

Известно, что иннерационализм научного мышления и стереотипы практической деятельности не содействуют повышению эффективности хозяйствования отдельных субъектов на микро-, мезо- и даже макроуровнях управлений. Исправление такого положения предполагает существенное повышение эффективности всего процесса деятельности отдельных звеньев экономики. Достижение важнейших качественных параметров хозяйствования возможно посредством решения комплекса мер, касающихся:

теоретического обоснования ключевых параметров эффективности деятельности отдельных хозяйствующих субъектов на микро-, мезо- и макроуровнях, а также критериев и методов их оценки;

отражения в целевых программах социально-экономического развития страны, регионов, а также стратегических планов развития отраслей и предприятий блока показателей, характеризующих результативность их хозяйствования, соответственно и намечаемых мероприятий, оценка которых впоследствии станет одним из ключевых критериев их выполнения;

совершенствования организации управления финансово-хозяйственной деятельностью всех звеньев с учетом достижения экономической выгоды и обеспечения конкурентоспособности на национальном и мировом пространстве;

создания активного механизма, мотивирующего усиление ответственности и материальной заинтересованности структурных единиц и их персонала за достижение результативности хозяйствования.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Государственная программа инновационного развития Республики Беларусь на 2011—2015 годы. — Минск: БелИСА, 2011.
2. Основные показатели развития регионов, малых и средних городских поселений Республики Беларусь за 2007—2010 гг. — Минск: Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 2011.
3. Социально-экономическое положение Республики Беларусь за январь — ноябрь 2011 года. — Минск: БелИСА, 2011.
4. Официальный сайт Национального статистического комитета Республики Беларусь [Электронный ресурс]. — Минск. — 1998. — Режим доступа: <http://belstat.gov.by/>. — Дата доступа: 21.05.2012.

*Статья поступила
в редакцию 29.06.2012 г.*

Т.А. ТОХТАМЫШ

УПРАВЛЕНИЕ СТРАТЕГИЕЙ ЗАТРАТ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕМ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ МАЛЫХ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Эффективность стратегически ориентированной хозяйственно-экономической деятельности в значительной мере зависит от цепочки ценностей, которую создает эта деятельность [1, 68]. Среди поддерживающих составляющих в этой цепочке не без основания выделяют управление затратами и бюджетирование [2, 251]. В последнее время, в результате все более

Татьяна Александровна ТОХТАМЫШ, ассистент кафедры финансов и кредита Харьковского национального университета строительства и архитектуры.

широкого использования Value Based Management (VBM) [3, 31] — технологии, которая базируется на стоимости, — для управления предлагаются «процессно-ориентированные» методики [4—6]. В экономической литературе эти методики описаны в общем виде, поэтому возникает необходимость в детальном их наполнении с учетом особенностей малых предприятий.

Среди публикаций, в которых освещены вопросы процессно-ориентированного бюджетирования и управления затратами, необходимо отметить работы Дж. Бримсона, Дж. Антоса, Дж. Коллинса и В.В. Дика. Но все же соответствующие процедуры в них имеют лишь лингвистическое описание. Технология моделирования деятельности малых предприятий в виде стратегических карт отработана достаточно, о чем могут свидетельствовать труды А. Гершуна, Г. Каплана, Д. Нортон. Такие ученые, как Г. Кокинз, В. Мейер, М. Мэй, В.В. Неудачин, Е.Г. Ойхман и Джей К. Сигел занимаются вопросами «конструирования» сбалансированной системы показателей (BSC), которые еще не нашли соответствующего описания. Следовательно, возникает необходимость в создании алгоритма процессно-ориентированного управления затратами и бюджетирования производства на малых промышленных предприятиях.

Целью статьи является раскрытие сущности управления стратегией затрат и бюджетирования бизнес-процессов малых промышленных предприятий на основе построения стратегических карт и сбалансированной системы показателей.

Система стратегического управления отвечает на вопрос о том, каких экономических успехов должно достичь предприятие с точки зрения долгосрочной перспективы, если желает обеспечить свое выживание. Малые предприятия все чаще сталкиваются с необходимостью создания и накопления конкурентных преимуществ, которые позволяют выживать в условиях динамической и сложной окружающей среды. Это требует от них привлечения значительных объемов инвестиций для разработки новых продуктов и услуг. Однако привлечь капитал на выгодных условиях для малых предприятий очень сложно. Причиной этого является жесткая конкуренция, процессы глобализации, а также значительный рост потребности в капитале вообще [7, 41].

