

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ВОРОНЕЖСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи



Чепулянис Антон Владимирович

РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ
ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени кандидата экономических наук

Научный руководитель:

доктор экономических наук, профессор

Ендовицкий Дмитрий Александрович

Воронеж – 2018

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
Глава 1. Теоретические аспекты организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на предприятиях	11
1.1. Роль и место учетно-аналитического обеспечения в стратегическом управлении затратами на предприятиях	11
1.2. Концептуальные аспекты организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на предприятии	24
1.3. Информационное обеспечение аналитических процедур в стратегическом управлении затратами на предприятиях	40
Глава 2. Особенности учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на предприятиях	52
2.1. Современное состояние учетно-аналитической работы на предприятиях	52
2.2. Особенности организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на предприятиях	68
2.3. Влияние затратообразующих факторов на затраты и результаты деятельности предприятия	87
Глава 3. Повышение эффективности учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на предприятиях	103
3.1. Развитие методического обеспечения стратегического учета затрат на предприятии	103
3.2. Организационно-экономическая модель стратегического калькулирования затрат на предприятии	120
3.3. Развитие аналитического обеспечения стратегического калькулирования затрат предприятия	139
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	151
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	164
ПРИЛОЖЕНИЯ	183

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Стремительное развитие техники и технологий, расширение информатизации всех сфер жизни общества, ускорение оборачиваемости материальной базы, бизнес-процессов и информационных потоков предъявляют к учетно-аналитическому обеспечению управления предприятием всё новые требования. В связи с этим, первостепенное значение приобретает формирование качественного учетно-аналитического обеспечения управления на предприятии, способного своевременно и в полном объеме предоставить менеджерам необходимую информацию для выработки обоснованных и рациональных управленческих решений.

Целью любого хозяйствующего в рыночных условиях субъекта является повышение маржинальности продукта предприятия, которая напрямую связана с уровнем затрат и эффективным управлением последними. Затраты являются необходимым элементом любой стратегии и центральным объектом стратегического управления. Организация системы управления затратами и его учетно-аналитического обеспечения нацеливает менеджмент компании к выявлению резервов снижения затрат до оптимального уровня, на рациональное использование ресурсов путем внедрения технологий энерго- и ресурсосбережения, что в дальнейшем принесет экономическому субъекту дополнительные экономические выгоды, приведет к росту экономической эффективности всех бизнес-процессов, повысит конкурентные преимущества и обеспечит позиционирование организации на рынке.

Таким образом, в сложившихся условиях необходимым представляется внедрение и использование в процессах учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами прогрессивного инструментария экономического анализа, современных учетных элементов и комплексов, основанных на перспективных информационно-коммуникационных технологиях, способных обеспечить предприятию экономическую эффективность и конкурентоспособность в стратегической перспективе.

Степень научной разработанности темы исследования. В ходе изучения вопросов совершенствования учетно-аналитического обеспечения стратегического

управления затратами теоретическую основу исследования составили труды отечественных и зарубежных ученых.

Наибольшую известность в области исследования затратных категорий получили труды таких зарубежных ученых, как У. Петти, А. Смит, Д. Рикардо, К. Маркс, Ж.-Б. Сэй, А. Маршалл, Дж.М. Кейнс, П. Самуэльсон, В. Леонтьев, Дж. Вайнер и др.

Различные аспекты проблематики управления затратами, в том числе стратегического, отражаются в работах А. Апчерча, Н.Э. Бабичевой, С.А. Барышева, Н.А. Боброва, А.Ф. Виноходова, В. Говиндараджана, К. Друри, В.А. Залевского, В.Г. Иванова, Т.Б. Кувалдина, Н.П. Любушина, Б.И. Майданчика, Н.К. Моисеевой, Г. Мюллера, Р. Мюллендорфа, Б. Нидлза, Т. Скоуна, Ч. Хорнгрена, Дж. К. Шанка и др.

Теоретические и методологические аспекты стратегического учета освещены в трудах отечественных ученых таких, как В.И. Ткач, Н.М. Блаженкова, А.Н. Богатко, П.В. Селиванов, И.В. Алексеева (проблемы постановки системы стратегического учета на предприятии); В.С. Плотников и В.В. Шестакова (разработка концепции стратегического учета в холдинговых структурах), Д.В. Курсеев, И.Н. Богатая (разработки в области стратегического учета собственности); А.Н. Щемелев (разработка вопросов стратегического учета инноваций); О.Е. Николаева, О.В. Алексеева, В.Э. Керимов, И.А. Мальсагов, С.В. Булгакова (вопросы разработки методик и методологии стратегического учета); Ю.В. Радченко (вопросы стратегического учета прибыли); Н.Н. Хахонова (вопросы постановки стратегического учета денежных потоков); О.В. Гуденица (вопросы развития методики стратегического учета в условиях реорганизации); М.С. Барахоева (проблемы развития стратегического учета затрат) и др.

Вопросы методологии и методик стратегического анализа развиты в работах В.П. Баранчеева, Б. Бенсуссан, С.А. Бороненковой, М.А. Вахрушиной, Л.И. Гусевой, И.В. Зенкиной, Казаковой Н.А., С.И. Крылова, Н.С. Пласковой, К. Фляйшер, А.Н. Хорина

В той или иной степени, вопросы формирования учетно-аналитического обеспечения управления освещаются в трудах В.Н. Алферова, М.У. Базарова, М.И. Баканова, С.Б. Барнгольц, П.С. Безруких, И.А. Белобжецкого, Ю.В. Богатина, Л.Т. Гиляровской, Е.М. Евстафьева, Д.А. Ендовицкого, О.В. Ефимовой, Е.А. Иванова,

В.Б. Ивашкевича, И.В. Кальницкой, Т.П. Карповой, В.В. Ковалева, И.А. Масловой, Б.Г. Маслова, М.В. Мельник, Л.А. Насакиной, В.Ф. Паляя, В.А. Пискунова, С.А. Рассказовой-Николаевой, Ф.Б. Риполя-Сарагоси, Н.Г. Сапожниковой, Р.С. Сайфулина, В.П. Суйца, С.К. Татура, К. Уорда, Н.Н. Хахоновой, Р. Холта, А.Н. Хорина, В.Г. Широбокова, Л.З. Шнейдмана и др. Особый вклад в формирование теоретических взглядов на учетно-аналитические системы управления внесли труды И.П. Ульянова и Л.В. Поповой.

Научные изыскания перечисленных авторов внесли огромный вклад в развитие теории и методологии экономического анализа, учета и управления затратами. Тем не менее, изучение и обобщение отечественного и зарубежного опыта ученых в вопросах учетно-аналитического обеспечения управления затратами предприятий свидетельствует о недостаточной проработанности стратегического аспекта данной проблематики, особая сложность которого определяется ускорением бизнес-процессов, усложнением интегральных производственных и технологических цепочек, трудностями прогнозирования на долгосрочную перспективу возможных тенденций и усилением действия факторов неопределенности и риска внешнего рыночного окружения.

Таким образом, актуальность и практическая значимость обозначенной тематики предопределили выбор объекта и предмета диссертационного исследования, а также обусловили постановку его цели и задач.

Цель исследования заключается в разработке теоретических и методических положений, практических рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами для принятия обоснованных управленческих решений, связанных с регулированием затрат по отдельным видам продукции и по организации в целом, направленных на повышение конкурентоспособности и позиционирования экономического субъекта на рынке в условиях быстрой сменяемости ассортиментного ряда и интенсификации производственного цикла. Для достижения поставленной цели определен перечень взаимосвязанных **задач**:

– систематизировать существующий понятийный аппарат и провести сравнительный анализ подходов к трактовке учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, структурировать основные информационные источники учетно-аналитического обеспечения стратегического

управления затратами и обосновать требования к содержанию информации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами с учетом условий современного рынка и применяемых информационных технологий;

- уточнить структуру и содержание учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, определить роль и значение стратегического учета и стратегического анализа;

- сформировать методические комплексы к учетно-аналитическому обеспечению стратегического управления затратами с учетом влияния длительности жизненного цикла продукта, особенностей бизнес-процессов;

- предложить математическую и организационно-экономическую модели стратегического калькулирования, учитывающие все стадии жизненного цикла и особенности движения затрат по цепочке ценности;

- разработать принципиальную схему (модель) организации и функционирования учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами с учетом факторов неопределенности и риска

- обосновать методический подход к критической оценке влияния затратнообразующих факторов на стратегическую себестоимость, установить возможные причины превышения затрат над стратегическими параметрами затратнообразования под влиянием факторов риска и неопределенности, разработать методику расчета показателей безубыточности при заданных параметрах затратнообразования.

Предметом исследования являются теоретические и методические аспекты формирования и совершенствования учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, применяемого в условиях ускорения бизнес-процессов и динамического технологического прогресса производства продукции.

Объектом исследования являются организационно-экономические отношения, возникающие в процессе организации и совершенствования учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на предприятиях, имеющих вертикально и горизонтально интегрированные корпоративные и технологические цепочки формирования добавленной стоимости продукта конечного потребления.

Теоретической основой исследования послужили научные труды и разработки отечественных и зарубежных ученых по вопросам организации учетно-аналитических систем на предприятиях, бухгалтерскому и управленческому учету, экономическому и статистическому анализу, стратегическому финансовому менеджменту и управлению затратами, информационным системам и технологиям.

Методологическую базу исследования составили системный и диалектический подходы, а также совокупность общенаучных и специальных методов познания: наблюдение, систематизация и обобщение, методы сравнительного и динамического анализа, методы классификации и группировок, статистического анализа и экспертных оценок, экономического прогнозирования и экономико-математического моделирования.

Информационную базу исследования составили законодательные и нормативные акты по организации учетных процессов и аналитической обработке информации на предприятиях, внутренние методические материалы, стандарты, используемые в практике учетно-аналитической работы предприятий, статистическая и аналитическая информация о деятельности предприятий, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, результаты аналитических обзоров и материалы исследований рейтинговых агентств, научно-исследовательских учреждений, независимых аналитических организаций, в ресурсах информационной сети Интернет; локальные нормативные документы и регламенты экономических субъектов по учету, планированию, бюджетированию, данные управленческой и финансовой отчетности предприятий.

Область исследования соответствует требованиям паспорта специальности ВАК (экономические науки) по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика, раздела 1 «Бухгалтерский учет», п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.11. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции»; раздела 2 «Экономический анализ», п. 2.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки экономического анализа»; п. 2.3 «Развитие методологии комплекса методов оценки, анализа, прогнозирования экономической деятельности»; п. 2.11 «Теория

и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа».

Научная новизна заключается в развитии теоретических положений и разработке комплекса методических рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на предприятии в условиях ускорения бизнес-процессов, имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета и экономического анализа.

Наиболее значимые положения, содержащие научную новизну и выносимые на защиту, заключаются в следующем:

– расширено теоретическое представление об учетно-аналитическом обеспечении стратегического управления затратами с точки зрения поведенческого подхода; предложен авторский подход к структуре и содержанию учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятия, заключающийся в выделении в его системе пяти взаимосвязанных и взаимодействующих подсистем – организационной, учетной, аналитической, информационной и контрольной; обоснованы место и роль стратегического учета и анализа затрат в системе учетно-аналитического обеспечения стратегического управления ими, обосновано, что они служат специальными обеспечивающими функциями для принятия обоснованных управленческих решений в сфере затратообразования;

– сформированы методические комплексы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, основанные на концепциях управления полным жизненным циклом, движения затрат по цепочке ценности (процессно-ориентированного подхода к управлению затратами) и комплексного управления качеством; систематизированы и классифицированы специальные методы стратегического учета и стратегического анализа;

– представлена уточненная модель организации и функционирования учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, в основу которой положены процессно-ориентированный подход организации учета и анализа стратегической себестоимости по стадиям жизненного цикла продукта, механизм управления рисками, ключевые аспекты системы сбалансированных показателей;

– разработано методическое обеспечение стратегического учета затрат, включающее учетную модель формирования полной стратегической себестоимости и комплексную методику стратегического учета затрат по стадиям жизненного цикла на основе процессно-ориентированного подхода, классификацию затрат в целях стратегического учета и анализа затрат, план счетов стратегического учета затрат;

– разработаны математическая и организационно-экономическая модели стратегического калькулирования, учитывающие все стадии жизненного цикла и особенности движения затрат по цепочке ценности, влияние факторов риска и неопределенности при расчете будущей стоимости затрат, возникновения дополнительных (скрытых и непроизводительных) затрат и включающие расчет экспертной (справедливой) стратегической себестоимости;

– проведена систематизация и критическая оценка затратообразующих факторов экономического субъекта, выделены функциональные и структурные факторы поведения затрат, определено их влияние на стратегическую себестоимость продукции на всех стадиях жизненного цикла продукта, предложена математическая модель расчета влияния затратообразующих факторов на показатели стратегической безубыточности;

– обоснованы методические рекомендации по совершенствованию аналитического обеспечения процесса затратообразования в условиях ускорения технологических и производственных процессов на предприятии посредством установления влияния факторов риска и неопределенности на величину превышения фактических затрат над расчетными, методики расчета показателей безубыточности при заданных параметрах затратообразования и анализа качества стратегической себестоимости.

Практическая значимость результатов исследования состоит в совершенствовании теоретических и методических аспектов учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на предприятиях. Методические разработки в виде методических комплексов стратегического учета и анализа затрат, методики стратегического учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта с учетом процессно-ориентированного подхода, методики формирования стратегической калькуляции в соответствии с усовершенствованной формой, интегрирующей в себе возможные корректировки

стратегической себестоимости и др. изложенные в исследовании, могут быть внедрены в практическую деятельность предприятий различных отраслей экономики.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты исследования обсуждались на международных и всероссийских научно-практических конференциях, а также на ежегодных научных сессиях аспирантов и соискателей УрГЭУ и ВГУ. Отдельные результаты диссертации в форме методических разработок и рекомендаций внедрены в финансово-хозяйственную деятельность ООО «Лидкор», в том числе методика стратегического калькулирования затрат по стадиям жизненного цикла с учетом процессного подхода. Отдельные теоретические положения используются в учебном процессе Института финансов и права УрГЭУ и ВГУ при чтении курсов «Управленческий анализ» и «Комплексный экономический анализ» и «Управленческий учет», в разработке курса для магистров «Стратегический учет и анализ».

Публикации. Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли отражение в 14 публикациях общим объемом 4,7 п.л., в том числе пять в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК для отражения результатов исследования по кандидатским диссертациям. По результатам научного исследования опубликована монография общим объемом 16,8 п.л.

Объем и структура исследования. Структура диссертационной работы состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 197 источника. Основной текст работы изложен на 163 страницах, содержит 29 рисунков, 18 таблиц и 7 приложений.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

1.1. Роль и место учетно-аналитического обеспечения в стратегическом управлении затратами на предприятиях

Ведение хозяйственной деятельности любых экономическим субъектом несет за собой возникновение затрат. Однако для обеспечения маржинальности и рентабельности этой деятельности затратами необходимо эффективно управлять, причем с ориентацией на долгосрочную перспективу.

В мировой и российской экономической литературе исследованиям затратных категорий всегда уделялось большое внимание. Исследование сущности экономической категории «затраты» вызывает активный интерес в научной общественности, что естественным образом отражается в виде широкой дискуссии в специальной литературе.

В отечественной экономической науке существуют несколько «затратных» категорий: собственно затраты, расходы, издержки, себестоимость. Во многих работах эти понятия трактуются как синонимы, авторами не указывается на различия между ними, тогда как фактически перечисленные термины имеют различное экономическое содержание. Поэтому целесообразно конкретизировать их с позиций бухгалтерского учета.

Важным моментом для разграничения обозначенных терминов является степень влияния и участия в преобразовании капитала в процессе хозяйственной деятельности (табл.1). Из приведенных определений очевидно, что назначение исследуемых терминов состоит в обозначении оценок ресурсов на различных этапах их трансформации внутри предприятия в ходе хозяйственной деятельности (рис.1).

Существенное отличие затрат от остальных «затратных» категорий заключается в отражении их в учете предприятия на момент потребления в производственном процессе.

Однако, как отмечает А.С. Игуменников, в учете существует смешение и подмена категорий «затраты» и «расходы», так «в 6 разделе «Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках», где в состав

расходов по обычным видам деятельности входят следующие элементы: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты»¹.

Таблица 1

Сущность и содержание «затратных» категорий в финансово-экономическом и налоговом учете

Категория	Сущность и содержание
Издержки	«Совокупность всех затрат экономических ресурсов в денежной форме в процессе кругооборота хозяйственных средств» ² .
Затраты	Стоимостная оценка трудовых, материальных и иных типов ресурсов, которые могут потребоваться на производство, а также на реализацию продуктов за определенное время.
Себестоимость	Совокупность затрат, сопряженных с процессом производства и реализации конкретных видов продукции в определенном отчетном периоде. Механизм формирования себестоимости является рычагом воздействия на результаты хозяйственной деятельности.
Расходы	В ПБУ: «уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников. Расходы включают такие статьи, как затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.)» ³ . Налоговый кодекс признает расходами «обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком». Обоснованные расходы определяются как «экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме». Документально подтвержденные расходы – это «затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ» ⁴ . Обобщенно, расходы – это любые затраты фирмы, которые были сделаны на производство и направлены на то, чтобы получить доход.

Поэтому, особо важно разграничить понятия «расходы» и «затраты» с финансово-экономической точки зрения. Тем более, что термин «расходы», зачастую широко используется в бухгалтерском и налоговом учете, тогда как

¹ Игуменников А.С. Различие понятий «затраты» и «расходы» / А.С. Игуменников // Молодой ученый. – 2015. – №5. – С. 275-278.

² Игошина Ю.А. Совершенствование управленческого учета расходов и доходов отрасли растениеводства / Ю.А. Игошина // Вестник НГИЭИ. – 2010. – №1. – С. 147-161.

³ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", №26, 28.06.1999

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный Закон РФ от 05.08.2000 №117-ФЗ. // Собрание законодательства РФ", 07.08.2000, N 32, ст. 3340

понятие «затраты» активнее применяется в финансово-экономической сфере, планировании и оценке эффективности деятельности предприятия, т.е. последний более применим к управленческому учету.



Рис. 1. Положение затрат, расходов, издержек в учетной системе предприятия

В Приложении 1 таблице 1 приводятся различные трактовки терминов «затраты» и «расходы», представленные в трудах ученых-экономистов.

Группа авторов В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев в своей работе⁵ утверждают, что представление о затратах предприятия основывается на трех положениях:

«формирование затрат происходит в процессе использования ресурсов, при этом они отражают сколько и каких ресурсов израсходовано при производстве и реализации продукции за определенный период времени;

использованные ресурсы, относимые к затратам, могут быть выражены как в натуральных, так и в денежных единицах, однако, в финансово-экономических целях, как правило, применяется денежное выражение затрат;

⁵ Лебедев В.Г. Управление затратами на предприятии : учебник для вузов. / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев. – 5-е изд. Стандарт третьего поколения. – Санкт-Петербург : Питер, 2015. – 592с.

затраты обязательно должны соотноситься с конкретными целями и задачами деятельности предприятия, т.е. денежная оценка использованных ресурсов сопоставляется с результатами деятельности как в целом по предприятию, так и по его отдельным подразделениям (стоимостью выпущенной/реализованной продукцией или оказанных услуг)».

Под *затратами* мы понимаем экономический показатель, характеризующий выраженную в денежной форме стоимость всех видов ресурсов (в том числе сырья, материалов, труда, финансовых ресурсов, основных средств, услуг) использованных хозяйствующим субъектом в процессе производства и обращения продукции (товаров, работ, услуг).

Характерным признаком затрат и главной особенностью, отличающей их от расходов, можно указать отсутствие влияния на уменьшение капитала при производственном потреблении.

В рыночных условиях основная цель любого хозяйствующего субъекта заключается в максимизации прибыли от деятельности. А поскольку экономический результат производственной деятельности выражается в разности дохода от реализации продукции и затрат на ее производство и реализацию, то важность анализа и управления затратами трудно переоценить.

Большинство руководителей давно осознали необходимость эффективного управления затратами, выявления резервов и снижения затрат до рационального уровня, что является действенным инструментом достижения высокого экономического результата хозяйственной деятельности и роста конкурентоспособности.

Управление затратами не является самоцелью, оно направлено на достижение целей предприятия в целом и реализуется в рамках классических принципов управления, однако при этом существуют некоторые особенности. Рассматривая затраты предприятия в качестве объекта управления коллектив авторов под руководством В.Г. Лебедева⁶ отмечают ряд особенностей затрат как объекта управления, а именно.

Во-первых – это высокий динамизм, который выражается в постоянном и непрерывном изменении и движении затрат в процессе хозяйственной деятельности. Данная особенность обуславливается, прежде всего рыночными

⁶ Лебедев В.Г. Управление затратами на предприятии : учебник для вузов. / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев. – 5-е изд. Стандарт третьего поколения. – Санкт-Петербург : Питер, 2015. – 592с.

условиями хозяйствования, которые отличаются высокой нестабильностью в части стоимости сырья, материалов, и прочих ресурсов (связь, транспорт, энергоносители и пр.), задействованных в деятельности предприятия, а также постоянным изменением потребностей потребителей, а, следовательно и требований к продукции/услугам. Все это неизбежно отражается на себестоимости продукции и уровне затрат на ее производство и делает нерациональным использование статистического подхода к анализу затрат;

Во-вторых, природа затрат предопределяет их большое многообразие, которое требует применения для целей управления широкого спектра методов и инструментов. Классификация затрат, представленная во многих научных работах, позволяет упорядочить и систематизировать это многообразие, что, в свою очередь открывает возможности для определения степени влияния отдельного вида затрат на результаты деятельности предприятия, пути воздействия на тот или иной вид затрат, а также правильно относить затраты, необходимые на производство каждого вида продукции, производственных подразделений и отдельных видов деятельности предприятия;

В-третьих, особенность управления затратами заключается в сложности их измерения, учета и оценки. По настоящее время не существует абсолютно универсальных и точных методов учета и анализа затрат.

В-четвертых, многоаспектность и неоднозначность в оценке воздействия затрат на экономический результат деятельности предприятия.

Также важно отметить такую особенность затрат как объекта управления, как независимость возникновения затрат от наличия формального управления ими. Это означает, что в процессе функционирования предприятия, затраты неизбежно будут возникать, вне зависимости от того, реализуется ли на предприятии управление ими.

Перечисленные особенности указывают, что затраты являются крайне сложным объектом управления, ключевая задача которого состоит в поддержании баланса между затратами ресурсов и полученными результатами. Обладая особой сложностью, обусловленной спецификой исследуемой категории, управлению затратами, тем не менее, присуща классическая функциональная структура, которая включает две группы функций – основные и обеспечивающие. К основным функциям управления относят: планирование,

организация, мотивация, регулирование и контроль. К обеспечивающим, в свою очередь, относят учет, анализ и информационное обеспечение.

Принципиальным элементом, обеспечивающим эффективность функционирования любой системы управления является наличие, наряду с прямой, обратной связи между управляющей и управляемой подсистемами, которая реализуется посредством обеспечивающих функций – учета и анализа. Управление затратами можно представить как реализуемый в замкнутом контуре циклический процесс обмена информацией для достижения утвержденной цели реализуемых действий. От органа (субъекта) управления к объекту управления проходит канал прямой связи, по которому передаются управляющие воздействия. Для передачи сведений о состоянии объекта управления, факторов среды функционирования и прочих данных, формируется канал обратной связи от объекта к субъекту управления. Роль обратной связи в контуре управления заключается в использовании при решении управленческих задач информации о ходе и результатах реализации управленческих решений с целью их оценки и корректировки. Обратная связь между объектом и субъектом управления при реализации управленческих решений реализуется посредством информационного обеспечения.

С.А. Бороненкова под информационным обеспечением управления понимает «совокупность первичных и производных данных, процессы организации массивов хранения, способы формирования, представления и методы преобразования, классификацию, правила организации массивов информации, методы кодирования и поиска информации»⁷.

Для принятия управленческих решений, пригодна не всякая информация. Необходима обязательная первичная обработка информации, в которую входит отбор, фильтрация, агрегирование данных и другие операции, а затем – аналитическая обработка, включающая логическое осмысление, расчленение, синтез и пр.

Формирование информационного обеспечения осуществляется посредством обеспечивающих функций – учета и экономического анализа.

Назначение учетной функции заключается в отражении результатов хозяйственной деятельности предприятия и обеспечении менеджеров данными

⁷ Бороненкова С.А. Трансформация экономического анализа в условиях реформирования бухгалтерского учета / С.А. Бороненкова: Автореф. дис. ... д-ра экон. наук. – Екатеринбург, 2004. – 74 с.

о состоянии объекта управления за определенный период. Учет аккумулирует поток экономических данных, необходимых заинтересованным лицам для принятия правильных и обоснованных решений управленческого и инвестиционного характера. Сущность данной функции заключается в сборе, накоплении и хранении релевантной информации.

У того же автора: «аналитическая функция управления затратами, как правило основывается на экономическом анализе и подразумевает оценку влияния внешних и внутренних факторов на уровень затрат, определение тенденций развития экономических процессов, а также выявление возможных резервов повышения эффективности хозяйственной деятельности предприятия посредством сокращения затрат. Кроме того, анализ позволяет оценить уровень выполнения плановых показателей»⁸.

Анализ, учет и контроль очень тесно взаимосвязаны. Учет собирает, аккумулирует и накапливает информацию о состоянии объекта управления. При помощи контроля проводится сравнение фактической учетной информации с плановой и нормативной, осуществляются ревизии и администрирование. Контроль выявляет факт отклонений. Анализ, на основе данных учета и контроля, устанавливает закономерности выявленных отклонений, определяет факторы и закономерности их возникновения, тенденции и перспективы развития явлений.

Итак, система управления затратами строится на основе управленческой, производственной, информационной и технологической структур предприятия, при этом необходимым условием формирования системы управления затратами является организация на предприятии системы учетно-аналитического обеспечения.

Исходя из взаимозависимости элементов структуры и функций, систему управления затратами можно представить следующим образом (рис.2).

На представленном рисунке, система информационного обеспечения и учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в виду их особой важности и значимости в управлении затратами выделены в отдельные блоки. Пронумерованными стрелками обозначены информационные потоки каналов прямой (1) и обратной связи (2), процесса реализации управляющих воздействий.

⁸ Бороненкова С.А. Экономический анализ в управлении предприятием / С.А. Бороненкова. – Москва : Финансы и статистика, 2003 – 224 с.



Информационные потоки

- 1 – прямое воздействие субъекта управления на объект (собственно процесс управления)
- 2 – обратная связь (информационный поток)

Рис. 2. Учетно-аналитическое обеспечение в управлении затратами экономическим субъектом

Во временном разрезе наибольший интерес применительно к затратам представляет стратегическое управление.

Стратегическое управление, по своей сути, представляет собой работу на перспективу, на будущее. Повышение его значимости в современной экономике обусловлено переходом к новой модели хозяйствования и управления развитием организаций в изменяющейся рыночной среде, стратегической параметризацией показателей хозяйственной деятельности в целях обеспечения конкурентоспособности и позиционирования экономического субъекта на рынке в условиях стремительного развития техники и технологий, расширения информатизации

всех сфер жизни общества, ускорения оборачиваемости материальной базы, бизнес-процессов и информационных потоков.

При реализации стратегического управления происходит конкретизация поставленных целей и технологий путем разработки стратегии развития и позиционирования компании на рынке, мониторинг и анализ внутреннего потенциала компании, ее возможностей для реализации стратегии, а также состояния внешней среды с учетом факторов риска и неопределенности. Таким образом, в основе стратегического управления, по мнению В.Р. Веснина, лежат:

«анализ реального состояния и угроз внешней среды или ее отдельных сегментов;

стратегическое планирование, которое предполагает задание плановых показателей (целей), параметров, характеризующих качество управления, для управляемого объекта в целом и на всех уровнях управления.

стратегические управленческие решения, которые носят принципиальный, долговременный характер и обеспечивают развитие и совершенствование хозяйствующего субъекта, перевод ее в качественно и количественно иное состояние»⁹.

Результаты исследования трактовки понятия «стратегическое управление» представлены в таблице 2 Приложения 1.

Систематизация представленных трактовок позволила сгруппировать их в три ключевых направления:

– стратегическое управление как анализ окружения: акцентируется внимание на параметрах организационного окружения, его анализе и разработке на основе него комплекса мероприятий (М. Мескон, А. Роув, Д. Шендел и К. Хаттен);

– средство для реализации корпоративных целей: основывается на определении долгосрочных целей организации и путей их достижения (У. Глук и Л. Джаух; Дж. Пирс и Р. Робертсон, А.А. Томпсон и А.Дж. Стрикленд, О.С. Виханский, Д. Аакер);

– процессный (деятельностный) подход, ставит во главу угла последовательность (алгоритмы) действий и условия по реализации стратегии (И. Ансофф, Г. Джонсон и К. Скулз, В. Маркова и С. Кузнецова, К. Уорд, С. Вутон и Т. Хорн).

⁹ Веснин В. Р. Менеджмент : учебник / В.Р. Веснин – Москва : ТК «Велби», Изд-во Проспект, 2006. – 504 с.

Обобщая представленные определения и изложенные точки зрения, под **стратегическим управлением затратами** на предприятиях будем понимать, совокупность управляющих воздействий на ключевые факторы, формирующие затраты предприятия, путем распределения и перераспределения ресурсов в процессе их вовлечения в хозяйственную деятельность для достижения поставленных целей развития и сохранения конкурентоспособности предприятия в долгосрочной перспективе.

Как справедливо отмечают Ю.Н. Лапыгин и Н.Г. Прохорова, стратегические затраты определяются генеральными целями стратегического развития предприятия, соответственно стратегическое управление затратами направлено на повышение эффективности хозяйственной деятельности предприятия посредством обеспечения взаимосвязи стратегических целей, ресурсов и результатов¹⁰.

С учетом объективных потребностей в улучшении качества на всех уровнях управления затратами следует создать иерархически выстроенную систему стратегического управления хозяйствующим субъектом, отвечающую критериям внутренних и внешних стандартов управления. Параметризация и установление взаимосвязей универсальных для каждого управленческого уровня количественных и качественных характеристик позволит повысить эффективность управленческого процесса и получить представление о качестве управления, возможностях позиционирования компании на рынке и выживания ее в конкурентной борьбе.

Процесс стратегического управления предполагает также формирование сильной организационной структуры и системы мотивации персонала, которые в совокупности создают благоприятные организационные условия для реализации стратегии предприятия.

Основное отличие стратегического управления от других видов управления состоит в ориентации управляющих воздействий на достижение в будущем планируемого состояния объекта управления (в нашем случае затрат), в прогнозируемых условиях. Особенность же стратегического управления затратами заключается в глубоком понимании структуры затрат предприятия, на основании которого возможно разработать обобщенную стратегию, ориентированную на достижение устойчивого конкурентного преимущества.

¹⁰ Лапыгин Ю.Н. Стратегическое управление затратами / Ю.Н. Лапыгин, Н.Г. Прохорова. – Владимир : ВлГУ, ВГПУ, 2005. – 183 с.

Сущность стратегического управления заключается в возможности и умении строить ситуационные модели, разрабатывать перспективные стратегии развития предприятия, основанные на непрерывном контроле и анализе происходящих изменений, как в деятельности предприятия, так и во внешнем окружении, и, наконец, в способности успешно претворять стратегию в жизнь. Исследование сущности стратегического управления позволяет представить его процесс в виде схемы (рис. 3).

Реализация стратегического управления осуществляется посредством разработки и принятия стратегических управленческих решений, к которым относятся все решения, касающиеся основных аспектов деятельности предприятия, ориентированные на долгосрочную перспективу и принимаемые в условиях высокой неопределенности.

Стратегическим управленческим решениям присущи следующие свойства:

- директивный и контурный (предоставляют широкую свободу исполнителям в тактическом отношении) характер;
- организационное (предписывающее) назначение;
- незапрограммированность, т.е. они принимаются в новых, неординарных обстоятельствах;
- кардинальность, касаются основных проблем и направлений деятельности предприятия;
- комплексность;
- вероятностный характер принятия решений, принимаются в условиях неопределенности и определенной степени риска;
- финансовоёмкие, требуется привлечение значительных средств;
- уникальные, инновационные, имеют творческий характер;
- ориентируются как на финансовые и нефинансовые показатели.

Принятие управленческих решений любого уровня как этап управленческого процесса проходит в информационном поле. При этом выделяются следующие стадии принятия управленческих решений¹¹:

¹¹ Бороненкова С.А. Управленческий анализ : учеб. пособие. / С.А. Бороненкова. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 384 с.

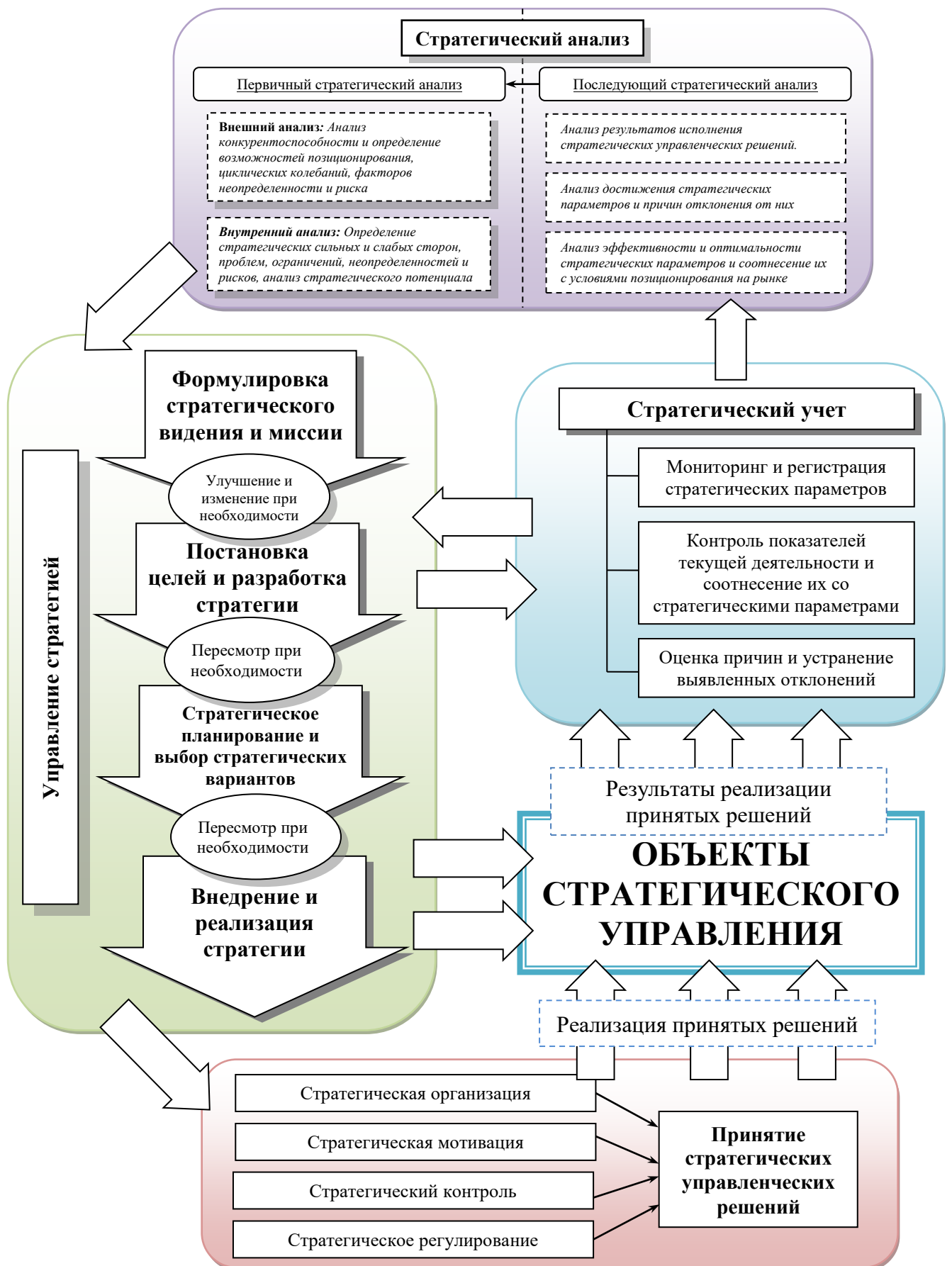


Рис.3. Место стратегического учета и стратегического анализа в процессе стратегического управления хозяйствующим субъектом

– анализ среды (внутренней и внешней), т.е. изучение текущего фактического состояния объекта управления и его окружения, сбор и передача информации;

– обработка информации, подготовка и принятие решений, предполагает всестороннюю обработку информации, сопоставление, выявление причин, разработку возможных альтернативных вариантов;

– организация реализации принятых управленческих решений, выработка управляющих и регулирующих воздействий, направленных на устранение выявленных отклонений;

– непрерывный контроль реализации принятых решений.

Принятие управленческих решений представляет собой информационный процесс, который обеспечивает приведение объекта управления в желаемое состояние. Очевидно, что принятие обоснованных и эффективных управленческих решений любого уровня невозможно без создания и эффективного функционирования системы учетно-аналитического обеспечения. По нашему мнению, учет и анализ являются основополагающими элементами, формирующими учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами предприятий.

Возникновение новых управленческих концепций и специфика условий хозяйствования в российской экономике, способствовали повышению значимости информационного и учетно-аналитического обеспечения в принятии управленческих решений, ориентированных на долгосрочную перспективу. В свою очередь, возрастающая сложность и многоаспектность принимаемых управленческих решений сформировали новые задачи и требования к информационному обеспечению управления, удовлетворение которых возможно посредством интеграции ряда экономических дисциплин, таких как учет, анализ, аудит и др. Информация, используемая менеджерами для принятия управленческих решений, формируется в системе учетно-аналитического обеспечения, которое приобрело в современных условиях статус стратегического ресурса.

В практике деятельности предприятий существует разрыв между накопленной информацией и потребностями менеджеров для решения задач стратегического управления затратами. Отсутствие системного подхода к решению задач учетно-аналитического обеспечения стратегического

управления затратами вызывает необходимость конкретизации и упорядочения целого ряда теоретических и методических вопросов по повышению эффективности информационного обеспечения стратегического управления затратами предприятия, которые приводят к необходимости совершенствования, в первую очередь, учетной и аналитической подсистем предприятия.

1.2. Концептуальные аспекты организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на предприятии

Управление затратами как теоретическая область знаний и основа хозяйственной деятельности на предприятиях базируется на законах экономической теории, технологии и организации производства, стратегическом планировании и управлении, бухгалтерском и управленческом учете, управлении персоналом и качеством продукции, анализе деятельности предприятия и других областях знаний. Исходя из этого, стратегическое управление затратами представляется нам синтетической областью знаний, интегрировавшей в себя терминологию, подходы, методы, технологии и инструментарий различных экономических областей знаний и научных дисциплин.

Значимость учетно-аналитического обеспечения для целей стратегического управления затратами в рыночных условиях хозяйствования трудно переоценить. Как отмечает И.Н. Кирилов, «рациональная организация учета и анализа на предприятиях позволяет своевременно регистрировать и анализировать показатели деятельности, осуществлять планирование и прогнозирование будущих состояний и возможных ситуаций на рынке, оперативно выявлять и устранять отклонения в векторе развития предприятия, принимать оптимальные и обоснованные управленческие решения»¹².

¹² Кирилов И.Н. Теоретические аспекты развития системы учетно-аналитического обеспечения управленческих решений на предприятии / И.Н. Кирилов // Вестник Адыгейского государственного университета. – Серия 5: Экономика. – 2012. – №2. – С. 170-176.

