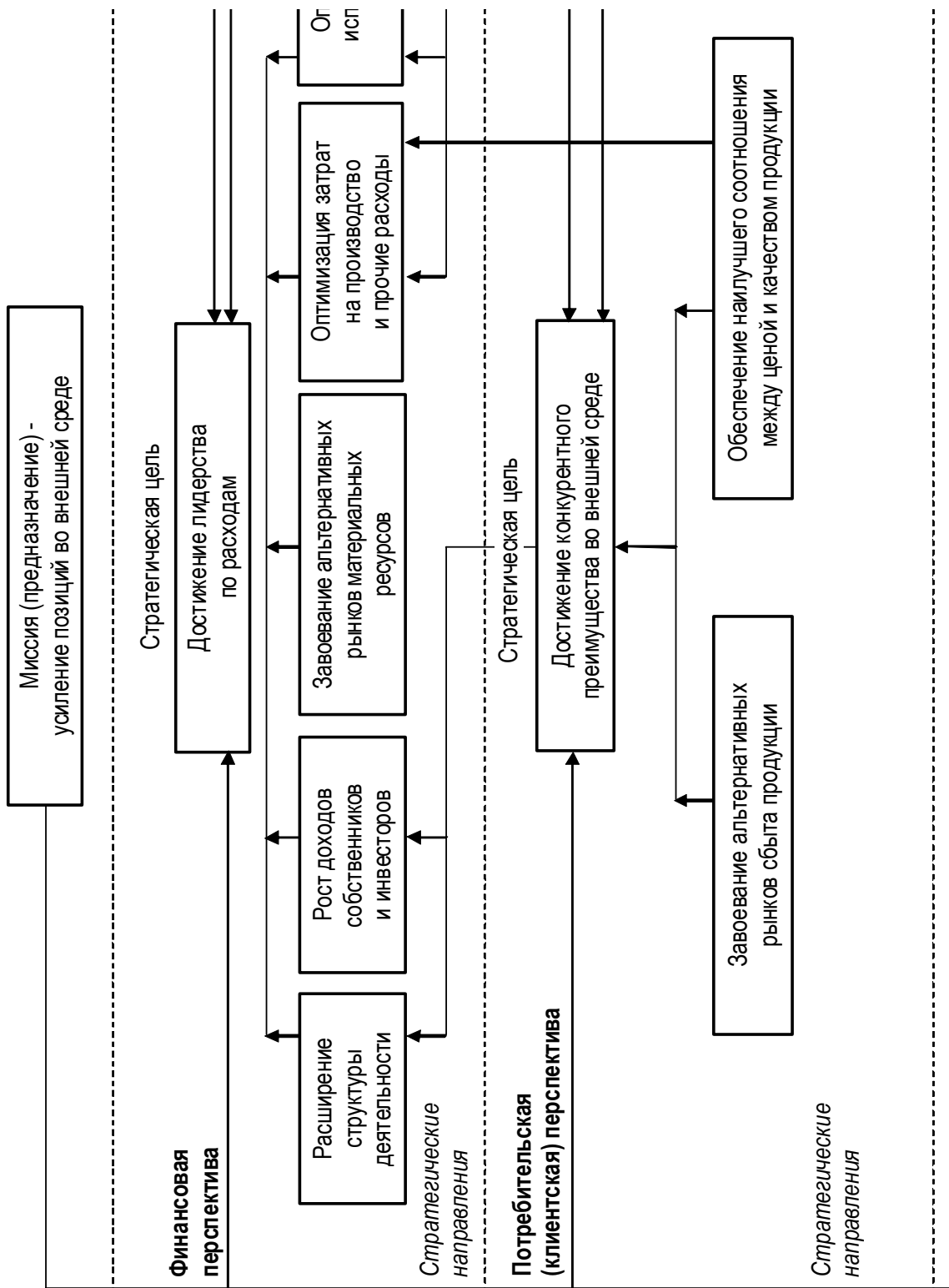


Рис. Стратегическая программа (стратегическая карта) управления расходами (начало)