Управление стоимостью — это процесс последовательной реализации в стратегических и оперативных решениях менеджмента предприятия принципов экономической прибыли и прироста стоимости капитала [5, 112].

Желание менеджеров управлять предприятием, ориентируясь на максимизацию его стоимости, не всегда гарантирует рост стоимости предприятия. Поэтому стратегия малого предприятия, инструменты управления и показатели должны быть разработаны и использованы с ориентацией на увеличение его стоимости. В процессе управления малым предприятием осуществляется целенаправленное влияние на так называемые факторы создания стоимости, что позволяет увеличить стоимость бизнес-единиц. В пределах стоимостно-ориентированного управления изменению подлежат системы управления затратами. Традиционные методы расчета затрат ориентированы в основном на производственную сферу и используются для оценки эффективности ее работы. Они не ориентированы на создание стоимости, ценности для клиента, процессный подход для управления, на рыночную ситуацию. Использование этих инструментов даст возможность создать эффективную систему управления затратами на малом предприятии, а также поможет их снизить.

Общепризнанным является то, что в основу концепции VBM положен критерий экономической добавленной стоимости, целью которого является обеспечение роста рыночной стоимости предприятия. Согласно данной концепции, стратегической основой предприятия является капитал, за использование которого оно должно платить. Данная концепция направлена

на то, чтобы оценить стоимость предприятия, а также определить, каким образом можно использовать оценку стоимости для принятия стратегически верных решений.

Концепция добавленной стоимости по большей части использовалась на больших предприятиях. С целью расширения области ее применения необходимо использовать ее для управления малыми предприятиями. Как известно, малый бизнес не охвачен фондовыми рынками, поскольку он руководствуется рыночной формой ведения хозяйства. Перед топ-менеджерами стоит интегрированная задача получить конкретный результат, содержащий потребительную ценность, и, следовательно, будет получен экономический результат. В этом случае о доходности речь пойдет тогда, когда будет соблюдена концепция добавленной ценности. Особенно эта ситуация проявляется в малом бизнесе.

Концепция VBM включает в себя четыре основных составляющих: оценку, стратегию, финансы и корпоративное управление. Первая составляющая предусматривает выбор моделей и процедур определения ценности малого предприятия для ее владельца, а также определения механизмов создания новой стоимости. Стратегия устанавливает связь между ценностью предприятия для владельцев и бизнес-стратегиями. Составляющая финансов описывает финансовую политику предприятия, нацеленную на создание стоимости. Последняя составляющая концепции VBM — корпоративное управление направлено на согласование интересов владельцев и менеджеров.

Существует много способов для зарабатывания прибыли малым предприятием, и для каждого способа наиболее важным фактором является фактор затрат, которые должно понести предприятие в процессе своей деятельности, направленной на получение прибыли. Если предприятие не уделяет надлежащего внимания затратам, то величина прибыли может существенно уменьшиться и даже быть отрицательной, т. е. деятельность будет убыточной.

На практике менеджеры малых предприятий не уделяют надлежащего внимания затратам, поскольку не могут достаточно детально их описать. Часто им просто трудно разобраться в структуре затрат, их взаимозависимости и зависимости от ключевых факторов бизнеса. Традиционная система управления затратами часто сосредоточена на процессах, которые происходят внутри предприятия, — закупках, функциях, изделиях, потребителях. Другими словами, управленческий учет предприятия рассматривает стадии добавленной ценности, начиная от выплат поставщикам и заканчивая получением оплаты от потребителей. Ключевым моментом является доведение до максимума разницы (добавленной стоимости) между закупками и реализацией.

Процессно-ориентированное управление затратами (Activity-based Costing) — форма учета затрат, которая фокусируется на затратах в рамках конкретных функций (процессов, работ, заданий и т. д.), а не на затратах организационных подразделов [8]. Процессно-ориентированное управление затратами обеспечивает более точную информацию о себестоимости и эффективности производства конкретных товаров и услуг, чем традиционная система учета затрат.