Анализ публикаций результатов научных изысканий отечественных и зарубежных специалистов по вопросам учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами и смежных научных направлений, свидетельствует о непрерывном динамичном развитии данной области знаний в разрезе совершенствования процедур, технологий, инструментов и методов. В современном мире наблюдается рост информатизации всех сфер жизни общества, в связи с чем особую актуальность приобретают задачи повышения качества информации, используемой при принятии управленческих решений любого уровня и срочности.

Как было выявлено в ходе исследования, существуют различные взгляды и трактовки понятия «учетно-аналитическое обеспечение управления». В связи с чем, по нашему мнению, необходимо уточнить понятие, сущность и содержание учетно-аналитического обеспечения управления для дальнейшего развития вопросов совершенствования учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятия.

В отечественной экономической науке определение учетно-аналитического обеспечения впервые было предложено Л.В. Поповой и И.П. Ульяновым в середине 90-х годов, которые предлагали рассматривать его как «систему, образуемую информацией, источниками которой служат учетные данные и отчетность бухгалтерского и других видов учета»¹³. Учениками и последователями школы профессора Л.В. Поповой были продолжены исследования в области учетно-аналитического обеспечения, в результате получило дальнейшее развитие «теория по вопросам интеграции учетной и аналитической систем в единую учетно-аналитическую систему в контуре управления»¹⁴.

Однако, как среди последователей Л.В. Поповой, так и среди других ученых наблюдается замещение и смешение таких понятий как «учетно-аналитическое обеспечение», «система учетно-аналитического обеспечения» и «учетно-аналитическая система».

¹³ Ульянов И.П. Детализация учета и цены: монография / И.П. Ульянов, Л.В. Попова. – Москва : Бухгалтерский бюллетень, 1997. – 192 с.

¹⁴ Кувалдина Т.Б. Учетно-аналитическая система экономического субъекта: настоящее и будущее / Т.Б. Кувалдина, Д.Р. Лапин // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 5. – С. 16-26.

Для конкретизации используемых в работе терминов, в таблице 1 Приложения 2 приводится обзор представленных в научных источниках понятий и различные их определения.

В большинстве определений основной акцент делается на информационную составляющую, которая, по сути, является результатом учетного и аналитического процессов. При таком подходе – понятия учетно-аналитическая система и система учетно-аналитического обеспечения фактически отождествляются. Мы, однако, придерживаемся другой точки зрения, считая, что ключевым здесь является термин «обеспечение», под которым в словаре Б.А.Райзберга понимается «совокупность мер и средств, создание условий, способствующих нормальному протеканию экономических процессов, реализации намеченных планов, программ, проектов, поддержанию стабильного функционирования экономической системы и ее объектов, предотвращению сбоев, нарушений законов, нормативных установок, контрактов»¹⁵.

Проведя анализ систематизированных определений, мы предлагаем в рамках дальнейших исследований под *учетно-аналитическим обеспечением стратегического управления затратами* понимать совокупность информационных ресурсов и средств организационного, нормативного и технического характера, а также программных средств, обеспечивающих сбор, передачу, накопление, хранение и обработку информации в необходимых аналитических разрезах, и средство представления ее в удобной для пользователей форме в соответствии с их запросами и в заданные сроки.

Приведённая трактовка расширяет теоретическое представление о сущности и содержании термина «учетно-аналитическое обеспечение» как экономического понятия, позволяет выдвинуть обоснованные предложения по составу, структуре и способам организации учетно-аналитического обеспечения в соответствии с учетом особенностей стратегического управления затратами на предприятиях промышленности.

¹⁵ Райзберг Б.А. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 4-е изд., испр. – Москва : Айрис-пресс, 2008. – 480 с.

Таким образом, мы разделяем мнение Т.М. Безродной, которая раскрывая сущность учетно-аналитического обеспечения, отмечает, что данный термин имеет двойственную природу:

1) деятельность, связанная со сбором, регистрацией, обобщением, хранением, передачей и аналитической обработкой информации;

2) обеспечение системы управления соответствующим количеством необходимой качественной информации¹⁶.

Обобщенно назначение учетно-аналитического обеспечения – формирование информации для принятия обоснованных управленческих решений. Под информацией здесь понимается совокупность сведений о состоянии управляемой системы, управляющих воздействиях и внешней среде¹⁷.

Очевидно, что понятие «система учетно-аналитического обеспечения» – более широкое, чем понятие «учетно-аналитическое обеспечение». Понятие «система» (греч. «systema» – целое, составленное из частей, соединение) определяется учеными как упорядоченное целое обладающая свойствами, которые отсутствуют в отдельных элементах и их соотношении¹⁸. Данное понятие становится одним из ключевых философско-методологических понятий в середине XX века. Отдельные ученые в определении категории «система» выделяют антологический и гносеологический аспекты. Гносеологический аспект дает определение «системы» как инструмента познания сущности сложных материальных систем. Если же речь идет об антологическом аспекте этой категории, то систему следует понимать как комплекс элементов и их свойств, взаимодействие между которыми порождает новую целостность.

В рамках системного подхода учетно-аналитическое обеспечение включает такие составляющие, как объекты и субъекты учета и анализа;

¹⁶ Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття. – Режим доступа: <http://www.nbuv.gov.ua>, свободный.

¹⁷ Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Магистр; Инфра-М, 2011. – 576 с.

¹⁸ Галузина, С.М. Международный учет и аудит / С.М. Галузина, Т.Ф. Пупшис – Санкт-Петербург : Питер, 2006. – 276с.

организационно-информационное обеспечение; ресурсное обеспечение; методическое обеспечение; задачи; функции.

По мнению ученых Щербакова П.А. и Ульянченко А.В. функционирование любой системы в значительной степени определяется ее структурой – строением, помещением, порядком или качественно определенным и относительно устойчивым единством элементов и их соотношений. Структура не существует вне системы. Описание структуры предполагает выявление составляющих систему элементов, их исследование, доказательство единства и взаимодействия элементов и частей системы в конкретном поле¹⁹.

С позиции системного подхода целесообразно изучать учет и анализ как составные части или функции единой учетно-аналитической системы стратегического управления затратами предприятия.

Рассматривая систему учетно-аналитического обеспечения с позиций ее состава и содержания, отметим, что данный вопрос также имеет дискуссионный характер. Так, И.В. Кальницкая и А.Н. Данилов утверждают, что «составляющие компоненты учетно-аналитического обеспечения подразделяются на две группы – входящие (бухгалтерский финансовый учет и отчетность, управленческий учет и отчетность, налоговый учет) и функциональные (финансовый, управленческий, налоговый анализ, бюджетирование и налоговое планирование) обеспечивающие компоненты» (Приложение 2, рис.1). Исходя из этого, далее «компоненты учетно-аналитического обеспечения управления включают в себя:

бухгалтерскую финансовую учетно-аналитическую систему (бухгалтерский финансовый учет, бухгалтерская финансовая отчетность, финансовый анализ);

бухгалтерскую управленческую учетно-аналитическую систему (бухгалтерский управленческий учет, управленческая отчетность, бюджетирование, управленческий анализ);

¹⁹ Щербаков П.А. Информационные системы в менеджменте: учеб. / П.А. Щербаков, О.В. Ульянченко – Хабаровск : ВКФ Гриф, 2004. – 335с.

налоговую учетно-аналитическую систему (налоговый учет, налоговый анализ, налоговое планирование)»²⁰.

Б.Р. Гареев предлагает в состав систем учетно-аналитического обеспечения включать:

«планово-контрольные расчеты, под которыми понимается сбор, обработка и агрегирование информации в готовые к применению индикаторы управления (расчеты норм, отклонений, интегральных целевых показателей);

планово-учетные регистры: бюджеты, счета и отчеты, предназначенные для отражения перспективной, оперативной и ретроспективной информации соответственно и отражающие результаты планово-контрольных расчетов;

аналитический разрез планово-учетных данных – это детализация информации в разрезе объектов управления, оценку и анализ качества учетно-аналитической информации»²¹.

Л.Н. Никулина предлагает следующий состав учетно-аналитической системы: «специальная методика (технология) системных записей, объективно отражающая свершившиеся факты хозяйственной жизни предприятия, которая позволяет объединить их в единую модель: учет ↔ анализ ↔ аудит; аналитические показатели; аудиторские доказательства»²².

По мнению другого автора – Н.А.Тычиной «учетно-аналитическая система предприятия включает в себя 4 взаимосвязанные подсистемы: информационную, учетную, аналитическую и аудиторскую»²³. Из которых ключевой выступает учетная подсистема, поскольку она снабжает информацией остальные две подсистемы – анализа и аудита.

Система учетно-аналитического обеспечения каждого предприятия уникальна, а ее структура определяется особенностями «информационных потребностей менеджеров, действующей нормативно-правовой базой

²⁰ Кальницкая И.В. Интегрированная учетно-аналитическая система для целей управления организацией / И.В. Кальницкая // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 22. – С. 2-12.

²¹ Гареев Б.Р. Учетно-аналитическое обеспечение финансового бюджетирования / Б.Р. Гареев: автореф. дис. канд. экон. наук. – Казань, 2009. – 24 с.

²² Никулина Л.Н. Формирование учетно-аналитической системы обязательств на промышленных предприятиях / Л.Н. Никулина: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Орел, 2002. – 24 с.

²³ Тычина Н.А. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия / Н.А. Тычина // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2009. – №2. – С. 102-107.

бухгалтерского учета и налогообложения, организационной структурой информационных связей и потоков и т.д.»²⁴.

Изучив существующие мнения ученых о составе и структуре учетно-аналитического обеспечения, считаем, что система учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами состоит из пяти взаимосвязанных и взаимодействующих подсистем: организационной, учетной, аналитической, контрольной и информационного обеспечения, в каждой из которых посредством соответствующего инструментария происходит преобразование информации в целях представления ее в необходимой форме и качестве для удовлетворения информационных потребностей менеджеров в процессе принятия обоснованных управленческих решений (рис.4).

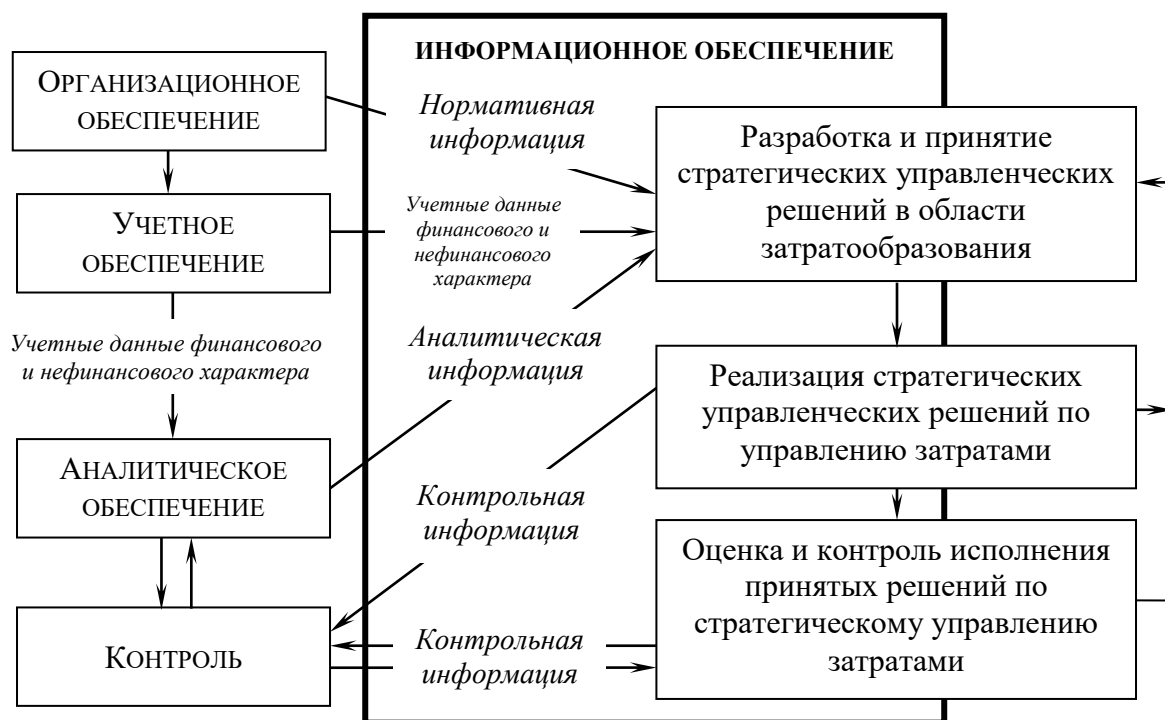


Рис.4. Процесс учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятий

Назначение учетно-аналитической системы – сформировать массив информации обо всех аспектах, связанных с настоящими и будущими затратами

²⁴ Зубарева О.А. Формирование учетного обеспечения в сельскохозяйственных организациях / О.А. Зубарева // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 3. – С. 75-79.

предприятия для принятия соответствующих управленческих решений стратегического характера, направленных на оптимизацию затрат предприятия.

Структура и содержание подсистем учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятий представлены на рис. 5.

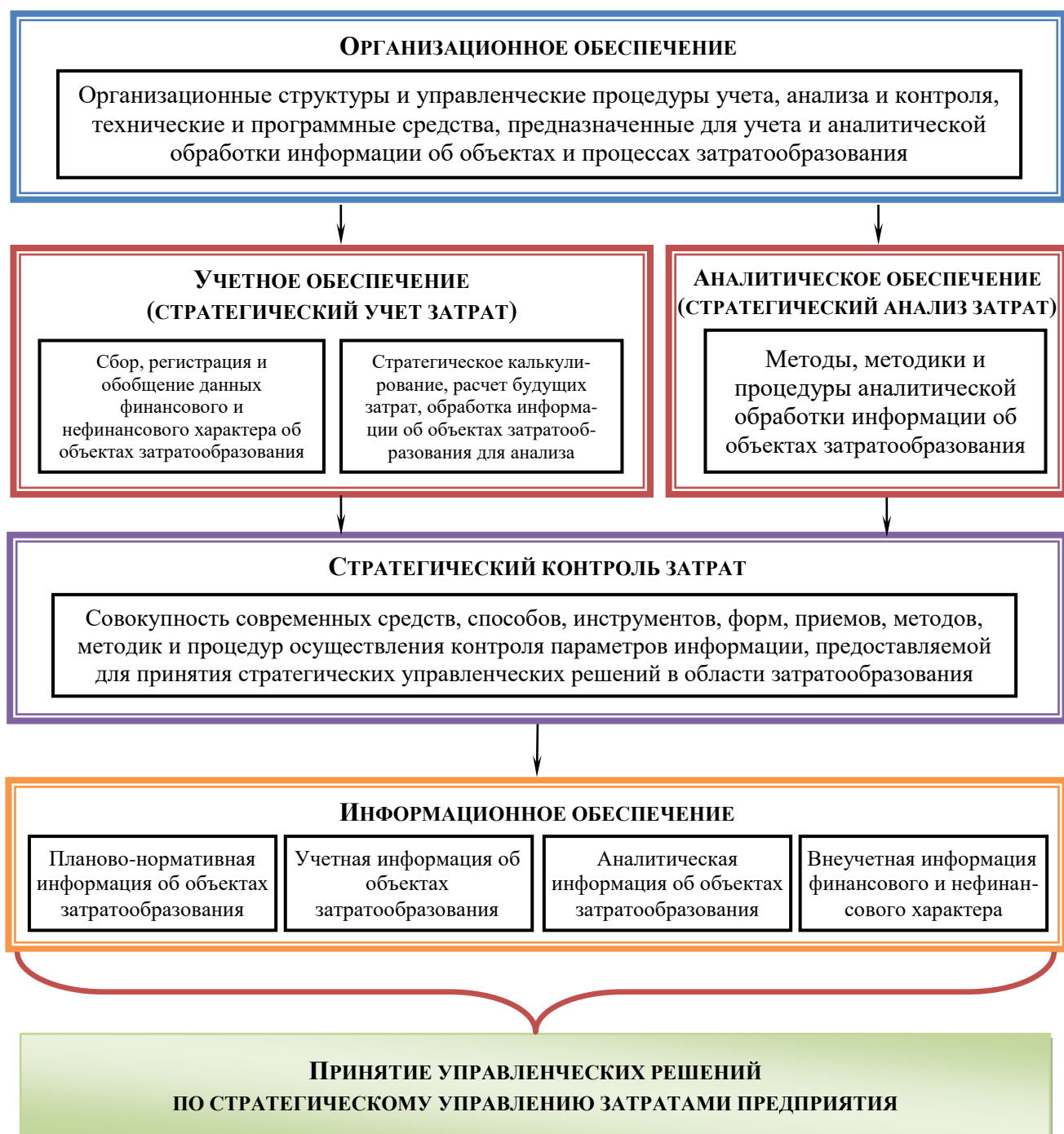


Рис.5. Структура и содержание учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятия

Блок организационного обеспечения в системе учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятия устанавливает

правила и формирует условия организации процесса стратегического учета и анализа затрат на предприятии, т.е. на какое должностное лицо (или лица) возложена эта функция, в какие сроки, с использованием каких методов, инструментов, способов она реализуется, с применением какой техники и технологий. Так же в данном блоке должны содержаться нормативно-законодательные акты предприятия и РФ.

Блок учетного обеспечения предполагает организацию и ведение непрерывного стратегического учета и, по нашему мнению, является базовым элементом учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, поскольку именно в нём аккумулируются первичные данные, используемые впоследствии в системе аналитического обеспечения и контроля. В подсистеме учетного обеспечения непрерывно протекают процессы выявления, фиксации, накопления, классификации и обобщения первичной входящей информации. Данные процедуры определяются методологией и технологией учета, принятыми на предприятии. Мы считаем, что наиболее важной в принятии решений по стратегическому управлению затратами является информация стратегического управленческого учета наряду с нефинансовой информацией.

Блок аналитического обеспечения предполагает проведение стратегического анализа, интегрирует в себе различные методы, методики и процедуры стратегического анализа внешней и внутренней среды предприятия в части оценки основных условий управления затратами, результаты которого определяют состояние и особенности внутренней среды предприятия, влияние на нее внешнего окружения, потенциальные угрозы и перспективные преимущества. Данные стратегического анализа формируют информационную базу для реализации в дальнейшем стратегического управления, разработки стратегий и принятия стратегических управленческих решений в части затрат предприятия.

Блок контроля в системе учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами обеспечивает обратную связь – отклик о качестве, достаточности и оперативности предоставляемой пользователям (лицам, принимающим стратегические управленческие решения в части управления затратами) информации. Эффективность контроля обуславливается наличием возможности выработки корректирующих воздействий на процессы

стратегического учета и анализа, направленные на повышение качества предоставляемой информации, либо получения дополнительных сведений в виду нехватки доступной информации в ходе выработки управленческого решения.

Блок информационного обеспечения. Включение в учетно-аналитическое обеспечение подсистемы информационного обеспечения, по нашему мнению, целесообразно и оправданно, поскольку именно информационная система предоставляет необходимые информационные ресурсы для принятия управленческих решений касаясь любой сферы хозяйственной деятельности предприятия, обеспечивает средства получения, поиска, хранения, накопления, передачи, обработки информации, организацию банков учетных и внеучетных данных²⁵.

Сложность и многоаспектность информационного обеспечения учетно-аналитических процедур стратегического управления затратами на предприятиях требует более пристального его рассмотрения, которое мы выполним в следующем параграфе.

Таким образом, теоретическую основу учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на предприятии составляет синтез теоретических аспектов стратегического учета и стратегического анализа затрат.

Цель стратегического учета можно определить как информационное моделирование процесса стратегического управления затратами. В таблице 2 Приложения 2 представлены четыре ключевых направления в раскрытии сущности понятия «стратегический учет», сформированной по результатам исследования научных взглядов на сущность и эволюцию стратегического учета.

На основе проведенного анализа научных взглядов ряда авторов по вопросу сущности стратегического учета можно сделать следующие выводы:

– стратегический учет является первоначальным этапом для построения всего учетного процесса на предприятии, который позволяет на начальных стадиях заложить стратегические параметры оптимизации хозяйствования;

²⁵ Тычинина Н.А. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятий / Н.А. Тычинина // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2009. – №2. – С. 102-107.

– стратегический учет является элементом учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта для обеспечения принятия перспективных (стратегических) управленческих решений;

– стратегический учет имеет разностороннюю направленность, т.е. он предоставляет информацию о состоянии как внешней, так и внутренней среды компании;

– одной из особенностей стратегического учета является то, что он использует как финансовые, так и нефинансовые показатели.

– стратегический учет может выступать эффективным инструментом для снижения риска при принятии управленческих решений как оперативного, так и стратегического характера.

По нашему мнению, ни одна из рассмотренных трактовок понятия «стратегический учет» не раскрывает в полной мере сущности данного термина. На основе обобщения изученных высказываний нами предлагается следующее уточненное определение: под **стратегическим учетом** будем понимать комплексную систему, являющуюся базовым элементом учетно-аналитического обеспечения стратегического управления, предназначенную для выявления, фиксации, накопления, классификации, обобщения и представления учетной информации о состоянии внешней и внутренней среды предприятия посредством специальных методов, необходимой для выработки перспективных и стратегических управленческих решений по конкурентному позиционированию и развитию предприятия.

Для полного раскрытия сущности стратегического учета необходимо определить его цель и задачи. В таблице 3 Приложения 2 представлен обзор мнений ученых о цели и систематизация задач стратегического учета.

Анализ данных таблицы позволяет утверждать, что **целью стратегического учета** является мониторинг и отражение стратегических внешних и внутренних позиций предприятия с целью снижения рисков развития и обеспечение эффективного функционирования предприятия в долгосрочной перспективе путем формирования сценариев развития неблагоприятных ситуаций, а также учета и анализа изменений внешней и внутренней среды на основе специфической информационной базы.

Будем придерживаться мнения, что стратегический учет является самостоятельной подсистемой учетно-аналитического обеспечения управления,

которая имеет свою информационную базу, методологию и методики, определенные принципы.

Стратегический учет развивался на базе традиционного управленческого учета. Как управленческому, так стратегическому учету присущ ряд общих принципов, представленных в таблице 4 Приложения 2.

В свою очередь, стратегическому учету также присущи специфические принципы. На основе проведенного исследования были обобщены, систематизированы и дополнены специфические принципы стратегического учета. Данные принципы представлены в таблице 5 Приложения 2.

В основу формирования системы методов и приемов стратегического учета легли методы управленческого учета. Но для реализации стратегического учета традиционных методов недостаточно. Поэтому для него разрабатывается комплекс специфических методов, которые существенно дополняют методическое обеспечение стратегического учета. Всю систему методов стратегического учета можно разделить на 3 направления: общие учетные методы; методы традиционного управленческого учета, адаптированные под потребности стратегического управления; специфические методы, разработанные в рамках системы стратегического учета. Систематизированная и сгруппированная система методов стратегического учета представлена на рисунке 6.

Исследование толкований термина «стратегический анализ» в отечественной и зарубежной научной литературе показало, что мнения авторов по данному понятию существенно разнятся. Это, безусловно, связано с его новизной.

Ключевые направления в раскрытии понятия «стратегический анализ» в отечественной и зарубежной литературе представлены в таблице 6 Приложения 2. Наиболее общими тезисами для всех авторов является наличие внешних источников информации при проведении аналитических процедур стратегического анализа, а также его долговременный характер. Также общим для всех авторов является его неразрывная связь с процессом стратегического управления хозяйствующим субъектом и решающая роль при разработке и внедрении стратегии компании, а также при принятии стратегических решений.

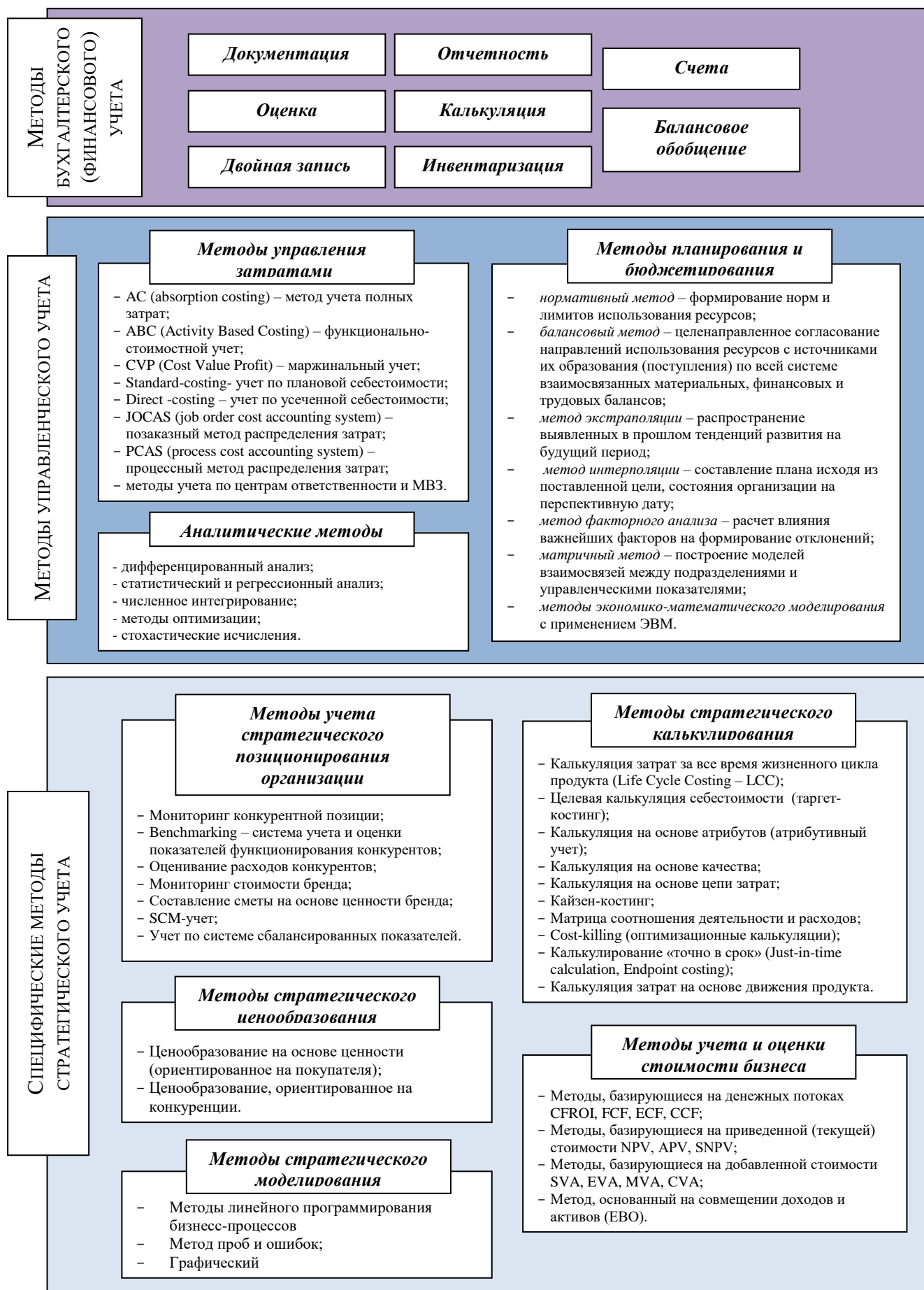


Рис. 6. Система методов стратегического учета

По нашему мнению, сущность стратегического анализа заключается в следующем. *Стратегический анализ* – это комплексная система, являющаяся элементом учетно-аналитического обеспечения стратегического управления, направленная на изучение экономических явлений и процессов с позиции будущего, позиционирования и развития организации и представляющая собой процесс оценки эффективности организации и прогресса в ее деятельности путем постоянного мониторинга внутренней и внешней среды компании, а также поиска и отбора оптимальных стратегических решений.

В вопросе о целях и задачах стратегического анализа у авторов также нет единого мнения. В ходе исследования научной литературы были систематизированы и уточнены цель и задачи стратегического анализа, представленные в таблице 7 Приложения 2.

В нашем понимании, *цель стратегического анализа* состоит в обосновании выбора эффективных способов реализации стратегии управления в целом и отдельных ее направлений. Данная цель реализуется путем глубокого системного исследования факторов реального уровня развития бизнеса, имеющегося ресурсного потенциала и обоснования эффективных направлений их интеграции и развития для достижения поставленных целей позиционирования и развития.

Проведенный анализ отечественной и зарубежной литературы свидетельствует о сложности, многоаспектности стратегического анализа как системы. Стратегический анализ является самостоятельным элементом системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления хозяйствующим субъектом. Содержание подсистемы стратегического анализа представлено на рис. 7.

Основное содержание стратегического анализа заключается в оценке комплексного или индивидуального воздействия факторов внутренней и внешней среды на стратегию компании, ее поведение на рынке, возможности ее конкурентирования и позиционирования, а также на стратегическую результативность.

Методология стратегического анализа представлена совокупностью методов, которые можно подразделить на две группы (рис.8): традиционные экономико-статистические и экономико-математические методы стратегического анализа и специальные методы стратегического анализа.

Традиционные методы экономического анализа используются для предварительной обработки информации, систематизации, сравнения экономических показателей, исследования показателей в динамике, проведения факторного анализа функциональных зависимостей.

Наибольший интерес с научной точки зрения представляет система специальных методов стратегического анализа. Они имеют междисциплинарный характер и применяются в практике маркетинга, стратегического управления, стратегического планирования.



Рис.7. Содержание подсистемы стратегического анализа

Особенность этих методов заключается в том, что используется по большей части информация нефинансового характера, а расчеты имеют перспективную (прогнозную, вероятностную) направленность. В систематизированном виде специфические методы стратегического анализа представлены в таблице 8 Приложении 2.

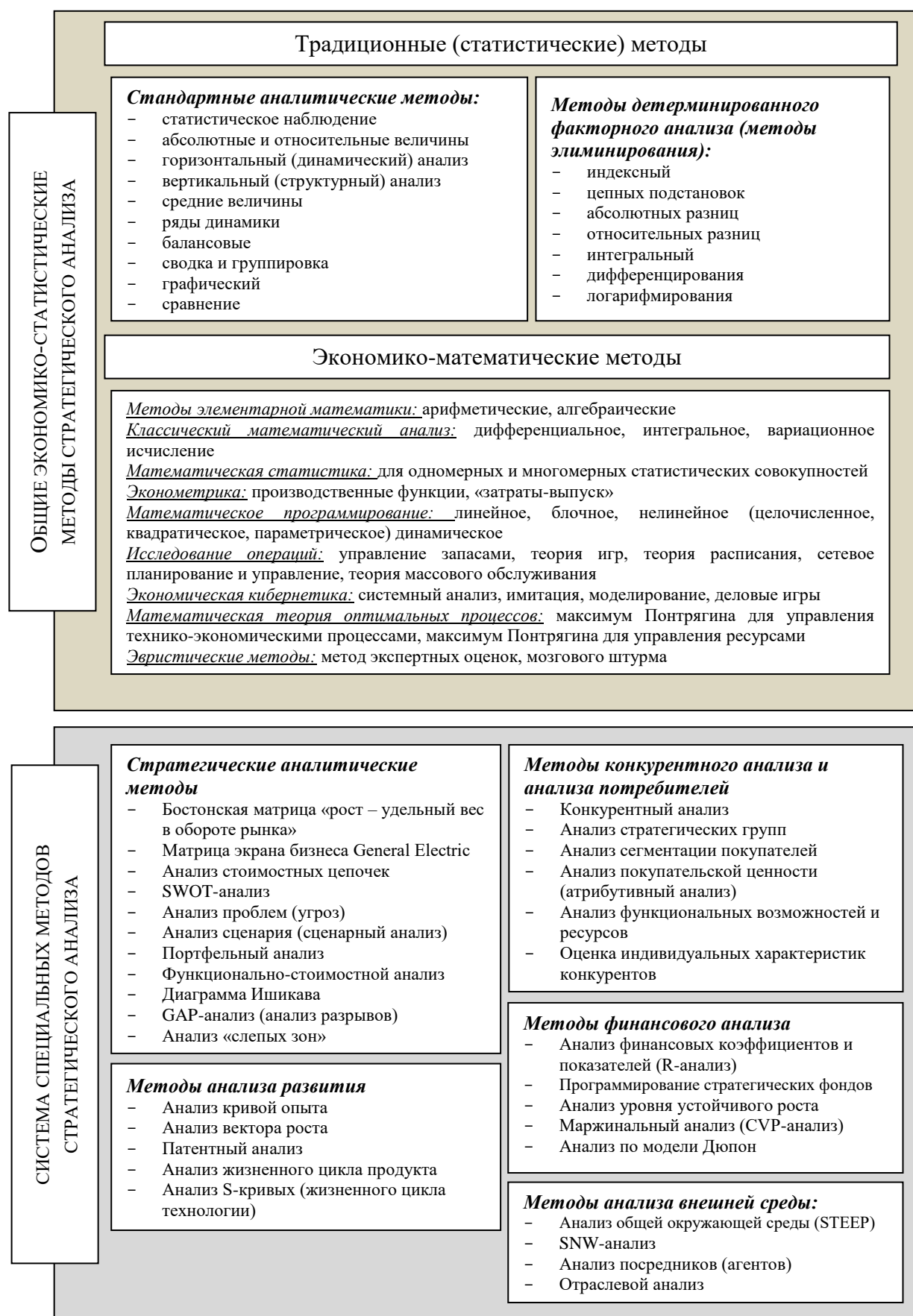


Рис. 8. Система методов и приемов стратегического анализа

Определяя содержание, цели и задачи, структуру системы стратегического анализа, следует отметить, что его роль в системе стратегического управления доминирует не только в процедурах долгосрочного планирования, но и при реализации непосредственных задач, способствующих выполнению миссии и стратегии конкретной компании. Стратегический учет и стратегический анализ в комплексе образуют систему учетно-аналитического обеспечения стратегического управления (СУАО). Это специализированный интегрированный блок, обеспечивающий дееспособность и информационную поддержку стратегического управления деятельностью организации.

Таким образом, учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами предприятия представляет собой единство взаимосвязи и взаимодействия систем учета, анализа, контроля, информационного и организационного обеспечения, объединенных информационными потоками и каналами связи для принятия ориентированных на стратегическую перспективу управленческих решений, с целью достижения конкурентоустойчивой величины затрат.

Действие объективных экономических условий современного этапа развития рыночных отношений требует пересмотра теоретико-методологических основ информационного и, в частности, учетно-аналитического обеспечения управления хозяйствующим субъектом. Это даст новый импульс развитию и эволюции информационных технологий в области учета и анализа, снижению трудозатрат на обработку и интерпретацию входящих информационных потоков. В результате повысится эффективность управленческой деятельности, быстрота реагирования на изменяющиеся условия хозяйствования, качество и обоснованность принимаемых управленческих решений.

1.3. Информационное обеспечение аналитических процедур в стратегическом управлении затратами на предприятиях

Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами на предприятиях предназначено для формирования информационного пространства принятия управленческих решений стратегического характера, направленных на достижение

конкурентоспособного уровня затрат предприятия. Мы разделяем мнение Л.И. Проняевой, – «на современном уровне развития экономики происходит процесс активной интеграции традиционных методов учета и анализа в единую информационную систему учетно-аналитического обеспечения. Данная система ориентируется на достижение как текущих, так и глобальных стратегических целей управления»²⁶.

Под информацией, используемой в аналитической подсистеме стратегического управления затратами предприятия, в рамках нашего исследования будем понимать «данные, преобразованные в форму, значимую и полезную для пользователя»²⁷.

Одним из основополагающих и ключевых элементов системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, несомненно, выступает информационное обеспечение аналитических процедур, назначение которого состоит в своевременном формировании и предоставлении полной и достоверной информации для выполнения необходимых аналитических действий в целях преобразования данных и приведения информации к требуемому для принятия управленческого решения виду.

Информационное обеспечение представляет собой совокупность информационных ресурсов, различных способов их организации, это единая система классификации и кодирования информации, унифицированные системы документации, схемы информационных потоков, циркулирующих на предприятии, а также методическое обеспечение построения баз данных, предназначенных для реализации управленческих и аналитических процедур, обеспечивающих реализацию процесса стратегического управления затратами (рис.9).

Информационное обеспечение, которое формируется в учетно-аналитическом поле предприятия, представляет собой базу принятия рациональных управленческих решений, состоящую из сбора и переработки значимой информации.

²⁶ Проняева Л.И. Международный и отечественный опыт развития стратегического учета / Л.И. Проняева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №19. – С. 2- 10.

²⁷ Гусев Д.И. Развитие информационных технологий в системе управления организации / Д.И. Гусев, О.С. Коротева // Науч.-практ. межотраслевой журнал «Интеграл». – 2012. – № 5 (67). – С. 39.



Рис.9. Информационные связи управляющей и управляемой системы

По мнению С.А. Бороненковой, принятие управленческих решений любого уровня как этап управленческого процесса проходит в информационном поле в соответствии со следующими этапами:

- «анализ среды (внутренней и внешней), т.е. изучение исходного положения, сбор и передача информации о фактическом состоянии объекта управления (управляемой системы);
- аналитическая обработка информации, подготовка и принятие решений. Данный этап предполагает всестороннюю обработку информации, сопоставление, выявление причин, разработку возможных альтернативных вариантов;
- организация и осуществление решений, выдача команд объекту управления для устранения выявленных отклонений;
- контроль осуществления решений»²⁸.

²⁸ Бороненкова С.А. Управленческий анализ : учеб. пособие. / С.А. Бороненкова. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 384 с.

Первым этапом процедуры принятия любого управленческого решения, предваряющим этап аналитической обработки, является сбор первичной информации о состоянии объекта управления, т.е. формирование базы данных. Для стратегического управления затратами на предприятиях, информационную ценность представляют: сведения регулятивно-правового и нормативно-справочного характера; данные всех форм бухгалтерского учета и внутренней отчетности, первичные учетные документы и бухгалтерская отчетность; статистическая отчетность; данные финансового, налогового и управленческого учета; несистемные и неучетные данные (внутренние оперативные данные, прочие сведения из различных источников внешней среды предприятия).

Обобщенно в стратегическом управлении затратами используется два вида информации – внешняя (экономическая, политическая, рыночная, деловая и пр.) и внутренняя (данные о деятельности предприятия). Принципиальная схема информационной базы учетно-аналитического обеспечения изображена на рисунке 10.



Рис. 10. Схема информационной базы учетно-аналитического обеспечения управления

Оптимальный объем информации и ее качественные характеристики определяются, в первую очередь, целями, для которых она формируется, обрабатывается и хранится, а также потенциальными возможностями ее преобразования для дальнейшего использования. Основным критерием полезности информации является критерий ее качества. Основные критерия качества учетных информационных данных, входящих в систему информационного обеспечения являются:

- наличие потребителей;
- содержательность и существенность;
- своевременность и оперативность;
- единство информации, поступающей из всех источников;
- достоверность и объективность отражения процессов хозяйственной деятельности предприятия;
- достаточность;
- вариабельность преобразования в целях дальнейшего использования;
- рациональность (в том числе, оптимальность по объему, доступность).

Важность работы с информацией в целях стратегического управления затратами обуславливает необходимость системного, структурированного подхода к формированию информационной базы анализа, поскольку именно информация, полученная в результате аналитической обработки, является подтверждающей основой и доказательной базой для аналитиков и лиц принимающих стратегические управленческие решения.

Информационное обеспечение аналитических процедур в стратегическом управлении затратами должно, на наш взгляд, включать три основных уровня: нормативно-правовое обеспечение, методическое и учетно-информационное обеспечение (рис.11). Это необходимо для обеспечения полноты, достоверности и надежности информационных источников, предоставляющих данные в качестве базы для принятия стратегических управленческих решений.



