

МЕТОДИКА СТРАТЕГИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

© 2014 В.А. Маняева, А.В. Павкевич*

Ключевые слова: затраты на производство, стратегический контроль, сбалансированная система показателей, бюджетный контроль по отклонениям.

Приведена методика стратегического контроля затрат хозяйствующего субъекта; описана важность оценки четырех основных составляющих производства, часто встречающихся на большинстве предприятий.

Стратегический контроль - основа повышения эффективности экономической деятельности предприятия и его конкурентоспособности в долгосрочном периоде. Контроль на основе данных наблюдения, фиксации, переработки информации о действительном состоянии объекта управления путем сравнения и сопоставления фактических данных с заданными параметрами осуществляет оценку показателей выполнения стратегии. Одним из объектов стратегического контроля выступают затраты на производство продукции. Существуют разные методики стратегического контроля затрат, среди них - сбалансированная система показателей и метод бюджетного контроля по отклонениям.

В настоящее время в отечественной теории и практике известны системы контроля, в основу которых положены учетные системы "стандарт-костинг", нормативный метод, внутрихозяйственный расчет, традиционное бюджетирование, процессно-ориентированное бюджетирование на основе действий - Activity Based Budgeting (АВВ-метод), АВС-метод (Activity Based Costing), а также система со стратегической направленностью - ССП (система сбалансированных показателей). Как показало исследование, все они не в полной мере могут быть интегрированы в "непрерывное кольцо" управленческого процесса "планирование - организация - учет - анализ - контроль - регулирование". Существует проблема в формировании единого интегрированного информационного пространства для осуществления общих функций управления конкретным объектом.

Контроль, являясь одной из общих функций управления, на основе данных наблюдения, фиксации, переработки информации о действительном состоянии объекта управления путем сравнения и сопоставления фактических данных с заданными параметрами осуществляет оценку показателей выполнения стратегии. На их основании делается вывод о результативности достижения стратегических целей. Функции "контроль" и "регулирование" в совокупности являются составными частями управления. В результате использования информации управленческого учета и экономического анализа контроль формирует собственную информационную составляющую для общей функции "регулирование" и осуществляет обратную связь с функцией "планирование".

Одним из объектов контроля выступают затраты на производство продукции.

Контроль затрат целесообразно осуществлять одновременно как в системе *оперативного, так и в системе стратегического управления*. У каждой системы имеются свои задачи и методы. Оперативное управление, как правило, направлено на максимизацию прибыли в рамках текущего потенциала предприятия и ориентировано на краткосрочный результат (как правило, от одного года до трех лет). *Стратегическое управление* предполагает учет не только материальных, но и нематериальных факторов, принимает во внимание возможное изменение потенциала компании, имеет своей главной целью обеспечение длительного конкурентного преимущества хозяйствующего субъекта по затратам¹.

* Маняева Вера Александровна, доктор экономических наук, профессор. E-mail: manyaeva58@mail.ru; Павкевич Анастасия Владимировна, магистрант. E-mail: pav91@bk.ru. - Самарский государственный экономический университет.

Выработанные на основе мониторинга затрат механизмы их контроля могут способствовать повышению конкурентоспособности хозяйствующего субъекта, его привлекательности для инвесторов, более успешной реализации бизнес-проектов. Политика контроля затрат также имеет и макроэкономическое значение, обусловленное необходимостью решения ключевой для экономической теории проблемы эффективного распределения ограниченных ресурсов для максимального удовлетворения человеческих потребностей.

Некоторые экономисты, делая прогнозы на будущее, отмечали, что вплоть до 2030 г. мировое развитие попадает в переходную фазу. Как в странах первого эшелона модернизации, так и в развивающихся государствах, научно-технический прогресс зависит уже не столько от роста объемов производства, сколько от повышения эффективности управления ограниченными ресурсами и от величины инвестиций в человеческий капитал².

Необходимое условие оптимизации затрат - *организация эффективного взаимодействия стратегического и оперативного управления*. Для этого достаточно создать такую производственную среду, в которой оперативные решения принимаются в соответствии со стратегическими целями компании, а все подсистемы предприятия работают на реализацию поставленных приоритетов.

В отличие от западных предприятий, отечественные предприятия, контролируя затраты, зачастую ориентируются не на внутрипроизводственные цели хозяйствующего субъекта, а на данные бухгалтерского учета, "удобные" для налоговой системы³. К недостаткам системы управления затратами, а следовательно и их контроля, в России можно отнести:

- ◆ отсутствие деления издержек на переменные и постоянные вследствие игнорирования временных факторов;
- ◆ недостаточную проработанность процесса бюджетного планирования затрат;
- ◆ нерациональное распределение полномочий контроля между разными сегментами хозяйствующего субъекта вследствие излишней централизации управления;
- ◆ приоритет оперативным производственным результатам в ущерб стратегическим интересам⁴.

Разделяем точку зрения, что "осуществлять стратегический контроль означает, с одной стороны, устанавливать показатели контроля, измерять их фактический уровень, рассчитывать отклонения от установленных значений; с другой - отслеживать ход выполнения принятых стратегических управленческих решений и оценивать достигнутые результаты в ходе их выполнения. Отсутствие надежной системы контроля и, как следствие, эффективной обратной связи может привести организацию к кризисной ситуации"⁵.

