

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ РАБОТЫ ПРЕДПРИЯТИЯ В РАМКАХ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

ст. преп. Т.И. Серченя

Белорусский национальный технический университет

До 80-х гг. 20-го века большинство предприятий действовало в условиях защищенной конкурентной среды: ограниченность коммуникаций, огромные географические расстояния, закрытые для внешних конкурентов рынки в значительной степени снижали возможности иностранных компаний конкурировать на национальных рынках. Однако уже в 1980-е гг. производственные компании начали сталкиваться с жесткой конкуренцией со стороны иностранных организаций, предлагавших на рынке высококачественные продукты по низким ценам. Создавая глобальные сети для закупок сырья и дистрибуции товаров по всему миру, эти иностранные организации смогли получить доступ на многие национальные рынки.

Выстоять в конкурентной борьбе могла помочь лишь модернизация производства. Если производственные компании мирового масштаба ответили на эти вызовы заменой традиционных систем выпуска продукции системами типа «точно в срок» и инвестициями в современные производственные технологии, то отечественные промышленные предприятия обладали недостаточной гибкостью, чтобы учитывать в своей деятельности все более короткие жизненные циклы продуктов, запросы различных потребителей и предоставлять первоклассное обслуживание. Проблема усугублялась потерей традиционных рынков сбыта (внутри СССР) и нехваткой финансовых средств.

Изменение внешней среды заставило предприятия активно заниматься управлением затратами и разработкой информационных систем для управленческого учета, что позволило выявить источники повышения рентабельности продукции.

Управленческий учет представляет собой систему информационного обеспечения процессов планирования и контроля на всех уровнях управления: начиная от стратегии и заканчивая оперативными бюджетами.

Из данного определения следуют две главные особенности управленческого учета – ориентация на пользователя информации и оперативность предоставления данных. При построении сложных систем управленческого учета, охватывающих все уровни управления, требование оперативности диктует необходимость автоматизации учетных процедур, поскольку ручная обработка данных не позволяет обеспечить своевременность получения информации.

Наиболее важные для управленческого учета технологии приведены в табл.1 (определены на основе социологического опроса ряда менеджеров среднего и высшего звена в России).

Таблица 1
Технологии, наиболее важные для управленческого учета
в 2000 – 2005 гг. [2]

Инструментарий / технология	Количество, %
1. Бюджетирование (Budgets)	76.0
2. Стратегический управленческий учет (Strategic management accounting)	65.0
3. Анализ отклонений (Variance analysis)	62.0
4. Непрерывное прогнозирование (Rolling forecasts)	59.0
5. Расчет добавленной стоимости (Value added accounting)	39.0
6. Учет затрат по видам деятельности (Activity-based costing)	39.0
7. Комплексное управление качеством (Total quality management)	33.0
8. Система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard)	31.0
9. Метод стандарт-костинг (Standard costing)	26.0
10. Экономическая добавленная стоимость (Economic Value Added)	24.0

Как можно видеть из табл.1, наиболее широкое применение имеют технологии бюджетирования и анализа отклонений. При этом некоторые организации сочетают бюджетирование и непрерывное прогнозирование. Это связано с тем, что бюджетирование как технология, которая доказала свою полезность, не может быть заменена другой, по крайней мере в ближайшем будущем. В после-

дующие годы планируется дальнейшее развитие ряда новых технологий управленческого учета, таких как стратегический управленческий учет, комплексное управление качеством, модель экономической добавленной стоимости.

Появление новых технологий в управленческом учете связано с изменением целей, стоящих перед предприятием. В настоящее время большое значение придается долгосрочным (стратегическим) целям. При этом возникает проблема взаимосвязи стратегических целей с оперативными задачами.

Решить данную проблему призвана система стратегического управленческого учета. Основные факторы успешного внедрения стратегического управленческого учета [2]:

1) Стратегический управленческий учет должен быть построен таким образом, чтобы обеспечивать не только процесс стратегического планирования, но и процессы переработки стратегических решений по мере того, как внедряются стратегические планы.

2) Система стратегического управленческого учета должна предоставлять информацию, необходимую для принятия стратегических управленческих решений.

3) Стратегический управленческий учет должен учитывать не только конечные финансовые показатели эффективности, т.к. некоторые аспекты деятельности организаций нельзя измерить в финансовых терминах и соответственно проконтролировать с помощью этих показателей (теряется контроль над этими аспектами деятельности организации).