Рис.11. Структура информационного обеспечения аналитических процедур стратегического управления затратами

Уровень нормативно-правового обеспечения стратегического управления затратами предприятия включает в себя законодательную и нормативно-правовую базу. Назначение данного уровня системы информационного обеспечения – это формирование единого нормативно-правового поля проведения аналитических процедур управления затратами предприятий в долгосрочном периоде, которое также обеспечивает правовую защиту и обоснование проведения аналитической обработки информации с целью разработки своевременных превентивных мер по предотвращению утраты или снижения конкурентного уровня затрат.

Уровень методического обеспечения представляет собой свод нормативной документации, формирующей методические положения организации и проведения аналитических процедур в процессе выработки управленческих решений стратегического управления затратами.

Третий уровень – учетно-информационное обеспечение аналитических процедур стратегического управления затратами – включает в себя все учетные и регламентирующие учетные процессы документы. В рамках данного уровня производится сбор и накопление, первичная обработка информации о фактах хозяйственной деятельности экономического субъекта. Проведение аналитических исследований опирается на процессы сбора и первичной обработки информации, которые представляют собой наиболее рутинную и трудоемкую часть работ. От качества их выполнения во многом зависит эффективность результатов

проводимых аналитических процедур. При низком уровне организации работ по сбору и первичной обработке информации аналитическая работа будет характеризоваться низкой достоверностью и объективностью, а ее результаты, скорее всего, будут отражать субъективное мнение отдельных аналитиков.

Первичная обработка поступающей информации должна проводиться с учетом ее основных признаков (вид представления, актуальность, тематика, источник информации) с целью минимизации объема материалов для уменьшения трудоемкости операций при проведении последующих аналитических работ, упрощения процедур поиска и подбора необходимой информации, систематизации информации по степени важности и актуальности.

Мы частично разделяем мнение В.И. Калиниченко, который считает, что «для проведения аналитических исследований необходимо оперативно поддерживать, как минимум, пять групп баз данных:

- группу с законодательными и нормативными правовыми актами, отображаемую в форме полнотекстового документа;
- группу со статистической информацией и аналитическими материалами, полученными по результатам непосредственной обработки статистики;
- группу, содержащую результаты аналитических исследований (тексты подготовленных и разосланных аналитических записок);
- группу справочных баз данных и картотек;
- группу оперативной информации (по материалам средств массовой информации)»²⁹.

Е.М. Евстафьева, в свою очередь, предлагает систематизировать источники информации, в зависимости от ее характера и предлагает следующую классификацию, представленную в таблице 2 (с нашими изменениями и дополнениями).

Наше мнение на состав и структуру информационных источников системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятия схематично отражено на рис.12.

²⁹ Калиниченко В.И. Совершенствование информационного обеспечения руководителей объединений, предприятий и организаций / В.П. Калиниченко. – Киев, 1998. – 15 с.

Основное содержание аналитических процедур в целях стратегического управления затратами заключается в оценке комплексного или индивидуального воздействия факторов внутренней и внешней среды на стратегию предприятия, ее поведение на рынке, возможности ее конкурирования и позиционирования, а также на стратегическую результативность. Исходя из этого, все информационные источники аналитических процедур стратегического управления затратами целесообразно разделять на две группы – внешние и внутренние.



Рис. 12. Состав и структура информационных источников учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятия

К внутренним источникам информации в целях стратегического управления затратами относятся:

учетная информация, представленная данными бухгалтерского и налогового учета, финансового, управленческого и статистического. Основу учетной информации, как правило, составляет информация бухгалтерской отчетности хозяйствующего субъекта, включающая пояснения, учетные регистры, аналитические записки, аудиторское заключение;

неучетная информация, к которой относятся данные планово-экономического, технико-технологического и юридического характера, а именно: бизнес-план предприятия, проектно-сметная, технико-технологическая, нормативная и другая внутренняя регламентирующая документация; ретроспективные данные об истории функционирования предприятия; производственная и маркетинговая стратегии предприятия; устав предприятия; учетная политика, организационно-распорядительная документация, договоры и контракты.

Для целей стратегического управления затратами приоритетное значение имеет информация, поступающая из внешних источников и характеризующая состояние факторов, которые находятся за пределами предприятия, оказывая при этом прямое или косвенное влияние на его деятельность в целом и на затраты в частности. Как справедливо утверждал П. Друкер: «Информация для любой организации является самым важным активом».

При сборе данных и формировании информационной базы о внешней среде предприятия необходимо учитывать специфические особенности внешних источников информации, которые существенно повышают сложность проведения процедур стратегического анализа затрат, а именно: взаимосвязь и взаимозависимость действующих факторов внешней среды, их высокий динамизм, изменчивость и растущая сложность, а также множественность и неопределенность. В совокупности эти особенности обуславливают необходимость постоянного совершенствования аналитических процедур,

разработки и применения новых методов и инструментов стратегического анализа.

Информация о внешнем окружении предприятия, используемая в целях стратегического управления затратами может быть подразделена в соответствии классификацией факторов внешней среды на следующие виды:

Политико-правовая информация, содержащая данные о формах и методах государственного регулирования финансового рынка, поддержки финансовой деятельности предприятий; государственная политика и программы государственной поддержки отдельных отраслей и сфер хозяйственной деятельности; правовые аспекты регулирования деятельности предприятий, стандарты финансовой отчетности и пр.

Экономическая информация предполагает раскрытие информации по следующим направлениям: динамика экономических показателей по стране и регионам (ВВП и НД); оценка темпов инфляции; особенности налогообложения ЮЛ и ФЛ; денежное обращение и др.

Социокультурная информация предоставляет данные для анализа трудовых ресурсов, в частности, уровня образования и культурного развития трудоспособного населения; уровня подготовки специалистов в той или иной сфере деятельности; уровня корпоративной культуры в стране и по отраслям и пр.

Научно-техническая информация отражает технологический прогресс в сфере управления затратами, в частности, включает данные о наиболее перспективных прогрессивных инновациях в сфере технических средств управления, финансовых технологиях и инструментах и т.п., представляющих интерес и/или способных оказать влияние на конкурентный уровень затрат предприятия.

Экологическая информация предоставляет сведения о новейших нормах и требованиях мировой экологической политики, освещает современные требования, подходы и методы «Зеленой экономики» и т.д.

Дополнительными источниками информации стратегического анализа затрат могут выступать:

законодательные документы федеральных (законы, кодексы, постановления, указы Президента РФ и Правительства РФ) и региональных органов власти;

стратегии и программы регионального и отраслевого развития;

официальные статистические данные Федеральной службы государственной статистики РФ;

опубликованные результаты аналитических обзоров рейтинговых агентств и научно-исследовательских учреждений;

материалы исследований, выполненных независимыми аналитическими организациями;

информация, представленная периодическими деловыми и научными изданиями, в ресурсах информационной сети Интернет.

Информация для стратегического анализа затрат в целях эффективного управления им, получаемая из внешних источников, содержит макроэкономические показатели, характеризующие состояние этих внешних источников и среды функционирования предприятия в целом. Внешняя информация применяется для оценки влияния факторов внешней среды на предприятие и его затраты, которая осуществляется посредством выполнения ряда аналитических процедур, цель которых изучить влияние отдельных факторов и условий внешней и внутренней среды на эффективность деятельности предприятия в части стратегического управления затратами.

Комплексный учет и анализ влияния факторов внешней и внутренней среды предприятия предоставляют возможность дифференцировать возможные перспективные стратегические направления управления затратами предприятия исходя из текущего уровня его развития и состояния затрат и с учетом тенденций изменения среды функционирования. С учетом выявленных в ходе анализа возможностей управления затратами и потенциала их снижения, осуществляются формулировка стратегических целей управления затратами и

обоснование соответствующих стратегических решений. В целом только грамотное использование внутренней и внешней информации делает стратегический анализ затрат практически значимым, обеспечивает обоснованную интерпретацию, позволяющую реализовать поставленные стратегические цели и получить ответ на вопрос о том, что необходимо предпринять для повышения конкурентного уровня затрат предприятия в стратегической перспективе.

Материалы данной главы, уточняющие и конкретизирующие основные понятия, исследуемые в работе, обобщающие и систематизирующие ключевые положения организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами представляют собой теоретико-методический базис проведения дальнейших научных изысканий по теме диссертационной работы.

Обобщая изученный и изложенный в данной главе материал, считаем важным отметить следующее: стратегический учет и анализ затрат является важнейшим этапом развития учетно-аналитического и информационного обеспечения управления хозяйствующего субъекта. Дальнейшее развитие теории, методики и методологии стратегического учета и анализа затрат позволит повысить качество принимаемых решений в области стратегического управления затратами и откроет для предприятия новые возможности для развития и позиционирования на рынке.

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

2.1. Современное состояние учетно-аналитической работы на предприятиях

Зарубежный и отечественный опыт преуспевающих предприятий доказывает, что для достижения успеха и признания на рынке необходимо внедрять прогрессивные управленческие технологии, в первую очередь, это касается информационных технологий, поскольку информация сегодня становится одним из главных стратегических ресурсов развития предприятий. К таким прогрессивным технологиям менеджмента относится стратегическое управление затратами, в рамках которого необходимо сформировать соответствующую учетно-аналитическую систему, способную в полной мере обеспечить растущие информационные потребности менеджмента.

В процессе проведенного исследования теоретических аспектов стратегического управления затратами было установлено, что качество принимаемых управленческих решений по стратегическому управлению затратами напрямую зависит от учетно-аналитической работы, проводимой на предприятии. В связи с чем важным представляется исследовать текущий достигнутый уровень развития и состояние учетно-аналитической работы на предприятиях.

Объектом проведения дальнейших исследований является одно из ведущих предприятий рынка медицинской техники ООО «Лидкор» – это международная научно-производственная компания, лидер на рынке медицинского оборудования и расходных материалов.

Как указывается на официальном сайте компании: «главным направлением деятельности ООО «Лидкор» (Лидкор) является комплексное переоснащение медицинских учреждений, разработка и реализация программ развития специализированных видов медицинской помощи населению территорий, монтаж и техническое обслуживание медицинского оборудования, обеспечение лечебно-профилактических учреждений (ЛПУ) расходными материалами, внедрение информационных систем, производство товаров

медицинского назначения, разработка программного обеспечения, оказание высокотехнологичных медицинских услуг населению»³⁰.

Основанная в 1991 году, сегодня ООО «Лидкор» является одной из крупнейших компаний-представителей мировых торговых марок на российском рынке медицинского оборудования и расходных материалов и производителем широкого спектра медицинского оборудования. Товарная линейка компании включает свыше 20 000 наименований. Компания развивает собственное производство: в Краснодаре – инфузионных растворов, в Екатеринбурге – технологического оборудования для службы крови, в г. Дубне – пластикатных одноразовых изделий; в Казани – универсального дезинфицирующего средства «Флоридез». Потребителями продукции и товаров Лидкор являются более 14 тысяч предприятий и учреждений, в то же время у компании свыше 200 поставщиков из разных стран мира.

На сайте компании указывается, что «региональные представительства «Лидкор» находятся в крупнейших городах России, Киргизии, Казахстана, Украины, Белоруссии, Азербайджана, Таджикистана и Узбекистана».

Активно развивается деятельность в сфере медицинских услуг: лаборатории СитиЛаб, клиники репродуктивных технологий «Геном», амбулаторные диализные центры «Нефролайн».

У компании имеется развитая сервисная сеть в крупнейших городах РФ и Ближнего Зарубежья, таких как Москва, Екатеринбург, Санкт-Петербург, Самара, Уфа, Оренбург, Пермь, Челябинск, Красноярск, Новосибирск, Владивосток, Ростове-на-Дону, Тюмень, Томск, Омск, Казань, Улан-Удэ, Бишкек, Павлодар, Астана, Алмата.

Холдинг «Лидкор» первым разрушил стереотип бизнес-экспансии: из столицы в регионы. Фирма, созданная в Екатеринбурге, набрав силу, открыла свои филиалы в Москве, Санкт-Петербурге и еще в полусотне городов России, ближнего зарубежья.

На отечественном рынке медицинского оборудования и расходных материалов «Лидкор» вошел в десятку ведущих компаний, занимает лидирующие позиции в сфере оснащения служб крови.

В отношениях с партнерами «Лидкор» предъявляет свои основные козыри: сильный кадровый состав (более 1,5 тысяч специалистов), замкнутый

³⁰ Официальный сайт компании ООО «Лидкор». – Режим доступа: <http://www.leadcore.ru>, свободный.

цикл работ (от приема заказа до монтажа оборудования, без посредников), финансовая устойчивость и хорошая кредитная история. Каждый из стратегических планов компании составляется с расчетом на пятилетку, при этом он ежегодно корректируется – на коллегиальных совещаниях, где собираются представители всей дилерской сети. В компании прописывается развитие по всем продуктовым линейкам, решаются вопросы построения региональной политики. Основная стратегическая цель «Лидкор» – стать крупнейшей фирмой на российском рынке медицинского оборудования.

ООО «Лидкор» – это многоуровневый холдинг. Управляющая компания – на верхнем уровне, уровнем ниже находятся медицинские компетенции, они сконцентрированы в конкретных подразделениях: «Нефролайн» – в гемодиализе, «Ситилаб» – в лабораторной диагностике, «Геном» и Центр семейной медицины – в ЭКО и так далее. Но на самом деле структура управления медицинскими сервисами еще до конца не сформирована. До настоящего времени развитием медицинских услуг системно в холдинге никто не занимался, хотя первые такие активы появились более 15 лет назад, и с тех пор их число только увеличивалось»³¹, отмечает один из основателей «Лидкор» Ю.Магадеев.

В компании постоянно реализуются проекты по внедрению новейших решений в области информационных систем и технологий, учета и хранения информации (создания баз данных) и учетно-аналитических платформ, в частности:

1. Внедрена ERP-система MS Dynamics Ахарта, информационная система которой обеспечивает управление всеми подразделениями компании в режиме реального времени и полный экономический анализ ситуации на всех «фронтах» бизнеса;

2. Для повышения эффективности взаимодействия с партнерами и клиентами в рамках процессов закупок и выполнения контрактов, привлечения клиентов, участия в тендерах медицинских организаций, ценообразования, расширения продаж, отгрузки, анализа показателей эффективности деятельности и дальнейшего прогноза развития бизнеса, в компании «Лидкор» внедрена система MS Dynamics CRM;

³¹ Магадеев Ю. Здравомыслящие чиновники госзадание абы кому не доверяют / Ю. Магадеев // Vademecum. – 2017. – №4 – Режим доступа: https://vademec.ru/article/yulay_magadeev_zdravomyslyashchie_chinovniki_goszadanie_aby_komu_ne_doveryat/, свободный.

3. Поддержка развития стратегии компании реализована посредством многомерной аналитики на платформе Deductor;
4. Выполнена интеграция MS Dynamics CRM в корпоративное информационное пространство «Лидкор»;
5. Специалистами TOPS Consulting «для построения сквозных бизнес-процессов продажи и обслуживания клиентов компании MS Dynamics CRM была интегрирована с системами 1С 8.0 и Microsoft Dynamics AX. В качестве интеграционной платформы использован продукт Biztalk Server 2006 R2»³²;
6. Региональные подразделения холдинга ведут учет в автоматизированной системе 1С;
7. Для автоматизации прогнозирования денежных потоков и предупреждения возникновения кассовых разрывов (эта работа производилась вручную, что не позволяло добиться высокой точности прогнозов и влекло за собой большие трудозатраты) были использованы технологии Business Intelligence, решение было реализовано на платформе Microsoft BI от Института бизнес-аналитики³³, хранилище данных построено на MS SQL Server 2012.

Данное решение имеет особо важное значение в организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами в компании. Это связано с тем, что с ростом бизнеса увеличивается объем данных и возникают задачи глубокого анализа статистики, выявления закономерностей и узких мест. Производительности существующих систем уже становится недостаточно. Особенно это выражается в обработке отчетов – они все сложнее и их все больше. Это нагружает и ИТ-специалистов и пользователей, ответственных за аналитику. Для решения этой проблемы применяется технология хранилищ данных – Data Warehouse. Это предметно-ориентированная база данных, специально разработанная для быстрой обработки отчетов и аналитических данных.

В процессе внедрения Data Warehouse реализуются следующие мероприятия:

³² Лидкор / Официальный сайт: TOPS Consulting. – Режим доступа: <http://tops.ru/clients/delrus/>, свободный.

³³ Институт бизнес-аналитики построил прогноз для ООО «Лидкор» / Официальный сайт Института Бизнес-аналитики. «Новости». – Режим доступа: <http://insba.ru/news/news-page/-245251839f/>, свободный.

специалисты ИТ-компаний проектируют структуру хранилища: определяют источники данных (СУБД MS SQL Server, Oracle, MySQL и другие), а также локальные файлы и веб-формы;

разрабатывают OLAP-кубы: пишутся запросы к базам данных, определяются меры и измерения;

проводят очистку данных: устраняются дубли и «мусор», который как правило вылезает при поднятии ретроспективных данных;

разрабатывают статическую и динамическую отчетность на основе данных хранилища. Теперь они собраны в централизованном и непротиворечивом источнике.

Когда собрана единая статистика, то для полноценного внедрения далее необходима разработка KPI. В современном бизнесе уже естественной необходимостью становится контроль Ключевых Показателей Эффективности (Key Performance Indicators или сокращенно KPI). Существует ряд методик построения систем KPI, наиболее известная из них – это Система Сбалансированных Показателей (Balanced ScoreCard – BSC).

При самостоятельной разработке KPI компания, может столкнуться с проблемой нехватки исходных данных в существующих информационных системах, сложностью моделей, непониманием показателей сотрудниками компании. В результате значения показателей для отчетов будут необоснованными, а эффективность останется на бумаге. Поэтому, при построении хранилища данных, необходимо провести анализ бизнес-процессов и структуры данных, на основании чего определяются, какие системы KPI подойдут для компании.

Заключительным шагом на пути внедрения интегрированных систем учета и технологий BI является обучение и мотивация персонала к работе в новой среде.

Использование корпоративных информационных систем в бизнесе уже давно не является чем-то особенным. Несмотря на то, что российские компании отстают в этом вопросе от запада на несколько лет, количество внедрений растет с каждым годом. Все это справедливо и к рынку систем бизнес-аналитики. При этом нужно отметить, что само по себе внедрение – это непростой процесс, требующий значительных усилий. По данным TAdviser всего 30% проектов по внедрению систем бизнес-аналитики в России можно

считать успешными. Низкий процент обусловлен рядом проблем, которые необходимо прорабатывать на стадии интеграции. Настройка системы под решение ключевых задач компании, интеграция с другими системами, тестирование, низкое качество исходных данных и другие функциональные проблемы – все это сложные, но решаемые на техническом уровне задачи.

Нередко более серьезной становится задача подготовки персонала к использованию системы, как методическая, так и организационная. Менеджеры компании, «принявшие» систему, могут воспринимать ее как самодостаточную панацею от всех проблем фирмы, некоторые сотрудники могут «сопротивляться» внедрению, ссылаясь на то, например, что и без системы все умеют делать, другие могут просто неправильно пользоваться системой, не понимая ее функциональных особенностей или сути моделей и методов, заложенных внутри. Слишком высокие ожидания или неприятие системы (отсутствие доверия), естественно, делают использование системы бесполезным, а иногда даже вредным для компании. Вот наиболее частые негативные ситуации, возникающие при внедрении интегрированных систем учета и бизнес-аналитики:

Компания приобретает коробочный продукт для самостоятельного внедрения и получает не набор работающих инструментов, а сложный «конструктор», с которым очень непросто разобраться;

В компании не проводится подготовка и обучение персонала. В итоге функционал системы используется только на 10-15%;

Неполноценное использование функционала приводит к тому, что система превращается в инструмент по созданию отчетов, основная аналитическая часть просто «пылится» и становится ненужной сотрудникам;

Ключевые показатели, «придуманные» сверху, являются искусственными и недостоверными. Данные для их расчета заполняются ради заполнения;

Ценность системы для менеджеров приближается к нулю, система при таком использовании для принятия управленческих решений бесполезна.

Таким образом, несмотря на актуальность и перспективность внедрения корпоративных информационных систем, хранилищ информации и аналитических платформ, недостаточно реализовать внедрение данных решений, необходимо обеспечить их эффективную эксплуатацию.

Обзор решений по автоматизации учетно-аналитических процедур и информационному обеспечению, внедренных в компании позволяет утверждать, что основные бизнес-процессы «Лидкор» автоматизированы на высочайшем уровне. Однако, стратегическим аспектам управления затратами и формированию специализированного информационного пространства для организации учетно-аналитического обеспечения данной задачи в контуре управления компанией внимания уделено явно недостаточно.

Для определения политики и стратегии затратообразования разработки системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами был проведен предварительный стратегический анализ внешнего состояния и внешнего окружения рынка медицинских изделий в России, а также очерчены общемировые драйверы роста медико-технической индустрии. Для анализа были использованы методические приемы: SWOT-анализ, STEP-анализ, отраслевой анализ и сегментация рынка, маркетинговый анализ рынка.

По результатам обзора результатов развития фармацевтической и медицинской промышленности (рис.13), а также проведенных исследований российского и мирового рынка медицинских изделий можно сформулировать следующие выводы.

1. Российский рынок медицинских изделий продолжил стагнацию, обусловленную главным образом снижением государственных расходов на здравоохранение. В условиях ограниченного финансирования государственные ЛПУ были вынуждены переориентировать спрос с закупки медицинского оборудования на поддержание сформированного парка оборудования и приобретение расходных материалов.

2. Несмотря на уменьшение объема рынка в натуральном выражении, рынок в денежном выражении продолжает демонстрировать положительную динамику. Произошедший прирост рынка государственных закупок носит «неорганический характер», так как он вызван не поступательным наращиванием количества закупаемых единиц оборудования, а является преимущественно результатом увеличения цен на приобретаемые изделия: в конце 2014 года выросли цены на импортную продукцию, а в 2015 году – уже и цены на изделия российского производства.

Фармацевтическая и медицинская промышленность



Ключевые события 2016

выведено на рынок
44 импортозамещающих
лекарственных препарата

10 инновационных
медицинских изделий
выведено на рынок

открыто **16**
фармацевтических
заводов

открыто **4**
завода по производству
медицинской техники

Планы 2017

Увеличение доли
отечественных
ЖНВЛП

Вывод на рынок
инновационных
лекарственных
препаратов

Увеличение доли
производства
отечественных
ЖНВЛП до 85%

Увеличение доли
отечественных
МИ в
потреблении
до 22–23%

Бюджет – 6,8
млрд руб.
(фарма)

Бюджет – 4,5
млрд руб.
(медпром)



Планы по нормотворчеству

Создание дополнительных мер поддержки для производителей фармацевтических субстанций: реализация «трехэтапной» системы государственных закупок

Совершенствование законодательства в целях возможности развития контрактного производства лекарственных средств в России

Вовлечение предприятий ОПК в производство гражданской продукции

Дополнение перечня отдельных видов медицинских изделий, происходящих из иностранных государств, в отношении которых устанавливается ограничение допуска для целей осуществления закупок для обеспечения государственных и муниципальных нужд

Рис. 13. Показатели развития за 2016 год и планы развития на 2017 год фармацевтической и медицинской промышленности³⁴

³⁴ Федеральные целевые программы: Официальный сайт Министерства экономического развития РФ. – Режим доступа: <http://fcp.economy.gov.ru/cgi-bin/>

Тот факт, что наблюдаемые показатели не достигают величины прироста доллара и евро по отношению к рублю, свидетельствует о способности участников цепочки «поставщик – дистрибьютор» удерживать цены с помощью своей добавленной стоимости.

3. Самыми крупными сегментами рынка государственных закупок медицинских изделий стали медицинские изделия для *in vitro* диагностики (25%), а также изделия для малоинвазивной и общей хирургии (по 13%). Общая доля этих сегментов составила более 50% от общего объема всех государственных контрактов.

4. Российский рынок медицинских изделий в значительной степени зависит от импорта высокотехнологичного медицинского оборудования. Доля импорта осталась на прежнем уровне, составив порядка 85%.

В целом, обращает на себя внимание преобладание в структуре внутреннего медицинского производства традиционного медицинского оборудования (общепольничные изделия, диагностическое лабораторное оборудование), в то время как наиболее передовая продукция – средства диагностики и визуализации, лабораторной диагностики и др. представлены в структуре производства довольно скромно. В результате, потребности в современном медицинском оборудовании покрываются за счет импортного оборудования. Величина импорта (ввоза) медицинского оборудования в Российскую Федерацию в стоимостном размере в 20-23 раза превышает величину экспорта (вывоза) медицинского оборудования из Российской Федерации.

Россия ежегодно тратит около 300–350 млрд. рублей на импорт медицинского оборудования, сообщил вице-премьер РФ Дмитрий Рогозин на итоговом заседании коллегии Минпромторга РФ. В связи с этим Рогозин призвал правительство и Минпромторг оказать максимальную поддержку предприятиям оборонно-промышленного комплекса (ОПК), которые могут начать производство аналогов медицинского оборудования, закупаемого за рубежом. Правительство может реализовать различные меры поддержки производителей отечественного медоборудования (по аналогии с производителями лекарств и медицинских изделий). В отношении медизделий, в частности, в конце 2016 года был расширен перечень «Третий лишний»,

предоставляющий преференции при госзакупках отечественным производителям³⁵.

В таблице 3 представлены общемировые драйверы роста медико-технической индустрии и факторы, сдерживающие их влияние в России.

Таблица 3

Общемировые драйверы роста медико-технической индустрии и факторы, сдерживающие их влияние в России

ОБЩЕМИРОВЫЕ ДРАЙВЕРЫ РОСТА МЕДИКО-ТЕХНИЧЕСКОЙ ИНДУСТРИИ	ФАКТОРЫ, СДЕРЖИВАЮЩИЕ ИХ ВЛИЯНИЕ В РОССИИ
Постоянное увеличение процента людей преклонного возраста (старение населения), сопровождающееся ростом хронических заболеваний(сердечно-сосудистых, диабета, гипертонии и ожирения) и стимулирующее последовательное увеличение спроса на медицинскую помощь.	Снижение/стагнация доходов населения, прежде всего пенсионеров;
	Ограничения выделения средств на программы поддержки хронических больных и инвалидов.
Стабильно высокий спрос на качественное медицинское обслуживание в развитых странах и повышение требований к качеству медицинской помощи в развивающихся странах.	Ограничение государственного финансирования оказания высокотехнологичной помощи; наиболее дорогие МИ – предмет экономии;
	Госзакупки построены прежде всего на соревновании цен.
Развитию сектора производства МИ способствуют значительные инвестиции большого числа государств в медицинские исследования и разработки.	Отсутствие поддержки системы движения идеи от НИИ в реальное производство;
	Отсутствие индикаторов оценки эффективности использования государственных инвестиций.
Улучшение внутренней системы поддержки государствами собственных производителей и регулирования продаж.	Неготовность российской производственной системы и регуляторной базы к введению «ограничительных списков».
Совместные усилия правительств и производителей по расширению внешних рынков сбыта.	ISO 13485 и российские ИСО работают в разной системе координат;
	Отсутствие российских принципов эффективности, безопасности и качества МИ, гармонизированных с международными.

Сократить разрыв между российским рынком медицинского оборудования и зарубежными лидерами, возможно путем создания совместных предприятий, на которых зарубежные опыт и инновационные технологии будут

³⁵ Россия ежегодно тратит 350 млрд. рублей на импортное медоборудование // Источник: «VADEMECUM», Минпромторг России. 29.03.2017. – Режим доступа: http://pharma-2020.ru/pharma_news/id/4368, свободный.

реализованы отечественными производственными компаниями с использованием российской инженерной школы. Такой подход позволит создать новые и поддержать существующие российские производственные предприятия медицинского оборудования и комплектующих, которые в перспективе могут выйти на мировой глобальный рынок в данном сегменте.

Для структурирования и анализа реальной ситуации на рынке медицинской техники был проведен его SWOT-анализ, на основе которого можно выявить критические точки в отрасли (слабые стороны), риски и ситуации неопределенности, снижающие эффективность хозяйственной деятельности (угрозы) участников рынка, а также раскрыть преимущества отечественных производителей медицинской техники перед зарубежными конкурентами (сильные стороны) и перспективы роста рынка (возможности) (табл.4).

По результатам проведенного анализа можно сделать следующий вывод. Отечественный рынок при наличии недостаточного количества сильных сторон очень уязвим и неконкурентоспособен по многим параметрам. Также можно говорить о большом экономическом потенциале отрасли, наличии достаточного объема ресурсной базы. Но инвесторы не спешат делать значительные вложения в проекты, так как имеет место достаточно долгие сроки их окупаемости и все это сопряжено высокими рисками. Поэтому отечественные производители медтехники проигрывают зарубежным конкурентам и не могут обеспечить позиционирование на рынке. В настоящее время внедряется государственная программа по импортозамещению, что открывает для отечественных производителей новые возможности и перспективы роста объемов. Соответственно в системе государственных закупок больший приоритет будет отдаваться отечественным товаропроизводителям.

Для расширения доли рынка отечественным компаниям стоит больше уделять внимания разработкам стратегии позиционирования. Одной из сильных сторон и конкурентным преимуществом отечественных производителей медтехники является относительно низкая себестоимость. Наш анализ показывает, что у отечественных производителей есть резервы снижения себестоимости. Этот фактор может стать одним из драйверов роста рынка отечественной медицинской техники.

SWOT-анализ отрасли медицинской техники

СИЛЬНЫЕ СТОРОНЫ	СЛАБЫЕ СТОРОНЫ
<ul style="list-style-type: none"> – наличие высокого научного потенциала в отрасли; – наличие широкой инфраструктуры для производства высокотехнологичной медицинской техники; – конкурентно низкая себестоимость производства отечественных аналогов, наличие резервов для снижения себестоимости по всей цепочке ценности; – развитие сектора частной медицины; – доступность ресурсов на внутреннем рынке; – наличие высокой диверсификации номенклатуры выпускаемой продукции; – наличие ряда инновационных разработок оборудования и приборов, уникальных для мировой медицинской промышленности; – развитая сеть и доступность сервисных центров по гарантийному и постгарантийному обслуживанию. 	<ul style="list-style-type: none"> – технологическая отсталость, устаревшая технологическая база отечественных предприятий; – недостаточный уровень инвестиций; – разобщённость, отсутствие кооперации и интеграции в отрасли; – слабая инновационная среда; – закрытость и слабая интеграция в международные рынки; – отсутствие поддержки и продвижения продукции отечественных производителей; – недостаток квалифицированных кадров в отрасли; – отсутствие стратегии управления затратообразующими факторами для формирования стратегии низких затрат; – устаревшие представления о потребительских свойствах, дизайне, моральное устаревание продукции; – различные нормативные требования к обращению медицинских изделий в отечественной и мировой практике; – отсутствие эффективной системы трансферта инновационных разработок в производство; – информационная непрозрачность отрасли и рынка, что снижает инвестиционную привлекательность; – зависимость от импорта комплектующих.
ВОЗМОЖНОСТИ	УГРОЗЫ
<ul style="list-style-type: none"> – положительные тенденции государственной политики в области здравоохранения, создающие предпосылки интенсивного роста потребления; – утверждение государственной программы-стратегии «Стратегия развития медицинской промышленности российской федерации на период до 2020 года»; – государственная политика по импортозамещению во всех отраслях народного хозяйства; – наличие отечественных технологий в смежных областях (военная и космическая промышленность), применение которых возможно в производстве медицинской продукции; – создание благоприятных условий для честной конкуренции за счет создания системы государственных закупок через проведение конкурсов и тендеров. 	<ul style="list-style-type: none"> – опережающее развитие отраслей производства медицинской продукции других стран, способных обеспечить привлекательные условия для партнерства и локализации компетенций; – ориентированность спроса на мировом и внутреннем рынке исключительно на высокотехнологическую продукцию импортного производства; – отсутствие учета локальных производственных возможностей при формировании спроса в системе государственных закупок; – высокая доля коррупционной составляющей в организации гос.закупок и поставках медоборудования; – наличие большого спектра рисков, которые могут привести к потере имеющих конкурентных позиций отечественными производителями медицинской техники; – разрывы в критических аспектах взаимодействия научной, производственной и коммерческой среды

Это позволит настроить стратегию ценообразования и даст возможность отвоевать большую долю российского рынка у зарубежных конкурентов, а девальвация рубля будет способствовать выходу отечественных товаропроизводителей на внешние рынки за счет конкурентоспособных цен.

На основе проведенного анализа годовых отчетов 15 отечественных приборостроительных предприятий медицинской промышленности были выявлены риски, оказывающие влияние на показатели затратообразования, которые в системном виде представлены в таблице 1 приложения 3.

Учитывая результаты SWOT-анализа отрасли медицинской техники, а также выявленные и систематизированные риски, влияющие на затратообразование предприятий отрасли, обозначим ключевые тенденции развития российского рынка медицинского оборудования, определяющие вектор стратегического развития деятельности предприятий.

1. Ожидается продолжение стагнации российского рынка медицинских изделий в стоимостном (рублевом) выражении, а при пересчете на доллары – с высокой вероятностью следует ожидать падения рынка. Как и ранее, драйвером потребления будут расходные материалы.

2. Вместе с тем при постепенном падении курса рубля по отношению к иностранным валютам появляются новые возможности у локальных товаров. В этой связи меры по поддержке отечественных производителей, принимаемые государством в последние годы, могут дать максимальный эффект.

3. На фоне роста цен импортного оборудования и сокращения государственных расходов на здравоохранение продукция отечественных производителей может стать гораздо более востребованной со стороны государственных ЛПУ. Причина этого заключается в том, что отечественные медицинские изделия постепенно начинают превосходить импортную продукцию по такому важному показателю, как соотношение цена/качество.

По сценарным прогнозам компании Meditex³⁶ (рис. 14, 15) рассматривается два базовых сценария развития российского рынка медицинских изделий до 2018 года – инерционный и оптимистический.

Инерционный сценарий:

³⁶ Отраслевой бюллетень КСК групп. Медицина. 2017. – Режим доступа: <https://kskgroup.ru/wp-content/uploads/2017/07>, свободный.

1. Возобладают негативные факторы, связанные с исчерпанием возможностей бюджетной сферы финансировать дальнейшее увеличение парка оборудования.

2. Усилится конкуренция за пациента между государственными и частными медицинскими учреждениями. Соответственно, это приведет и к сдерживанию расходов на развитие медицины в частном секторе.

3. Потребление медицинских изделий будет сформировано в первую очередь спросом на расходные материалы и необходимостью поддерживать достигнутый уровень оснащения без стремления заказчиков к увеличению числа установленных аппаратов.

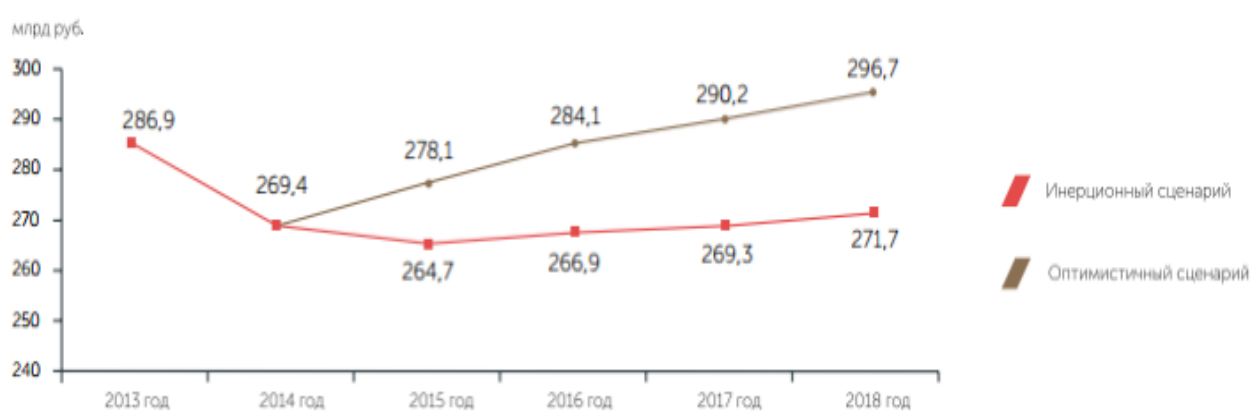


Рис.14. Динамика российского рынка медицинских изделий в 2015-2018 гг. (сценарный прогноз)



Рис. 15. Потенциал роста российского рынка медицинских изделий

4. Сегменты с высокой долей государственных расходов в инерционном сценарии сократятся на 3–5% из-за невозможности в рамках бюджета ОМС компенсировать одновременно рост цен на лекарства и выплаты персоналу.

5. Слабость бюджетной системы и «замораживание» государственных расходов на здравоохранение приведут к тому, что будет удовлетворяться только часть потребности в новом оборудовании. Объемы потребления вернутся к уровню 2009–2010 годов и будут существенно ограничены бюджетными возможностями.

6. Рост рынка будет во многом носить технический «инфляционный» характер, связанный с удорожанием продукции за счет цены и снижением курса рубля по отношению к мировым валютам. При этом рост «ограничен сверху» плановым объемом бюджетных расходов.

7. Восстановление рынка будет связано с постепенным выходом из эксплуатации массово закупленных аппаратов в 2011–2013 годах, то есть через 4–6 лет – после 2017 года.

Оптимистический сценарий.

1. Возобладают факторы, связанные с необходимостью достижения индикаторов государственной программы «Развитие здравоохранения» по улучшению показателей здоровья населения, что приведет к увеличению числа хирургических вмешательств, дальнейшему наращиванию инфраструктуры.

2. На рост рынка повлияет строительство и оснащение новых медицинских центров, в том числе в сфере ядерной медицины и неонатологии.

3. Увеличение объема платных услуг в государственных клиниках компенсирует недостаток бюджетного финансирования, создаст предпосылки к дальнейшему наращиванию парка оборудования и увеличению потребления расходных материалов.

Проблемы в продвижении российских медицинских инструментов на рынок РФ:

высокая зависимость от государственного заказчика практически во всех сегментах рынка МИ, что порождает риски, связанные с изменением приоритетов и направлений государственной политики;

несовершенство системы контроля нарушений в системе государственных торгов;

несовершенство нормативно-правовой и нормативно-технической базы, высокая скорость их изменения;

сложный механизм вывода на рынок новой продукции (регуляторные, административные, географические и финансовые ограничения);

отсутствие гарантий стабильного спроса на производимые изделия;

стереотип недоверия российских потребителей к отечественным МИ.

Перечисленные выше системные проблемы российского рынка медицинских изделий и предприятий медицинской промышленности не позволяют отрасли выйти на уровень устойчивого развития и роста. В существующем положении дел, по многим рыночным сегментам следует говорить не о развитии существующего производственного потенциала, а фактически о создании новых производств.

Эксперты полагают, что в России преобладает инерционный сценарий развития, в рамках которого, в связи с исчерпанием возможностей бюджетной сферы по финансированию отрасли и обновлению парка оборудования, факторы стагнации отрасли возобновляют свое влияние. Это может привести к трансформации отрасли производства медицинского оборудования в локализованные представительства иностранных производственных компаний.

При текущем положении только ряд крупных производителей с уникальными медицинскими технологиями имеют инвестиционную привлекательность в средне- и долгосрочных перспективах. С учетом реализации Стратегии развития отрасли можно ожидать, что будет сформировано ядро отрасли по разработке и производству конкурентоспособных и высокотехнологичных медицинских изделий.

