7. МЕНЕДЖМЕНТ И МАРКЕТИНГ

7.1. МЕТОДЫ И МЕТОДИКА СТРАТЕГИЧЕСКОГО АНАЛИЗА ЗАТРАТ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

Бороненкова С.А., д.э.н., профессор,
кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»;
Чепулянис А.В., аспирант, ассистент,
кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»

Уральский государственный экономический университет, г. Екатеринбург

Стратегический анализ затрат являются одним новых направлений развития учетно-аналитического обеспечения, которое ставит перед собой задачи по позиционированию компании во внешней среде и поиск скрытых резервов внутреннего потенциала для эффективного развития организации в будущем. В статье раскрывается сущность понятия стратегического анализа затрат, дается обзор его методического обеспечения, а также показывается как влияют циклические колебания на состояние стратегической калькуляции.

Специфичность предметной и методической стороны анализа проступает, прежде всего, в выборе основных направлений получения, обработки и интерпретации данных. Структура системы стратегического анализа представлена на рис. 1.

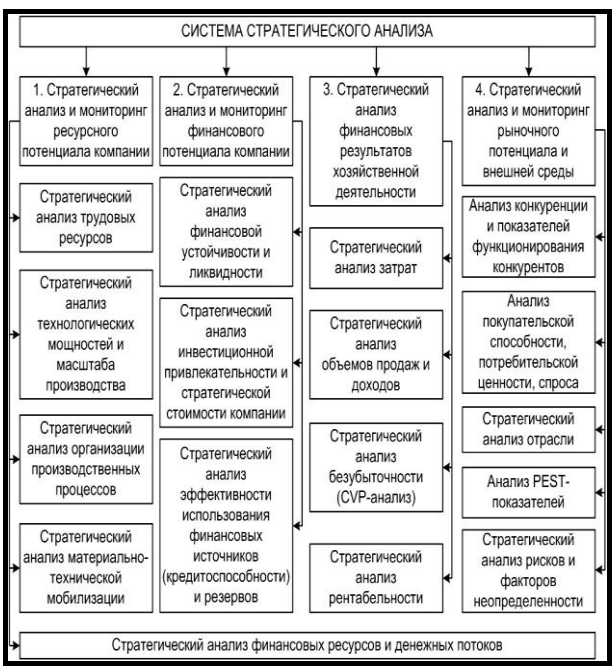

Рис. 1. Система стратегического анализа

Учитывая многочисленность факторов, влияющих на различия в затратах, компания должна всегда знать, как ее затраты соотносятся с затратами основных конкурентов. Для этого необходим стратегический анализ затрат, фиксирующий положение компании с точки зрения затрат по отношению к ее ближайшим конкурентам. Таким образом, стратегический анализ затрат ориентирован на выявление и отслеживание факторов, оказывающих влияние на величину затрат компании в долгосрочном периоде, а также соотнесение их с затратами конкурентов с целью позиционирования компании на рынке.

Все аналитические процедуры в рамках стратегического анализа затрат можно разделить на два направления.

1. Внешний стратегический анализ затрат.
2. Внутренний стратегический анализ затрат [1].

Внешний стратегический анализ затрат основывается на данных маркетинговых исследований, статистических данных, экспертных оценках, внешних базах данных. Анализ внешнего окружения включает в себя анализ макро-, мезо- и микроэкономической среды. Он призван формировать достоверную и полную информацию о влиянии внешней среды на поведение компании на рынке в целом, а также на стратегию затратообразования в частности. На основе данных внешнего стратегического анализа затрат производится оценка конкурентоспособности выбранной ценовой и затратообразующей стратегии и целесообразности их дальнейшего применения, вырабатываются различного рода решения по корректировке позиции организации на рынке для приведения ее в нужное стратегическое состояние.

Внутренний стратегический анализ затрат нацелен на формирование аналитической информации об эффективности реализации стратегии затратообразования, а также контроль за достижением стратегических параметров при консолидации полной стратегической себестоимости. Его методика основана на управлении жизненным циклом продукта, цепочки создания ценности продукта, а также анализе сбалансированных показателей по бизнес-процессам, заложенных в стратегической программе управления затратами.