Для эффективного управления затратами малого предприятия необходим алгоритм, который предусматривает анализ затрат по каждому отдельно взятому процессу и их совокупности. Применение процессно-ориентированного управления затратами обеспечит системный, комплексный подход к принятию управленческих решений на основе моделирования бизнеса и необходимости постоянного улучшения (оптимизации) бизнес-процессов малого предприятия.

В современных условиях хозяйствования малые предприятия все чаще внедряют процессно-ориентированное бюджетирование, поскольку существующее раньше, традиционное было нацелено на то, каким образом распределить ресурсы, а не на создание стоимости. Процессно-ориентированное бюджетирование внедряют на малых предприятиях с целью создания стоимости. Основная идея заключается в том, что оно концентрирует внимание на изучении видов деятельности и их связи с достижением стратегических целей. Бюджетное планирование, ориентированное на создание стоимости, базируется на двух главных принципах: ожидаемых видах деятельности и бизнес-процессах как основе для получения необходимых ресурсов. Определение видов деятельности является превращением входящих ресурсов в исходные результаты [4, 141]. На рис. 1 представлена схема определения видов деятельности.

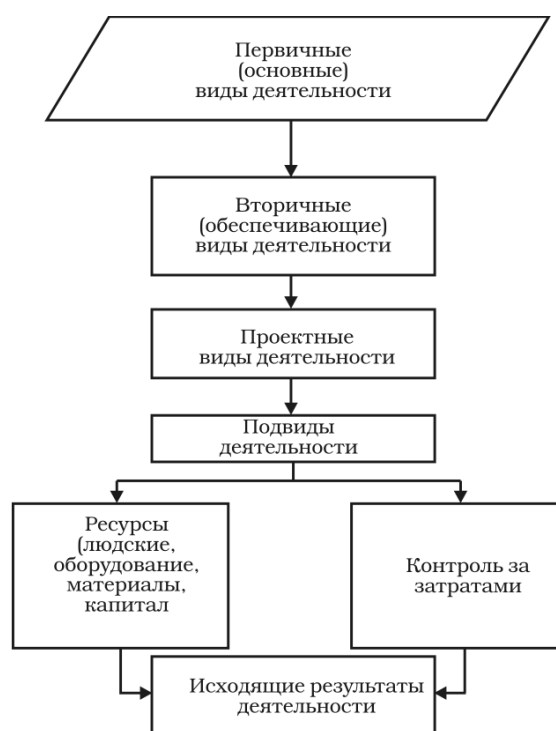


Рис. 1. Схема определения видов деятельности при процессно-ориентированном бюджетировании

Первичные виды деятельности непосредственно направлены на решение задач, которые поставлены перед отделами, в то время как вторичные являются вспомогательными по отношению к первичным (рис. 1). Проектные виды деятельности поглощают много времени и ресурсов, поэтому наличие ресурсов необходимо четко контролировать.

Назначение подвидов деятельности, как показано на рис. 1, заключается в детализации видов деятельности. Это может возникать в том случае, когда определение первичного вида деятельности имеет обобщающий характер. Ресурсы необходимы для эффективной работы бизнеса, поэтому менеджер должен следить за их использованием и планировать работу таким образом, чтобы оно было минимальным. Отслеживание затрат необходимо для ведения бухгалтерского учета на предприятии. Последним звеном схемы являются исходящие результаты деятельности предприятия.

Совокупность всех видов деятельности представляет собой модель бизнес-процесса [4, 145]. Бизнес-процессы и виды деятельности являются

ся важными звеньями, на которых руководителям малых предприятий необходимо сосредоточивать усилия при создании стоимости. Главным фактором любого успешного плана или бюджета является закрепление финансовой ответственности. Поэтому для достижения финансовых результатов важное значение имеет контроль и управление операционной деятельностью.

Одним из главных принципов процессно-ориентированного бюджетирования является анализ бизнес-процессов. Виды деятельности в рамках бизнес-процесса связаны с помощью своих исходящих результатов, которыми они обмениваются. Анализ бизнес-процессов концентрирует внимание руководителя на взаимосвязях между отделами предприятия. С целью снижения затрат и усиления дифференциации предприятия должно расширить понятие «бизнес-процесс» и включить в его состав связи между поставщиками и потребителями.