Обобщая изложенный в данном параграфе материал, считаем важным отметить следующее. В сложившихся условиях на рынке медицинских изделий и при нынешнем состоянии отечественных производственных предприятий данного сектора экономики, наиболее острыми проблемными местами являются: недостаточная эффективность стратегического менеджмента на большинстве отечественных предприятий, низкое качество оперативного управления затратами, а также практически полное отсутствие стратегического анализа затрат в целях стратегического управления ими.

Использование стратегического инструментария в управлении затратами позволит досконально проработать и четко обосновать основные этапы и положения стратегии предприятия и обеспечить ее выполнение.

2.2. Особенности организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на предприятиях

Усложнение современного менеджмента и выход его на совершенно новый организационный уровень вызывает потребность в создании и моделировании организации системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами. К настоящему времени сложилось несколько подходов к организации учетно-аналитического обеспечения для стратегического управления затратами.

Особенности учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятия в первую очередь зависят от специфики самого хозяйствующего субъекта, его внешнего окружения, в котором ведется хозяйственная деятельность, принципов и особенностей применяемого стратегического менеджмента.

Система учетно-аналитического обеспечения стратегического управления (СУАО) представляет собой информационную систему стратегического управления хозяйствующим субъектом, которая обеспечивает принятие обоснованных управленческих решений, связанных с развитием, позиционированием и поддержанием конкурентоспособности компании на рынке, посредством постоянного мониторинга, анализа информации финансового и нефинансового характера о состоянии внутренней и внешней среды организации, учета и оценки рисков и факторов неопределенности при реализации стратегии компании, а также осуществления на основании нее контрольных действий. Она обеспечивает дееспособность и информационную поддержку при принятии стратегических управленческих решений.

Схематично система и процесс стратегического управления затратами предприятия представлен на рисунке 16, из которого очевидно, что учетно-аналитическое обеспечение пронизывает все фазы и функции стратегического управления затратами. Цикл стратегического управления затратами может быть разбит на три фазы (тактических действия): формирование, реализация, оценка и мониторинг стратегии управления затратами. На каждой фазе элементы стратегического учетно-аналитического обеспечения выполняют определенные функции.



Рис. 16. Место системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами при реализации стратегии затратообразования

На этапе формирования стратегии управления затратами СУАО затратами применяется для первичного мониторинга и диагностики системы управления затратами (СУЗ) на предприятии в целом, а также определения способности системы функционировать в долгосрочном режиме. Также на этом этапе проводится диагностика и мониторинг конкурентной среды, в которой организации предстоит вести хозяйственную деятельность. К тому же дается оценка внутреннего потенциала компании.

На этапе реализации стратегии управления затратами СУАО является основным источником информации стратегического управления о состоянии объекта управления, а также подает сигналы субъекту управления о необходимости корректирующих действий при принятии последующих

управленческих решений для недопущения отклонений от стратегических параметров.

Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами является наиболее значимым инструментом оценки и мониторинга стратегии затратообразования, по его результатам делаются выводы о необходимости полного или частичного пересмотра параметров стратегии затратообразования, а в случае удовлетворения результатами реализации стратегии осуществляется разработка мероприятий по ее совершенствованию и развитию, для повышения конкурентоспособности и эффективности затрат в будущем.

Структура системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления может быть представлена в виде схемы (рис. 17). Базовым блоком учетно-аналитического обеспечения в целях стратегического управления затратами выступает подсистема стратегического учета и анализа финансовых результатов хозяйственной деятельности, в рамках которого и реализуется стратегический учет и анализ затрат.

Для организации системы учетно-аналитического обеспечения (СУАО) в системе стратегического управления затратами предлагается механизм внедрения, основанный на классическом цикле Деминга-Шухарта PDCA, что позволит не только обеспечить непрерывность процессов учета и анализа в целях стратегического управления затратами, но и постоянное их улучшение.

Применительно к процессам организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами модель Деминга-Шухарта принимает следующий вид (рис.18):

1. Предварительный стратегический анализ внешней среды и разработка стратегии управления затратами;
2. Стратегический учет (калькулирование) и контроль затрат, стратегическая отчетность по затратам;
3. Последующий стратегический анализ затрат;
4. Корректировка стратегии управления затратами.

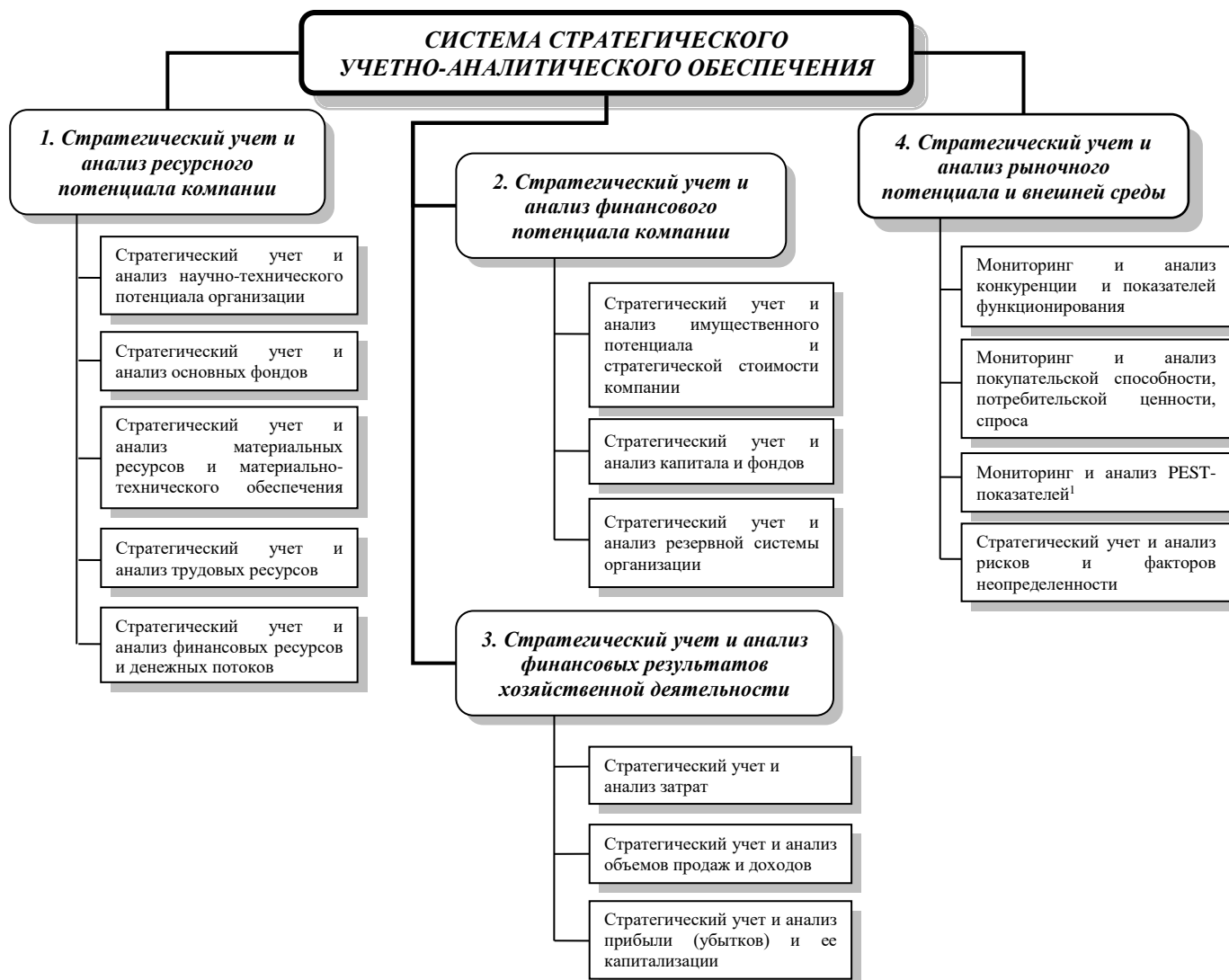


Рис. 17. Система учетно-аналитического обеспечения стратегического управления

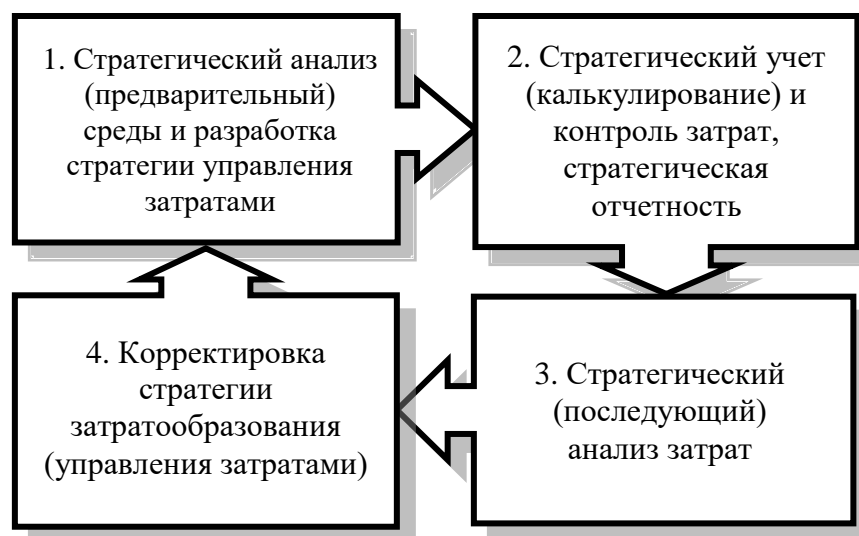


Рис.18. Адаптированная модель цикла Деминга-Шухарта к процессу организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на предприятии

Первый блок модели имеет целью оценить состояние субъекта и его окружающей среды для формирования объективного мнения о способности и возможности организации разработать стратегию управления затратами (затратообразования). Этот блок включает в себя следующие процедуры:

- оценку экономического потенциала хозяйствующего субъекта;
- определение затратообразующих факторов (cost-drivers) и анализ внешней и внутренней среды;
- группировку и классификацию затрат в целях стратегического управления;
- постановку стратегических целей в области затрат в рамках сбалансированной системы показателей, в том числе целевого уровня себестоимости продукции;
- разработку стратегии затратообразования и трансферного ценообразования;
- разработку системы бюджетирования затрат.

Для совершенствования системы учетно-аналитического обеспечения управления затратами необходимо провести первичную диагностику учетной системы и аналитической работы, проводимой на предприятии для определения потенциала учетно-аналитического комплекса предприятия, который служит базисом для построения СУАО. Данный этап включает упорядоченную совокупность этапов и процедур, схематично представленных на рисунке 19. Полученные в результате диагностики организационно-функциональных аспектов учетно-аналитической системы предприятия данные позволяют сформировать целостную картину состояния учетного процесса и аналитической работы на предприятии и выявить возможность формирования системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами.

Второй блок модели предполагает разработку и реализацию учетных процедур сбора и мониторинга информации о затратах в рамках запараметрированной системы показателей, заложенных в стратегии управления затратами, а также представления данной информации в виде управленческой отчетности для дальнейшей ее оценки и анализа.

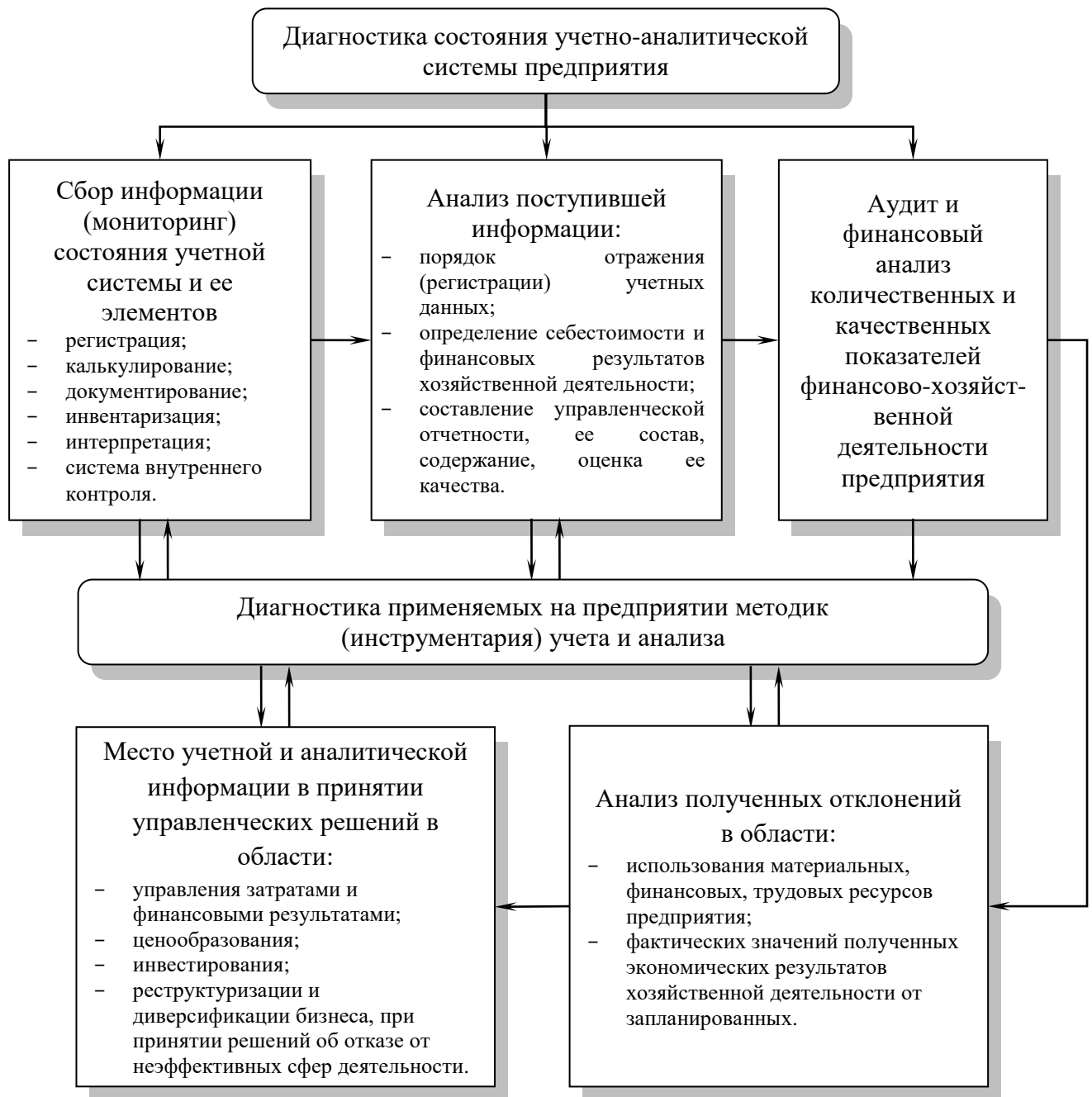


Рис. 19. Схема диагностики состояния учетно-аналитической системы предприятия

Данный блок включает в себя следующие процедуры:

- разработку регламентов «Положение об учетной политике в целях стратегического управления затратами», «Положение о бюджетной политике», «Положение о прогнозировании» и др.;
- подготовку и апробацию рабочего плана счетов стратегического учета затрат;

- разработку форм и регистров стратегического учета (калькуляционных ведомостей), где будет отражаться (регистрироваться) информация о стратегической себестоимости;

- выделение центров ответственности;

- определение направлений оптимизации затрат и реализация мероприятий по данным направлениям;

- мониторинг и стратегический учет затрат в рамках бюджетного процесса;

- подготовку стратегической (управленческой) отчетности по затратам.

Третий блок адаптированной модели Деминга-Шухарта к процессу организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на предприятии предусматривает проведение комплексного стратегического экономического анализа затрат, позволяющего оценить тенденции изменения стратегической себестоимости, качества ее структуры, выявить причины и факторы этих изменений в динамике и структуре стратегической себестоимости, а также дать обоснованные выводы о выполнении заложенных стратегических параметров. Этот блок включает процедуры:

- разработки системы нормативов и стандартов для оценки затрат;

- проведение оценки эффективности мероприятий на основе системы критериев стратегического управления затратами;

- сравнение целей стратегического управления затратами с достигнутыми результатами;

- бенчмаркинг (сопоставление уровня собственных затрат с уровнем затрат у конкурентов).

Четвертый блок процесса организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами подразумевает комплекс мероприятий по приведению системы стратегического управления затратами в равновесное состояние для выполнения поставленных стратегических целей. Для этой цели на основании сформированной и обработанной на предыдущих этапах учетно-аналитической информации осуществляются следующие мероприятия: совершенствование программ оптимизации затрат; пересмотр подходов к затратообразованию; оптимизация продуктового портфеля; реинжиниринг моделей бизнес-процессов; оптимизация логистической

системы; пересмотр бюджетной политики и политики прогнозирования; реструктуризация системы стратегического управления затратами.

Как видно из вышеприведенной схемы учетно-аналитическое обеспечение процесса стратегического управления затратами обладает признаками цикличности и итеративности. Для придания процессу учетно-аналитического обеспечения унифицированности необходимо разработать алгоритмированную и методически подкрепленную систему, позволяющую накапливать информацию, обрабатывать и интерпретировать ее для принятия обоснованных стратегических управленческих решений.

Считаем, что в основу разрабатываемых методических комплексов стратегического учета и анализа затрат целесообразно положить по процессно-ориентированный принцип организации, а формирование и анализ стратегической себестоимости продукта осуществлять по стадиям жизненного цикла (цикла рыночного обращения) продукта.

В нашем понимании, «жизненный цикл продукта можно рассматривать как совокупность процессов, составляющих кругооборот в течение определенного промежутка времени, который длится от момента обоснования необходимости производства продукта и проведения НИОКР до момента снятия с эксплуатации его последнего экземпляра вследствие морального устаревания, и предполагает циклическое развитие товара»³⁷. По мнению Г.В. Широковой «развитие товара, как правило, включает четыре стадии: формирования, роста, зрелости и упадка». Большая часть исследователей представляет описание стадий жизненного цикла продукта через рассмотрение влияния стадии развития продукта на продажи продукта на рынке, а также через соотношение стадии жизненного цикла продукта и стратегий, применяемых по отношению к товару на разных стадиях его жизненного цикла³⁸.

Концепция жизненного цикла продукта может применяться как к категориям продуктов, так и к отдельным продуктам и брендам, а также к хозяйствующему субъекту в целом, при этом необходимо учитывать, что жизненный цикл одного и того же продукта в одной отрасли может быть

³⁷ Широкова Г.В. Жизненный цикл организации: концепции и российская практика: учеб. пособие / Г.В. Широкова. – Санкт-Петербург : СПбГУ, 2005. – 430с.

³⁸ Бороненкова С.А. Методы стратегического учета затрат / С.А. Бороненкова, А.В. Чепулянис // Известия УрГЭУ. – 2013. – №5 (49). – С. 60-68.

различным для разных фирм в определенный период времени. При этом спад в продажах категории продукта не обязательно приводит к падению продаж отдельного продукта или бренда.

Существуют различные точки зрения на количество стадий жизненного цикла продукта. Так, модель Фокса включает, помимо традиционных четырех стадий, стадию, предшествующую коммерциализации (prescommercialization), а в модели Уоссона за стадией зрелости следует стадия насыщения, а затем упадка. В целом традиционная четырехэтапная модель охватывает такие стадии, как: внедрения, роста, зрелости и упадка. Однако, на наш взгляд, в целях стратегического управления затратами предприятия, данная группировка не отражает полный жизненный цикл продукта. Перечисленные стадии соответствуют только рыночному жизненному циклу продукта и не отражают цикл изменения затрат, тесно взаимосвязанный с жизненным циклом продукта. В целях эффективного стратегического управления, учета, анализа и контроля затратам считаем целесообразным использовать следующую группировку стадий жизненного цикла продукта:

⇒ Допроизводственная стадия жизненного цикла продукта. На данной стадии конструкторы и разработчики определяют конструкцию и дизайн будущего продукта, разрабатывается технологическая схема производства, а также задаются основные стратегические затратные параметры, которые будут реализованы в течение производственной и послепроизводственной стадии. Затраты понесенные на стадии проектирования и разработки продукта, как правило, не относятся на себестоимость продукта. Они необоснованно трактуются в качестве накладных затрат или вмененных и списываются на уменьшение доходов отчетного периода или распределяются между всеми выпускаемыми продуктами в отчетном периоде, что приводит к серьезному искажению величины показателя себестоимости, являющегося индикатором, отражающим стоимость выпуска продукта. Это потенциально может привести к принятию неверных управленческих решений.

⇒ Производственная (рыночная) стадия жизненного цикла продукта. Здесь осуществляется всестороннее управление целевой (стратегической) себестоимостью. К затратам производственной стадии жизненного цикла продукта относятся затраты, обусловленные технологией и организацией производства. Затраты определяются структурой рыночного жизненного цикла

продукта, его продолжительностью, объемными и качественными показателями. Также в рамках этой стадии учитываются (планируются) затраты, связанные со всем комплексом работ по гарантийному и сервисному обслуживанию клиентов.

⇒ Постпроизводственная стадия жизненного цикла продукта свидетельствует о необходимости разработки новой стратегии производства и смене ассортимента. Данные изменения происходят под влиянием внешних факторов таких, как технический прогресс, переход конкурентов на более высокий организационно-технический уровень, выход аналоговых продуктов-заменителей с более инновационными характеристиками. На данной стадии компания несет колоссальные потери, поэтому менеджменту компании необходимо поставить на стратегический контроль денежные потоки, а также оценивать ликвидационную стоимость и стоимость будущих потоков.

Место и роль учетно-аналитического обеспечения при стратегическом управлении затратами по стадиям жизненного цикла продукта, в соответствии с предлагаемым подходом, представлена на рисунке 20.

Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами по стадиям жизненного цикла предполагает формирование себестоимости товара на стратегическую перспективу за все время его рыночного обращения. С применением методики учета и анализа затрат по стадиям жизненного цикла может быть построена обобщенная комплексная модель затратообразования на стратегическую перспективу, что делает ее предпочтительной при реализации стратегии развития, позиционирования и максимизации результативности деятельности предприятия.

Еще одним важным элементом в стратегическом управлении затратами является управление стратегическими рисками, основу которых составляют ошибки, допущенные при принятии стратегических управленческих решений в области затрат. Риск с точки зрения управления затратами представляет собой вероятностное событие, которое может повлечь при его наступлении потери хозяйствующего субъекта в виде дополнительных (внеплановых или непроизводительных) затрат, сверх предусмотренных программой (стратегией) затратообразования. Принцип определения и использования показателя риска представляется нам важнейшим при выборе оценочных показателей в системе учетно-аналитического обеспечения управления.

Допроизводственная стадия жизненного цикла продукта

Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами на допроизводственной стадии жизненного цикла продукта служит инструментом отражения плановой информации, а также оценки и оптимизации уровня первоначальных затрат на производство новой продукции.

1. Этап исследования.

Учет и анализ макроэкономической и маркетинговой информации об объекте исследования. На основе этой информации принимается решение о целесообразности выпуска нового продукта, выявляются ограничения и угрозы.

2. Этап разработки и проектирования.

Учет и анализ технико-технологической информации, технико-экономический анализ, оценка затратоемкости производства нового продукта, учет и анализ базисной себестоимости нового продукта.

3. Этап апробирования и изготовления опытных образцов

Учет и оценка себестоимости нового продукта с учетом выявленных факторов риска и неопределенности при запуске нового продукта, формирование стратегических параметров затратообразования.

Производственная стадия жизненного цикла продукта

Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами на производственной стадии жизненного цикла продукта выступает инструментом текущего и оперативного учета движения затрат по цепочке ценности, а также контроля за стратегическими параметрами затратообразования, а также учета и анализа затрат на послепродажную деятельность и сервисное обслуживание продукта.

4. Этап подготовки к производству

Учет и анализ затрат на пуско-наладочные мероприятия, контроль дополнительных затрат, возникающих на этапе

5. Этап внедрения продукта на рынок

Учет и анализ транзакционных издержек по выводу нового продукта на рынок, учет и анализ показателей текущего состояния рынка обращения нового продукта

6. Этап роста объема продаж

Учет и анализ параметров безубыточности продаж, маржинальный учет и анализ.

7. Этап зрелости продукта

Учет и анализ показателей эффективности производства, учет и анализ соотношения себестоимости и объемов продаж, контроль параметров безубыточности.

8. Этап послепродажного обслуживания.

Утилизация.

Учет и анализ затрат на послепродажное обслуживание, атрибутивный учет и анализ затрат.

Постпроизводственная стадия жизненного цикла продукта

Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами на постпроизводственной стадии жизненного цикла продукта Оценка риска и учет будущих потерь от вывода продукта с рынка и снятия продукта с производства и разработки нового вида продукции.

9. Этап спада продаж

Учет и анализ параметров безубыточности продаж, маржинальный учет и анализ. Разработка на базе бухгалтерского инжиниринга сценариев развития событий.

10. Этап снятия продукта с производства

Учет и анализ потерь (убытков) от закрытия производства.

11. Этап прекращения поддержки клиентов.

Учет и анализ затрат на послепродажный сервис, учет и анализ рисков полного прекращения послепродажного сервиса.

Рис. 20. Место и роль учетно-аналитического обеспечения при стратегическом управлении затратами по стадиям жизненного цикла продукта

Ситуация неопределенности в рамках стратегического управления затратами связана с недостаточностью информации об эффекте воздействия тех или иных затратнообразующих факторов, что не позволяет с большей степенью вероятности принимать обоснованные управленческие решения в области затратнообразования и корректировки стратегии управления затратами. Неопределенность часто бывает обусловлена быстрыми изменениями структурных переменных и диспозиции рынка.

Степень риска резко возрастает в условиях активно изменяющейся внешней среды, глобализации экономических процессов и усиления конкуренции. Классификация рисков в целях стратегического управления затратами представлена на рисунке 1 Приложения 4.

Для обеспечения эффективности стратегического управления затратами необходимо уметь своевременно выявлять риски, объективно их оценивать и выработать мероприятия по их нейтрализации. В связи с этим, объективной необходимостью при реализации стратегии управления затратами предприятия является формирование и интеграция в систему стратегического управления механизма управления стратегическими рисками, основанного на информации системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами. Для чего при организации учетно-аналитического обеспечения управления затратами необходимо предусмотреть соответствующий информационно-аналитический блок, в котором будет формироваться информация для целей управления стратегическими рисками.

Нами предлагается рассматривать механизм управления рисками в системе стратегического управления затратами на базе учетно-аналитического обеспечения в рамках создания, использования и контроля резервной системы предприятия. Исходя из этого, управление риском предполагает выявление и прогнозирование потенциальных опасностей и угроз, исчисленных в виде рисковости стоимости, и их соизмерение с возможностями предприятия, исчисленными в виде уровня резервной защиты, тогда механизм управления рисками в системе стратегического управления затратами на базе учетно-

аналитического обеспечения предполагает реализацию следующих этапов (рис.21):

1. Идентификацию риска. Анализ факторов неопределенности и оценка вероятности неблагоприятного события, определение целевого уровня в соответствии с классификацией рисков. Определение вида нивелируемого риска;

2. Оценка и мониторинг рисков, предполагает определение структуры возможного ущерба, на основании которой моделируются учетные ситуации;

3. Регулирование риска, заключается в осуществлении комплекса мероприятий по нивелированию выявленных рисков посредством потенциала резервной системы;

4. Контроль рисков направлен на построение системы информативных отчетных показателей, осуществление непрерывного контроля отклонений, выявление причин и выработку мероприятий по их устранению.



Рис. 21. Механизм управления рисками в системе стратегического управления затратами на базе учетно-аналитического обеспечения

Механизм управления рисками в системе стратегического управления затратами на базе учетно-аналитического обеспечения призван давать объективную прогнозную оценку совокупного финансового результата и стоимости собственного капитала предприятия. Поэтому в качестве критерия эффективности использования способов управления рисками выступает оценка их влияния на величину чистого интегрального эффекта³⁹. Для эффективного управления этой величиной разрабатывается резервная система, обеспечивающая нивелирование потерь.

Процесс стратегического управления затратами необходимо непрерывно отслеживать и контролировать. Для организации и мониторинга стратегии управления затратами необходим комплексный инструмент, который бы связывал оперативную деятельность по управлению затратами с выработанной стратегией затратообразования. Таким инструментом, рекомендуемым к внедрению в обязательном порядке, по нашему мнению, является система сбалансированных показателей (The Balanced Scorecard – BSC).

Система показателей BSC была разработана и впервые озвучена как «Сбалансированная система показателей» американскими специалистами в области стратегического менеджмента Робертом Капланом и Дэвидом Нортоном в начале 1990-х годов. Мы разделяем мнение Панкратова С.Н., что «система сбалансированных показателей представляет собой надежную концептуальную основу, благодаря которой современные компании смогут выжить в атмосфере неопределенности, обусловленной интенсивностью конкуренции и нестабильностью экономики»⁴⁰, а также позволит обеспечить позиционирование компании на рынке.

Наиболее полное представление о BSC дано авторами концепции: Р.Капланом и Д.Нортоном: «Система сбалансированных показателей является инструментом, позволяющим полномасштабно увязать стратегию предприятия с оперативной деятельностью компании; кроме того, данная система дает возможность принимать более объективные решения в области распределения ресурсов. Система сбалансированных показателей охватывает важнейшие аспекты деятельности предприятия – потребительский аспект; аспект, характеризующий

³⁹ Чистый интегральный эффект определяется как сумма текущих эффектов за весь расчетный период, приведенная к начальному шагу, или как превышение интегральных доходов над интегральными затратами.

⁴⁰ Панкратов С.Н. Разработка методов стратегического управления в газовой отрасли на основе сбалансированной системы показателей. / С.Н. Панкратов: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Москва, 2009. – 22с.

внутренние бизнес-процессы; финансовый аспект; аспект, характеризующий обучение и перспективы роста сотрудников».

Предлагаемый нами механизм интеграции системы стратегического управления затратами и системы сбалансированных показателей (рисунок 2 Приложения 4), включает следующие основные аспекты (табл. 5).

Таблица 5

Ключевые аспекты интеграции системы стратегического управления затратами и системы сбалансированных показателей

АСПЕКТ «ОБУЧЕНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РОСТА»	АСПЕКТ «ВНУТРЕННИЕ БИЗНЕС-ПРОЦЕССЫ»
Включает систему повышения интеллектуального потенциала персонала для повышения качества исполнения разработанной стратегии и участию персонала в оптимизации стратегической себестоимости. Предполагает также освоение необходимого технологического инструментария. Формирует четкие представления о кадровой политике предприятия, в том числе в разрезе затрат на персонал.	Содержит показатели оценки и анализа эффективности и результативности осуществляемых на предприятии внутрифирменных процессов как основного, так и вспомогательного характера. В том числе позволяет оценить затратоемкость процессов (операций), возможности ее снижения. Отслеживается оптимальность распределения затрат по носителям затрат, в целях соблюдения принципов рациональности и пропорциональности.
АСПЕКТ «ОРИЕНТАЦИЯ НА ПОТРЕБИТЕЛЯ».	ФИНАНСОВЫЙ АСПЕКТ
Предполагает оценку требований потребителей (потенциальных покупателей), к продукции предприятия, и степень удовлетворенности их спроса. Здесь необходимо проводить атрибутивный учет затрат с формированием калькуляции затрат на качество, чтобы, в первую очередь, исключить затраты, неучаствующие в формировании ценности продукта (относимые к нерелевантным и непроизводительным), а затем оценить на сколько затратоемкими являются процессы (операции), обеспечивающие управление затратами на качество.	Обеспечивает стоимостную оценку эффективности проводимой на предприятии стратегической деятельности. При реализации финансового блока в рамках стратегического управления затратами необходимо руководствоваться следующим кругом показателей: уровень затрат, соотношение затрат и прибыли (экономическая рентабельность), оценка рисков при проведении тех или иных стратегических действий.

Достижение цели стратегического управления затратами на основе учетно-аналитического обеспечения может быть реализовано только при построении четкой архитектуры системы сбалансированных показателей в их взаимоувязке.

Для этого нами разработана модель взаимосвязи ключевых показателей в системе BSC в рамках реализации стратегии затратообразования с использованием учетно-аналитического обеспечения управления затратами (рис.22).

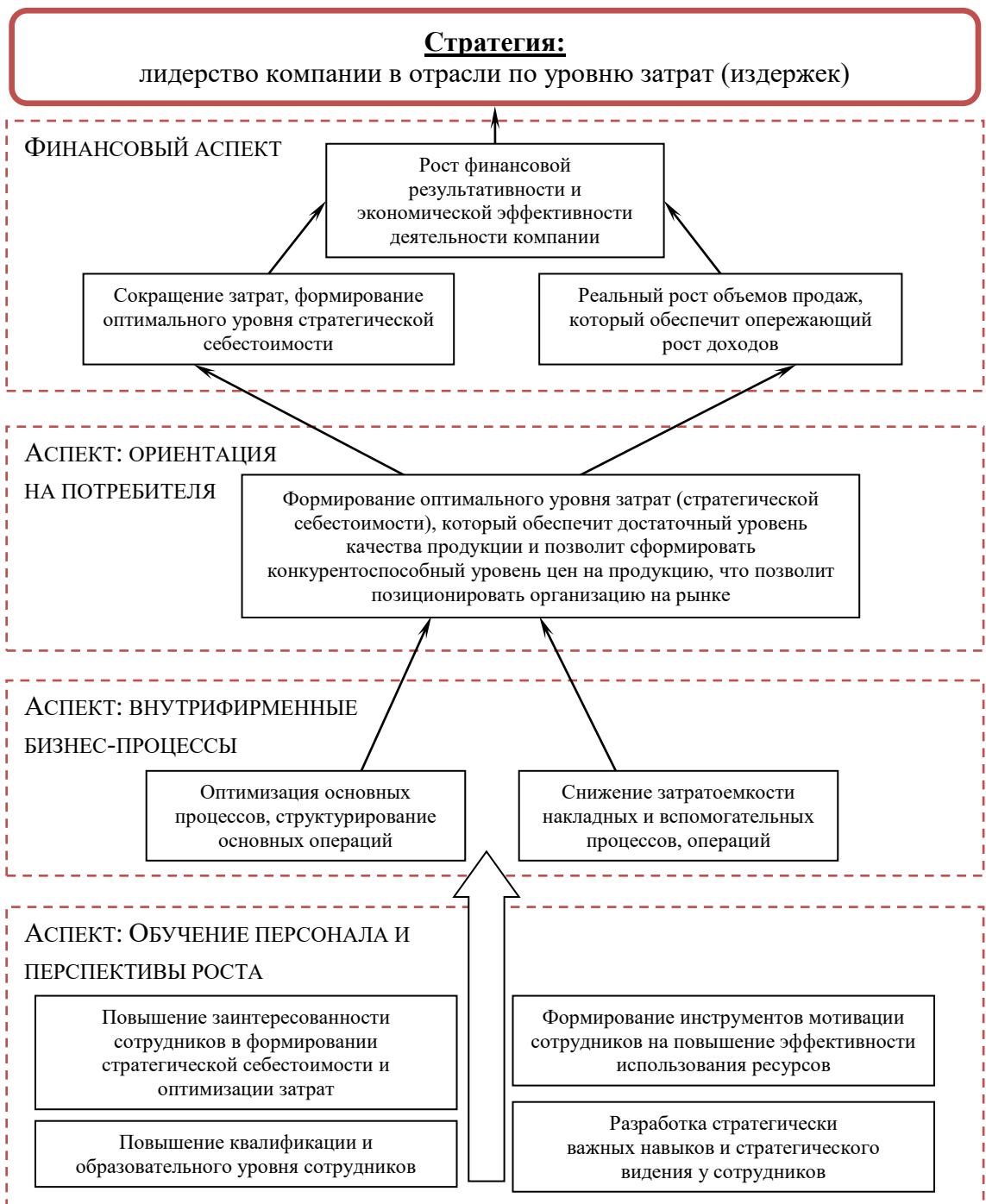


Рис. 22. Схема взаимосвязей ключевых показателей в системе BSC при реализации стратегии затратообразования на основе учетно-аналитического обеспечения

В системе стратегического управления затратами с интегрированной системой сбалансированных показателей обратная связь реализуется посредством формирования, постоянного мониторинга и анализа критических факторов успеха (КФУ) и ключевых показателей деятельности (КПИ).

Ключевые факторы успеха (КФУ) понимаются нами как стратегические задачи, конкурентные возможности, результаты деятельности, достижение которых обеспечит предприятию конкурентоспособность.

KPI (Key Performance Indicators) – ключевые показатели эффективности – «это инструмент, который помогает анализировать эффективность определенной деятельности, а также уровень достижения поставленных целей»⁴¹.

В практической деятельности предприятий KPI позволяют удобно измерять результаты деятельности предприятия в целом, отдельных подразделений и непосредственно сотрудников, а также мотивировать персонал на достижение КФУ, поэтому в том или ином виде данный инструментарий нашел широкое применение в хозяйственной деятельности предприятий.

Внедрение KPI в учетно-аналитическую систему стратегического управления затратами призвано взаимоувязать уровни показателей системы BSC. Взаимосвязь функциональных целей, КФУ и KPI в системе стратегического управления затратами на основе BSC представлена в таблице 6.

Построение такой архитектуры позволяет осуществлять полный контроль за всем процессингом стратегического управления затратами и минимизировать потери, и, соответственно настроить все функциональные единицы на реализацию стратегии затратообразования на основе учетно-аналитического обеспечения, организованного с учетом сформулированных особенностей.

Обобщая изложенные в данном параграфе авторские научные изыскания по выявлению, систематизации и обоснованию особенностей организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятий, можно сформулировать следующие положения:

систему учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, по мнению автора, целесообразно организовать в соответствии с принципом замкнутого цикла непрерывного совершенствования Деминга-Шухарта, что позволит не только обеспечить непрерывность процессов учета и анализа в целях стратегического управления затратами, но и постоянное их улучшение;

⁴¹ Былков В. Г. Альтернативные оценки производительности труда в постиндустриальном обществе / В.Г. Былков, Е.А. Белоброва // Baikal Research Journal. – 2015. – Т. 6, № 6. – DOI : 10.17150/2411-6262.2015.6(6).12.