Специфика затрат как объекта управления требует применения специальных методов стратегического анализа. Основой для реализации концепции стратегического анализа должна служить методика анализа затрат по стадиям жизненного цикла продукта (***LCCA*** – Life-Cycle Cost Analysis). В рамках данной методики в полной мере можно реализовать процессно-ориентированный подход к организации процедур стратегического анализа затрат, а также наиболее объективно оценить и проанализировать полную стратегическую себестоимость продукта.

Методика ***LCCA*** обеспечивает структурирование и анализ совокупности затрат за весь жизненный цикл. Применение данной методики позволяет решить следующий круг задач:

- возможность оценки экономической целесообразности разработки нового продукта (нового направления деятельности);
- достижение компромиссов между техническими и экономическими службами по выбору оптимальной конструкции, потребительским свойствам продукта;
- контроль затрат на качество выпускаемой продукции на всех стадиях жизненного цикла продукта;
- постоянная поддержка процесса принятия управленческих решений в течение всего жизненного цикла продукта в части затрато- и ценообразования;

- идентификация и оценка затратообразующих факторов (cost-drivers), которые значительно влияют на стратегическую себестоимость продукта за весь жизненный цикл продукта;
- сопоставительный анализ реальной эффективности затрат (затратоотдачи) за весь жизненный цикл продукта;
- мониторинг и оценка эффективности процесса материально-технического снабжения стратегическими ресурсами.

Методика ***LCCA*** включает следующие этапы:

1 этап: Общий анализ экономического потенциала хозяйствующего субъекта, анализ системы и механизма затратообразования в хозяйствующем субъекте

2 этап: Отбор оптимального набора методов и инструментов стратегического анализа затрат на каждой стадии (этапе, процессе) жизненного цикла продукта;

3 этап: Анализ полной стратегической себестоимости по стадиям жизненного цикла продукта, ее структуры и состава. Факторный анализ стратегической себестоимости по стадиям жизненного цикла.

4 этап: Анализ циклических колебаний и оценка их влияния на стратегическую калькуляцию. Анализ рисков связанных с циклическими колебаниями в развитии хозяйствующего субъекта.

5 этап: Оформление результатов анализа. Формирование стратегического обоснования стратегии затратообразования в организации.

Стратегический анализ затрат проводится на непрерывной и итеративной основе, для обеспечения финансового контроля за фактическим состоянием стратегической себестоимости и сопоставлением ее со стратегическими параметрами, заложенными в стратегии затратообразования.