Существуют разные методики стратегического контроля затрат, среди них - сбалансированная система показателей и метод бюджетного контроля по отклонениям.

Сбалансированная система показателей (*Balanced Scorecard, BSC*) является одной из методик, позволяющей в конкурентных условиях рынка приблизить управление затратами к стратегическим целям предприятия.

Традиционно для оценки экономической эффективности принимался во внимание такой ключевой показатель, как окупаемость вложений в производство в конкретном временном периоде. С начала 1990-х гг. после публикации труда двух гарвардских экономистов - Роберта Каплана и Давида Нортона - круг измеряемых показателей значительно расширился. Согласно Р. Каплану и Д. Нортона, для определения бизнес-стратегии хозяйствующего субъекта важно оценить четыре основные составляющие производства, которые встречаются на большинстве предприятий:

- ◆ финансовую составляющую (рентабельность инвестиций и добавленная стоимость);
- ◆ клиентскую составляющую (удовлетворение клиентских потребностей, сохранение лояльности клиентов, клиентской базы, занятой доли рынка);
- ◆ внутренние бизнес-процессы (качество исполнения заказа, стоимость разработки новых продуктов);
- ◆ человеческий капитал (обучение персонала, удовлетворенность сотрудников работой предприятия, состояние информационных систем).

Одним из базовых принципов сбалансированной системы показателей является принцип *измеримости*. Он предполагает, что у менеджмента должна быть возможность на-

блюдать (и в прошествии времени сравнивать) состояние ключевых факторов стратегического развития предприятия по конкретным индикаторам. Показатели разрабатываются на основе стратегических планов предприятия, учитывающих его долгосрочные приоритеты. После обоснования выбора тех или иных критериев проектируются процессы сбора информации, ее представления в численном виде, анализа полученных данных, их экспертизы и хранения.

Сбалансированная система показателей позволяет получить ключевую информацию о затратах в обобщенном систематизированном виде, доступном для понимания. При разработке методики стратегического контроля затрат это делает возможным эффективное целенаправленное распределение ресурсов. Выбор конкретных приемов зависит от ценностей и стратегии хозяйствующих субъектов. Финансовые и нефинансовые показатели принимаются во внимание с учетом причинно-следственных связей и факторов, под воздействием которых они формируются.

В оценке финансовых перспектив Р. Каплан и Д. Нортон не отрицали возможность анализа окупаемости как разницы между полученной прибылью и произведенными затратами. Но излишний акцент на традиционных финансовых показателях, по их словам, мог приводить к “несбалансированной” оценке других показателей. В качестве дополнительных индикаторов эффективности производства предлагалось учитывать и такие финансовые данные, как оценка рисков.

В целом, смысл стратегического контроля затрат предприятия в системе BSC сводился к тому, чтобы “не просто снизить затраты на их использование, а повысить их эффективность”⁶. В современных условиях это может означать, что в расчет необходимо принимать не только текущие расходы, но и расходы на инновации (разработку и развитие новых продуктов, улучшение технологических процессов), расширение клиентской базы, инвестиции в человеческий потенциал. При этом на всех этапах выработки “стратегии роста” в этой модели встречаются сокращение издержек и увеличение производительности⁷.

Самым простым путем *уменьшения себестоимости*, по мнению авторов модели,

является сокращение операционных издержек. Так, например, предприятие пищевой промышленности может стремиться к сокращению затрат на производство единицы продукции, салон красоты - к снижению стоимости обслуживания одного клиента. Но стратегический контроль затрат предполагает учет гибкости, необходимой для продвижения новых товаров и услуг на будущие рынки. Поэтому в его рамках задача повышения эффективности управления ресурсами будет решаться уже по-другому. И топ-менеджеру пищевого предприятия, и владельцу салона красоты необходимо будет *интенсифицировать использование материальных и человеческих ресурсов* (например, отправить сотрудников на повышение квалификации и тем самым повысить доходность на одного работающего, расширив круг его компетенций).

Одним из основных инструментов стратегического управления затратами может стать *анализ бюджетных отклонений*. По мнению исследователей, методология бюджетного планирования включает в себя следующие методы: балансовый, нормативный, метод системного анализа и синтеза, экономико-математический⁸. *Оценка отклонений фактических затрат от их нормативных значений* позволяет своевременно реструктурировать систему управления затратами на производстве. Но анализируя отклонения, важно принимать во внимание их существенность (величину разрыва между ожидаемыми и действительными показателями). При определении границ отклонений, как правило, используют два подхода: *экспертный анализ и статистический анализ*⁹.

В методе *экспертных оценок* пределы отклонений определяются на основе мнения руководителей подразделений или компетентных специалистов, ответственных за операционный бюджет. Использование экспертного метода оценки затрат в известной степени субъективно, но оправданно в условиях недостаточной информации по расходу ресурсов в предшествующие периоды, например, на промышленных предприятиях, реализующих мелкосерийную или единичную продукцию или при запуске принципиально новых проектов.