Таблица 6

Взаимосвязь функциональных целей, КФУ и КРІ в системе стратегического управления затратами

ОСНОВНЫЕ ФУНКЦИОНАЛЬНЫЕ ЦЕЛИ	
Финансы	Ориентация на потребителя
Повышение финансовой результативности и экономической эффективности за счет оптимально и рационального затратообразования	Повышение качества продукции и установление конкурентоспособного уровня цен за счет проведения стратегии низких затрат и управления качеством
Внутренние бизнес-процессы	Обучение и перспективы роста
Оптимизация и структурирование внутренних бизнес-процессов, снижение их затратноёмкости	Повышение производительности труда, мотивация на достижение стратегических параметров затратообразования
КРИТИЧЕСКИЕ ФАКТОРЫ УСПЕХА (КФУ)	
Финансы	Ориентация на потребителя
Высокая доходность, опережающая рост себестоимости	Количество постоянных клиентов
Оптимизация структуры себестоимости	Продажи в расчете на одного клиента
Высокая оборачиваемость ресурсов	Количество возвратов товара
Внутренние бизнес-процессы	Обучение и перспективы роста
Внедрение передовых технологий управления стратегическими ресурсами	Система мотивации и стимулирования заинтересованности персонала в реализации стратегических целей
Качество и техническая годность производственных мощностей	
Управление финансовыми потоками	Повышение квалификации сотрудников
КЛЮЧЕВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (КРІ)	
Финансы	Ориентация на потребителя
Экономическая рентабельность	Уровень затрат на качество
Уровень затрат	Уровень затрат на пред- и постпродажное обслуживание клиентов
Уровень маржинального дохода	
Оборачиваемость ресурсов	Уровень возвратов товара
Затратноёмкость / затратноотдача	Уровень удовлетворенности потребителей качеством, ценовой политикой и ассортиментом продукции
Качественные показатели структуры стратегической себестоимости	
Внутренние бизнес-процессы	Обучение и перспективы роста
Процент выполнения плана	Повышение производительности труда
Доля непроизводительных затрат	Количество рационализаторских предложений
Затратноёмкость процессов, операций, производственных циклов	Доля рационализаторских предложений, давших положительный эффект
Коэффициенты интенсивной / экстенсивной/интегральной нагрузки использования производственных мощностей	Затраты на обучение в расчете на одного сотрудника

методические комплексы стратегического учета и анализа затрат должны базироваться на процессно-ориентированном принципе организации;

формирование и анализ стратегической себестоимости продукта предлагается осуществлять по стадиям жизненного цикла продукта, в качестве которых для целей стратегического управления затратами автором определяются допроизводственная, производственная и постпроизводственная стадии, отражающие динамику изменения качества и структуры затрат во взаимосвязи с жизненным циклом продукта;

учетно-аналитический механизм управления рисками в стратегическом управлении затратами представляется автору важнейшим при выборе оценочных показателей в системе учетно-аналитического обеспечения управления, в связи с чем предлагается встроить в систему стратегического управления затратами механизм управления стратегическими рисками, основанный на информации системы учетно-аналитического обеспечения, в рамках создания, использования и контроля резервной системы предприятия;

в качестве комплексного инструментария мониторинга стратегического управления затратами, взаимоувязывающего оперативную деятельность по управлению затратами с выработанной стратегией затратообразования, предлагается интеграция в систему учетно-аналитического обеспечения системы сбалансированных показателей (The Balanced Scorecard – BSC);

контроль показателей достижения функциональных целей в процессе реализации стратегии затратообразования целесообразно осуществлять посредством установления КФУ и инструментария KPI, встроенного в учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами и взаимоувязанного с системой BSC.

Таким образом, разработанная принципиальная схема учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами позволит обеспечить дееспособность и реализацию стратегии затратообразования. Методические разработки в области стратегического учета и анализа затрат дадут возможность унифицировать все процедуры для более легкого внедрения этой системы на предприятия различных сфер и отраслей деятельности и настройки ее под индивидуальные особенности хозяйствующего субъекта.

2.3. Влияние затратообразующих факторов на затраты и результаты деятельности предприятия

Стратегическое управление затратами характеризуется определенным кругом показателей, уровень каждого из которых формируется под влиянием целой системы факторов. Знание затратообразующих факторов, умение их выявлять и определять степень их влияния на стратегию затратообразования позволяют регулировать и контролировать затраты посредством создания учетно-аналитического механизма управления факторами поведения затрат.

В стратегическом управлении затратами носителями затрат выступают не конкретные центры ответственности и места возникновения затрат, которые традиционно рассматриваются при тактическом управлении затратами. Здесь основными носителями выступают те конкретные стратегические решения, которые принимаются при стратегическом управлении хозяйствующим субъектом, а также те сценарии развития, которые прорабатываются в ходе реализации стратегических решений. Поэтому при формировании системы стратегического управления затратами в первую очередь необходимо разработать и проанализировать множество эконометрических моделей развития событий при реализации тех или иных стратегических решений. На основании вероятностных эконометрических моделей-сценариев должны быть разработаны прогнозные (производные) бюджеты затрат, в которых будут максимально приближено учтены в параметрическом виде объем затрат при реализации того или иного сценария. Важнейшим элементом моделей-сценариев является выявление, характеристика и учет влияния существенных разновидностей стратегических затратообразующих факторов для формирования основы уверенного и результативного функционирования предприятий в меняющейся среде.

В традиционном определении фактор принимается как движущая сила, причина какого-либо процесса, обуславливающая его или определяющая его характер⁴². Под факторами в нашем исследовании будем понимать: явления, причины, конкретные условия, оказывающие влияние на один или группу показателей в течение конкретного интервала времени.

⁴² Ушаков Д.Н. Толковый словарь русского языка./ Д.Н. Ушаков – Москва: Астрель; Аст, 2000.

В целях факторного анализа необходимо разделять две группы показателей: факториальные и результативные. Показатели, которые могут быть выражены экономическими показателями называют результативными. Результативные показатели могут быть разложены на составные элементы различными способами и представлены в виде факторных моделей. Факториальные показатели входят элементами в факторные аналитические модели и оказывают влияние на взаимосвязанные с ними результативные показатели. Понятие факториальных показателей двойственно. С одной стороны, это показатели, изменения значений которых является причиной изменений результативных показателей, с другой стороны – изменение результативного показателя можно рассматривать как функцию изменения факторных показателей.

Содержание и приемы группировок факторов многообразны в соответствии с решаемыми задачами. Характеристика типов явлений, изучение общей тенденции явления проводятся с использованием типологических группировок. Изучение строения объектов и происходящих в них структурных изменений осуществляется с помощью приемов структурных группировок. Для выявления связей между изучаемыми факторами – признаками применяют метод аналитических группировок. В теории и практике управления затратами, выделяют ряд базовых концепций, обзор которых приводится в таблице 1 Приложения 5. Наибольшую научную ценность при формировании системы затратнообразующих факторов для определения их влияния на затраты и ключевые показатели функционирования предприятия в целях стратегического управления затратами, по нашему мнению, представляет концепция затратнообразующих факторов.

В соответствии данной концепцией все факторы, оказывающие влияние на затратнообразование, подразделяются на функциональные и структурные, классификация которых представлена в табл. 7.

1. Структурные затратнообразующие факторы.

М. Портер определил данную группу затратнообразующих факторов как cost drivers (дословно: двигатели затрат), в отечественной научной литературе данная трактовка получила интерпретацию «факторы поведения затрат». По мнению Портера, существует 10 ключевых факторов поведения затрат (табл.7).

Классификация затратообразующих факторов предприятия

СТРУКТУРНЫЕ, ИЛИ ФАКТОРЫ ПОВЕДЕНИЯ ЗАТРАТ		ФУНКЦИОНАЛЬНЫЕ, (ИСКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ НАВЫКИ) ИЛИ ОПЕРАЦИОННЫЕ ФАКТОРЫ
Классификация по М. Портеру ⁴³	Классификация по Й. Риле ⁴⁴	
<ul style="list-style-type: none"> - Масштаб - Обучение - Схема использования ресурсов - Связи между разными бизнес-функциями - Взаимосвязи между родственными деловыми единицами - Интеграция - Выбор времени - Политика компании - Месторасположение - Институциональные факторы. 	<ul style="list-style-type: none"> - Масштаб - Диапазон - Накопленный опыт - Технология - Сложность (комплексность) 	<ul style="list-style-type: none"> - Вовлеченность (участие) персонала в управленческий процесс - Комплексное управление качеством - Рациональное использование (загрузка) мощностей - Эффективность планировки предприятия - Использование взаимосвязей с поставщиками и потребителями - Конфигурация продукции

Влияние масштаба на затраты. Ввиду переменного характера затрат их поведение напрямую зависит от масштаба производства предприятия, при этом воздействие последнего может носить как положительный так и отрицательный характер.

Обучение способно приводить к снижению затрат и повышению эффективности деятельности на основе внедрения с его помощью усовершенствованных методов работы, навыков работы с прогрессивной техникой и технологиями производства, процедур, повышающих интенсивность использования активов и т.п. Обеспечивает распространение в деловой среде посредством эффекта перелива – через поставщиков, консультантов, персонал.

Схема использования ресурсов играет важную роль в деятельности предприятия, связанной с интенсивным потреблением ресурсов. Управлять поведением затрат в данных условиях возможно путем разработки различных способов организации потребления ресурсов. Кроме того, требуют учета

⁴³ Porter M. From competitive advantage to corporate strategy. // *Harvard Business Review*. – 1987, May/June. – Vol 65, 3 – С. 43-59.

⁴⁴ Riley John G. 1987. Bred Rationing: A. Further Remark.

внешние условия, поведение конкурентов и ассортиментная и маркетинговая политика самого предприятия.

Связи между различными бизнес-функциями определяют затраты на каждую отдельно взятую бизнес-функцию, что требует анализа не только самих функций, но и взаимосвязей между ними. Нивелирование суммарных затрат взаимосвязанных бизнес-функций посредством изменения одной в сторону уменьшения или увеличения, может привести к общему снижению затрат и повышению эффективности деятельности.

Взаимосвязи между родственными бизнес-единицами, такие как распределение работ по виду деятельности и др, повышают эффективность конкретной бизнес-функции за счет расширения ее масштаба, ускорения движения затрат или оптимизации схемы использования ресурсов.

Интеграция снижает затраты предприятия за счет: устранения расходов по бизнес-функциям, связанным с рынком, таким как транспортные и снабженческие; ослабления рыночной власти поставщиков и потребителей; формирования условий для непрерывного производства.

Выбор времени выхода на рынок является существенным конкурентным преимуществом в области затрат.

Политика фирмы, отражает ее стратегию, являясь зачастую следствием компромиссного решения руководства между дифференциацией и снижением затрат.

Местоположение оказывает на затраты многогранное влияние – это и региональные рынки, на которых оперирует предприятие, источники сырья, транспортная инфраструктура, климат и т.п.

Институциональные факторы включают нормативно-правовое регулирование, государственную налоговую и финансовую политику и др., оказывающие влияние на поведение затрат на институциональном уровне.

Согласно Й. Риле ⁴⁵, необходимо учитывать следующие структурные затратнообразующие факторы:

Масштаб (объем инвестиций), которые необходимо задействовать для производства продукта;

Диапазон (степень вертикальной интеграции), определяющий рост структуры управления предприятием;

⁴⁵ Riley John G. 1987. Bredt Rationing: A. Further Remark.

Накопленный опыт осуществления тех или иных бизнес-процессов, в отношении которых и принимаются управленческие решения.

Технология, используемые на каждой стадии жизненного цикла, цепочки ценностей;

Сложность (комплексность) бизнеса определяется широтой ассортимента продукции и услуг предприятия, предлагаемых на рынке.

Важно отметить, что факторы поведения затрат оказывают влияние на общий уровень затрат не столько в учетном, сколько в экономическом аспекте. И здесь резерв повышения эффективности деятельности предприятия заключается не в сокращении затрат или изменении их состава, а в рационализации использования всей совокупности ресурсов предприятия и повышении их оборачиваемости.

В России, также как и за рубежом, наиболее распространено управление затратами с учетом второй категории затратнообразующих факторов – функциональных (операционных), что обусловлено традиционным характером учетных систем, которые формируют информационную базу управления затратами, и использованием на практике традиционных методов финансового анализа.

2. Функциональные затратнообразующие факторы

Определяют потенциал предприятия и связаны с его успешным функционированием, что предопределяет возможность их соизмерения с показателями деятельности. Перечень функциональных факторов включает:

Вовлеченность (участие) рабочей силы в процессе принятия управленческих решений и принятия на себя ответственности за постоянное совершенствование.

Комплексное управление качеством (Total quality management — TQM), направленное на стимулирование достижений, связанных с повышением качества продукции, выпускаемой предприятием, и осуществляемых производственных процессов.

Рациональное использование (загрузка) мощностей, т.е. существующая возможность повышения эффективности использования всех видов экономических ресурсов предприятия за счет повышения загрузки, роста производительности, достижения сбалансированности экономических ресурсов.

Эффективность планировки предприятия с точки зрения внутризаводской логистики.

Конфигурация продукции, т.е. эффективна ли конструкция разрабатываемой продукции, соответствует ли она потребительским пожеланиям и насколько точны инженерно-конструктивные расчеты.

Использование взаимосвязей с поставщиками и потребителями в контексте цепочки ценностей и затрат предприятия (возможность повышения эффективности взаимоотношений предприятия со своими поставщиками и потребителями).

В целях проведения дальнейших исследований учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами считаем необходимым формирование системы затратнообразующих факторов предприятия в соответствии со стадиями жизненного цикла и определение их влияния на себестоимость продукции на каждой из стадий.

Ранее был обоснован авторский подход к выделению в жизненном цикле продукции допроизводственной, производственной и постпроизводственной стадий, в соответствии с которыми нами изучено и систематизировано влияние затратнообразующих факторов на себестоимость продукции (табл.8).

Таблица 8

Влияние затратнообразующих факторов на себестоимость продукции по стадиям жизненного цикла

СТРУКТУРНЫЕ ФАКТОРЫ	ФУНКЦИОНАЛЬНЫЕ ФАКТОРЫ
ДОПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СТАДИЯ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА	
<p><i>Масштаб (↑)</i> Объем инвестиций в производство, в исследования и разработки, в маркетинговые и другие ресурсы значительные. В свою очередь, масштаб самого производства на данной стадии незначительный. Наблюдается перевес постоянных и капитальных затрат над прямыми производственными затратами, что отрицательно влияет на качество структуры себестоимости допроизводственной стадии.</p> <p><i>Диапазон (↑)</i> В связи с ограниченностью финансирования на данной стадии имеет место тотальный контроль за расходованием средств. Бюджет затрат на допроизводственной стадии имеет прогнозный и вероятностный характер, в связи с этим имеют место большое количество</p>	<p><i>Вовлеченность (участие) рабочей силы (↑)</i> На данном этапе значительные средства затрачиваются на стимулирование персонала на творческий процесс. На данной стадии имеет место дополнительные затраты, связанные со стимулированием работников за рационализаторские внедрения, которые принесли положительный эффект. Также дополнительные затраты могут возникнуть в связи с привлечением внешних специалистов, что может привести к значительному разрыву в стратегической себестоимости.</p> <p><i>Комплексное управление качеством (↓)</i> На данной стадии системе управления качества уделяется незначительное внимание, так как основные технологические процессы находятся в стадии разработки и</p>

СТРУКТУРНЫЕ ФАКТОРЫ	ФУНКЦИОНАЛЬНЫЕ ФАКТОРЫ
<p>разрывов, что требует постоянной корректировки стратегической себестоимости.</p> <p><i>Накопленный опыт</i> (↑) В связи с тем, что на данной стадии имеет место разработка и внедрение нового продукта, то данный фактор влияет на себестоимость отрицательно и приводит к завышению себестоимости, так как прорабатывается значительное количество альтернативных вариантов.</p> <p><i>Технология</i> (↑) Технология, как правило, на данной стадии не обкатана, соответственно в производственном процессе может наблюдаться значительное количество брака, что приводит к возникновению дополнительных затрат. При внедрении нового производства могут испытываться различные технологии, которые впоследствии могут быть отвергнуты, как не принесшие положительного эффекта.</p> <p><i>Сложность (комплексность)</i> (↓) Как правило, сначала разрабатывается ограниченная ассортиментная линейка продукции, для выработки основной концепции будущей продукции. Данный фактор позволяет экономить на затратах, так как дальнейшая диверсификация ассортимента будет возможна на последующих стадиях жизненного цикла.</p>	<p>усовершенствования, а дальнейшая регламентация в соответствии с требованиями менеджмента качества будет проводиться на этапе вывода товара на рынок.</p> <p><i>Использование (загрузка) мощностей</i> (↓) При внедрении нового производства на допроизводственной стадии может наблюдаться недозагруженность производственных мощностей, так как производственный процесс развернут не на полную силу. За счет этого может наблюдаться экономия на обслуживании основных производственных фондов.</p> <p><i>Эффективность планирования</i> (↑) В связи с тем, что разработка нового продукта осуществляется в условиях ограниченности ресурсов, информации, то эффективность планирования напрямую зависит от достоверности используемых источников информации об уровне цен на ресурсы, точности проведенных расчетов. Данный фактор имеет решающее значение при анализе разрывов стратегической себестоимости.</p> <p><i>Конфигурация продукции</i> (↑) В ходе разработки нового продукта может разрабатывать несколько модификаций или вариантов нового продукта. В конечном счете, некоторые из них не принесут положительного эффекта и могут быть отвергнуты.</p> <p><i>Использование связей</i> (↑) Производственные и бизнес-процессы не имеют четкой последовательности и иерархии, что также приводит к значительному накоплению разрывов от стратегических параметров. Вертикальная интеграция в цепочке ценностей имеет зарождающийся характер, компания находится в поиске рынков ресурсов и рынков сбыта.</p>
<p>ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СТАДИЯ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРОДУКЦИИ</p>	
<p><i>Масштаб</i> (↑) Масштаб производств выходит на оптимальные объемы, инвестиции в производство также снижается (дополнительные капиталовложения производятся только для целей расширения производственной линии и удовлетворения текущего спроса), маркетинговые исследования осуществляются для целей расширения рынков сбыта и оценки потребительского спроса и степени</p>	<p><i>Вовлеченность (участие) рабочей силы</i> (↑) Оценка эффективности работы персонала оценивается показателем производительность труда. Система стимулирования способствует повышению выработки и соблюдению бюджетной дисциплины (недопущение значительных разрывов в стратегической себестоимости)</p> <p><i>Комплексное управление качеством</i> (↑) Затраты на обеспечение системы качества достигают максимума, так от этого зависит</p>

СТРУКТУРНЫЕ ФАКТОРЫ	ФУНКЦИОНАЛЬНЫЕ ФАКТОРЫ
<p>удовлетворенности потребителей продукцией <i>Диапазон</i> (↑) Управление затратами выстраивается в четкую систему, разрабатываются четкие механизмы бюджетирования и планирования затрат. Производственная стадия реализуется в условиях установившихся деловых связей между поставщиками и покупателями, что также дает возможность контролировать цепочку: <i>ценообразование поставщиков – затратнообразование – ценообразование</i> – , а в некоторых случаях влиять на нее, путем организации тендерной (конкурсной) системы закупок / продаж <i>Накопленный опыт</i> (↑) Имеет место накопление опыта в данной области. Компания может с легкостью маневрировать в условиях жесткой конкурентной борьбы, регулировать объем выпуска продукции с учетом потребностей рынка, а также проводить грамотную ценовую политику. <i>Технология</i> (↑) Технология производства отлаживается и со временем потери в производственном процессе становятся минимальными, снижается вероятность появления дополнительных затрат. Существенных изменений в технологический процесс не вносятся, только в целях усовершенствования и снижения трудо- и материалоемкости производства, что в дальнейшем может привести к снижению стратегической себестоимости <i>Сложность (комплексность)</i> (↓) По мере роста доли компании на рынке развивается и ассортимент предлагаемой продукции, что позволяет привлекать новых клиентов разных категорий. Диверсификация ассортимента на фоне растущего объема производства способствует увеличению себестоимости.</p>	<p>конкурентоспособность и позиционирование продукта на рынке. В компании реализуется система качества по всей цепочке. <i>Использование (загрузка) мощностей</i> (↓) Загрузка производственных мощностей на данной стадии достигают максимума. В связи с этим может возникать потребность в закупке новых мощностей, либо передачи некоторых функций (части переделов) на сторону (аутсорсинг). В этом случае необходимо применить метод альтернативных издержек, что позволит оценить затратоемкость каждого из вариантов <i>Эффективность планирования</i> (↑) На производственной стадии жизненного цикла имеется достаточный объем информации о ценах и рентных платежах на ресурсы, что позволяет повысить эффективность и точность планирования затрат, доля отклонений от запланированных показателей здесь сводится к минимуму <i>Конфигурация продукции</i> (↑) В связи с тем, что различные конфигурации продукта могут морально устаревать в течение жизненного цикла, а также могут появляться новые потребительские требования к продукту необходимо проводить постоянный редизайн, что позволит удерживать конкурентоспособность продукта и позиционировать компанию в динамике. Это в свою очередь корректирует стратегическую себестоимость в сторону повышения. <i>Использование связей</i> (↑) Цепочка ценности имеет сформировавшуюся структуру, построена четкая вертикальная интеграция, что позволяет осуществлять полный контроль на всех стадиях цепочки. Разрывы в стратегической себестоимости на данной стадии становятся минимальными и могут быть связаны только с нарушением внутренней дисциплины и внешними факторами.</p>
ПОСТПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СТАДИЯ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРОДУКЦИИ	
<p><i>Масштаб</i> (↑) Масштаб распространения продукции на рынке достигает максимума и постепенно снижается, так как рынок достиг насыщения и не нуждается в дальнейшем расширении. Затраты на расширение каналов сбыта стремятся к минимуму, так как все средства тратятся на сохранение имеющегося масштаба и поддержание текущего спроса. <i>Диапазон</i> (↑)</p>	<p><i>Вовлеченность (участие) рабочей силы</i> (↑) Система стимулирования работает только на сохранение имеющейся доли рынка, рационализаторские предложения носят разовый характер, наблюдается нарушение бюджетной дисциплины, что приводит к возникновению дополнительных затрат. <i>Комплексное управление качеством</i> (↑) Система качества имеет отлаженный характер, на данном этапе имеют место только текущие</p>

СТРУКТУРНЫЕ ФАКТОРЫ	ФУНКЦИОНАЛЬНЫЕ ФАКТОРЫ
<p>Управление затратами на постпроизводственной стадии жизненного цикла заключается в удержании оптимального бюджета затрат и недопущения существенного роста сворачиваемых затрат, предотвращения существенных потерь от постепенного сворачивания производства. Также здесь рассчитываются различные варианты наиболее экономичного способа утилизации непроданной продукции.</p> <p><i>Накопленный опыт</i> (↑) Накопленный опыт в отрасли позволяет достигнуть минимальных производственных затрат, при этом возникает необходимость в расчете альтернативных вариантов и принятии решения о сворачивании производства. Это приводит к возникновению дополнительных затрат на маркетинговые исследования.</p> <p><i>Технология</i> (↑) В рамках технологического процесса достигается минимальные потери (уровень непроизводительных затрат минимален). Уровень технологического оснащения на самом высоком уровне. Сокращаются затраты на модернизацию технологического процесса.</p> <p><i>Сложность (комплексность)</i> (↓) На рынке остаются наиболее востребованные модели продукта. Производится только то, что экономически целесообразно (приносит хоть какую-то прибыль), что может покрыть потери от сворачивания производства.</p>	<p>затраты на обеспечение дееспособности менеджмента качества, что способствует существенной экономии.</p> <p><i>Использование (загрузка) мощностей</i> (↓) По мере насыщения и спада продаж, снижаются и темпы производства, что снижает загруженность мощностей. Наблюдается диспропорция производственных затрат и затрат на обслуживание мощностей, которая может быть нивелирована путем консервации или вывода части мощностей из производственного процесса</p> <p><i>Эффективность планирования</i> (↑) В условиях нестабильного и ниспадающего спроса эффективность планирования снижается, нарушается соотношение (доходы/затраты), за счет того, что прогноз сворачиваемых затрат и потерь имеет вероятностный характер, наблюдаются существенные разрывы в стратегической себестоимости</p> <p><i>Конфигурация продукции</i> (↑) Затраты в разработку новых моделей продукта становятся минимальными, изменения в конфигурацию (конструкцию) существующих моделей носят разовый и несущественный характер, что также минимизирует затраты</p> <p><i>Использование связей</i> (↑) Связь внутри цепочки держится на долгосрочных партнерских отношениях, вероятность расширения круга контрагентов минимальна. С одной стороны это способствует удержанию затрат на желаемом уровне. С другой стороны уменьшает шансы снизить их путем привлечения новых поставщиков на конкурентной основе и тем самым снизить затраты</p>

В соответствии с задачами стратегического управления затратами предприятий, систематизация влияния затратнообразующих факторов и совершенствование методики их учета и анализа позволяют решить важную задачу – очистить основные показатели от влияния малосущественных и случайных факторов в целях повышения качества показателей оценки эффективности деятельности предприятия. Систематизация влияния затратнообразующих факторов дает возможность моделировать учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами, осуществлять

комплексный поиск внутрихозяйственных резервов сокращения затрат с целью повышения эффективности производства.

Предложенную систему влияния затратнообразующих факторов в соответствии с жизненным циклом продукции и признаков формирования затрат предлагается применять в качестве инструмента для обнаружения неиспользованных возможностей в стратегическом управлении затратами предприятия.

Анализ влияния того или иного фактора на затраты предприятия заключается в выявлении механизма влияния и степени его интенсивности. Особенности поведения затрат, обусловленные действием структурных факторов, в большинстве своем более изучены. Это отмечает и Дж. Шанк: «оценка влияния на затраты эффекта масштаба, кривых квалификации и опыта является традиционной для микроэкономического анализа фирмы. Проблемы обоснования интеграции решаются в рамках ситуационного анализа концепции «management accounting». Влияние таких факторов, как технология и сложность, успешно исследуется на основе получившей распространение в конце XX в. концепции «activity-based costing»»⁴⁶.

Исследование влияния функциональных или исключительных факторов считается проблемой более сложной в силу многоаспектности и порой неоднозначности проявления различных навыков менеджмента предприятия. Как правило, каждый фактор по-своему участвует в функционировании компании и поэтому характеризуется особым способом воздействия на значения ее показателей. Так, влияние на затраты навыков управления мощностью оценивается, например, с позиций модели потребления ресурсов⁴⁷, согласно которой затраты на поставляемые ресурсы представляют собой сумму затрат на использованные ресурсы и затрат на неиспользованную мощность. Другой пример: стоимость качества. Процесс контроля затрат на качество осуществляется с помощью составления соответствующих отчетов, позволяющих вычленив из общей массы те данные, которые характеризуют затраты/издержки, обусловленные влиянием рассматриваемого фактора⁴⁸. Проблема эффективности

⁴⁶ Шанк Дж. Стратегическое управление затратами / Д. Шанк, В. Говиндараджан / [пер. с англ. под ред. Бугаева Е.П.]. – Санкт-Петербург : Бизнес Микро, 1999. – 299 с.

⁴⁷ Шляго Н.Н. Системная концепция контроллинга как проявление экономико-организационных теорий управления / Н.Н. Шляго // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. – 2012. – № 5 (156). – С. 66-70.

⁴⁸ Шанк Дж. Стратегическое управление затратами / Д. Шанк, В. Говиндараджан / [пер. с англ. под ред. Бугаева Е.П.]. – Санкт-Петербург : Бизнес Микро, 1999. – 299 с.

планировки предприятия отечественными исследователями в свое время успешно решалась с привлечением экономико-математических моделей в рамках системы научного подхода к организации производства. Сейчас данная тематика развивается преимущественно в русле таких научно-практических направлений, как логистика и «бережливое производство»⁴⁹.

Оценка влияния функциональных факторов на величину затрат осуществляется, как правило, для того, чтобы обратить внимание менеджеров на происходящие процессы и мотивировать их к принятию своевременных ответных управленческих решений и реализации соответствующих действий, т.е. побудить менеджеров к осуществлению процесса контроллинга.

Особый интерес к категории функциональных факторов затрат в настоящее время вызван тем обстоятельством, что постоянно выявляются новые способы повышения конкурентоспособности компаний, которые имеет смысл рассматривать в качестве исключительных навыков. К их числу можно отнести навыки использования связей с поставщиками, клиентами и другими партнерами, управление знаниями, внедрение политики корпоративной социальной ответственности⁵⁰.

Нельзя не отметить ряд проблем исследования и учета современных функциональных навыков как стратегических факторов затрат. Стремление компаний противостоять процессу обострения конкуренции, осложненному высокой динамичностью изменений, происходящих в окружающей среде, в настоящее время ведет к формированию сетевых межфирменных взаимодействий. Изучение влияния данных отношений на поведение базовых параметров функционирования компании становится одной из важнейших задач внутрифирменного анализа. Особое место среди данных исследований занимают проблемы изучения воздействия межфирменных отношений на затраты. Так, например, Я.И. Кузьминов приводит характеристики двух групп затрат, обусловленных сетевыми отношениями⁵¹. Первая группа – это затраты функционирования в сети, вызванные поиском новых партнеров и созданием дополнительных сетей, затраты на поддержание существующих сетей; на

⁴⁹ Вумек Дж.П. Бережливое производство: Как избавиться от потерь и добиться процветания вашей компании: пер. с англ. / Дж.П. Вумек, Д.Т. Джонс. – 2-е изд. – Москва : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 472 с.

⁵⁰ Дайле А. Практика контроллинга : пер. с нем. / А. Дайле / [пер. с нем. под ред. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой]. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 336 с.

⁵¹ Кузьминов Я.И. Курс институциональной экономики: институты, сети, трансакционные издержки, контракты: учебник для студентов / Я.И. Кузьминов, К.А. Бендукидзе, М.М. Юдкевич. – Москва : Изд. дом ГУ-ВШЭ, 2006. – 442 с.

мониторинг существующих связей, на участие в коллективных санкциях против нарушителей; финансирование клубных благ. Вторая группа охватывает сферу затрат, обусловленных первоначальным поиском партнеров и оценкой их характеристик, преодолением входных барьеров, установлением начальных отношений, организацией особых условий для осуществления отношений на первом этапе⁵². То есть можно утверждать, что затраты, связанные с сетевыми отношениями, значительны и разнообразны.

Среди исследований механизма влияния сетевых взаимодействий на деятельность компании можно обнаружить самые разнообразные подходы, начиная с отслеживания в целях «развития партнерских взаимоотношений со смежниками, поставщиками и подрядчиками» оценок таких показателей, как спрос на продукцию, дебиторская и кредиторская задолженность при взаимодействии с контрагентами⁵³, и заканчивая построением моделей «портфельного анализа» взаимоотношений с покупателями⁵⁴ и обсуждением проблем создания интегрированного портфельного подхода, объединяющего портфели взаимоотношений как с покупателями, так с поставщиками и с партнерами в целом⁵⁵. Именно последнее обстоятельство и позволяет говорить о формировании сетевых взаимоотношений как о современном направлении в менеджменте, поскольку такой навык, как «использование связей с поставщиками и/или заказчиками в контексте цепочки затрат фирмы»⁵⁶, уже в конце XXв. рассматривался как функциональный затратообразующий фактор.

Кроме того, учитывая, что формирование сетевых взаимодействий является одним из инструментов создания такой части социально-экономического потенциала компании, как отношенческий капитал, под которым понимают «все отношения, устанавливаемые организацией с клиентами, потребителями, посредниками, представителями, поставщиками, партнерами, владельцами,

⁵² Шляго Н.Н. Системная концепция контроллинга как проявление экономико-организационных теорий управления / Н.Н. Шляго // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. – 2012. – № 5 (156). – С. 66-70.

⁵³ Управление знаниями : хрестоматия / Санкт-Петербургский гос. ун-т, Высшая школа менеджмента ; науч. ред. Т. Е. Андреева, Т. Ю. Гутникова ; [пер. с англ. под ред. Т. Е. Андреевой, Т. Ю. Гутниковой]. – 2-е изд. – Санкт-Петербург : Высшая школа менеджмента, 2010. – 512 с.

⁵⁴ Юлдашева О. Портфельный анализ взаимоотношений с покупателями как основной инструмент стратегического планирования маркетинга отношений на рынках b-2-b / О. Юлдашева // Маркетинговые коммуникации. – 2004. – № 1(19). – С. 40-50.

⁵⁵ Ларкина Н.К. Формирование портфеля взаимоотношений компании с партнерами на промышленных рынках / Н.К. Ларкина // Альянс наук: ученый ученому : VII Междунар. науч.-практ. интернет-конф. 15-16 марта 2012 г. Режим доступа: http://www.confcontact.com/2012_03_15/ek5_larkina.php, свободный.

⁵⁶ Шанк Дж. Стратегическое управление затратами / Д. Шанк, В. Говиндараджан / [пер. с англ. под ред. Бугаева Е.П.]. – Санкт-Петербург : Бизнес Микро, 1999. – 299 с.

кредиторами и т.п.»⁵⁷, следует допустить вероятность возникновения и затрат неиспользуемого социально-экономического потенциала (по аналогии с затратами неиспользованной производственной мощности).

Задача управления знаниями представляет собой еще одну грань проблем, с которыми столкнулись современные компании⁵⁸. Помимо теоретических исследований, направленных на определение сущности экономики знаний, описание механизмов существования знаний и их классификацию, в настоящее время предпринимаются попытки выявления характеристик процесса управления знаниями, обусловленных, во-первых, особенностями новых видов ресурсов и, во-вторых, появлением новых технологий управленческого процесса как реакцией на необходимость решения специальных задач⁵⁹.

Еще одним управленческим навыком, имеющим стратегическую направленность, следует признать все шире распространяющееся использование менеджментом для достижения более значимых экономических успехов инструментов социального воздействия. Уже можно говорить о том, что учет социального аспекта компании рассматривается в качестве достаточно самостоятельного компонента, способного в стратегической перспективе оказывать управляющее воздействие на результаты функционирования компании и получившего название политики корпоративной социальной ответственности (КСО). Релевантные издержки, такие как стоимостное выражение ресурсов, использованных в связи с реализацией политики КСО, могут быть разделены на следующие категории: затраты на обеспечение социальной ответственности (проведение определенных социальных программ); затраты, вызванные обнаружением нарушений принципов социальной ответственности; альтернативные затраты (издержки), обусловленные низким уровнем доверия к деятельности компании.

Особой проблемой, связанной с изучением механизмов воздействия функциональных затратнообразующих факторов на затраты, является проблема их взаимозависимости, а также возможность их влияния на структурные факторы. Примером тому могут служить попытки исследования взаимосвязи эффекта опыта

⁵⁷ Руус Й. Интеллектуальный капитал: практика управления / Й. Руус, С. Пайк, Л. Фернстрём / [пер. с англ. под ред. В.К. Дерманова]. – 3-е изд. – Санкт-Петербург : Высшая школа менеджмента, 2010. – 436 с.

⁵⁸ Управление знаниями : хрестоматия / Санкт-Петербургский гос. ун-т, Высшая школа менеджмента ; науч. ред. Т. Е. Андреева, Т. Ю. Гутникова ; [пер. с англ. под ред. Т. Е. Андреевой, Т. Ю. Гутниковой]. – 2-е изд. – Санкт-Петербург : Высшая школа менеджмента, 2010. – 512 с.

⁵⁹ Салихов Б.В. Экономика знаний и системно-интеграционная модель человеческого капитала предприятия / Б.В. Салихов. – Режим доступа: <http://bv-salikhov.ru/kognitivnaya-ekonomika.html>, свободный.

(группа структурных факторов) и затрат на качество (группа исключительных факторов)⁶⁰.

Специфической особенностью поведения ряда затратнообразующих факторов, является их влияние не только на затраты, но и на показатели результатов функционирования предприятия. Так, например, Н.К. Моисеева⁶¹ приводит данные о воздействии межорганизационной интеграции на значительное число результатов деятельности компаний – участников сети, в том числе на объективность и достоверность информации, на уровень детализации и стандартизации бизнес-процессов, точность прогнозирования спроса, точность прогнозирования и планирования деятельности и др. Процесс управления знаниями часто связывают с использованием информационных технологий и их влиянием на результаты деятельности компании.

Политика КСО может по-разному влиять на величину затрат – на их рост в связи с необходимостью проведения соответствующих мероприятий, на их снижение под влиянием проведения внутрифирменных программ социальной ответственности, приводящих к росту производительности труда и снижению текучести кадров. Одновременно КСО может оказывать положительное влияние на показатели выручки, прибыли, доли рынка за счет повышения качества, дифференциации продукции, формирования положительного имиджа компании. В случае же политики КСО как самостоятельной цели компании она будет рассматриваться в качестве еще одного элемента целевой картины фирмы, наряду с целями роста, развития и извлечения прибыли. Таким образом, можно говорить о возникновении еще одного порогового значения в группе плановых характеристик цели по прибыли, т.е. помимо точек финансовой безубыточности, существования и роста возникает точка обеспечения социальных программ.

Рассмотрим далее учет влияния затратнообразующих факторов на показатели стратегической безубыточности.

Оправданность любой стратегии доказывается путем разработки системы реализующих ее мероприятий и проведения расчетов, позволяющих выявить соответствующее значение результативных целей компании и сравнить их с запланированными значениями. Одним из наиболее распространенных приемов

⁶⁰ Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан / [пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова]. – Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

⁶¹ Моисеева Н.К. Влияние сетевой конкуренции на эффективность деятельности компаний различных профилей интеграции / Н.К. Моисеева, А.Н. Стерлигова // Современный менеджмент: проблемы, гипотезы, исследования: сб. науч. тр. Вып. 2 / Гос. ун-т Высшая школа экономики, ф-т менеджмента; науч. ред. М.Ю. Шерешева. – Москва : Изд. дом Гос. ун-та Высшей школы экономики, 2010. – С. 141-160.

такой проверки является расчет точки безубыточности. Данный показатель, как принято считать, относится к характеристикам оперативного планирования и контроля. Однако в связи с развитием концепции стратегических затратнообразующих факторов, согласно которой затраты являются функцией не одного аргумента, в качестве которого выступает объем деятельности, а нескольких, расчет точки безубыточности становится инструментом стратегических исследований. В этом случае точка безубыточности рассчитывается также исходя из условия равенства выручки затратам. При этом затраты (Z) рассматриваются в качестве функции нескольких переменных т.е. $Z = f(x_1, x_2, \dots, x_n)$. Если допустить, что данная функция, как и функция выручки, может быть линейной, соответствующее условие будет выглядеть следующим образом:

$$C \cdot Q = Z'_{\text{пер}} \cdot Q + Z''_{\text{пер}} \cdot K + Z'''_{\text{пер}} \cdot L + \dots + Z_{\text{пост}}, \quad (1)$$

где C – цена реализации единицы продукции, д.е.; Q – объем реализации изделий, шт./период; $Z'_{\text{пер}}$ – удельные переменные затраты, д.е./шт.; $Z''_{\text{пер}}$ – переменные затраты, на единицу фактора K , д.е./ед.; K – количество единиц фактора K ; $Z'''_{\text{пер}}$ – переменные затраты, на единицу фактора L , д.е./ед.; L – количество единиц фактора L ; $Z_{\text{пост}}$ – постоянные затраты, д.е./период. Тогда точка безубыточности (Q^{**}) определяется:

$$Q^{**} = \frac{Z''_{\text{пер}} \cdot K + Z'''_{\text{пер}} \cdot L + \dots + Z_{\text{пост}}}{C - Z'_{\text{пер}}}, \quad (2)$$

В последние десятилетия наибольшее внимание среди структурных факторов затрат уделяется анализу и учету процессов возникновения затрат, обусловленных выполнением определенных видов деятельности (так называемые затраты «скрытого производства») как в сфере изготовления продукции, так и в областях деятельности, предшествующих и следующих за этапом изготовления. Согласно концепции калькулирования затрат по видам деятельности существует иерархия видов деятельности, что влечет за собой возникновение затрат в связи с использованием ресурсов на различных уровнях этой иерархии. Может быть выделено большое количество различных уровней данной иерархии, но на практике чаще ограничиваются четырьмя-пятью уровнями. В качестве примера рассмотрим четырехуровневую схему формирования затрат по видам деятельности: затраты на уровне единицы изделия ($Z'_{\text{пер}}$), на уровне партии

изделий (Z''_{nep}), на уровне продуктовой линии (Z'''_{nep}) и затраты, вызванные содержанием производственной мощности (Z_{nocm}). Тогда точка безубыточности в данной ситуации может быть определена:

$$Q^{**} = \frac{Z''_{nep} \cdot K + Z'''_{nep} \cdot L + \dots + Z_{nocm}}{C - Z'_{nep}} = Q^* + \frac{Z''_{nep} \cdot K + Z'''_{nep} \cdot L}{MR'}, \quad (3)$$

где Q^* – традиционно рассчитанная (исходя из предположения зависимости затрат только от объема деятельности) точка безубыточности, шт.; MR' — удельный маржинальный доход ($C - Z'_{nep}$), д.е./шт. В данном случае точка безубыточности имеет не единственное значение. Предварительный анализ разброса возможных значений точки безубыточности может оказаться полезным инструментом прогнозирования последствий принятия стратегических управленческих решений, поскольку, как правило, именно такие решения определяют потребность в реализации определенных видов деятельности и интенсивность потребления ресурсов в ходе их выполнения.