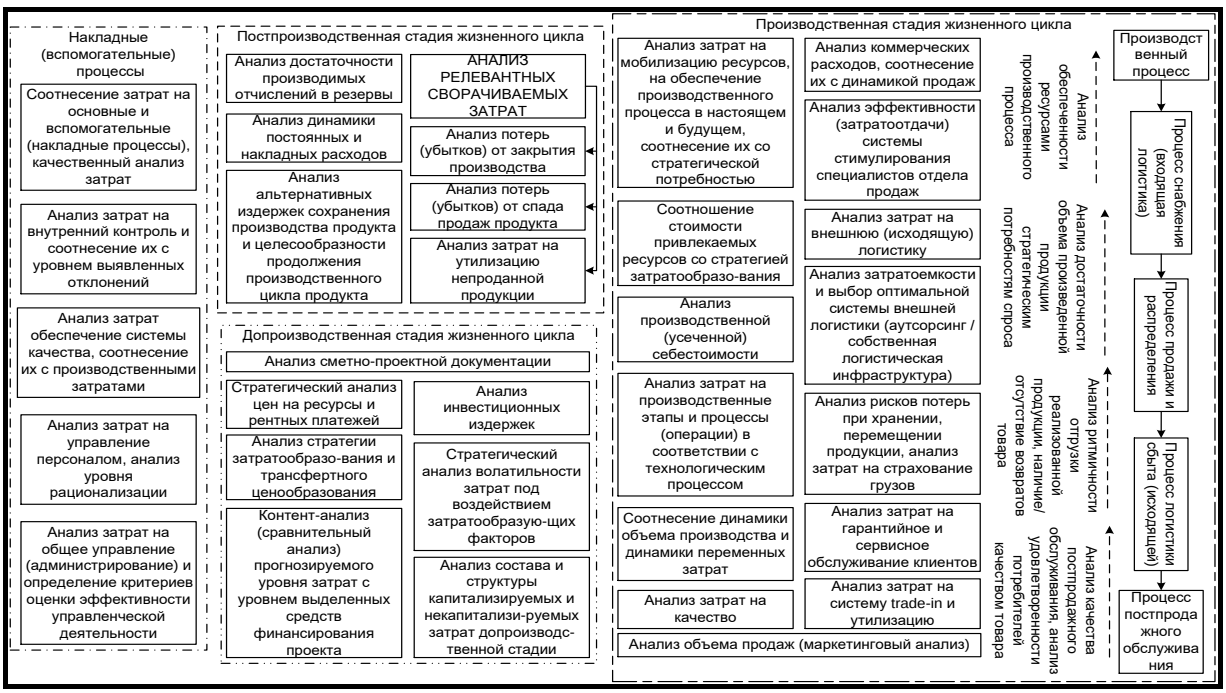

Рис. 2. Принципиальная схема стратегического анализа затрат

Важной составляющей методического обеспечения стратегического анализа представляется выбор методов и приемов, соответствующих каждому его этапу. В соответствии с разработанной принципиальной схемой организации стратегического анализа затрат проводится отбор необходимого портфеля инструментов и аналитических процедур.

При стратегическом анализе затрат нужно определить круг наиболее существенных затратообразующих факторов. Малоисследованной областью в управлении затратами являются методы численного выражения влияния на себестоимость конкретных структурных и исключительных (функциональных) затратообразующих факторов, взятых по одному или в комбинации, для комплексной оценки.

Необходимость понимания того, что определяет положение с затратами, ставит во главу угла измерение в численном выражении влияния на затраты различных комбинаций факторов. Численное выражение стратегического воздействия затратообразующих факторов, которые выступают в качестве стратегических переменных, помогает оценить их влияние на стратгическ4ую себестоимость и, следовательно, указывает на сценарии воздействия на факторы (в сторону их увеличения или уменьшения) с целью изменения результата – размера полной стратегической себестоимости (в сторону снижения). Постоянный мониторинг и анализ влияния затратообразующих факторов позволит увеличить конкурентоспособность предприятия, при этом стратегические факторы успеха становятся более осознанными, ясными (а, следовательно, и более управляемыми), и значимыми для стратегического управления предприятием.

Функцию управления затратами организации по факторам можно представить в следующем виде:

$$SM = F(X_F, X_S), \quad (1)$$

где ***SM*** – функция управления затратами;

X_F – функциональный фактор;

X_S – структурный фактор.

Эффективное управление затратами с учетом влияния на них затратообразующих факторов подразумевает:

- разработку закрытого перечня затратообразующих факторов, оказывающих значительное влияние на стратегическую себестоимость продукта;
- определение центров ответственности за мониторинг и анализ определенных факторов;
- постоянный мониторинг состояния и влияния того или иного фактора;
- разработка автоматизированной информационно-аналитической модели, позволяющей проводить анализ разрывов (Gap-анализ), связанных с влияние всей совокупности факторов и индивидуального влияния того или иного фактора.

Для сравнения и выбора наиболее оптимального варианта реализации стратегии затратообразования используется *метод установления альтернативных затрат*. Данный метод обеспечивает принятие стратегических решений на основе оценки альтернативных вариантов (сценариев), при этом в расчет принимаются только те категории затрат, величина которых претерпевает изменение при переходе от одного альтернативного варианта (сценария) к другому. Такие затраты являются основными и только их величина учитывается при принятии стратегического решения.

При реализации выбранной модели затратообразования возникают как незначительные, так и значительные отклонения от стратегических параметров. Для анализа таких отклонений (разрывов) используется *метод gap-анализ* (анализ разрывов). Завышение стратегической себестоимости и отклонение ее от стратегических параметров, как правило, связано с появлением непроизводительных затрат («узких мест»), которые возникают вследствие недостатков организации и управления производством, нарушений договорных обязательств и планово-учетной дисциплины. Второй немаловажной причиной отклонений является принятие ошибочных или необоснованных управленческих решений. [2]

Методика анализа затрат на исправление ошибочных управленческих решений и непроизводительных затрат включает в себя анализ причин и виновников, а также каким образом данные решения повлияли на затраты последующих операций, функций, видов деятельности в цепочке создания ценности и на себестоимость объекта калькулирования. Существенную помощь при этом может оказать такой метод анализа, как *диаграмма Ишикава* [2]. При применении данного метода может быть определена причинно-следственная связь между принятыми решениями, последствиями (результатами) принятых решений и вариантами устранения ошибочного решения.