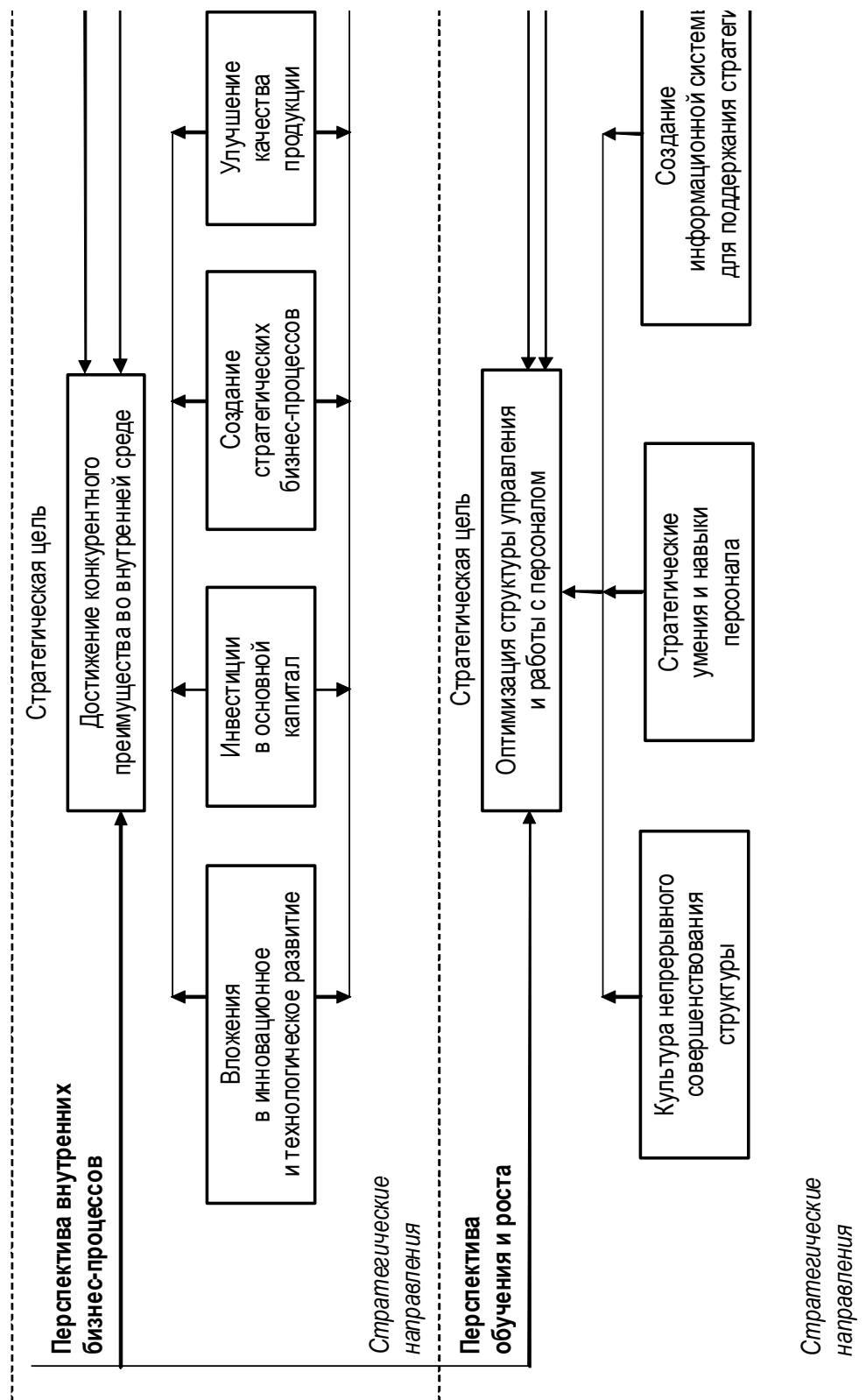


Рис. Стратегическая программа (стратегическая карта) управления расходами (окончание)