Во втором разделе диссертационной работы исследованы особенности учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на предприятиях. В рамках исследования описано современное состояние учетно-аналитической работы проводимой на предприятиях, сформулированы и обоснованы особенности организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, а также рассмотрено влияние затратообразующих факторов на затраты и результаты деятельности предприятия. Анализ множества затратообразующих факторов является важной задачей стратегического управления затратами. К числу актуальных стратегических исключительных факторов можно отнести навыки использования связей с поставщиками, клиентами и другими партнерами, управление знаниями, внедрение политики корпоративной социальной ответственности. Актуальность проблемы многофакторности формирования затрат обуславливает необходимость учета разброса значений точки безубыточности и уровня операционной безопасности в связи с вариативностью учитываемых стратегических затратообразующих факторов.

ГЛАВА 3. ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

3.1. Развитие методического обеспечения стратегического учета затрат на предприятии

Усложнение современного менеджмента и выход его на совершенно новый организационный уровень вызывает потребность в совершенствовании методического обеспечения стратегического учета затрат на предприятии. Актуальность повышения эффективности методического обеспечения стратегического учета затрат связана с тем, что в настоящее время управленческий учет не соответствует в полной мере требованиям стратегического управления затратами.

Затраты являются одним из важнейших объектов управления и от того насколько объективна и своевременна информация о затратах зависит обоснованность выработки управленческих решений тактического и стратегического характера. В целях стратегического управления затратами обработка, накопление и представление информации о затратах осуществляется посредством стратегического учета затрат.

В своей работе⁶² мы предлагали под *стратегическим учетом затрат* понимать комплекс учетно-аналитических процедур, необходимых для выработки обоснованных управленческих решений в области стратегического управления затратами. Порядок и организация стратегического учета затрат зависит от выбора методического подхода к стратегическому управлению затратами. Данные процедуры предусматривают построение различных ситуационных моделей, которые позволят на основе сопоставления фактических затрат со стратегическими параметрами результативности выявить положительный или отрицательный эффект проводимых мероприятий в рамках стратегического управления хозяйствующим субъектом. Также эти процедуры, применяемые в ходе стратегического учета затрат, позволяют оценить и

⁶² Бороненкова С.А. Методы стратегического учета затрат / С.А. Бороненкова, А.В. Чепулянис // Известия УрГЭУ. – 2013. – №5 (49). – С. 60-68.

отследить изменения затрат в соответствии с политикой позиционирования предприятия на рынке.

Методическое обеспечение стратегического учета затрат предусматривает формирование определенного набора методов получения, агрегирования, обобщения и систематизации первичных данных для последующей обработки, преобразования, и представления в целях разработки и принятия эффективных стратегических решений по рациональному управлению затратами в долгосрочной перспективе.

В целях повышения эффективности стратегического учета и анализа затрат, целесообразно, по нашему мнению, использовать комплексный подход в формировании методического обеспечения стратегического учета и анализа затрат. Исходя из этого, методическое обеспечение стратегического учета и анализа затрат предполагает использование трех методических комплексов:

1-ый методический комплекс основан на концепции управления полным жизненным циклом. В зависимости от объекта управления используется три принципиальные модели:

FBC (full business cycle) – полный цикл бизнеса;

FPC (full production cycle) – полный производственный цикл;

FLC (Full life cycle) – жизненный цикл продукта.

2-ой методический комплекс включает процессно-ориентированные модели, в основе которых лежит концепция движения продукта и управление цепочкой ценности. Модели строятся по принципу FOC (full organizational cycle) – полный организационный цикл: от функциональных качеств продукта (атрибутов), необходимых ресурсов, технологий, процессов, системы управления до организационной структуры компании.

3-ий методический комплекс опирается на концепцию комплексного управления качеством. Применение данного комплекса методов позволяет описать эффективность бизнеса от соответствия функционального качества продукта запросам потребителя до финансовой эффективности компании по принципу FEC – (full effectiveness cycle) – полный цикл эффективности.

В рамках выбранного комплексного подхода, усовершенствованное методическое обеспечение стратегического учета и анализа затрат представлено на рис. 23.



Рис.23. Комплексное методическое обеспечение стратегического учета затрат

Каждый методический комплекс стратегического учета затрат имеет индивидуальный алгоритм действий (табл. 9), а также уникальный инструментарий (набор моделей стратегического учета затрат), который позволяет наиболее объективно формировать и обрабатывать информацию о затратах (табл. 1 Приложение 6).

Методические комплексы стратегического учета затрат

МЕТОДИКА СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ ПО СТАДИЯМ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА	МЕТОДИКА ПРОЦЕССНО- ОРИЕНТИРОВАННОГО СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ	МЕТОДИКА СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ОСНОВЕ КОМПЛЕКСНОГО УПРАВЛЕНИЯ КАЧЕСТВОМ
ЭТАПЫ		
1. Разработка моделей стратегической калькуляции. Определение структуры себестоимости и классификации затрат в целях стратегического учета; 2. Разработка рабочего плана счетов стратегического учета затрат. Сбор и регистрация данных стратегического учета затрат; 3. Составление стратегической калькуляции (сметы) затрат; 4. Корректировка стратегической себестоимости с учетом факторов. неопределенности и риска.	1. Выявление ключевого ресурса (вида деятельности). 2. Определение последовательности движения продукта (цепочка ценности) 3. Калькулирование затрат на ресурсы и движение продукта по цепочке ценности 4. Калькулирование затрат на вмешательства и движение продукта. 5. Оценка временных и операционных затрат. 6. Минимизация затрат по стадиям движения продукта.	1. Выделение бизнес-процессов организации, в том числе процессов менеджмента качества, по которым учетная система будет собирать информацию о затратах. 2. Распределение затрат по бизнес-процессам, в том числе по процессам TQM 3. Выбор фактора затрат ⁶³ для каждого бизнес-процесса, в том числе для процессов управления качеством, используя который, косвенные затраты распределяют по объектам калькулирования – по местам возникновения затрат. 4. Создание базы данных по затратам на качество.

Все этапы могут выполняться итерационно (многократно) по мере необходимости. Результатом таких итераций является формирование стратегической калькуляции (сметы) затрат. Предположения, сделанные на каждом этапе должны быть тщательно задокументированы для облегчения таких итераций, а также, чтобы помочь в интерпретации результатов анализа стратегических калькуляций.

Основу всех методических комплексов стратегического учета затрат составляют три базовых элемента:

1. Описание всего жизненного цикла продукта (товара, услуги) от его разработки до утилизации с учетом процессного подхода. Предусматривает и

⁶³ Фактор затрат, называемый «носителем затрат», – фактор, который отражает уровень активности бизнес-процесса и оказывает решающее влияние на изменение суммы затрат

учитывает основные особенности жизненного цикла изделия (товара, услуги). При формировании стратегической калькуляции структурирование и группировка затрат должно производиться не только по качественному или функциональному признаку, но и по стадиям (этапам, процессам, операциям) жизненного цикла, что позволит провести детальный анализ затрат за весь жизненный цикл продукта.

2. Описание функциональных качеств (атрибутов) продукта (товара, услуги). Под атрибутом продукта (товара, услуги) понимается его свойство, элемент или характеристика функционирования, важная для потребителя, то есть это значимая особенность продукта (товара, услуги), определяющая его восприятие потребителем как подходящего для него. Атрибутом считаются не все признаки товара, а только важные для потребителя. Функциональные качества продукта (атрибуты) определяют необходимую технологию его изготовления. Технология изготовления предусматривает использование определенного набора ресурсов и наличие необходимой инфраструктуры: техника, оборудование, транспорт и логистика, персонал, финансы, и так далее. Динамика в модели «Функциональные качества (атрибуты) – Технология – Ресурсы» обеспечивается необходимой совокупностью бизнес-процессов. Для учета затрат по атрибутам применяется специфический метод стратегического учета затрат – атрибутивный. Посредством данного метода вычисляется себестоимость характеристик, определяющих ценность продукции, и регулярно отслеживается динамика этих затрат. Применение данного метода позволяет определить расходы по любому набору атрибутов, рассматриваемых с точки зрения предложения на рынке и производится сопоставление затрат организации с затратами конкурентов при определенной конфигурации атрибутов или характеристик, что обеспечивает конкурентоспособность и позиционирование хозяйствующего субъекта.

3. Структурное описание эффективности бизнеса от степени соответствия продукта (услуги) критериям качества до финансовой эффективности бизнеса в целом. Качественные характеристики продукта зависят от эффективности применяемых технологий производства, эффективности ресурсного обеспечения, эффективности системы управления и организационной структуры предприятия. От того насколько высоки требования к качеству

производимой продукции зависит уровень затрат и применяемые технологии стратегического учета затрат.

На наш взгляд, наиболее комплексный подход может быть реализован с использованием методики стратегического учета по стадиям жизненного цикла. Эта методика стратегического учета может применяться как самостоятельно, так и в комплексе с другими методиками. Два других методических комплекса, как правило, не могут применяться индивидуально, так как они не охватывают все значимые элементы методики стратегического учета затрат.

В рамках методического комплекса по стадиям жизненного цикла формируется калькуляция затрат (Life-Cycle Cost, LCC), которая представляет собой совокупность затрат за весь жизненный цикл продукта, включая затраты на НИОКР, производство и вывод продукта на рынок, послепродажное обслуживание и последующее снятие продукта с производства. Для объективной оценки затрат за длительный период обычно используется метод дисконтирования, что позволяет принимать обоснованные управленческие решения по увеличению или снижению объема производства/продаж, обслуживанию, ремонту или снятию продукта с производства⁶⁴.

Методика процессно-ориентированного стратегического учета затрат, как правило, применяется на производственной стадии жизненного цикла продукта и позволяет сформировать усеченную стратегическую себестоимость продукта. Затраты допроизводственной стадии здесь рассматриваются как капитализированные и отражаются только в составе амортизационного фонда. В свою очередь, ее применение позволяет оценить перспективную эффективность производственного процесса без учета инвестиционной составляющей. Данная информация полезна для принятия внутренних стратегических решений, а также для формирования маркетинговой политики предприятия.

Методика стратегического учета затрат на основе комплексного управления качеством в отличие от предыдущей методики имеет более широкое применение в рамках стадий жизненного цикла, так как управление качеством осуществляется на протяжении всего жизненного цикла. Стратегический учет затрат на качество может быть организован как по процессам (операциям), по стадиям жизненного цикла, так и котловым

⁶⁴ Суйц В.П. Управленческий учет: учебник / В.П. Суйц. – Москва : Высшее образование, 2007. – 371с.

способом (обособленно от других видов затрат). Но данная методика ограничивается учетом специфического круга затрат, что также не позволяет сформировать полную стратегическую себестоимость. В свою очередь, затраты, связанные с качеством, не сводятся к одной единственной составляющей, а представляют собой сложную систему, состоящую из многих элементов, являющихся частью выполняемых в организации функций или процессов.

Информация, формируемая посредством данной методики, носит больше вспомогательный, чем основной характер. На ее основе оценивается эффективность системы управления качеством, уровень потерь при производстве. Применение данной методики позволит выявлять наиболее болезненные процессы в системе менеджмента качества на предприятии, оценить ее сильные и слабые стороны и с помощью корректирующих мероприятий совершенствовать и оценивать эффективность как отдельных процессов, так и системы в целом.

В рамках нашего исследования для дальнейшей разработки учетной модели стратегического калькулирования и анализа затрат примем методику стратегического учета и анализа затрат по стадиям жизненного цикла продукта с учетом процессно-ориентированного подхода.

Процесс стратегического учета затрат начинается с определения параметров затратообразования, а также изучения специфики технологического процесса. Определение параметров затратообразования продукта характерно для допроизводственной стадии жизненного цикла, на которой осуществляется проектирование и разработка новой продукции. При разработке параметров оцениваются и сопоставляются различные варианты расчетных калькуляций, которые могут варьироваться в зависимости от конструктивных характеристик нового продукта и особенностей технологических стадий (производственных процессов, операций). При этом используются метод экономической оценки затрат по текущей и будущей стоимости на основе методов дисконтирования. Результатом данного этапа является оформление плана-стратегии управления затратами (затратообразования) продукта (группы продуктов). Выработка плана-стратегии в части затратообразования предполагает последовательную реализацию четырех этапов, представленных на рис.1 Приложения 6. Сформированный и соответствующим образом оформленный план-стратегия затратообразования является основой для

последующих этапов стратегического калькулирования. Пользователям данной информации следует подробно ознакомиться с планом-стратегией, чтобы гарантировать, что все их потребности были учтены и удовлетворены.

Рассмотрим более детально методику стратегического учета затрат по стадиям жизненного цикла с учетом процессно-ориентированного подхода.

1-ый этап. Разработка моделей стратегической калькуляции. Определение структуры себестоимости и классификации затрат в целях стратегического учета

Стратегические калькуляционные модели представляют собой стратегическое видение структуры себестоимости продукта, содержащее условия и факторы, которые позволяют достаточно точно и своевременно оценить все затраты за весь стратегический период.

Требования к моделям, процессу моделирования и используемым методам моделирования стратегической калькуляции представлены в Приложении 6, таблица 3.

Наиболее существенным моментом при моделировании является определение структуры затрат. Оценка общей калькуляции требует разбивки ее составляющих (элементы, статьи) по видам затрат. Глубина детализации затрат будет зависеть от целей и масштаба стратегического калькулирования и требует выявления: наиболее затратно-емких бизнес-процессов, стадий, операций; временной продолжительности стадий, процессов, операций; стоимости основных ресурсов и расходов таких, как труд, сырье и материалы, топливо и энергия, коммерческие и управленческие расходы, прочие накладные расходы.

Для облегчения процесса стратегического управления затратами и калькулирования информация о затратах должна собираться и представляться в соответствии с установленной структурой и классификацией затрат. В целях эффективной организации стратегического учета затрат нами разработана структура и классификация затрат по стадиям жизненного цикла продукции (рис. 24).

Выбор метода/модели для оценки затрат при стратегическом калькулировании будет зависеть от объема имеющейся информации, дающей возможность:

- понять технологию производства данного продукта;

- определить технические особенности продукта;
- ожидаемый временной промежуток жизненного цикла.

Данные о затратах на допроизводственной стадии будут сильно ограничены. В течение этих ранних стадий для определения себестоимости должны основываться на данных о затратах в сравнимых обстоятельствах, при которых организация определяет расходы при производстве аналогичных продуктов.

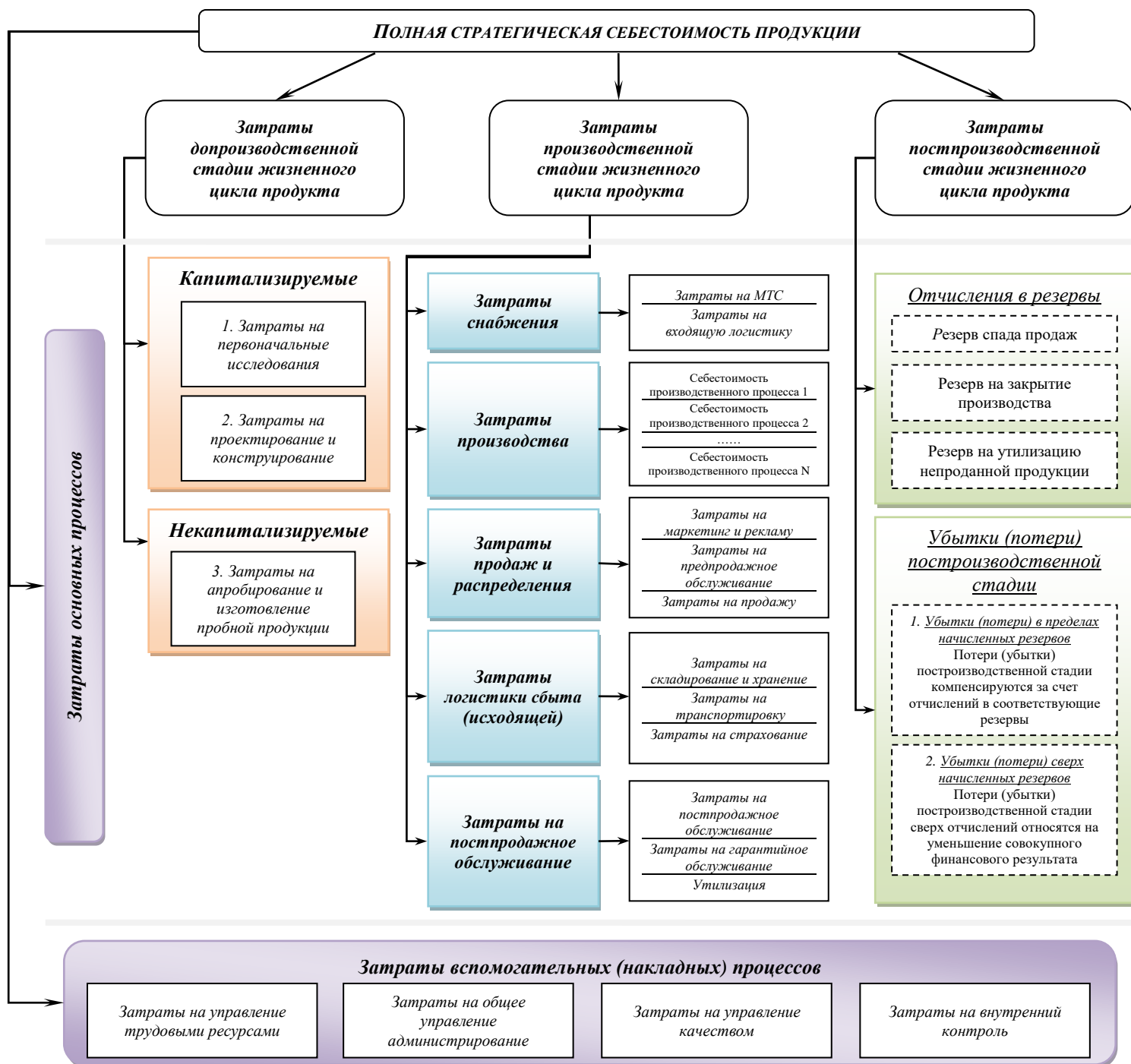


Рис.24. Структура и классификация затрат в целях стратегического учета

В случае если новый продукт производится по уникальной технологии, при которой невозможно однозначно оценить масштабы затрат на новую технологию, данные получают только на основании расчета нормативных удельных параметров в стоимостном выражении: стоимость машино-часа, удельные материальные затраты, удельные трудовые затраты и др.

На последующих стадиях жизненного цикла, производственной и постпроизводственной, имеется больше источников информации, что во многом упрощает процесс управления, планирования и стратегического учета затрат.

Применение модели предполагает:

- получение данных и разработку сметы (калькуляции) затрат и их синхронизации для всех основных элементов затрат в рамках модели.

- проверку модели на основе имеющихся исторических данных, если это возможно.

- выявление и анализ затратнообразующих факторов (кост-драйверов), путем тестирования входящих и исходящих информационных потоков для определения видов затрат, которые оказывают наиболее значительное влияние на калькуляцию.

- выявление количественных различий среди рассмотренных альтернатив, если эти различия непосредственно отражаются на результатах модели.

- классификацию и обобщение результатов стратегического калькуляционного моделирования по нескольким логическим группам так, чтобы этим могли воспользоваться заинтересованные пользователи (например, соотношение постоянных и переменных затрат, периодические и разовые затраты, стоимость приобретения ресурсов, стоимость их владения, прямые или косвенные затраты).

- анализ чувствительности для изучения влияния изменения в структуре калькуляции в условиях неопределенности. Особое внимание должно быть сосредоточено на затратнообразующих факторах, на допущениях, непосредственно связанных с использованием продукта, а также ставке дисконтирования.

- сопоставление результатов стратегического калькулирования и задач, заложенных при планировании. Необходимо убедиться, что информация

предоставлена в достаточном объеме для принятия обоснованных управленческих решений. Если результаты не совсем соответствуют первоначальным задачам, то может потребоваться дополнительные оценки и внесение изменений в модель.

2-ой этап. Разработка рабочего плана счетов стратегического учета затрат. Сбор и регистрация данных стратегического учета затрат.

На основе предлагаемой классификации затрат для целей стратегического учета была разработана учетная модель стратегического калькулирования и план счетов стратегического учета затрат.

План счетов стратегического учета представляет собой иерархически структурированную группировку счетов стратегического учета. Данный план счетов предлагается включить в структуру рабочего плана счетов либо применять как самостоятельный комплекс для формирования учетно-аналитической информации для целей стратегического управления затратами.

Разработанная структура счетов стратегического учета затрат позволяет расширить возможности действующего плана счетов в целях обеспечения потребностей стратегического учета, в том числе, для формирования счетной интерпретации различных калькуляционных систем. План счетов стратегического учета затрат состоит из 4-ех разделов:

I раздел – Счета затрат стадий жизненного цикла

II раздел – Счета затрат основных процессов

2.1 Счета затрат допроизводственной стадии

2.2 Счета затрат производственной стадии

2.3 Счета резервов и потерь (убытков) постпроизводственной стадии

III раздел – Счета затрат вспомогательных (накладных) процессов

IV раздел – Счета отклонений

Также план счетов включает консолидирующий счет затрат «Полная стратегическая себестоимость», на котором отражается совокупная себестоимость продукта (группы продуктов, ассортиментной группы и др.) за весь жизненный цикл продукта, включая затраты на НИОКР, производство и вывод продукта на рынок, послепродажное обслуживание и последующее снятие продукта с производства и его утилизацию.

При разработке плана счетов в целях стратегического учета затрат используется иерархический принцип кодирования. Комплекс счетов

стратегического учета затрат может быть разделен на три уровня: синтетический, промежуточный, аналитический.

На синтетическом уровне стратегический учет формирует общие данные о каждой стадии, этапе жизненного цикла продукта. На этом уровне данные учета в стоимостном выражении характеризуют объем ресурсов.

На промежуточном уровне стратегический учет отражает особенности процессов (операций) на каждом этапе жизненного цикла продукта.

На аналитическом уровне посредством данных стратегического учета формируется информация о стоимости каждого ресурсного объема в разрезе элементов и статей калькуляции по фазам жизненного цикла. В зависимости от потребностей стратегического управления затратами на предприятии могут разрабатываться и другие аналитические группировки.

Перечисленные уровни – это иерархия первого порядка. В рамках уровней первого порядка выделяются 7 подуровней – уровни второго порядка (Таблица 10). Полный план счетов стратегического учета затрат представлен в Приложении 6 таблица 4.

Таблица 10

Уровни кодирования счетов стратегического учета затрат

Уровни		Наименование	Код
I порядка	II порядка		
<i>Синтетический уровень</i>	<i>I уровень</i>	Артикул (код) продукта (товара, услуги)	A.X.X.XXX
	<i>II уровень</i>	Категория процессов: - основные (код 1); - вспомогательные (код 2).	X.1.X.XXX X.2.X.XXX
	<i>III уровень</i>	Стадии жизненного цикла: - допроизводственная стадия (код 1); - производственная стадия (код 2); - постпроизводственная стадия (код3).	X.X.1.XX.XXX X.X.2.XX.XXX X.X.3.XX.XXX
	<i>IV уровень</i>	Этапы стадий жизненного цикла продукта (товара, услуги)	X.X.X.(код соответствующего этапа).XXX
<i>Промежуточный уровень</i>	<i>V уровень</i>	Процессы в рамках этапов жизненного цикла продукта (товара, услуги)	X.X.X.(код этапа) – (код процесса).XXX
<i>Аналитический уровень</i>	<i>VI уровень</i>	Вид классификации затрат: - по элементам затрат (код Э); - по статьям калькуляции (код С)	X. X.X.XX.ЭХХ X. X.X.XX.СХХ
	<i>VII уровень</i>	Вид затрат по статьям калькуляции и элементам	X. X.X.XX.Э (код элемента) X. X.X.XX.С (код статьи)

На основе усовершенствованного плана счетов разработана учетная модель стратегического калькулирования затрат (рис. 25).

Полная стратегическая себестоимость продукции

Дт Полная стратегич. себ-ть
Кр Себестоимость ДПС

Дт Полная стратегич. себ-ть
Кр Себестоимость ПС

Дт Полная стратегич. себ-ть
Кр Себестоимость ППС

Себестоимость допроизводственной стадии жизненного цикла продукта

Себестоимость производственной стадии жизненного цикла продукта

Себестоимость постпроизводственной стадии жизненного цикла продукта

Дт Себестоимость ДПС
Кр Затраты на апробирование
Кр Затраты на изготовление проб. продукции

Постепенный перенос затрат в течение производственного цикла
Дт Себестоимость ПС
Кр Капитализированные затраты ДПС

Дт Себестоимость ПС
Кр Себ-сть «Снабжение»
Кр Себ-сть «Производство»
Кр Себ-сть «Продажи и распределение»
Кр Себ-сть «Логистика сбыта»
Кр Себ-сть «Постпродажное обслуживание»

Отчисления в резервы
Дт Себестоимость ППС
Кр Резерв спада продаж
Кр Резерв на закрытие производства
Кр Резерв на утилизацию непроданной продукции

Некапитализируемые
3. Затраты на апробирование и изготовление пробной продукции

Себестоимость снабжения
Затраты на МТС
Затраты на входящую логистику

Себестоимость производственного процесса 1
Себестоимость производственного процесса 2
.....

Дт Себестоимость «Снабжение»
Кр Затраты на МТС
Кр Затраты на входящую логистику

Убытки
Потери (убытки) постпроизводственной стадии частично компенсируются за счет отчислений в соответствующие резервы, сверх – относятся на уменьшение совокупного финансового результата

Капитализируемые
1. Затраты на первоначальные исследования
2. Затраты на проектирование и конструирование

Себестоимость производства

Затраты на маркетинг и рекламу
Затраты на предпродажное обслуживание

Дт Себестоимость «Производство»
Кр Себестоимость производственного процесса (1 ...)

1. Убытки (потери) в пределах начисленных резервов
Дт Резерв спада продаж
Кр Потери (убытки) от спада продаж
Дт Резерв на закрытие производства
Кр Потери от закрытия производства
Дт Резерв на утилизацию непроданной продукции
Кр Потери (убытки) от утилизации непроданной продукции

Дт Капитализированные затраты ДПС
Кр Затраты на перв. исследования
Кр Затраты на проект-ние и констр-ние
Для формирования Себестоимости ДПС данные затраты учитываются только информационно
Дт Полная Себестоимость ДПС (информационно)
Кр Затраты на перв. исследования
Кр Затраты на проект-ние и констр-ние
Кр Затраты на апробирование
Кр Затраты на изготовление проб. продукции

Себестоимость продаж и распределения

Затраты на складирование и хранение
Затраты на транспортировку

Дт Себестоимость «Продажи и распределение»
Кр Затраты на маркетинг
Кр Затраты на рекламу
Кр Затраты предпродажное обслуживание
Кр Затраты на продажу

2. Убытки (потери) сверх начисленных резервов
Дт Совокупный финансовый результат
Кр Потери (убытки) от спада продаж
Кр Потери (убытки) от снятия продукта с производства
Кр Потери (убытки) от утилизации непроданной продукции

Себестоимость логистики сбыта (исходящей)

Затраты на постпродажное обслуживание
Затраты на гарантийное обслуживание
Утилизация

Дт Себестоимость «Логистика сбыта»
Кр Складские затраты
Кр Транспортные затраты
Кр Затраты на страхование (сруза, ответственности)

Себестоимость постпродажного обслуживания

Затраты на постпродажное обслуживание
Затраты на гарантийное обслуживание
Утилизация

Дт Себестоимость «Постпродажное обслуживание»
Кр Затраты постпродажное обслуживание
Кр Затраты на гарантийное обслуживание
Кр Затраты на утилизацию

Затраты основных процессов

Затраты вспомогательных (накладных) процессов

Затраты на общее управление администрирование

Затраты на управление трудовыми ресурсами

Затраты распределяются по стадиям жизненного цикла в соответствии с выбранной базой распределения
1 *Дт* Себестоимость вспомогательных процессов
Кр Затраты на администрирование
Кр Затраты на управление труд. ресурсами
Кр Затраты на управление качеством
Кр Затраты на внутренний контроль
Кр Затраты на управление рисками
2 *Дт* Себестоимость ДПС
Дт Себестоимость ПС
Дт Себестоимость ППС
Кр Себестоимость вспомогательных процессов (распределение затрат в соответствии с выбранной базой распределения)

Затраты на управление качеством

Затраты на внутр. контроль

Затраты на управление рисками

Данная учетная модель стратегического калькулирования затрат представляет собой процесс формирования полной стратегической себестоимости за весь жизненный цикл продукта. Результаты стратегического калькулирования (включая все предположения) должны быть задокументированы, чтобы убедиться, что результаты могут быть проверены и легко воспроизведены другими аналитиками, если это будет необходимо.

3-ий этап. Составление стратегической калькуляции (сметы) затрат.

Одной из центральных функций стратегического учета затрат является стратегическое калькулирование, которое представляет собой процесс подсчета и представления в сгруппированном (агрегированном) виде информации о затратах за заданный долгосрочный период времени в соответствии со стратегическими параметрами, а также с учетом факторов внешней и внутренней среды (затратообразующих драйверов), и обеспечивающий позиционирование организации по затратам.

Объектом стратегического калькулирования могут выступать как сами продукты, так и модели-сценарии, по которым реализуется стратегический план развития хозяйствующего субъекта. С точки зрения стратегического управления наиболее действенным является управление затратами по моделям-сценариям, что позволяет более комплексно управлять, учитывать и анализировать затраты за весь жизненный цикл, и давать обоснованную оценку оптимальности выбранной модели-сценария. Работа по стратегическому калькулированию должна быть произведена по каждому предлагаемому сценарию, что даст возможность сравнить эффективность и затратоемкость каждого сценария и выбрать наиболее оптимальный для реализации.

Результатом стратегического калькулирования является формирование документа, отражающего в структурированном и агрегированном виде информацию о стратегической себестоимости продукта в рамках каждой модели-сценария.

Таковым документом является стратегическая калькуляция (смета) затрат, которая выступает формой стратегической отчетности по затратам и информационной основой для дальнейшего стратегического контроля и анализа затрат, и критерием принятия решения о сохранении заданного стратегического курса затратообразования на предприятии или пересмотре стратегии.

Стратегическая отчетность по затратам может быть представлена в форме гибких бюджетов, информация в которых представляется в различных ракурсах для обеспечения полного учета и контроля стратегической себестоимости.

При стратегическом калькулировании главной задачей является сопоставимость каждой модели-сценария. Каждый сценарий должен быть расписан по процессам, а в случае необходимости по операциям. Также здесь должна прослеживаться преемственность (последовательность) рыночного цикла обращения продукта, что также позволит проводить четкое сравнение. Критериями сравнения будут являться следующие показатели: затратоемкость бизнес-процессов; количественная масса закладываемых бизнес-процессов по каждой модели-сценарию; показатели эффективности использования ресурсов; период реализации модели-сценария; уровень риска и неопределенности при реализации того или иного сценария.

Эмпирическое описание расчетов стоимостной оценки стратегической себестоимости в целях формирования стратегической калькуляции приводится в Приложении 6.

Рекомендованная форма стратегической калькуляции представлена в таблице 5 Приложения 6. Данная калькуляция представляет информацию о стратегической себестоимости продукта в следующих разрезах:

Синтетический уровень: вид продукта (товара, услуги), категория процессов (основные, вспомогательные), стадии жизненного цикла;

Промежуточный уровень: этапы жизненного цикла, процессы, операции;

Аналитический уровень (в соответствии с выбранной классификацией): по статьям затрат, по элементам затрат, регулируемые/нерегулируемые, релевантные / нерелевантные и др.

4-ый этап. Корректировка стратегической себестоимости с учетом факторов неопределенности и риска

Корректировка стратегической себестоимости в первую очередь связана с возникновением непредвиденных затрат, так называемых «узких мест», по всей цепочке затратообразования, где возникают с одной стороны непроизводительные и нежелательные отклонения в совокупной стратегической себестоимости, а с другой стороны – необходимые, но непредусмотренные бюджетами и планами затраты. Классификация

дополнительных затрат в целях стратегической себестоимости представлена в таблице 6 Приложения 6.

При стратегическом выборе того или иного варианта модели-сценария необходимо разработать дееспособную резервную систему, которая бы максимально компенсировала или нивелировала потери связанные с реализацией данного сценария. При стратегическом управлении, и стратегическом учете и анализе затрат в частности, необходимо определить эти «узкие места» и расставить индикаторы, которые позволили бы обнаруживать такие отклонения в затратах и оперативно вносить корректировки в стратегические калькуляции и бюджеты.

Многообразие рисков, способов и возможностей воздействия на них посредством управления, обуславливают целесообразность систематизации ситуаций управления рисками и их отражения в учете для целей стратегического управления.

Проблема нивелирования рисков при расчете стратегической себестоимости в целях стратегического управления затратами относится к аналитическим задачам, решаемым в подсистеме аналитической обработки информации стратегического управления затратами предприятия и более подробно будет рассмотрена нами далее.

Здесь важно отметить, что расчет стратегической себестоимости продукции с учетом риска производится исходя из отчета об интегральном эффекте путем формирования корректировочных бухгалтерских записей отражающих потери, связанные с наступлением того или иного рискового события, определенные с вероятностью от 50 до 95%.

В результате сложения соответствующих составляющих стратегической калькуляции (сметы) затрат определяется показатель рискового интегрального эффекта, который можно рассматривать как инструмент оценки влияния рисков, характеризующий реальные или прогнозируемые угрозы (таблица 7 Приложение 6).

Для реализации экономического механизма управления рисками при стратегическом управлении затратами необходимо разработать и внедрить агрегаты резервной системы. Они функционируют через показатели хеджированного чистого интегрального эффекта.

Под резервной системой хозяйствующего субъекта нами понимается комплекс резервных агрегатов, находящихся во взаимодействии между собой и направленных на защиту стратегической себестоимости от различных рисков и их разрушительного воздействия.

В учете агрегаты резервной системы и их воздействие на показатель чистого интегрального эффекта предприятия отражаются на базе составления хеджированного производного отчета о финансовых результатах.

В рамках разработанной модели, улучшение будем понимать как достижение оптимального соотношения интегральных результатов и интегральных затрат рискам в целях обеспечения необходимого уровня финансовой устойчивости и конкурентоспособности компании на рынке.

Учетный механизм управления риском при стратегическом управлении затратами представлен хеджированным производным отчетом об интегральном эффекте, измеряющим резервную систему предприятия (Таблица 8 Приложение 6), назначение которого – объединение воздействия защитных механизмов, выявление возможностей резервной системы, управление ею и контроль. Хеджированный производный отчет об интегральном эффекте составляется исходя из скорректированного на результаты внутреннего и внешнего аудита отчета о финансовых результатах путем отражение агрегатов резервной системы в справедливой стоимости в ведомости хеджированных записей, в результате чего определяется показатель хеджированного чистого интегрального эффекта, характеризующий уровень резервной защиты предприятия.

В основе определения показателей хеджированных результатов (доходов) и чистых интегральных затрат лежит принцип сохранения стоимости капитала, направленный на обеспечение достаточного уровня резервной защиты хозяйствующего субъекта. Хеджированные интегральные результаты (доходы) и интегральные затраты выступают в качестве критерия экономической эффективности используемых методов управления риском.

Составление хеджированного производного отчета об интегральном эффекте позволяет определить потенциал резервной системы в виде уровня резервной защиты как разницы между хеджированными интегральными результатами и интегральными затратами.

Рисковые интегральные затраты, характеризующие возможные потери, соизмеряются с хеджированными интегральными результатами (доходами) и интегральными затратами с учетом агрегатов резервной системы в целях оценивания обеспеченности резервной защиты и выявления ее потенциальных возможности при принятии соответствующих рискованных решений.

В результате сравнения рискованных интегральных затрат и хеджированных интегральных затрат возможны следующие варианты:

- достаточный уровень резервной защиты в случае необходимости покрытия риска;
- недостаточный уровень резервной защиты, необходимо отказаться от рискованного решения;
- необходимо обеспечение дополнительной защиты за счет привлечения внешних источников.

Предложенная методика стратегического учета затрат по стадиям жизненного цикла позволяет детально учесть и оценить воздействие многочисленных разнонаправленных факторов на стратегическую себестоимость и на основании полученной информации своевременно разработать адекватные управленческие решения, способствующие повышению эффективности бизнеса посредством рационального стратегического управления затратами и укреплению позиций хозяйствующего субъекта в рыночной конкурентной среде на долгосрочную перспективу.

3.2. Организационно-экономическая модель стратегического калькулирования затрат на предприятии

Повышение обоснованности и эффективности стратегического калькулирования затрат на предприятии, представляется нам одним из ключевых аспектов совершенствования учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятий. В связи с этим, далее предлагается авторский подход к формированию стратегической себестоимости продукта за весь жизненный цикл и проведению ее комплексного стратегического анализа.

На рисунке 26 представлена организационно-экономическая модель стратегического калькулирования затрат на предприятии.



Рис.26. Организационно-экономическая модель стратегического калькулирования затрат

Основу организационно-экономической модели стратегического калькулирования затрат составляют принципы управления затратами по стадиям жизненного цикла с использованием процессно-ориентированного подхода, при этом учитываются особенности структуры технологического процесса, организационная структура хозяйствующего субъекта, состояние и тенденции развития отрасли, а также особенности функционирования в ней.

Первый «Подготовительный блок» организационно-экономической модели стратегического калькулирования затрат предполагает проведение следующего ряда процедур:

1. Анализ и выявление наиболее затратно-емких операций и процессов
2. Формирование системы затратообразующих факторов
3. Формирование системы существенных для затратообразования рисков
4. Интеграция сбалансированной системы показателей (BSC) и стратегического учета и анализа затрат.

На первоначальном этапе важно определить процессы и операции, имеющие наибольшую затратно-емкость и подверженные возникновению дополнительных затрат, которые существенно искажают стратегическую калькуляцию. К ним относятся бизнес-процессы, которые:

связаны с созданием комплектующих, имеющих наиболее длительный производственный цикл;

рассчитанные на большие объемы выпуска, но имеющие высокий коэффициент использования материала (материалоемкости);

создающие угрозу охране труда, что влечет за собой возникновение дополнительных затрат на оплату труда и социальные риски;

обладающие большой итеративностью, но слишком трудоемкие и имеющие низкий уровень автоматизации.

При организации учетно-аналитического обеспечения были определены генерирующие затраты, которые подвержены значительным колебаниям под влиянием внешних и внутренних факторов. Управление ими связано с неопределённостью и риском существенного отклонения от стратегических параметров. Для этой цели необходимо произвести функциональное моделирование, которое осуществляется следующим образом:

- на верхнем уровне располагают основные процессы;
- на втором уровне располагают вспомогательные (накладные) операции и процессы.

Принятие решений по регулированию данных затрат может привести к значительному завышению стратегической себестоимости или существенно сэкономить, что приведет к оптимизации структуры стратегической калькуляции (сметы).

При организации стратегического калькулирования необходимо определить, в каком разрезе будут производиться стратегический учет и анализ затрат, его глубину. Процессно-ориентированная модель учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами дает возможность контролировать стратегическую себестоимость не просто по стадиям жизненного цикла, но и по отдельным процессам и операциям, что позволяет более оперативно отслеживать отклонение интегральных параметров затратообразования от стратегических.