Управление бизнес-процессами на малых предприятиях осуществляется на долгосрочную перспективу. Для того чтобы реализовать стратегию предприятия, целесообразно использовать сбалансированную систему показателей (balanced scorecards — BSC) [5]. Разработке и внедрению этого инструмента посвящено достаточно фундаментальных публикаций (например, А. Гершун, Р. Пол Нивен), но определенный скепсис относительно их возможностей остается [6, 24], особенно в вопросах внутренней согласованности BSC и бюджетирования всех мероприятий по их реализации. Главным элементом сбалансированной системы показателей являются причинно-следственные связи между показателями. Последнюю составляющую системы оценить очень трудно, поскольку менеджеры малого предприятия не понимают, каким образом можно оценить показатели обучения и повышения квалификации сотрудников. Р. Каплан и Д. Нортон [9] рассматривают три вида материальных активов малого предприятия, которые обуславливают его способность к развитию и созданию стоимости. К ним относят: человеческий капитал, информационный капитал и организационный капитал. Сбалансированная система показателей предназначена не только для оценки результатов деятельности, она нацелена на обоснование решений о выделении бюджетных средств.

Качество бюджета определяется арсеналом методов анализа и планирования, которые используются для этого. Стратегическая карта, на базе которой строится потом сбалансированная система показателей, представляет собой модель, демонстрирующую как стратегия объединяет нематериальные активы и процессы создания стоимости. Несмотря на то, что бюджетирование считается одной из вершин мастерства в финансовом менеджменте [4, 252], оно больше связано с текущим управлением. Для того чтобы стратегия имела смысл, должен реализовываться непрерывный цикл [10, 75], а именно:

грамотно составленные стратегические карты должны извещать, куда движется предприятие и почему;

внутренне согласованные BSC должны отражать успеваемость такого движения и помогать выбрать последующий маршрут;

качественно обоснованный бюджет должен подсказывать, как это сделать.

Финансовая составляющая описывает материальные результаты реализации стратегии с помощью традиционных финансовых понятий. Пример стратегической карты малого предприятия приведен на рис. 2.

Если покупатель отдает предпочтение инновациям, высокой производительности, то большую ценность приобретают навыки, системы и процессы, которые создают новые продукты и услуги, лидирующие на рынке. Постоянное соответствие действий и возможностей предложения потребительской ценности клиентам является решающим фактором воплощения стратегии в жизнь.