4) В системе стратегического управленческого учета важно точно определить необходимость и эффективность дискреционных затрат.

Дискреционные затраты (обязательные; committed cost) – это затраты, предоставленные на усмотрение, или сверхжизненно необходимые затраты. В качестве дискреционных чаще всего рассматривают затраты на маркетинг, исследования, обучение и т.д. Их количество легко можно изменить. Решение по поводу количества дискреционных затрат принимается в течение определенного промежутка времени специалистами, которые несут ответственность за составление бюджета или стратегического плана.

5) Система стратегического управленческого учета должна рассматривать и эффективность альтернативных вариантов использования средств.

б) Система стратегического управленческого учета должна максимально учитывать изменения внешней среды.

При применении стратегического управленческого учета следует учитывать, что он является достаточно обширным, многосторонним направлением, которое может включать в себя множество различных методов и технологий. Так, даже такие традиционные технологии, как бюджетирование и анализ отклонений, можно отнести к технологиям стратегического управленческого учета.

Однако наиболее успешное внедрение стратегического управленческого учета обеспечивает система сбалансированных показателей (The Balanced Scorecard, BSC), разработанная Капланом и Нортонем.

Эмпирические исследования, проведенные в Западной Европе, показали, что примерно треть из исследуемых предприятий нуждалась при принятии решений в показателях, не поддающихся денежному выражению. Создание системы сбалансированных показателей позволило вносить в отчетность неденежные (качественные) показатели как индикаторы финансовых возможностей фирм.

В соответствии с теорией Каплана и Нортоня система сбалансированных показателей предполагает анализ функционирования организации по следующим аспектам [3]:

- обучение и перспективы роста (The Learning and Growth perspective);
- внутрифирменные процессы – внутренние бизнес-процессы (The Business Process Perspective);
- ориентация на потребителя – потребительский аспект (The Customer Perspective);
- финансовый аспект (The Financial Perspective).

В последнее время к четырем перечисленным выше аспектам добавляется пятый – охрана окружающей среды.

Рассмотрим более подробно каждый аспект.

1. Обучение и перспективы роста.

Данный аспект характеризует кадровую политику, проводимую в организациях, и механизм поощрения сотрудников. В современных быстроизменяющихся условиях становится необходимым повышение образовательного уровня сотрудников. Обучение включает не только тренинги служащих, но и наличие на предприятиях опытных наставников, эффективный обмен информацией между сотрудниками, освоение необходимого технологического

инструментария. В организациях, эффективность деятельности которых напрямую зависит от интеллектуального потенциала служащих, данный аспект является ключевым.

2. Внутренние бизнес-процессы.

В любой организации существует множество внутренних процессов. Однако не все внутренние процессы способны повлиять на выбранную стратегию развития организации. Поэтому важно определить именно те процессы, которые отражают всю цепочку ценностей, начиная от определения нужд потребителей и заканчивая удовлетворенностью потребителей работами или услугами. И в разработке показателей, характеризующих данное направление, должны принимать участие те специалисты, которые наиболее тесно связаны и лучше разбираются в процессах, происходящих в организации.

3. Ориентация на потребителя.

Как уже было отмечено выше, ориентация на нужды потребителя и на степень его удовлетворенности товарами и услугами определяет стратегию деятельности организации. Данный аспект будет иметь больший успех в организации, если он определяется не только количественными показателями (доля рынка, прибыльность данного сегмента рынка, объём продаж, средние затраты на привлечение одного покупателя и т.д.), но и качественными данными, например, комментарии и жалобы потребителей, которые могут быть более полезны для дальнейшей деятельности организации. Более подробный анализ деятельности организации может привести к выявлению новых сегментов рынка или новых товаров и услуг или к другим, более кардинальным изменениям в деятельности организации.

4. Финансовый аспект.

В анализе деятельности организации финансовые данные всегда имеют некоторый приоритет перед остальными аспектами. Для характеристики финансового аспекта могут быть использованы традиционные финансовые показатели, такие как выручка, затраты, размер оборотного капитала и др. Все эти показатели в системе сбалансированных показателей группируются по трем направлениям: рост выручки, управление затратами, использование активов.