Каждая стадия жизненного цикла имеет индивидуальный набор основных процессов и их последовательность. Особенностью каждой стадии жизненного цикла является конечная цель каждой цепочки:

для цепочки ценности допроизводственной стадии жизненного цикла конечная цель представляется, как выведение нового продукта на рынок и его дальнейшее продвижение и позиционирование;

для производственной стадии – это выход на положительные показатели результативности и эффективности деятельности хозяйствующего субъекта;

на постпроизводственной стадии упор делается на минимизацию потерь, связанных с закрытием или значительным сокращением объемов производства.

На каждой стадии жизненного цикла на затраты основных процессов оказывает влияние индивидуальный набор затратообразующих факторов, которые в последствии могут привести к значительным отклонениям от стратегических параметров затратообразования.

Здесь же при реализации определенного набора операций может быть выявлен ряд рисков, которые также способны оказать негативное воздействие на достижение стратегических параметров затратообразования. Наиболее существенными, с точки зрения стратегического управления затратами, являются следующие группы рисков: кадровые; отраслевые; производственные (технологические); финансовые.

Для целей стратегического калькулирования необходимо сформировать цепочки ценностей для каждой стадии жизненного цикла, выявить факторы затратообразования и риска, оказывающие существенное влияние на затраты основных процессов каждой стадии жизненного цикла.

На практике разработанная модель стратегического калькулирования затрат, была поэтапно апробирована на исследуемой компании «Лидкор».

Цепочки ценностей для каждой стадии жизненного цикла производства медтехники представлены в Приложении 7 на рисунках 1, 2, 3. Здесь же представлены факторы затратообразования и риска, оказывающие существенное влияние на затраты основных процессов каждой стадии жизненного цикла.

Накладные процессы проходят параллельно с основными и в комплексе подвержены тем же затратообразующим факторам. Затраты вспомогательных процессов не подвержены значительным колебаниям и в основном зависят от волатильности затрат основных процессов. За счет экономии затрат вспомогательных процессов могут быть компенсированы колебания себестоимости основных процессов.

Одним из важнейших основополагающих элементов, формируемых в подготовительном блоке, является разработка сбалансированной системы показателей затратообразования (BSC). По каждому блоку сбалансированной системы показателей должны быть установлены цели, разработана система показателей, комплекс учетно-аналитических действий (мероприятий) по реализации стратегии затратообразования.

Процессно-ориентированная модель учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта включена в Блок «Внутрифирменные бизнес-процессы» (рис.27).

Интеграция этих учетных концепций позволяет:

- определить стратегические цели затратообразования в различных разрезах (по бизнес-процессам, стадиям жизненного цикла и др.);
- очертить круг стратегических показателей, по которым будет проводиться мониторинг и анализ выполнения стратегии затратообразования;
- поставить конкретные задачи центрам ответственности по контролю этих стратегических показателей затратообразования;
- провести комплекс мероприятий по реализации стратегии затратообразования и соблюдению стратегических показателей.

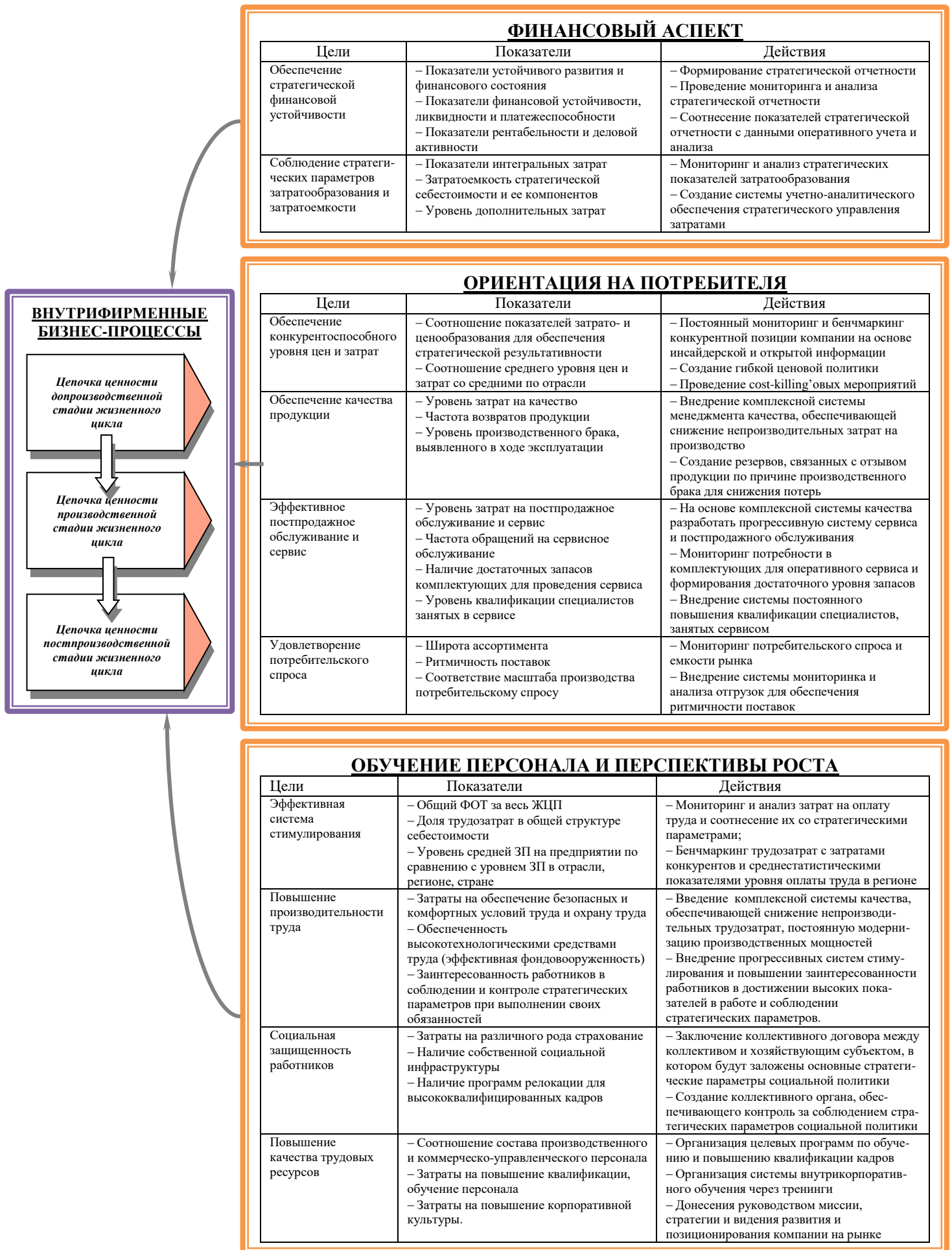


Рис.27. Взаимосвязь процессно-ориентированной модели и системы сбалансированных показателей в целях стратегического управления затратами в компании «Лидкор»

Если остальные три блока вне зависимости от стадии жизненного цикла имеют неизменный набор целей, показателей и мероприятий, то блок «Внутрифирменные бизнес-процессы», напротив, на каждой стадии имеет индивидуальный набор (Приложение 7, таблица 1).

Традиционная калькуляция (смета) затрат не пригодна для стратегического управления и подлежит трансформации в направлении определения будущей стоимости затрат с учетом затратнообразующих факторов и факторов риска и неопределенности, для чего была нами разработана и предлагается усовершенствованная форма стратегической калькуляции (сметы) затрат (Приложение 7, таблица 2).

Все расчеты показателей в рамках стратегического калькулирования целесообразно проводить при помощи инструментов финансовой инженерии. Для отражения различного рода корректировок и выхода на интегральные показатели в представленной форме введены дополнительные графы, в которые последовательно вносятся корректирующие записи. Последняя графа формы отражает итоговые интегральные показатели, сформированные под влиянием всех отраженных корректирующих действий.

Усовершенствованная форма стратегической калькуляции интегрирует в себе все возможные корректировки стратегической себестоимости, что позволяет в наглядной форме отследить и проанализировать процесс формирования и изменения себестоимости по стадиям жизненного цикла под влиянием каждого корректирующего воздействия.

Подготовительный блок формирует основу для дальнейшей реализации методики стратегического калькулирования затрат.

В целях моделирования стратегической калькуляции приведем ее математическую интерпретацию⁶⁵:

« n – общее количество видов продукции;

$d^{(i)}(t) = \{d_1^{(i_1)}(t), d_2^{(i_2)}(t), \dots, d_n^{(i_n)}(t)\} \in \mathbf{R}^n$ – вектор всех затрат предприятия на производство единичного объема продукции при использовании i -ого сценария с вектором $u^{(i)}(t) = \{u_1^{(i_1)}(t), u_2^{(i_2)}(t), \dots, u_n^{(i_n)}(t)\} \in \mathbf{R}^n$ в период времени t ($t \in \overline{0, T-1}$), где $i = \{i_1, i_2, \dots, i_n\}$ есть набор целочисленных индексов, определяющий i -ую

⁶⁵ Виноградова Е.Ю. Информационное обеспечение и динамическая оптимизация комплексного управления технологическими процессами на предприятии / Е.Ю. Виноградова: дис. ... канд. экон. наук. – Екатеринбург, 2006. – 165 с.

технологии; для каждого $k \in \overline{1, n}$: $i_k \in I_k = \{1, 2, \dots, i_k^*\}$, i_k^* — количество допустимых технологических сценариев для производства продукции k -го вида;

$u_k^{(i)}(t) \in \{0; 1\}$ — значение интенсивности технологии производства

продукции k -го вида, отвечающей индексу $i_k \in I_k$, причем значение $u_k^{(i_k)}(t) = 0$ в случае, когда эта технология не используется и $u_k^{(i_k)}(t) = 1$ в случае когда она используется; $d_k^{(i_k)}(t)$ — объем затрат на единицу продукции k -го вида при использовании технологии $i_k \in I_k$;

$\langle z(t), \overline{Q}(t) \rangle_n$ — значение всего объема затрат на вспомогательные функции t ($t \in \overline{0, T-1}$) в объеме, описываемом вектором $Q(t)$ при векторе затрат $z(t) = \{z_1(t), z_2(t), \dots, z_n(t)\} \in \mathbf{R}^n$, у которого каждая k -ая координата $z_k(t)$ — объем затрат на вспомогательные функции; здесь и далее \mathbf{R}^k — k -мерное векторное пространство; для любых векторов $a, b \in \mathbf{R}^k$ выражение $\langle a, b \rangle$ — их скалярное произведение; $\overline{1, n} = \{1, 2, \dots, n\}$;

$Q^{(p)}(t) = (Q_1^{(p)}(t), Q_2^{(p)}(t), \dots, Q_n^{(p)}(t)) \in \mathbf{R}^n$ — вектор стратегических объемов производства всей продукции предприятия в период времени t ($t \in \overline{0, T-1}$);

$Z_i^{(p)}(t) = \{Q_1^{(p)}(t)d_1^{(i_1)}(t), Q_2^{(p)}(t)d_2^{(i_2)}(t), \dots, Q_n^{(p)}(t)d_n^{(i_n)}(t)\} \in \mathbf{R}^n$ — вектор объема затрат основных процессов по стадиям жизненного цикла продукта при использовании i -го технологического сценария, определяемого вектором $u^{(i)}(t) = \{u_1^{(i_1)}(t), u_2^{(i_2)}(t), \dots, u_n^{(i_n)}(t)\} \in \mathbf{R}^n$, для производства стратегического объема продукции $Q^{(p)}(t) = (Q_1^{(p)}(t), Q_2^{(p)}(t), \dots, Q_n^{(p)}(t))$ в период времени t ($t \in \overline{0, T-1}$);

$\langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i)}(t) \rangle_n$ — объем затрат основных процессов предприятия при использовании i -го технологического сценария, определяемого вектором $u^{(i)}(t) = \{u_1^{(i_1)}(t), u_2^{(i_2)}(t), \dots, u_n^{(i_n)}(t)\}$ при векторе объема всех затрат предприятия $Z_i^{(p)}(t)$ в период времени t ($t \in \overline{0, T-1}$).

Значения векторов $u^{(i)}(t)$, которые определяют эффективность использования i -го технологического сценария производства продукции на предприятии, должны выбираться из некоторой допустимой области $U^*(t) \subset \mathbf{R}^n$, т.е. удовлетворять заданному ограничению

$$u^{(i)}(t) = \{u_1^{(i_1)}(t), u_2^{(i_2)}(t), \dots, u_n^{(i_n)}(t)\} \in U^*(t), \quad (3)$$

где множество $U^*(t)$ определяется следующим образом:

$$U^*(t) = \{u^{(i)}(t) : u^{(i)}(t) = \{u_1^{(i)}(t), u_2^{(i)}(t), \dots, u_n^{(i)}(t)\}, \forall k \in \overline{1, n}, u_k^{(i)} \in \{0;1\}\} \quad (4) \gg^{66}.$$

Тогда расчетная калькуляция имеет вид.

$$d^{(i)}(t) = \langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i)}(t) \rangle_n + \langle z(t), \bar{Q}(t) \rangle_n.$$

Рассмотрим далее основной «Методический блок» организационно-экономической модели стратегического калькулирования затрат на предприятии, который предполагает последовательную реализацию четырех основных этапов, каждый из которых включает набор соответствующих процедур

Этап 1. Распределение затрат по стадиям жизненного цикла (по фазам возникновения затрат) и процессам и расчет интенсивности затрат.

Для упрощения процедур калькулирования статьи затрат были сгруппированы в 5 калькуляционных групп:

- 1) затраты на исследования, разработки, конструирование;
- 2) материально-техническое обеспечение производства, производственные затраты;
- 3) затраты на постпродажное обслуживание, утилизацию;
- 4) отчисления в резервы на покрытие убытков постпроизводственной стадии;
- 5) затраты накладных (вспомогательных) процессов.

Группировку затрат необходимо выдерживать в соответствии с бизнес-процессами по цепочке ценности. Затем аналогичные процедуры будут применяться и ко всем статьям затрат стратегической калькуляции.

В теории жизненного цикла продукта имеет место распределение по стадиям жизненного цикла продукта (по фазам возникновения затрат). При этом на каждой стадии (фазе) жизненного цикла продукта преобладают затраты определенного вида. Поэтому на первом шаге всегда выделяются бизнес-процессы релевантные для данного вида продукции. На втором шаге к каждому бизнес-процессу относят специфические для него виды затрат. После этого

⁶⁶ Виноградова Е.Ю. Информационное обеспечение и динамическая оптимизация комплексного управления технологическими процессами на предприятии / Е.Ю. Виноградова: дис. ... канд. экон. наук. – Екатеринбург, 2006. – 165 с.

осуществляется расчет так называемой *интенсивности затрат* каждого вида в той или иной стадии жизненного цикла.

Интенсивность затрат на каждой стадии жизненного цикла продукта – это процентная доля каждого вида, приходящаяся на данный промежуток времени. Стадии, в свою очередь, разбиваются на этапы, процессы, операции и периоды, что позволяет более точно сделать расчет интенсивности затрат в каждую стадию. Расчет интенсивности затрат предполагает распределение затрат на основе полезности и функциональных характеристик компонентов стратегической себестоимости. Сумма каждого вида затрат по стадиям жизненного цикла определяется в зависимости от того, в какой временной отрезок цикла они возникают.

В таблице 11 представлено распределение затрат в рамках расчетной стратегической калькуляции в базисных ценах на примере продукта ООО «Лидкор» – «Размораживатель ННТ-48».

Таблица 11

Распределение затрат каждого вида по стадиям жизненного цикла.

Вид затрат	Предпроизводственная стадия	Производственная стадия	Постпроизводственная стадия	Всего затрат по видам затрат
Затраты на исследования, разработки, конструирование.	23 625 000,00	3 127 500,00	738 000,00	27 490 500,00
Материально-техническое обеспечение производства, производственные затраты	4 725 000,00	46 912 500,00	4 797 000,00	56 434 500,00
Затраты на постпродажное обслуживание, утилизацию	-	6 255 000,00	11 070 000,00	17 325 000,00
Отчисления в резервы на покрытие убытков постпроизводственной стадии	945 000,00	2 502 000,00	-	3 447 000,00
Затраты накладных процессов	2 205 000,00	3 753 000,00	1 845 000,00	7 803 000,00
Всего затрат по стадиям жизненного цикла	31 500 000,00	62 550 000,00	18 450 000,00	112 500 000,00

Для каждого вида затрат предполагается отдельное структурное и временное распределение. Таким образом, для каждого вида затрат получим интенсивность затрат: частное от деления величины затрат вида i , возникающих в фазу t , на общую сумму затрат этого вида.

Однако в данном случае изменение временной ценности величин совершенно не учтено, поэтому данную интенсивность можно обозначить как номинальную (табл. 12).

Таблица 12

Горизонтальное распределение номинальной интенсивности затрат на стадиях жизненного цикла продукта, %

Вид затрат	Предпроизводственная стадия	Производственная стадия	Постпроизводственная стадия	Всего затрат по видам
Затраты на исследования, разработки, конструирование.	85,9	11,4	2,7	100,0
Материально-техническое обеспечение производства, производственные затраты	8,4	83,1	8,5	100,0
Затраты на постпродажное обслуживание, утилизацию	0,0	36,1	63,9	100,0
Отчисления в резервы на покрытие убытков постпроизводственной стадии	27,4	72,6	0,0	100,0
Затраты накладных процессов	28,3	48,1	23,6	100,0
Номинальные интенсивности (горизонтальная)	30,0	50,3	19,7	100,0

Таблица 13

Вертикальное распределение номинальной интенсивности затрат на стадиях жизненного цикла продукта, %

Вид затрат	Предпроизводственная стадия	Производственная стадия	Постпроизводственная стадия	Номинальные интенсивности (вертикальная)
Затраты на исследования, разработки, конструирование.	75	5	4	28,0
Материально-техническое обеспечение производства, производственные затраты	15	75	26	38,7
Затраты на постпродажное обслуживание, утилизацию	0	10	60	23,3
Отчисления в резервы на покрытие убытков постпроизводственной стадии	3	4	0	2,3
Затраты накладных процессов	7	6	10	7,7
Всего затрат по видам	100,0	100,0	100,0	100

Данное распределение затрат и рассчитанные значения интенсивности будут служить нормативом (стандартом) при последующей корректировке стратегической калькуляции. Последующая корректировка отдельных статей калькуляции будет производиться путем выравнивания структуры затрат и приведения ее к нормативному (стандартному) значению.

Этап 2. Корректировка стратегической калькуляции (сметы) путем постатейного (поэлементного) определения будущей интегральной стоимости затрат на определенный момент времени. Расчет интегральной оценки будущей стоимости затрат по процессам и стадиям жизненного (рыночного) цикла.

Особенности дисконтирования затрат по стадиям жизненного цикла заключаются в следующем:

1) стадии жизненного цикла нечетко разграничены между собой и могут в реальности накладываться одна на другую;

2) в теории жизненного цикла продукта происходит отнесение затрат на стадии, т.е. на некие временные отрезки, и лишь в редких случаях можно выделить точно определенные моменты времени, когда возникают затраты.

Для целей учета по стадиям жизненного цикла предлагается временным пунктом отнесения затрат считать середину стадии. В модели предварительно следует сделать несколько допущений:

– допускаем, что все затраты стадии жизненного цикла возникают в один временной пункт;

– релевантным для анализа временным пунктом будем считаться момент принятия решения;

– если этот момент лежит до непосредственного⁶⁷ возникновения затрат, то их величина должна быть дисконтирована;

– если нужный временной пункт лежит уже после возникновения затрат, то их сумма должна быть наращена;

– в качестве процентной ставки в исходной модели используется показатель средневзвешенной стоимости капитала;

– временным пунктом отнесения затрат к стадии считается середина стадии.

⁶⁷ Учет, анализ и аудит. Научный специализированный журнал. Вып. 1. Стратегический экономический анализ и его информационное обеспечение. Функционально-стоимостной анализ. 2010. – 240 с.

Исходя из этого приведенная (будущая) стоимость затрат с учетом факторов дисконтирования при постоянной норме дисконта вычисляется по формуле:

$$d_{fv} = (1 + E)^t \sum_{t=0}^T \langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i)}(t) \rangle_n + \langle z(t), \bar{Q}(t) \rangle_n, \quad (5)$$

или, если имеет место непостоянная ставка дисконтирования

$$d_{fv} = \prod_{k=1}^t (1 + E_k) \sum_{t=0}^T \langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i)}(t) \rangle_n + \langle z(t), \bar{Q}(t) \rangle_n, \quad (6)$$

На основании представленных формул производится расчет стратегической калькуляции в будущей оценке. Для компании «Лидкор» была взята постоянная норма дисконтирования, которая приравнивается к средневзвешенной оценке капитала организации, которая была рассчитана на основании данных официальной отчетности за предыдущие годы (с 2005 – 2010 гг.). Она составляет 11,6%. На основании принятых допущений временной интервал t для расчета будущей стоимости будет рассчитываться следующим образом:

$$t = \frac{Ta + Tb}{360 \times 2}, \quad (7)$$

где Ta – число временных единиц от рассматриваемого временного пункта до начала стадии; Tb – число временных единиц от рассматриваемого временного пункта до конца стадии (табл.14).

Таблица 14

Временное распределение по стадиям жизненного цикла

Показатели	Предпроизводственная стадия	Производственная стадия	Постпроизводственная стадия
Начало фазы	01.02.2011	01.06.2011	01.02.2016
Конец фазы	31.05.2012	31.01.2016	31.12.2016
Середина фазы	31.10.2011	15.09.2013	15.07.2016
Контрольная точка	01.01.2017	01.01.2017	01.01.2017
Период дисконтирования, дн.	270	990	1995

На основании временного распределения был произведен расчет приведенной стратегической калькуляции (табл.15)

Этап 3. Определение «узких мест» и корректировка стратегической себестоимости с учетом факторов риска и неопределенности, в том числе определение влияния непроектируемых и внеплановых затрат. Расчет рисков стратегической себестоимости.

Расчет стратегической калькуляции по приведенной стоимости затрат

Вид затрат	Предпроизводственная стадия	Производственная стадия	Постпроизводственная стадия	Всего затрат по стадиям жизненного цикла
Затраты на исследования, разработки, конструирование.	25651925	4229352	1355800	31237077
Материально-техническое обеспечение производства, производственные затраты	5130385	63440283	8812696	77383364
Затраты на постпродажное обслуживание, утилизацию	-	8458704	20336991	28795695
Отчисления в резервы на покрытие убытков постпроизводственной стадии	1026077	3383482	-	4409559
Затраты накладных процессов	2394180	5075223	3389500	10858903
ИТОГО затраты по видам затрат в рамках цепочки ценности	34202567	84587044	33894987	152684598

Риски и неопределенность порождают дополнительные затраты, которые необходимо в допустимых пределах заложить в стратегическую себестоимость или зарезервировать. Оценка риска осуществляется по формуле:

$$\sigma = \sum_{j=1}^n AZ_j \times P_j, \quad (8)$$

где AZ_j – дополнительные затраты j -ого вида; P_i – вероятность возникновения непроизводительных затрат i -ого вида

На основании обобщения результатов исследований многих авторов по проблеме количественной оценки рисков финансово-хозяйственной деятельности предприятий, предлагается использовать эмпирическую шкалу риска, которую можно применять при количественной оценке риска⁶⁸ (Приложение 7 таблица 3).

⁶⁸ Кинев Ю.Ю. Оценка рисков финансово-хозяйственной деятельности предприятий на этапе принятия управленческого решения / Ю.Ю.Кинев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2000. – №5. – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/press/management/2000-5/06.shtml>, свободный.

Данная шкала применяется к тем дополнительным затратам, которые можно с определенной долей вероятности спрогнозировать, и они поддаются математической и стоимостной оценке. К таким затратам относятся непроизводительные затраты, которые приводят к необоснованному завышению себестоимости и вызваны, как правило, нарушением дисциплины со стороны руководящего состава компании или несоблюдением норм, стандартов поведения со стороны персонала. Возникновение этих затрат имеет внутренние причин. Непроизводительные затраты можно спрогнозировать и заложить на предварительном этапе подготовки стратегической себестоимости. Для стоимостной оценки дополнительных затрат были разработаны нормативы, которые рассчитываются в долях от величины приведенных затрат соответствующего процесса цепочки ценности и стадии жизненного цикла.

На основе предложенной ранее классификации дополнительных затрат в целях стратегической себестоимости в таблице 6 Приложения 6, нами представлен расчет дополнительных затрат и порядок включения этих затрат в стратегическую калькуляцию и представлен в таблице 4 Приложения 7.

Скорректированная стратегическая калькуляция под влиянием факторов риска представлена в таблице 16.

Таблица 16

Рисковая стратегическая калькуляция

Вид затрат	Предпроизводственная стадия	Производственная стадия	Постпроизводственная стадия	Всего затрат по стадиям жизненного цикла
Затраты на исследования, разработки, конструирование.	26267565	4229352	1355800	31852717
Материально-техническое обеспечение производства, производственные затраты	5210425	71552423	8812696	85575544
Затраты на постпродажное обслуживание, утилизацию	-	9114834	22147011	31261845
Отчисления в резервы на покрытие убытков постпроизводственной стадии	1026077	3383482	-	4409559
Затраты накладных процессов	2394180	5075223	4127010	11596413
ИТОГО затраты по видам затрат в рамках цепочки ценности	34898247	93355314	36442517	164696078

В соответствии с предложенной методикой часть затрат в определенной пропорции отнесена на увеличение соответствующих калькуляционных статей

(допустимый уровень потерь), также должен быть создан резервный фонд, который направлен на минимизацию потерь и отклонений от стратегических параметров. Величина резервного фонда непроизводительных затрат рассчитывается:

$$WZ_n = \sum_{j=1}^n WZ_j (lim) + (WZ_j - Hedge_j), \quad (9)$$

где $WZ_j(lim)$ – величина непроизводительных затраты j -ого вида, в пределах включенных в стратегическую калькуляцию; WZ_j – величина непроизводительных затраты j -ого вида, сверх включенных в стратегическую калькуляцию; $Hedge_j$ – компенсация непроизводительных затрат за счет резервного фонда, созданного под j -ого вид затрат.

Для нивелирования рисков при расчете стратегической себестоимости в целях стратегического управления затратами целесообразным представляется использование специального экономического механизма, предполагающего реализацию следующих этапов:

1-ый этап: идентификация риска, оценка его реального или предполагаемого воздействия на стратегическую себестоимость на основе расчета показателя рискового чистого интегрального эффекта;

2-ой этап: выбор стратегии нивелирования риска;

3-ий этап: реализация стратегии нивелирования риска на базе составления хеджированной производной стратегической калькуляции (сметы) затрат с использованием агрегатов резервной системы, и определение уровня резервной защиты предприятия в виде хеджированного чистого интегрального эффекта;

4-ый этап: соизмерение стоимости угроз с резервной системой предприятия и принятие соответствующих решений.

В основе представленного экономического механизма лежит определение и анализ следующих показателей:

- чистый интегральный эффект;
- рисковый чистый эффект, выступающий функциональным показателем угроз;
- хеджированный чистый интегральный эффект, идентифицирующий соотношение интегральных результатов и интегральных затрат с учетом агрегатов резервной системы;

Определение (идентификация) риска предполагает расчет его влияния на стратегическую себестоимость продукта в виде показателя рискованного чистого интегрального эффекта: идентификация риска; оценка вероятности риска; оценка стоимости риска; определение рискованного чистого интегрального эффекта.

Экспертами проводится оценка возможных внешних угроз с определенной вероятностью, т.е. количественное описание выявленных рисков и размера возможных потерь, связанных с возникновением дополнительных затрат. Уровень риска определяется произведением вероятности его возникновения на размер возможных потерь.

Этап 4. Хеджирующие записи, которые компенсируют факторы неопределенности затратообразования за счет созданных резервов.

В свою очередь скрытые риски невозможно в достаточной мере спрогнозировать, что создает ситуацию неопределенности при принятии стратегических решений в области затратообразования. Прогнозирование подобных затрат возможно только на основании ретроспективной информации и внутрифирменной статистики о возникновении подобных затрат. На основании этого данные затраты закладываются как постоянные величины, т.е.

$$\sum_{j=1}^n HZ_j = const, \quad (10)$$

В связи с тем, что скрытые затраты закладываются в постоянной величине на основании, определяется уровень их допустимого значения, который закладывается в стратегию затратообразования. На их величину будет формироваться страховой (хеджирующий) фонд, который должен максимально компенсировать потери. Прогнозная величина формируется в доле от полной стратегической себестоимости. Максимально допустимый уровень скрытых затрат закладывается на уровне от 0 – 7,5%.

$$\sum_{j=1}^n HZ_j - Hedge_j, \quad (11)$$

При этом $Hedge_j$ будет исчисляться как произведение допустимого уровня скрытых затрат и средней стоимости скрытых затрат, которые рассчитываются как средний наблюдаемый эффект от скрытых затрат за период $t - 1$. Затраты на содержание и формирование (отчисления) хеджирующего фонда будут включаться в себестоимость накладных процессов

Скрытые затраты сверх начисленного резерва $Hedge_j$ и, соответственно сверх допустимого уровня, будут относиться на увеличение стратегической

себестоимости по корректирующим статьям калькуляции, что характеризуется как разрыв.

В заключительном блоке организационно-экономической модели стратегического калькулирования затрат выполняется экспертная оценка специфических факторов внешней и внутренней среды, оказывающих существенное влияние на параметры затратообразования, в соответствующей системе цен, а также расчет итоговой справедливой (экспертной) стратегической себестоимости.

Полная стратегическая себестоимость математически может быть выражена следующим образом:

$$(1 + E)^t \sum_{t=0}^T (\langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i)}(t) \rangle_n + \langle z(t), \bar{Q}(t) \rangle_n) + WZ_n + \sum_{j=1}^n HZ_j - Hedge_j, \quad (12)$$

На основании всего вышеизложенного произведем расчет итоговой интегральной стратегической себестоимости. Расчет представлен в таблице 17.

Как видно из итоговой калькуляции имеет место превышение затрат по сравнению с расчетной стратегической калькуляцией. Наибольшей корректировке стратегическая себестоимость подвергается путем дисконтирования и под воздействием непроизводительных затрат. Соответственно, необходимо разработать комплекс мер по минимизации влияния этих факторов на стратегические параметры затратообразования.

Стратегическая калькуляция затрат является неотъемлемой частью стратегической внутренней отчетности хозяйствующего субъекта и служит базисом для дальнейшего стратегического контроля и анализа затрат, принятия решения о сохранении заданного стратегического курса затратообразования или его пересмотре⁶⁹. В дальнейшем, по нашему мнению, стратегическая калькуляция (смета) затрат должна стать обязательным элементом отчетности об устойчивом развитии и интегрированной отчетности.

⁶⁹ Гусева Л.И. Теория жизненного цикла продукта в прогнозном анализе затрат / Л.И. Гусева // Учет, анализ и аудит. – 2010. – Вып. 1. – С. 195-203.

Таблица 17

Расчет итоговой стратегической калькуляции на 01.01.2017

Стадия жизненного цикла	Попроцессная калькуляция	Калькуляция затрат в базисных ценах	Записи по определению будущей стоимости затрат (дисконтирующие)	Рисковые записи		Хеджирующие записи	Корректирующие записи с учетом экспертных оценок	Интегральные затраты с учетом всех корректировок
				Непроизводительные затраты	Внеплановые (скрытые) затраты			
Предпроизводственная стадия	Затраты на исследования, разработки, конструирование.	23625000	2026925	615640	1154300	-1154300		26267565
	Материально-техническое обеспечение производства, производственные затраты	4725000	405385	80040	230900	-230900		5210425
	Затраты на постпродажное обслуживание, утилизацию	0	0	0	0	0		0
	Отчисления в резервы на покрытие убытков постпроизводственной стадии	945000	81077	0	46200	-46200		1026077
	Затраты накладных процессов	2205000	189180	0	107700	-107700		2394180
Производственная стадия	Затраты на исследования, разработки, конструирование.	3127500	1101852	0	190300	-190300		4229352
	Материально-техническое обеспечение производства, производственные затраты	46912500	16527783	8112140	2854800	-2854800		71552423
	Затраты на постпродажное обслуживание, утилизацию	6255000	2203704	656130	380600	-380600		9114834
	Отчисления в резервы на покрытие убытков постпроизводственной стадии	2502000	881482	0	152300	-152300		3383482
	Затраты накладных процессов	3753000	1322223	0	228400	-228400		5075223
Постпроизводственная стадия	Затраты на исследования, разработки, конструирование.	738000	617799	0	61000	-61000		1355799
	Материально-техническое обеспечение производства, производственные затраты	4797000	4015696	0	396600	-396600		8812696
	Затраты на постпродажное обслуживание, утилизацию	11070000	9266991	1810020	915200	-915200		22147011
	Отчисления в резервы на покрытие убытков постпроизводственной стадии	0	0	0	0	0		0
	Затраты накладных процессов	1845000	1544499	737511	152500	-152500		4127010
ВСЕГО		112500000	40184596	12011481	6870800	-6870800		164696077

3.3. Развитие аналитического обеспечения стратегического калькулирования затрат предприятия

В рамках изучения вопросов совершенствования учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятий считаем важным дополнить аналитический инструментарий стратегического калькулирования затрат на предприятии рядом методик.

В предыдущем параграфе предложена организационно-экономическая модель стратегического калькулирования затрат на предприятии, в рамках которой в соответствии с разработанной методикой была составлена итоговая калькуляция для компании «Лидкор», по результатам анализа которой выявлено превышение затрат по сравнению с расчетной стратегической калькуляцией. Как мы уже отмечали, наибольшей корректировке стратегическая себестоимость подвергается путем дисконтирования и под воздействием непроизводительных затрат. В сложившихся условиях очевидной необходимостью представляется разработка комплекса мер по минимизации влияния этих факторов на стратегические параметры затратообразования.

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), сущность и методика которого подробно описаны в специальной литературе. 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. Также немаловажной причиной отклонений является принятие ошибочных или необоснованных управленческих решений.

Для решения данной проблемы предлагаем использовать диаграмму Исикавы – также широко известную в научной общественности методику анализа затрат, направленную на исправление ошибочных управленческих решений и непроизводительных затрат, которая 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.

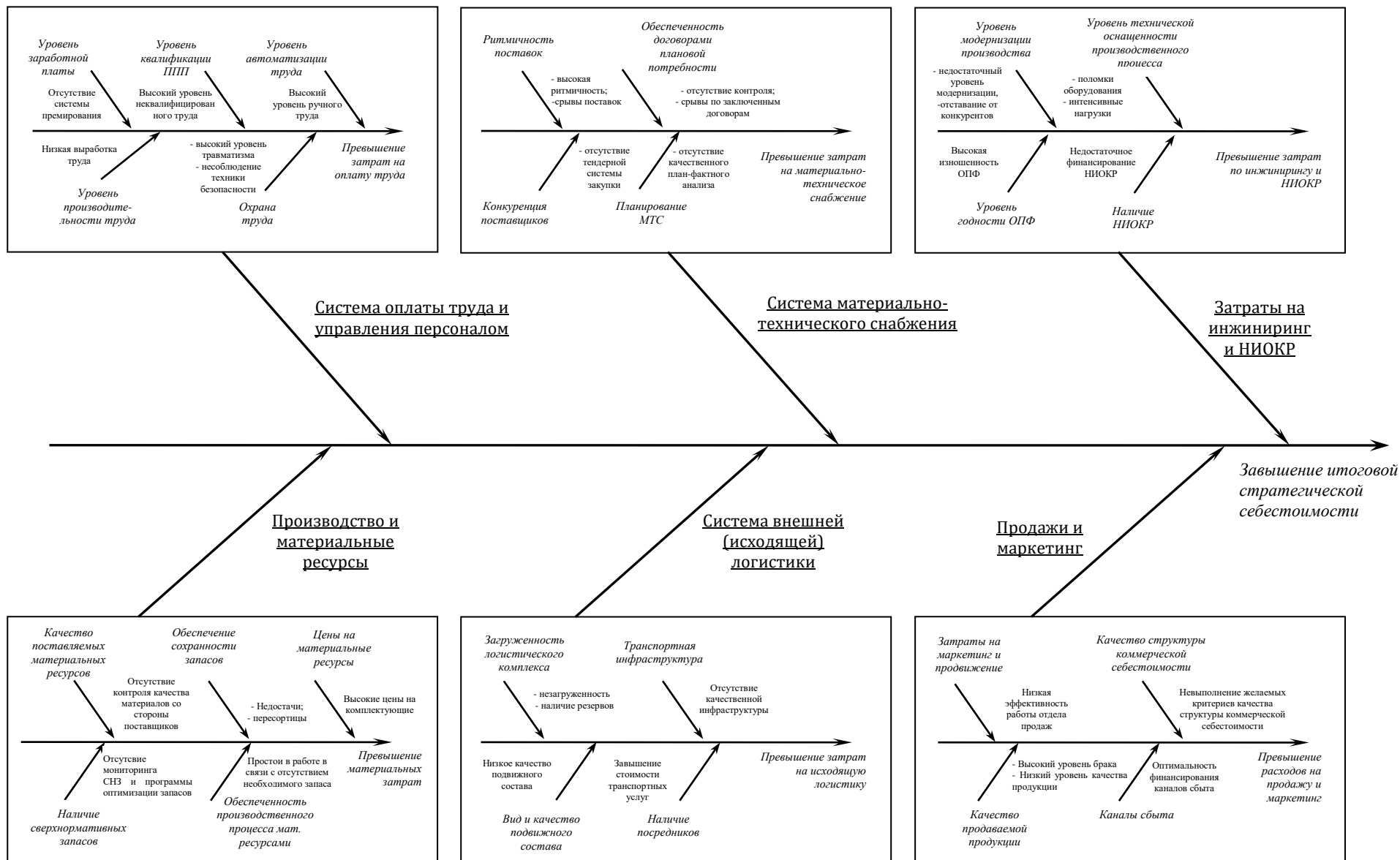
Данный метод позволяет осуществить анализ всего процесса управления затратнообразованием, установить причинно-следственные связи и выявить причины возникновения диагностируемой ситуации – превышения затрат над расчетными, а также предложить корректирующие мероприятия (рис.28).

По результатам проведенного причинно-следственного анализа методом Диаграммы Исикавы для компании «Лидкор», нами предложено провести оптимизацию затрат по этапам цепочки ценности, что может привести к значительной экономии затрат на всех стадиях жизненного цикла продукта и соблюдению стратегических параметров затратнообразования. Для этих целей предлагается провести анализ затрат по стадиям жизненного цикла продукта

Анализ затрат по стадиям жизненного цикла продукта (товара) является по существу инструментом, который может быть использован для контроля и управления текущей себестоимостью продукта или его компонентов. Он основан на LCC-модели разработанной и применимой при планировании затрат по фазам жизни с одним важным отличием: он использует данные по номинальной (текущей) стоимости.

Подготовка анализа затрат по стадиям жизненного цикла продукта (товара) включает в себя анализ и разработку LCC-модели в режиме «реального времени» для обеспечения функционирования механизма контроля за расходами. Это потребует изменения стоимости на основе дисконтирования текущей стоимости затрат. При анализе может быть применены иные разбивки и требуемый уровень детализации затрат с учетом потребностей мониторинга и анализа затрат.

Осуществление анализа затрат по стадиям жизненного цикла продукта включает в себя постоянный мониторинг оборота продукта в процессе его производства и технического обслуживания для выявления областей, в которых может быть достигнута экономия, а также для обеспечения обратной связи для планирования деятельности будущих затрат по стадиям жизненного цикла данной или новой продукции.



Анализ стратегической калькуляции (сметы) подразумевает качественную оценку желаемых соотношений в структуре стратегической себестоимости, а также соотнесение расчетных и промежуточных результатов стратегического калькулирования со стратегическими параметрами затратнообразования (анализ разрывов).