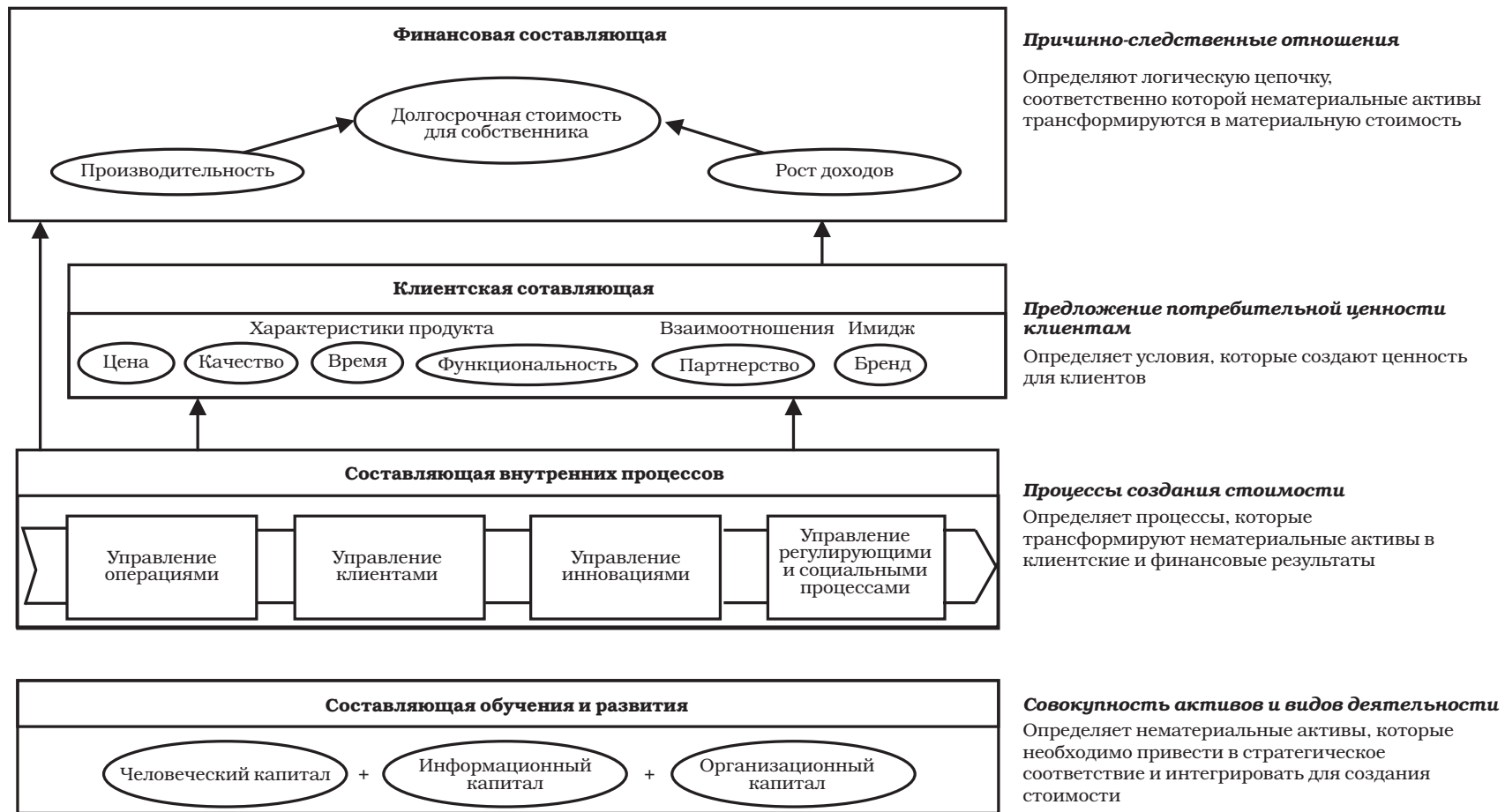


Рис. 2. Модель стратегической карты малого предприятия

Финансовая и клиентская составляющие описывают желаемые результаты стратегии. Они имеют несколько индикаторов и отвечают на вопрос: «Каким образом предприятие достигает желаемых результатов?» Составляющая внутренних процессов определяет несколько важнейших из них, имеющих решающее значение в реализации стратегии.

Для определения этих ключевых процессов предлагается использовать методологию процессно-ориентированного анализа рентабельности. Например, одно предприятие может увеличить инвестиции на разработку и продвижение на рынок новых продуктов и технологию их производства таким образом, что в результате клиенты получают высокотехнологичный инновационный продукт. Другое предприятие, пытаясь предоставить аналогичное предложение потребительной ценности, принимает решение создавать новые товары, используя совместные предприятия и партнерства.

Составляющая обучения и развития отображает те нематериальные активы, которые являются наиболее важными для стратегии. Цели этой составляющей устанавливают виды деятельности (человеческий капитал), системы (информационный капитал) и моральный климат (организационный капитал), необходимые для поддержки процессов создания стоимости. Все они должны быть взаимосвязаны и соответствовать основным внутренним процессам.

Цели четырех составляющих связаны между собой причинно-следственными отношениями. Все начинается с гипотезы: финансовые результаты могут быть получены только в том случае, если будет довольна целевая группа клиентов. Предложение потребительной ценности описывает, как увеличить объемы продаж и завоевать лояльность данной группы покупателей. Внутренние процессы создают и предоставляют это предложение. И, наконец, нематериальные активы, которые поддерживают осуществление внутренних процессов, представляют основание для стратегии. Приведенные в стратегическое соответствие цели всех составляющих являются основным инструментом создания стоимости, а следовательно, сфокусированной и последовательной стратегии (рис. 2).