ственных стратегических направлений: расширение структуры деятельности, рост доходов собственников и инвесторов, завоевание альтернативных рынков материальных ресурсов, оптимизация издержек производства и прочих расходов, оптимизация использования активов, двух стратегических направлений потребительской (клиентской) составляющей (завоевание альтернативных рынков сбыта продукции, обеспечение наилучшего соотношения между ценой и качеством продукции) и четырех направлений перспективы внутренних бизнес-процессов (вложения в инновационное и технологическое развитие, инвестиции в основной капитал, создание стратегических бизнес-процессов, улучшение качества продукции).

Стратегическая цель “Достижение конкурентных преимуществ во внешней среде (потребительская перспектива)” является результатом достижения двух собственных стратегических направлений: завоевание альтернативных рынков сбыта продукции, обеспечение наилучшего соотношения между ценой и качеством продукции, пяти направлений финансовой перспективы (расширение структуры деятельности, рост доходов собственников и инвесторов, завоевание альтернативных рынков материальных ресурсов, оптимизация издержек производства и прочих расходов, оптимизация использования активов) и трех стратегических направлений перспективы обучения и роста (культура непрерывного совершенствования, стратегические умения и навыки персонала, создание информационной системы для поддержки стратегии).

Стратегическая цель “Достижение конкурентных преимуществ во внутренней среде (перспектива внутренних бизнес-процессов)” является результатом достижения четырех собственных стратегических направлений: вложения в инновационное и технологическое развитие, инвестиции в основной капитал, создание стратегических бизнес-процессов, улучшение качества продукции; пяти направлений финансовой перспективы (расширение структуры деятельности, рост доходов собственников и инвесторов, завоевание альтернативных рынков материальных ресурсов, оптимизация издержек производства и прочих расходов, оптимизация использования активов) и трех направлений перспективы

обучения и роста (культура непрерывного совершенствования, стратегические умения и навыки персонала, создание информационной системы для поддержки стратегии).

Стратегическая цель “оптимизация структуры управления и работы с персоналом (перспектива обучения и роста)” является результатом достижения трех собственных стратегических направлений: культура непрерывного совершенствования, стратегические умения и навыки персонала, создание информационной системы для поддержки стратегии, четырех стратегических направлений составляющей внутренних бизнес-процессов (вложения в инновационное и технологическое развитие, инвестиции в основной капитал, создание стратегических бизнес-процессов, улучшение качества продукции) и двух направлений потребительской перспективы (завоевание альтернативных рынков сбыта продукции, обеспечение наилучшего соотношения между ценой и качеством продукции).

Стратегическая целевая комплексная программа управления расходами организации в системе стратегического контроллинга, которая выражает причинно-следственные связи между стратегическими целями, направлениями и миссией организации, представлена на рисунке.

Стратегическая целевая комплексная программа управления расходами является основанием для определения *сбалансированности ключевых показателей результативности*, характеризующих результаты деятельности подразделений организации по достижению стратегических целей, что является *третьим принципом* целевого управления.

Так как в основу стратегической карты предприятия положены причинно-следственные связи, механизмом измерения данных связей может служить сбалансированная система показателей. Данная система обеспечивает связь результирующих и упреждающих показателей с показателями финансовой результативности деятельности.

Сбалансированность показателей обеспечивает необходимую связь между стратегическими, среднесрочными и краткосрочными целями, а значит, отвечает требованиям оперативного и стратегического контроллинга, так как среднесрочные и краткосрочные

цели - это область оперативного управления, а стратегические цели - стратегического. Система сбалансированных показателей (ССП) является наглядным способом описания стратегии хозяйствующего субъекта, который заключается в раскрытии ее на плоскости включающих четыре составляющих в виде стратегических целей и показателей, связанных причинно-следственными отношениями.