Определив проблему, выявляют основные группы причин, которые также подлежат анализу. Когда обозначены основные причины, приводящие к появлению того или иного следствия, их необходимо проанализировать, чтобы однозначно определить: действительно ли найденные и сформулированные факторы лежат в основе той проблемы, которая, как мы полагаем, оказывает столь существенное влияние на деятельность организации.

Методика стратегического анализа затрат по бизнес-процессам позволяет интегрировать два методологических приема – анализ цепочки ценности и анализ отклонений в исполнении стратегических калькуляций и смет. Интегрированная методика стратегического анализа затрат по бизнес-процессам организации позволяет формировать аналитическую управленческую информации о показателях результативности (финансовых и нефинансовых) для формирования стратегических инициатив, а также для осуществления контроля за выполнением стратегии и принятия при необходимости регулирующих управленческих решений.

Главная цель любого анализа состоит в обосновании стратегических решений; любые другие результаты следует считать вторичными. Требуется гибкая система, позволяющая компании определять релевантных затрат применительно к любому сегменту рынка и, в частности, к каждому отдельному решению по этому сегменту.

Литература

1. Пласкова Н.С. Стратегический и текущий анализ финансово-хозяйственной деятельности компании [Текст] : учеб. пособие / Н.С. Пласкова. – М. : ЭКСМО, 2006. – 637 с.
2. Хорин А.Н. Стратегический анализ [Текст] : учеб. пособие / А.Н. Хорин, В.Э. Керимов. – М. : ЭКСМО, 2008. – 448 с.

Ключевые слова

Стратегическое управление затратами; стратегическое учетно-аналитическое обеспечение управления; стратегический анализ затрат; анализ циклических колебаний.

Бороненкова Светлана Ароновна

Чепулянис Антон Владимирович

РЕЦЕНЗИЯ

Развитие стратегического анализа является основой разработки стратегии экономических субъектов и обеспечивает объективную оценку результативности, продуктивности и эффективности затрат на основе новых видов продукции, введение новых технологий и оборудования, изменение организации производства. Характеризуя основные направления стратегического анализа, авторы справедливо выделяют раздел стратегического ресурсного анализа и рыночного потенциала организации, но в центр ставят вопросы анализа финансового потенциала и финансовых результатов, как важнейшей части стратегического планирования и управления.

Любая стратегия развития организации включает и опирается на стратегию снижения издержек, как важнейший фактор повышения конкурентоспособности организации. В статье четко показано, что при разработке стратегии снижения затрат необходимо опираться на внешний и внутренний анализ. Первый позволяет оценить конкурентоспособность издержек по сравнению с конкурентами. Второй – выявить и определить приоритеты основных групп факторов снижения затрат.

В статье рассмотрены преимущества одной из наиболее интересных методик обоснования снижения затрат с ориентацией на стадии жизненного цикла (LCCA). Выявляя ее преимущества, автор характеризует основные задачи, которые решаются с ее помощью и подробно прописывают реализацию основных характеристик и содержания этапов реализации методики. Она приведена в схеме.

Авторы рассматривают те методы анализа, которые применяются на разных стадиях реализации методики: GAP анализ, метод установления альтернативных затрат, диаграмму Ишикава, метод затрат на бизнес-процессы. При этом доказана необходимость учета отдельных стадий жизненного цикла, бизнес-процессы и предприятие в целом, а также организационно-экономических особенностей отдельных производств.

В целом статье дает полное представление о целесообразности применения методики ***LCCA*** и показывает целесообразность ее использования при разработке мер по обеспечению устойчивого экономического развития предприятий.

Мельник М.В., д.э.н., профессор, Финансовый университет при Правительстве РФ.