Там, где бюджетной информации достаточно, для анализа расхождений в заплани-

рованных и фактически сделанных затратах применяют *статистические методы* контроля по отклонениям. Статистический анализ позволяет достоверно оценить границы допустимых отклонений. Но эффективным его использование будет только на тех промышленных предприятиях, где в силу специфики деятельности хозяйственным операциям свойственна цикличность. Для проведения статистического анализа затрат экономического субъекта по методу бюджетных отклонений необходимо, чтобы на предприятии существовали данные о его затратах за несколько лет ведения хозяйственной деятельности и о результатах, полученных от использования производственных ресурсов.

Расход ресурсов, как правило, планируется предприятием в конкретных численных данных. Но на практике иногда невозможно в точности следовать запланированным показателям, как и спланировать наверняка ожидаемые результаты производства. Поэтому при статистическом анализе в оценке пределов допустимых отклонений может использоваться теория вероятностей, а значение по любой из бюджетных статей может рассматриваться как случайная величина.

Для эффективного управления затратами необходимо определить, чем вызваны отклонения, чтобы в будущем при стратегическом планировании *минимизировать влияние этих факторов*. Различные многоуровневые системы анализа, применяемые на практике, показывают, что, как правило, отклонения в затратах становятся следствием трех основных причин, в числе которых:

- ♦ изменение цен на производственные ресурсы (в условиях экономического кризиса производителям особенно трудно прогнозировать цены);

- ♦ несоответствие реальных объемов производства запланированным показателям (из-за изменения спроса на продукцию, недостатка мощностей, нехватки оборотного капитала и т. п.);

- ♦ изменение норм расхода (из-за несоответствия завышенных или заниженных затратных планов “нормальным” потребностям предприятия в ресурсах).

Для анализа бюджетных отклонений в отечественной и зарубежной практике стратегического управления затратами применя-

ется нормативная методика учета себестоимости “стандарт-кост”. Нормативные показатели потребностей в ресурсах в ней рассчитываются отдельно по каждому элементу¹⁰. При установлении норм могут использоваться сравнительные (или среднерыночные), количественные и натуральные показатели расхода сырья, рабочего времени, оборудования, необходимого для производства единицы продукции. Умножив данные на цену измерителей, можно получить среднерыночные “нормативы” стоимости расходуемых ресурсов.

Превышение себестоимости реализованной продукции над запланированным уровнем всегда считается неблагоприятным отклонением. Но как и любое отклонение, оно может быть *неконтролируемым* и *контролируемым*. Если причиной отклонения стал неожиданный рост налогов или увеличение таможенных пошлин на импорт отдельных элементов сырьевой базы, можно говорить о неконтролируемых факторах. Если же рост себестоимости продукции обусловлен ростом транспортных расходов, это регулируемое отклонение затрат, которое поддается корректировке в ходе разработки эффективной стратегии управления производством.

Своевременный и многоуровневый анализ затрат позволяет эффективно регулировать использование ресурсов хозяйствующим субъектом. Контроль над затратами может осуществляться как оперативно на текущих стадиях производства, так и в стратегическом измерении в соответствии с целями долгосрочного планирования и принципами разделения ответственности за управление ресурсами между отдельными подсистемами предприятия. При этом, основной задачей менеджмента в условиях современной конкурентной рыночной экономики остается согласование политики контроля затрат со стратегическими целями и ценностями хозяйствующего субъекта.

В заключение следует отметить, что стратегический контроль затрат хозяйствующего субъекта требует современной информационной базы, содержащей сведения стратегического характера. Контроль, с одной стороны, предъявляет требования к данной информации, а с другой - в результате его проведения формируется информация для принятия стра-

тегических управленческих решений. Сведения стратегической направленности - это, прежде всего, данные о внешней среде, которые позволяют, во-первых, не только прогнозировать будущее состояние организации и следить за выполнением стратегии при достижении стратегических целей, но и, во-вторых, при необходимости осуществлять регулирование ранее принятых стратегических инициатив.

¹ Заруднев А.И., Мерзликина Г.С. Управление затратами хозяйствующего субъекта: учеб. пособие. Волгоград : Политехник, 2002.

² Григорьев Л.М. Сценарии развития и экономические институты / Экон. политика. 2013. № 3. С. 39.

³ Григорьев Л.М. Указ. соч.

⁴ Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. М. : Олимп-Бизнес, 2003.

⁵ Наумова Н.В., Коробова О.В. Организационные проблемы составления бюджета и контроля его исполнения на промышленных предприятиях // Организатор производства. 2010. № 3. С. 83-91.

⁶ Каплан Р.С., Нортон Д.П. Указ. соч.

⁷ Там же.

⁸ Ковалева Т.М. Резервирование как метод бюджетного планирования // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2014. № 3 (113). С. 112-117.

⁹ Наумова Н.В., Коробова О.В. Указ. соч.

¹⁰ Заруднев А.И., Мерзликин Г.С. Указ. соч.

Поступила в редакцию 27.03.2014 г.