Естественно, что каждая организация самостоятельно должна определить показатели по всем перечисленным аспектам с учетом специфических особенностей деятельности и особенностей страны. Следует дополнительно отметить, что использование системы сба-

лансированных показателей возможно не только в отчетности различного рода организаций, предоставляемой акционерам и потенциальным инвесторам, но и при реализации некоммерческих социальных проектов, где ее использование продиктовано объективными условиями.

Для промышленных предприятий Республики Беларусь показатели, которые можно использовать для характеристики перечисленных выше аспектов деятельности, можно представить в следующем виде (табл.2).

Таблица 2

Показатели, характеризующие деятельность предприятия

Аспекты деятельности предприятия			
обучение и перспективы роста	внутренние бизнес-процессы	потребительский аспект	финансовый аспект
А	Б	В	Г
<p>Характеристика сотрудников:</p> <ul style="list-style-type: none"> – профессионально-квалификационная структура – уровень подготовки и переподготовки кадров – производительность труда – качество труда – текучесть персонала – степень удовлетворения сотрудников условиями труда – управленческий резерв сотрудников 	<p>Показатели, связанные с анализом рынка:</p> <ul style="list-style-type: none"> – идентификация сегмента рынка – прогнозируемая прибыльность данного сегмента рынка – время выхода на рынок – сумма выручки, которая может быть получена в результате внедрения нового продукта – сумма выручки, которая может быть получена в результате привлечения нового покупателя 	<p>Доля рынка:</p> <ul style="list-style-type: none"> – доля рынка, завоеванная организацией – доля затрат на данный товар в бюджете потребителя 	<p>Рост выручки:</p> <ul style="list-style-type: none"> – объём продаж – количество новых продуктов – уровень новизны продукции – количество новых потребителей и рынков – ценовые стратегии – рентабельность продукции – выручка в расчете на одного работника

А	Б	В	Г
<p>Мотивация и ориентация:</p> <ul style="list-style-type: none"> – количество принятых и внедренных рациональных предложений – уровень материального вознаграждения по результатам работы – уровень морального удовлетворения от работы 	<p>Показатели, связанные с производством:</p> <ul style="list-style-type: none"> – возрастной состав и структура оборудования – уровень технической подготовки производства – структура основных технологических процессов – уровень инновативности производства – длительность производственного цикла – уровень ритмичности производства; – уровень обеспечения качества – затраты на производство 	<p>Удовлетворение потребителей:</p> <ul style="list-style-type: none"> – количество жалоб и замечаний потребителей – количество добровольных писем с благодарностью – количество новых потребителей – увеличение количества и объема продаж у постоянных покупателей – средние затраты на привлечение одного нового потребителя – средняя выручка в расчете на одного потребителя – количество потребителей, которые предпочли другого партнера 	<p>Управление затратами:</p> <ul style="list-style-type: none"> – себестоимость выпускаемой продукции – снижение себестоимости продукции – показатели, характеризующие эффективность использования производственных ресурсов (материалоемкость, фондоемкость, трудоемкость, капиталоемкость и др.)

А	Б	В	Г
	<p>Показатели, связанные с доставкой товара:</p> <ul style="list-style-type: none"> – количество товаров, доставленных вовремя – удельный вес дефектов, полученных в результате доставки – возникновение дефицита из-за несвоевременной доставки товара 	<p>Прибыльность потребителей:</p> <ul style="list-style-type: none"> – общая прибыль в расчете на одного потребителя – суммарные затраты на одного потребителя 	<p>Использование активов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – оборачиваемость оборотных средств – длительность финансового цикла – показатели ликвидности капитала – обеспеченность собственными средствами

Конечно же, данный состав показателей не является конечным. Он составлен по методике Каплана и Нортонa с учетом показателей, которые должны содержаться в отчетности отечественных предприятий. При составлении системы сбалансированных показателей должен соблюдаться баланс между внешними показателями, предназначенными для акционеров и потребителей, и внутренними показателями, которые характеризуют критические бизнес-процессы, инновации, обучение и рост сотрудников, а также показателями, которые характеризуют деятельность предприятия в прошедшем периоде, и показателями, которые характеризуют будущую эффективность деятельности организации.

Использованные источники

1. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет: учебное пособие / Пер с англ. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит ДНИТИ, 2004. – 774 с.
2. Николаева, О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. – М.: УРРС, 2003. – 304 с.
3. Мурынов, А.А. Постановка и реструктуризация управленческого учета в организации // Роль аналитика в управлении компанией: сборник научных трудов. – М.: ДНИТИ, 2002. – С.53-58.