После определения перечня показателей для каждой стратегической цели возникает необходимость выбора ССП для отдельного центра финансовой ответственности - владельца бизнес-процесса. Ценность такого выбора определяется конкретностью показателей и их привязкой к видам деятельности бизнес-процесса и их выходным продуктам для внутреннего или внешнего потребления. В данный процесс вовлекаются владельцы бизнес-процессов для получения убедительных аргументов в пользу того или иного набора показателей в достижении поставленных стратегических целей.

Четвертый принцип программно-целевого управления - *универсальность*, который заключается в его интеграции с концепцией стратегического планирования на базе стратегических бюджетов расходов, организационной и учетной концепциями. Бюджетирование расходов организации необходимо рассматривать как комплексный подход к планированию расходов для достижения стратегических целей. Стратегический бюджет организации нацелен на будущее, он содержит детализированные не только финансовые, но и количественные показатели. Бюджет выступает одной из форм контроля, так как позволяет соотнести фактически полученный результат с плановыми показателями и целями, определенными стратегическими целевыми комплексными программами. Методику контроля расходов по местам возникновения и центрам ответственности осуществляемого путем сопоставления фактических величин с запланированными стратегическими бюджетами, можно рассматривать как одну из форм контроля, именуемого бюджетным контролем.

Контроль и анализ показателей результативности центров финансовой ответственности должны исходить из особенностей процессно-ориентированных структур управле-

ния. Методика стратегического анализа и контроля показателей основана на допущении, что все показатели должны быть структурированы по уровням управления и центрам ответственности, то есть они должны быть сбалансированы. Уровень сбалансированности отвечает на вопрос: насколько детально рассматривается сочетание различного рода произведенных расходов для достижения стратегических целей и полученных результатов?

Пятый принцип целевого метода - *информативность*, заключается в использовании интегрированного информационного экономического пространства сформированного в результате выполнения основных функций стратегического управления: планирования, организации и учета, при одновременном его пополнении информацией в процессе выполнения общих функций контроля и анализа. Фундаментом, связующим общие функции управления в единое целое, является интегрированная система финансовой и нефинансовой информации. Интеграция различных видов информации на определенных стадиях ее формирования и обработки должна обеспечить создание необходимого информационного пространства для реализации контрольно-аналитической концепции стратегического контроллинга. Интегрированная информационная система должна пронизывать все подсистемы управления и только таким образом, возможна реализация общей концепции стратегического контроллинга. Это предполагает наличие современных компьютерных систем формирования экономической и технической информации, которые устранили существовавшие долгие годы во многом условные перегородки между планированием, прогнозированием, учетом, контролем и анализом производственно-хозяйственной деятельности. В настоящее время это единый интегрированный процесс идентификации, измерения, накопления подготовки и представления экономической, технической и другой информации для принятия оперативных и стратегических решений по управлению предприятием. Ведущее место в этом процессе занимает учетно-информационное пространство.

Таким образом, программно-целевое управление в системе стратегического контрол-

линга расходов организации позволяет реализовать его частную контрольно-аналитическую концепцию, которая призвана произвести оценку показателей результативности в процессе достижения стратегических целей и сформировать информацию для принятия регулирующих управленческих решений. Теоретическое обоснование и построение контрольно-аналитической системы управления расходами коммерческой организации в стратегическом контроллинге на основе принципов программно-целевого метода определяют требования к методике анализа и контроля за расходами, а последние, в свою оче-

редь, нуждаются в учетном информационном обеспечении, которое формируется в системе стратегического управленческого учета.

¹ *Виханский О.С.* Стратегическое управление. М., 2003. С. 75.

² См.: *Каплан Р., Нортон Д.* Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей: пер. с англ. М., 2004; *Они же.* Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию: пер. с англ. 2-е изд., испр. и доп. М., 2008; *Они же.* Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные ресурсы: пер. с англ. М., 2007.

Поступила в редакцию 21.06.2011 г.