Эта архитектура причины и следствий, которая связывает четыре составляющие сбалансированной системы показателей, является структурой, вокруг которой строится стратегическая карта. Данный процесс вынуждает малое предприятие четко определить, какова логика создания стоимости и для кого последняя создается. Стратегическая карта описывает логику стратегии, четко показывая важнейшие внутренние процессы, которые создают стоимость, и определяя нематериальные активы, необходимые для их поддержки. Сбалансированная система показателей переводит цели стратегической карты в показатели и конкретные задания. Но нельзя достичь цели и выполнить задания, только определив их, — предприятие должно запустить целый комплекс программ, с помощью которых будут получены все намеченные показатели. Для каждой такой программы предприятие должно предоставить достаточное количество ресурсов — людей, финансирование, мощности и т.д. Эти программы называются стратегическими инициативами. Для каждого показателя сбалансированной системы менеджеры должны определить стратегические инициативы, необходимые для достижения цели, которые порождают результат. Следовательно, реализация стратегии достигается через реализацию инициатив.

План действий, который определяет и обеспечивает ресурсы для стратегических инициатив, должен строиться в соответствии со стратегическими направлениями и рассматриваться как комплекс интегрированных инвестиций, а не перечень обособленных проектов. Каждое стратегическое направление отображает конкретную деловую ситуацию. Все инициативы

являются необходимыми условиями успешного воплощения стратегии в жизнь. Если исключить хотя бы одну из них, исчезает важнейшая связанная с этой инициативой цель и, значит, будут разрушены причинно-следственные связи.

Следовательно, сбалансированная система показателей предлагает системный подход к определению целей и показателей, которые описывают стратегию. Она включает в себя финансовые и нефинансовые показатели, сгруппированные по четырем составляющим стратегической карты. Последняя является наглядным изображением стратегии, которое отображает, как интегрированные и скомбинированные цели четырех составляющих складываются в одну стратегию. Каждое малое предприятие приспосабливает модель стратегической карты для решения своих специфических заданий.

Стратегическая карта и построенная на ее основе сбалансированная система показателей выводят конечный результат предприятия, которым является повышение его стоимости, на базовый уровень. Для достижения этого результата целесообразно использовать методику обратных точечных расчетов.

Таким образом, для повышения стоимости малого предприятия необходимо использовать процессно-ориентированные технологии. В статье раскрыты теоретические аспекты управления стратегией затрат и бюджетирования бизнес-процессов малых промышленных предприятий на основе построения стратегических карт и сбалансированной системы показателей, что поможет менеджерам разработать грамотную систему бюджетирования и снизить затраты. В дальнейшем необходимо разработать алгоритм методики обратных точечных вычислений, с помощью которого повысится рыночная стоимость малых предприятий.

Литература

1. Портер, М. Конкуренция; пер. с англ. / М. Портер. — М.: Вильямс, 2000.
2. Савчук, В.П. Управление прибылью и бюджетирование / В.П. Савчук. — М.: БИНОМ. Лаб. знаний, 2005.
3. Мартін, Дж.Д. VBM — управління, що базується на вартості: Корпоративна відповідь революції акціонерів: пер. з англ. / Дж.Д. Мартін, В.Дж. Петті. — Дніпропетровськ: Баланс Бізнес Букс, 2006.
4. Бримсон, Дж. Процессно-ориентированное бюджетирование: Внедрение нового инструмента управления стоимостью предприятия: пер. с англ. / Дж. Бримсон, Дж. Антос, Дж. Коллинс. — СПб.: Вершина, 2007.
5. Ивашковская, И.В. Моделирование стоимости компании. Стратегическая ответственность советов директоров / И.В. Ивашковская. — М.: ИНФРА-М, 2009.
6. Мейер, М.В. Оценка эффективности бизнеса. Что будет после *Balanced Scorecards*? : пер. с англ. / М.В. Мейер. — М.: Вершина, 2004.
7. Концепция контроллинга. Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование: пер. с нем. / Horvath & Partners. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2005.
8. Гершун, А. Технологии сбалансированного управления / А. Гершун, М. Горский. — М.: Олимп-Бизнес, 2005.
9. Каплан, Р. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты: пер. с англ. / Р. Каплан, Д. Нортона. — М.: Олимп-Бизнес, 2005.
10. Кокинз, Г. Управление результативностью: Как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами: пер. с англ. / Г. Кокинз. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2007.

Статья поступила
в редакцию 27.12. 2012 г.

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.
□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.