Под оценкой качества стратегической себестоимости будем понимать оценку факторов формирования стратегической калькуляции (сметы), имеющих и не имеющих количественного измерения, обусловленных тактическими и стратегическими решениями.

Рассмотрим наиболее существенные с точки зрения стратегического анализа соотношения:

1) Соотношение себестоимости производственной стадии жизненного цикла ($ПСС_{пр.ст.}$) с суммарным объемом затрат допроизводственной и постпроизводственной стадии жизненного цикла ($ПСС_{пред.ст.} + ПСС_{пост.ст.}$). Должно выполняться следующее соотношение:

$$\text{Уд. вес } ПСС_{пр.ст.} \geq \text{Уд. вес } (ПСС_{пред.ст.} + ПСС_{пост.ст.}) \quad (13)$$

С точки зрения оценки качества структуры стратегической себестоимости, желательной пропорцией для производственного предприятия является

$$30\% (ПСС_{пред.ст.}) / 60\% (ПСС_{пр.ст.}) / 10\% (ПСС_{пост.ст.}). \quad (14)$$

На предпроизводственной стадии жизненного цикла производятся значительные инвестиционные издержки и значительные затраты на НИОКР и маркетинг, которые должны быть капитализированы и в последствии перенесут свою стоимость на затраты производственной стадии. Желательным соотношением внутри допроизводственной стадии жизненного цикла является соотнесение капитализируемых и текущих (некапитализируемых) затрат в пропорции 20/10.

Затраты производственной стадии должны составлять 60% от общей величины полной стратегической себестоимости, в том числе 20% будет составлять амортизационный фонд предпроизводственной стадии, 40% – это текущие (операционные) затраты производственной стадии.

Уровень затрат постпроизводственной стадии должен составлять несущественную долю не более 10% в структуре полной стратегической себестоимости. Значительная доля этих затрат должна быть обеспечена

отчислениями в резервы, что обеспечит плавный уход проекта с рынка без существенных потерь и убытков. Уровень обеспеченности резервами должен быть не менее 70%.

2) Соотношение затрат внутри стратегической себестоимости стадий жизненного цикла по этапам, процессам и операциям носит индивидуальный характер и обусловлен технологическими и организационными особенностями хозяйствующего субъекта.

3) Для оценки качества стратегической себестоимости необходимо произвести сопоставление суммарной себестоимости основных процессов цепочки ценности и накладных (вспомогательных) процессов. Желательным соотношением является значительное превышение себестоимости основных процессов над себестоимостью накладных процессов, что обеспечивает оптимальность структуры стратегической себестоимости.

Приведенные выше сопоставления относятся к области внутреннего анализа. Для всестороннего и комплексного анализа качества стратегической калькуляции (сметы) необходимо сначала произвести сопоставление стратегических параметров затратообразования с отраслевыми параметрами, нормативными и стандартными параметрами, провести бенчмаркинг затрат (сопоставление с затратами основных конкурентов).

Затем на основании оптимальной модели (сценария) затратообразования производится сопоставление расчетной (теоретической) стратегической калькуляции со стратегическими параметрами. Все эти параметры должны быть учтены при формировании расчетной стратегической калькуляции (сметы) (рис.29).

Немаловажное значение при анализе стратегической калькуляции имеет сопоставление стратегической себестоимости с другими показателями результативности: стратегический объем продаж, совокупный финансовый интегрированный эффект. Связующими показателями в данном случае будут являться затратноотдача и затратноемкость стратегической себестоимости, стратегическая экономическая рентабельность.

Степень соответствия интегральных затрат на момент X стратегическим параметрам затратообразования определяется при помощи расчета соответствующих относительных показателей – индекса соответствия стратегическим параметрам:

$$I_{СПЗО}(x) = \frac{Z_{инт}|_x}{Z_{стр}} \quad (15)$$

где $I_{СПЗО}(x)$ – индекс соответствия стратегическим параметрам затратообразования в момент X ; $Z_{инт}|_x$ – оценка дисконтированных интегральных затрат в момент X ; $Z_{стр}$ – стратегические параметры затратообразования.



Рис. 29. Схема сравнительного анализа расчетной стратегической калькуляции

В случае выявления значительных отклонений разрабатывается комплекс мероприятий по устранению данных отклонений и приведения расчетной стратегической калькуляции (сметы) к стратегическим параметрам. Соблюдение стратегических параметров при реализации (внедрении) расчетной калькуляции (сметы) требует жесткой бюджетной дисциплины и каждодневного контроля за соблюдением заданных параметров. Для этого внедряется система центров ответственности за соблюдение стратегических параметров.

Для выполнения требований по сокращению затрат и соблюдения стратегических параметров рассчитывается показатель невыполнения стратегических параметров ($I_{спзо}^{HB}(x)$), который рассчитывается:

$$I_{снзо}^{HB}(x) = \frac{З_{инт}|x - З_{сгр}}{З_{инт}|x} \quad (16)$$

Данный коэффициент может быть использован в качестве индикатора наличия проблемы и измерителя ее масштаба. Положительное значение коэффициента ($I_{снзо}^{HB}(x) > 0$) будет означать невыполнение тех или иных требований и наличие проблемы. При этом масштаб проблемы и необходимость ее устранения можно будет оценивать по уровню такого превышения. Нулевое или отрицательное значение $I_{снзо}^{HB}(x)$ ($I_{снзо}^{HB}(x) \leq 0$) можно трактовать как отсутствие проблемы.

При стратегическом управлении затратами нужно помнить, что в долгосрочном периоде все затраты становятся переменными, что делает традиционную модель маржинального учета и анализа нефункциональной. Более постоянной конструкцией для проведения стратегического маржинального анализа и учета будет являться разделение полной стратегической себестоимости на затраты основных и вспомогательных (накладных) процессов. Данная конструкция в стратегическом плане не будет подвергаться искажению и дает аналогичный эффект.

Исходя из этого, для стратегического учета и анализа безубыточности нами была уточнена и модифицирована модель критериальной оценки безубыточности производства относительно реализуемого технологического процесса.

В целях стратегического маржинального учета и анализа в рассматриваемый период времени $\overline{t, t+1}$ зафиксируем следующие параметры производства:

вектор $Q^{(p)}(t) = (Q_1^{(p)}(t), Q_2^{(p)}(t), \dots, Q_n^{(p)}(t))$ – стратегический объем производства продукции предприятия;

вектор $u^{(i)}(t) = \{d_1^{(i)}(t), u_2^{(i)}(t), \dots, u_n^{(i)}(t)\}$ определяет $i = \{i_1, i_2, \dots, i_n\}$ -ый технологический сценарий производства продукции на предприятии;

вектор $c(t) = \{c_1(t), c_2(t), \dots, c_n(t)\}$ – прогнозируемых⁷⁰ уровень цен на реализуемую продукцию;

вектор $z(t) = \{z_1(t), z_2(t), \dots, z_n(t)\}$ – затраты вспомогательных (накладных)

⁷⁰ Виноградова Е.Ю. Информационное обеспечение и динамическая оптимизация комплексного управления технологическими процессами на предприятия [Текст]/ Е.Ю.Виноградова. Автореф.диссерт.на соиск.уч.ст. к.экон.наук. Ижевск. – 2006.

процессов предприятия;

вектор $Z_i^{(p)}(t) = \{Q_1^{(p)}(t)d_1^{(i)}(t), Q_2^{(p)}(t)d_2^{(i)}(t), \dots, Q_n^{(p)}(t)d_n^{(i)}(t)\}$ – затраты основных процессов предприятия от использования i -го технологического способа, которые напрямую зависят от вектора объема производства.

Тогда условие стратегического управления безубыточностью производства будет состоять в нахождении вектора оптимальных интенсивностей технологических сценариев производства $u^{(i^{(e)})}(t) \in U^*(t)$, при котором значение общего объема прибыли предприятия в период времени $\overline{t, t+1}$ будет максимальным за счет минимизации, в первую очередь, стратегических затрат основных процессов, а затем и всей совокупности стратегических затрат за весь жизненный цикл продукта и максимизации стратегического объема продаж, поэтому должно выполняться следующее условие оптимальности:

$$\begin{aligned} \Phi_{\overline{t, t+1}}(u^{(i^{(e)})}(t)) &= \langle c(t), Q^{(p)}(t) \rangle_n - \langle z(t), Q(t) \rangle_n - \langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i^{(e)})}(t) \rangle_n = \\ &= \max_{i \in I} \max_{u^{(i)}(t) \in U^*(t)} \left\{ \langle c(t), Q^{(p)}(t) \rangle_n - \langle z(t), Q(t) \rangle_n - \langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i)}(t) \rangle_n \right\} = \\ &= \langle c(t), Q^{(p)}(t) \rangle_n - \langle z(t), Q(t) \rangle_n - \min_{i \in I} \min_{u^{(i)}(t) \in U^*(t)} \langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i)}(t) \rangle_n \end{aligned} \quad (17)$$

Тогда справедливы следующие критерий оценки безубыточности производства относительно реализуемого технологического сценария:

1) пусть выполняется условие неотрицательности значения минимального объема прибыли

$$\begin{aligned} \Phi_{\overline{t, t+1}}(u^{(i^{(s)})}(t)) &= \langle c(t), Q^{(p)}(t) \rangle_n - \langle z(t), Q(t) \rangle_n - \langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i^{(s)})}(t) \rangle_n = \\ &= \min_{i \in I} \min_{u^{(i)}(t) \in U^*(t)} \left\{ \langle c(t), Q^{(p)}(t) \rangle_n - \langle z(t), Q(t) \rangle_n - \langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i)}(t) \rangle_n \right\} = \\ &= \langle c(t), Q^{(p)}(t) \rangle_n - \langle z(t), Q(t) \rangle_n - \max_{i \in I} \max_{u^{(i)}(t) \in U^*(t)} \langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i)}(t) \rangle_n \geq 0, \end{aligned} \quad (18)$$

тогда для соответствующего ему вектора интенсивностей технологических сценариев производства $u^{(i)}(t) = \{d_1^{(i)}(t), d_2^{(i)}(t), \dots, d_n^{(i)}(t)\} \in U^*(t)$ при заданных стратегических параметрах выполняется неравенство $\Phi_{\overline{t, t+1}}(u^{(i)}(t)) \geq \Phi_{\overline{t, t+1}}(u^{(i^{(s)})}(t)) \geq 0$, т.е. выполняется условие гарантированной безубыточности производства – прибыльности производства. Это означает, что любой технологический сценарий производства является безубыточным.

2) Для этого критерия установим следующие допущения:

– $u^{(i^{(e)})}(t) \in U_*^{(e)}(t)$ есть вектор, определяющий оптимальные интенсивности технологических сценариев при заданных стратегических параметрах производства.

– для соотношения (17) выполняется условие положительности значения максимального объема прибыли $\Phi_{t,t+1}(u^{(i^{(e)})}(t)) = \Phi_{t,t+1}^{(e)} > 0$.

– для соотношения (18) выполняется условие отрицательности значения минимального объема прибыли $\Phi_{t,t+1}(u^{(i^{(s)})}(t)) = \Phi_{t,t+1}^{(s)} < 0$.

Тогда если для соответствующих им векторов интенсивностей технологических сценариев $u^{(\tilde{i})}(t) = \{d_1^{(\tilde{i}_1)}(t), u_2^{(\tilde{i}_2)}(t), \dots, u_n^{(\tilde{i}_n)}(t)\} \in U^*(t)$ при заданных стратегических параметрах производства выполняется неравенство

$\Phi_{t,t+1}^{(e)} = \Phi_{t,t+1}(u^{(i^{(e)})}(t)) \geq \Phi_{t,t+1}(u^{(\tilde{i}^{(e)})}(t)) \geq 0$, то выполняется условие *безубыточности производства* и соответствующие им допустимые технологические сценарии производства являются безубыточными.

При этом если выполняется неравенство $\Phi_{t,t+1}^{(s)} = \Phi_{t,t+1}(u^{(i^{(s)})}(t)) \leq \Phi_{t,t+1}(u^{(\tilde{i})}(t)) < 0$, то в этом случае, соответствующие им допустимые технологические способы производства является убыточными. Это неравенство выступает в качестве условия убыточности производства

3) Пусть вектор $u^{(i^{(e)})}(t) \in U_*^{(e)}(t)$ есть вектор, определяющий оптимальные интенсивности технологических сценариев при заданных стратегических параметрах производства, т.е. удовлетворяет условию оптимальности (17), и для него выполняется неравенство $\Phi_{t,t+1}(u^{(i^{(e)})}(t)) = \Phi_{t,t+1}^{(e)} \geq 0$, то в этом случае технологический сценарий производства, определяемый этим вектором является безубыточным с объемом прибыли равным значению $\Phi_{t,t+1}^{(e)}$. Это *условие оптимальной безубыточности, или оптимальной прибыльности производства*

В противном случае, если $\Phi_{t,t+1}(u^{(i^{(e)})}(t)) = \Phi_{t,t+1}^{(e)} < 0$, то делается вывод, что любой допустимый технологический сценарий производства, определяемый соответствующим вектором $u^{(i)}(t) = \{d_1^{(i_1)}(t), u_2^{(i_2)}(t), \dots, u_n^{(i_n)}(t)\} \in U^*(t)$ является

убыточным, что является условием гарантированной убыточности производства.

Проверка этих трех условий является критерием безубыточности производства на предприятии относительно множества допустимых технологических сценариев производства.

Для расчета показателей безубыточности имеется в наличии следующая информация:

- будущая стоимость затрат основных процессов $\langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i(s))}(t) \rangle_n$
- будущая стоимость затрат вспомогательных (накладных) процессов $\langle z(t), Q(t) \rangle_n$
- стратегический уровень рентабельности R_{cmp} , заложенный в стратегии ценообразования ООО «Лидкор» (19%)

В модели безубыточности неизвестным выступает объем продаж $\langle c(t), Q^{(p)}(t) \rangle_n$, обеспечивающий стратегический уровень рентабельности исходя из рассчитанной стратегической себестоимости при оптимальной интенсивности технологического сценария производства.

Нами предлагается следующий расчет стратегического объема продаж исходя из заданных параметров затратообразования.

Имеют место следующие зависимости

$$\Phi_{t,t+1}(u^{(i(e))}(t)) = \langle c(t), Q^{(p)}(t) \rangle_n - \langle z(t), Q(t) \rangle_n - \langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i(s))}(t) \rangle_n$$

$$R_{cmp} = \frac{\Phi_{t,t+1}(u^{(i(e))}(t))}{\langle c(t), Q^{(p)}(t) \rangle_n} = \frac{\langle c(t), Q^{(p)}(t) \rangle_n - \langle z(t), Q(t) \rangle_n - \langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i(s))}(t) \rangle_n}{\langle c(t), Q^{(p)}(t) \rangle_n}$$

Исходя из этой зависимости, выведем стратегический объем продаж:

$$\langle c(t), Q^{(p)}(t) \rangle_n = \frac{\langle Z_i^{(p)}(t), u^{(i(s))}(t) \rangle_n + \langle z(t), Q(t) \rangle_n}{(1 - R_{cmp})}$$

Соответствующие расчеты представлены в табл. 18.

Расчет показателей безубыточности

Показатель	Сумма
Стратегический объем продаж, руб.	203 328 490
Стратегическая себестоимость основных процессов, руб.	153 099 665
Стратегический маржинальный эффект, руб.	50 228 825
Уровень стратегического маржинального эффекта	0,247 (24,7%)
Стратегическая себестоимость вспомогательных процессов, руб.	11 596 412
Эффект безубыточности продаж, руб.	46 942 785
Стратегический запас финансовой прочности, руб.	156 385 705
Стратегический экономический эффект, руб.	38 632 413
Рентабельность продаж	0,190 (19,0%)

На основании проведенных расчетов видим, что при выборе того или иного технологического сценария производства необходимо рассматривать различные критерии безубыточности и выбирать наиболее оптимальный для стратегических целей.

Таким образом, для расчета необходимых показателей безубыточности при заданных параметрах затратообразования достаточно информации о полной стратегической себестоимости, уровне рентабельности либо о стратегическом экономическом эффекте (стратегической прибыли). Соответственно, на основании имеющейся информации, был произведен расчет необходимых показателей безубыточности: порога рентабельности, маржинального дохода, стратегического запаса финансовой прочности, стратегического экономического эффекта (прибыли).

Существенное значение при выборе технологического сценария играет не только величина стратегической себестоимости, но и соотношение затрат основных и вспомогательных (накладных) расходов.

Данные стратегического учета и анализа безубыточности имеют решающее значение при разработке стратегии управления прибылью и рентабельностью производства, а также прогнозирования объемов производства и продаж.

В заключительном разделе диссертационного исследования представлен авторский подход по совершенствованию методического обеспечения и организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами на примере конкретного действующего предприятия.

В ходе выполнения исследования для повышения эффективности стратегического учета затрат был предложен комплексный подход к формированию методического обеспечения стратегического учета затрат, в рамках которого предусматривается использование трех методических комплексов стратегического учета затрат, каждый из которых включает специальный набор методов и моделей. В рамках выбранной в качестве рабочей методики стратегического учета затрат по стадиям жизненного цикла с учетом процессно-ориентированного подхода разработана учетная модель стратегического калькулирования затрат. Описанная выше методика стратегического учета затрат по стадиям жизненного цикла позволяет детально учесть и оценить воздействие многочисленных разнонаправленных факторов на стратегическую себестоимость и на основании данной информации своевременно разработать адекватные управленческие решения и способствовать повышению эффективности бизнеса, укреплению позиций хозяйствующего субъекта в рыночной конкурентной среде. Также разработана организационно-экономическая модель стратегического калькулирования затрат на предприятии, предполагающая формирование усовершенствованной формы стратегической калькуляции включающей корректировки по различным факторам, на основе которой рассчитывается полная стратегическая себестоимость.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Несмотря на то, что концепция стратегического учета и анализа возникла относительно недавно, она уже сформировалась в самостоятельное и достаточно обширное направление, которое требует определенной научной систематизации. Как показало научное исследование система учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами имеет собственную теоретико-методическую базу, представляет собой один из главных блоков системы стратегического управления хозяйствующим субъектом. Этим обусловлена необходимость ее внедрения, развития и совершенствования на предприятиях реального сектора, что будет способствовать повышению эффективности их управления, позиционированию на рынке и выживанию в конкурентной борьбе.

В ходе проведенного исследования сформулированы следующие выводы, обобщающие полученные результаты.

Расширено теоретическое представление об учетно-аналитическом обеспечении стратегического управления затратами с точки зрения поведенческого подхода; предложен авторский подход к структуре и содержанию учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятия, заключающийся в выделении в его системе пяти взаимосвязанных и взаимодействующих подсистем – организационной, учетной, аналитической, информационной и контрольной; обоснованы место и роль стратегического учета и анализа затрат в системе учетно-аналитического обеспечения стратегического управления ими, обосновано, что они служат специальными обеспечивающими функциями для принятия обоснованных управленческих решений в сфере затратообразования.

Затраты являются особым объектом управления, возникновение и трансформация которого происходит вне зависимости от существования и характера управляющих воздействий на него, в связи с этой особенностью затраты характеризуются как особо сложный и многопараметрический объект управления. Система управления затратами строится на основе управленческой, производственной, информационной и технологической

структур предприятия, при этом необходимым условием формирования системы управления затратами является организация на предприятии системы учетно-аналитического обеспечения.

В работе уточнен ряд терминов и определений используемых в рамках исследования, предложенные трактовки расширяют теоретическое представление о сущности и содержании уточняемых терминов как экономических понятий, что позволяет выдвинуть обоснованные предложения по составу, структуре и способам организации учетно-аналитического обеспечения в соответствии с учетом особенностей стратегического управления затратами на предприятиях.

Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами определяется автором как совокупность информационных ресурсов и средств организационного, нормативного и технического характера, а также программных средств, обеспечивающих сбор, передачу, накопление, хранение и обработку информации об объектах затратообразования в необходимых аналитических разрезах, и возможность представления ее в удобной для пользователей форме в соответствии с их запросами и в заданные сроки.

В состав системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами целесообразно включать пять взаимосвязанных и взаимодействующих подсистем: организационную, учетную, аналитическую, информационную и систему контроля, в каждой из которых посредством соответствующего инструментария происходит преобразование информации в целях представления ее в необходимой форме и качестве для удовлетворения информационных потребностей менеджеров в процессе принятия обоснованных управленческих решений. Назначение учетно-аналитической системы – сформировать массив информации о всех аспектах, связанных с настоящими и будущими затратами предприятия для принятия соответствующих управленческих решений стратегического характера, направленных на оптимизацию затрат.

Базовыми элементами учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, в работе определяются:

стратегический учет, под которым понимается комплексная система, предназначенная для выявления, фиксации, накопления, классификации, обобщения и представления первичной учетной информации о состоянии внешней и внутренней среды предприятия посредством специальных методов, необходимой для выработки перспективных и стратегических управленческих решений по конкурентному позиционированию и развитию предприятия.

стратегический анализ – комплексная система, предназначенная для изучения экономических явлений и процессов с позиции будущего, позиционирования и развития предприятия и представляющая собой процесс оценки эффективности предприятия и прогресса в его деятельности путем постоянного мониторинга внутренней и внешней среды, а также поиска и отбора оптимальных стратегических решений.

информационное обеспечение, представляет собой совокупность информационных ресурсов, различных способов их организации – единая система классификации и кодирования информации, унифицированные системы документации, схемы информационных потоков, циркулирующих на предприятии, а также методология построения баз данных, предназначенных для реализации управленческих и аналитических процедур, обеспечивающих реализацию процесса стратегического управления затратами.

Действие объективных экономических условий современного этапа развития рыночных отношений требует пересмотра теоретико-методических основ информационного и, в частности, учетно-аналитического обеспечения управления экономическим субъектом. Это даст новый импульс развитию и эволюции информационных технологий в области учета и анализа, снижению трудозатрат на обработку и интерпретацию входящих информационных потоков. Тем самым, повысится эффективность управленческой деятельности, быстрота реагирования на изменяющиеся условия хозяйствования, качество и обоснованность принимаемых управленческих решений.

Сформированы методические комплексы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, основанные на концепциях управления полным жизненным циклом, движения затрат по цепочке ценности (процессно-ориентированного подхода к управлению

затратами) и комплексного управления качеством; систематизированы и классифицированы специальные методы стратегического учета и стратегического анализа.

Методическое обеспечение стратегического учета и анализа затрат предусматривает формирование определенного набора методов получения, агрегирования, обобщения и систематизации первичных данных для последующей обработки, преобразования, и представления в целях разработки и принятия эффективных стратегических решений по рациональному управлению затратами в долгосрочной перспективе. В целях повышения эффективности стратегического учета и анализа затрат автору представляется рациональным использовать комплексный подход в формировании методического обеспечения стратегического учета и анализа затрат.

Исходя из этого, методическое обеспечение стратегического учета и анализа затрат предусматривает использование комплексов методов:

1-ый методический комплекс основан на концепции управления полным жизненным циклом. В зависимости от объекта управления используется три принципиальные модели:

FBC (full business cycle) – полный цикл бизнеса;

FPC (full production cycle) – полный производственный цикл;

FLC (Full life cycle) – жизненный цикл продукта.

2-ой методический комплекс включает процессно-ориентированные модели, в основе которых лежит концепция движения продукта и управление цепочкой ценности. Модели строятся по принципу FOC (full organizational cycle) – полный организационный цикл: от функциональных качеств продукта (атрибутов), необходимых ресурсов, технологий, процессов, системы управления до организационной структуры компании.

3-ий методический комплекс опирается на концепцию комплексного управления качеством. Применение данного комплекса методов позволяет описать эффективность бизнеса от соответствия функционального качества продукта запросам потребителя до финансовой эффективности компании по принципу FEC – (full effectiveness cycle) – полный цикл эффективности.

Каждый методический комплекс стратегического учета и анализа предполагает индивидуальный план действий (таблица 1), а также уникальный инструментарий, который позволяет наиболее объективно формировать и обрабатывать информацию о затратах.

Наиболее комплексный подход может быть реализован с использованием методики по стадиям жизненного цикла, которая может применяться как самостоятельно, так и в комплексе с другими методиками. Два других методических комплекса, как правило, не могут применяться индивидуально, так как они не охватывают все значимые элементы методики стратегического учета затрат. В рамках исследования в качестве рабочей к апробации принята методика стратегического учета и анализа затрат по стадиям жизненного цикла продукта с учетом процессно-ориентированного подхода.

На первом этапе, наиболее существенным моментом при моделировании является определение структуры затрат. Оценка общей калькуляции требует разбивки ее составляющих (элементы, статьи) по видам затрат. Глубина детализации затрат будет зависеть от целей и масштаба стратегического калькулирования и требует выявления: наиболее затратно-емких бизнес-процессов, стадий, операций; временной продолжительности стадий, процессов, операций; стоимости основных ресурсов и расходов таких, как труд, сырье и материалы, топливо и энергия, коммерческие и управленческие расходы, прочие накладные расходы.

Для унификации процесса стратегического управления затратами и калькулирования информация о затратах должна собираться и представляться в соответствии с установленной структурой и классификацией затрат. В целях эффективной организации стратегического учета и анализа затрат автором разработана структура и классификация затрат по стадиям жизненного цикла продукции.

На втором этапе методики разрабатывается план счетов стратегического учета, который представляет собой иерархически структурированную группировку счетов стратегического учета. Данный план счетов предлагается включить в структуру рабочего плана счетов либо применять как самостоятельный комплекс для формирования учетно-аналитической

информации для целей стратегического управления затратами. Разработанная структура счетов стратегического учета затрат расширяет возможности действующего плана счетов для обеспечения потребностей стратегического учета, в частности, для создания счетной интерпретации различных калькуляционных систем.

На основе разработанного плана счетов формируется учетная модель стратегического калькулирования. Учетная модель стратегического калькулирования затрат представляет собой процесс формирования полной стратегической себестоимости за весь жизненный цикл продукта.

Результаты стратегического калькулирования (включая все предположения) должны быть задокументированы, чтобы убедиться, что результаты могут быть проверены и легко воспроизведены другими аналитиками, если это будет необходимо.

Итак, широкий спектр учитываемых факторов и решаемых задач, требует соответствующего методического инструментария стратегического учета и анализа затрат, в связи с чем целесообразно использовать комплексный подход и набор комплексов методов. В качестве универсального методического комплекса можно обозначить методику по стадиям жизненного цикла продукта с учетом процессно-ориентированного подхода. Предлагаемый комплексный подход к организации методик стратегического учета и анализа затрат позволит разработать различные сценарии с последующей оценкой последствий для предприятия.

Представлена усовершенствованная модель организации и функционирования учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, в основу которой положены процессно-ориентированный подход организации учета и анализа стратегической себестоимости по стадиям жизненного цикла продукта, механизм управления рисками, ключевые аспекты системы сбалансированных показателей.

Особенности учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятия в первую очередь зависят от специфики самого хозяйствующего субъекта, хозяйственных связей, его внешнего и внутреннего окружения, в котором ведется хозяйственная деятельность,

принципов и особенностей применяемого стратегического менеджмента и требуют обязательного учета этого в процессе организации.

Авторские научные изыскания по выявлению, систематизации и обоснованию особенностей организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятий, сформулированы в следующих положениях:

1. Систему учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами по мнению автора целесообразно организовать в соответствии с принципом замкнутого цикла непрерывного совершенствования Деминга-Шухарта, что позволит не только обеспечить непрерывность процессов учета и анализа в целях стратегического управления затратами, но и постоянное их улучшение. С этой целью в работе представлена адаптированная модель PDCA/PDSA к процессу организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами;

2. Методические комплексы стратегического учета и анализа затрат должны базироваться на попроцессно-ориентированном принципе организации, а формирование и анализ стратегической себестоимости предлагается осуществлять по стадиям жизненного цикла продукта, в качестве которых для целей стратегического управления затратами автором определяются допроизводственная, производственная и постпроизводственная стадии, отражающие динамику изменения качества и структуры затрат во взаимосвязи с жизненным циклом продукта.

По мнению автора, данная группировка стадий жизненного цикла продукции отражает цикл изменения затрат и приращения себестоимости во взаимосвязи с производственной трансформацией продукта, тогда как встречающиеся в научных источниках варианты перечисления стадий соответствуют только исключительно рыночному жизненному циклу продукта;

3. Принцип определения и использования показателя риска представляется автору важнейшим при выборе оценочных показателей в системе учетно-аналитического обеспечения управления, в связи, с чем предлагается встроить в систему стратегического управления затратами разработанный автором механизм управления стратегическими рисками,

основанный на информации системы учетно-аналитического обеспечения, в рамках создания, использования и контроля резервной системы предприятия, обеспечивающей нивелирование потерь, обусловленных воздействием факторов риска;

4. В качестве комплексного инструментария мониторинга стратегического управления затратами, взаимоувязывающего оперативную деятельность по управлению затратами с выработанной стратегией затратообразования, предлагается интеграция в систему учетно-аналитического обеспечения системы сбалансированных показателей (The Balanced Scorecard – BSC), для чего автором разработана модель взаимосвязи ключевых показателей в системе BSC в рамках реализации стратегии затратообразования с использованием учетно-аналитического обеспечения управления затратами;

5. Контроль показателей достижения функциональных целей в процессе реализации стратегии затратообразования целесообразно осуществлять посредством установления критических факторов успеха (КФУ) и ключевых показателей деятельности (KPI), встроенных в учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами и взаимоувязанных с системой сбалансированных показателей.

Таким образом, разработанная принципиальная схема организации учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, основанная на учете перечисленных выше особенностей позволит обеспечить жизнеспособность и реализуемость стратегии затратообразования. Методические разработки в области стратегического учета и анализа затрат дадут возможность унифицировать все процедуры для более легкого внедрения этой системы на предприятиях различных сфер и отраслей деятельности и настройки ее под индивидуальные особенности экономических субъектов.

Разработано методическое обеспечение стратегического учета затрат, включающее учетную модель формирования полной стратегической себестоимости и комплексную методiku стратегического учета затрат по стадиям жизненного цикла на основе процессно-ориентированного подхода, классификацию затрат в целях стратегического учета и анализа затрат, план счетов стратегического учета затрат.

На первом этапе методики стратегического учета затрат определяется структура затрат. Оценка общей калькуляции требует разбивки ее составляющих (элементы, статьи) по видам затрат. Глубина детализации затрат будет зависеть от целей и масштаба стратегического калькулирования и требует выявления: наиболее затратно-емких бизнес-процессов, стадий, операций; временной продолжительности стадий, процессов, операций; стоимости основных ресурсов и расходов таких, как труд, сырье и материалы, топливо и энергия, коммерческие и управленческие расходы, прочие накладные расходы.

Для унификации процесса стратегического управления затратами и калькулирования информация о затратах должна собираться и представляться в соответствии с установленной структурой и классификацией затрат. В целях эффективной организации стратегического учета и анализа затрат автором разработана структура и классификация затрат по стадиям жизненного цикла продукции.

На втором этапе методики разрабатывается план счетов стратегического учета, который представляет собой иерархически структурированную группировку счетов стратегического учета. Данный план счетов предлагается включить в структуру рабочего плана счетов либо применять как самостоятельный комплекс для формирования учетно-аналитической информации для целей стратегического управления затратами. Разработанная структура счетов стратегического учета затрат расширяет возможности действующего плана счетов для обеспечения потребностей стратегического учета, в частности, для создания счетной интерпретации различных калькуляционных систем. План счетов стратегического учета затрат состоит из 4-ех разделов:

I раздел – Счета затрат стадий жизненного цикла

II раздел – Счета затрат основных процессов

2.1 Счета затрат допроизводственной стадии

2.2 Счета затрат производственной стадии

2.3 Счета резервов и потерь (убытков) постпроизводственной стадии

III раздел – Счета затрат вспомогательных (накладных) процессов

IV раздел – Счета отклонений

Также план счетов включает консолидирующий счет затрат «Полная стратегическая себестоимость», на котором отражается совокупная себестоимость продукта (группы продуктов, ассортиментной группы и др.) за весь жизненный цикл продукта, включая затраты на НИОКР, производство и выводом продукта на рынок, послепродажное обслуживание и последующее снятие продукта с производства и его утилизацию.

На основе разработанного плана счетов формируется учетная модель стратегического калькулирования, представляющая собой процесс формирования полной стратегической себестоимости за весь жизненный цикл продукта с учетом особенностей движения затрат по цепочке ценности (рис. 3).

Результаты стратегического калькулирования (включая все предположения) должны быть задокументированы посредством составления стратегической калькуляции (сметы), чтобы убедиться, что результаты могут быть проверены, легко воспроизведены и проанализированы специалистами, если это будет необходимо.

Разработаны математическая и организационно-экономическая модели стратегического калькулирования, учитывающие все стадии жизненного цикла и особенности движения затрат по цепочке ценности, влияние факторов риска и неопределенности при расчете будущей стоимости затрат, возникновения дополнительных (скрытых и непроизводительных) затрат и включающие расчет экспертной (справедливой) стратегической себестоимости.

Повышение обоснованности и эффективности стратегического калькулирования затрат на предприятии представляется одним из ключевых аспектов совершенствования учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами предприятий. В связи с этим, автором предложена организационно-экономическая модель стратегического калькулирования затрат на предприятии.

Ключевым элементом модели является методика формирования стратегической калькуляции по процессам и стадиям жизненного цикла, в процессе реализации которой выполняется разработка и корректировка

усовершенствованной формы стратегической калькуляции. Традиционная калькуляция (смета) затрат не пригодна для стратегического управления и подлежит трансформации в направлении определения будущей стоимости затрат с учетом затратнообразующих факторов и факторов риска и неопределенности, для чего в работе была разработана усовершенствованная форма стратегической калькуляции (сметы) затрат и приведены эмпирические обоснования корректирующих записей.

Для отражения различного рода корректировок и выхода на интегральные показатели в представленной форме введены дополнительные графы, в которые последовательно вносятся корректирующие записи. Последняя графа формы отражает итоговые интегральные показатели, сформированные под влиянием всех отраженных корректирующих действий.

Авторский подход к стратегическому калькулированию затрат позволяет отследить и скорректировать приращение стратегической себестоимости на каждом этапе жизненного цикла продукта, что существенно расширяет возможности анализа эффективности стратегического управления затратнообразованием в части оперативного и правильного выявления разрывов и проблемных мест, возникающих под воздействием непроизводительных затрат, а также ошибочных управленческих решений.

Проведена систематизация и критическая оценка затратнообразующих факторов экономического субъекта, выделены функциональные и структурные факторы поведения затрат, определено их влияние на стратегическую себестоимость продукции на всех стадиях жизненного цикла продукта, предложена математическая модель расчета влияния затратнообразующих факторов на показатели стратегической безубыточности.

Знание затратнообразующих факторов, умение их выявлять и определять степень их влияния на стратегию затратнообразования позволяют регулировать и контролировать затраты посредством создания учетно-аналитического механизма управления факторами поведения затрат.

Затратнообразующие факторы, оказывающие влияние на затратнообразование, подразделяются на функциональные и структурные. В соответствии с задачами

стратегического управления затратами предприятий, систематизация влияния затратообразующих факторов и совершенствование методики их учета и анализа позволяют решить важную задачу – очистить основные показатели от влияния малосущественных и случайных факторов в целях повышения качества показателей оценки эффективности деятельности предприятия. Систематизация влияния затратообразующих факторов дает возможность моделировать учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами, осуществлять комплексный поиск внутрихозяйственных резервов сокращения затрат с целью повышения эффективности производства на всех стадиях жизненного цикла продукта. В работе дается критическая оценка влияния затратообразующих факторов на стратегическую себестоимость на каждой стадии жизненного цикла, что позволяет снизить уровень риска и неопределенности при стратегическом управлении затратами.

В связи с развитием концепции стратегических затратообразующих факторов, согласно которой затраты являются функцией не одного аргумента, в качестве которого выступает объем деятельности, а нескольких, расчет точки безубыточности становится инструментом стратегических исследований. При стратегическом управлении затратами нужно учитывать, что в долгосрочном периоде все затраты становятся переменными, что делает традиционную модель маржинального учета и анализа нефункциональной. Более постоянной конструкцией для проведения стратегического маржинального анализа и учета будет являться разделение полной стратегической себестоимости на затраты основных и вспомогательных (накладных) процессов. Данная конструкция в стратегическом плане не будет подвергаться искажению и дает аналогичный эффект.

Обоснованы методические рекомендации по совершенствованию аналитического обеспечения процесса затратообразования в условиях ускорения технологических и производственных процессов на предприятии посредством внедрения метода «диаграмма Исикавы» для установления причинно-следственных связей превышения затрат над расчетными под влиянием факторов риска и неопределенности, методики расчета показателей

безубыточности при заданных параметрах затратообразования и анализа качества стратегической себестоимости.

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. Также немаловажной причиной отклонений является принятие ошибочных или необоснованных управленческих решений.

В случае обнаружения отклонений в итоговой калькуляции, в работе предлагается в качестве методов их устранения и нейтрализации, а также в целях повышения эффективности аналитического обеспечения процесса затратообразования использовать методы диаграммы Исикавы, расчет показателей безубыточности при заданных параметрах затратообразования и анализ качества стратегической себестоимости.

Представленные в диссертационной работе теоретические и организационно-методические аспекты учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами могут послужить для дальнейшей разработки отраслевых, корпоративных и индивидуальных стратегий затрато- и ценообразования. Система стратегического учетно-аналитического обеспечения стратегического управления является неотъемлемым элементом в формировании интегрированной отчетности и отчетности об устойчивом развитии. В целом, теоретические и методические положения, а также практические рекомендации по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами, изложенные в диссертационной работе, представляют собой один из начальных этапов становления системы стратегического учетно-аналитического обеспечения управления на российских предприятиях.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный Закон РФ от 05.08.2000 №117-ФЗ. // Собрание законодательства РФ", 07.08.2000, N 32, ст. 3340
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", №26, 28.06.1999
3. Аакер Д. Стратегическое рыночное управление / Д. Аакер / [пер. с англ. под ред. С. Г. Божук]. – 7-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2007. – 496 с.
4. Аббасова С.А. Учетно-аналитическое обеспечение управления организацией / С.А. Аббасова // Статистика Украины. – 2016. – № 1. – С.72-78.
5. Агафонова В.В. Стратегия управления знаниями на предприятии / В.В. Агафонова, Е.В. Погорелова // Российское предпринимательство. – 2006. – № 3(75). – С. 14-17; № 4 (76). – С. 67-69.
6. Акчурина Е.В. Управленческий учет : учебное пособие / Е.В. Акчурина, Л.П. Солодко, А.В. Казин. – Москва : Проспект, 2004. – 287 с.
7. Алферов В.Н. Формирование учетно-аналитической системы в условиях антикризисного управления / В.Н. Алферов // Управленческий учет. – 2014. – № 9. – С. 63-72.
8. Алферов В.Н. Концепция антикризисного управления и его роль в учетно-аналитической системе организаций / В.Н. Алферов // Управленческий учет. – 2013. – № 10. – С. 3-11.
9. Алферов В.Н. Теоретико-методологические аспекты построения учетно-аналитической системы затрат дорожно-строительных организаций при переходе на МСФО / В.Н. Алферов // Экономика и социум: современные модели развития. – 2013. – № 6. – С. 14-35.
10. Андрияшина Д.Р. Интегрированная информационная система внутреннего контроля за внешнеэкономической деятельностью организации: проблемы организации и варианты построения / Д.Р. Андрияшина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 3. – С. 9-17.

11. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф. – Санкт-Петербург : Питер Ком, 1999. – 416 с.
12. Астраханцева Е.А. Учетно-аналитическая информация в обеспечении финансового оздоровления предприятия / Е.А. Астраханцева // Вектор науки ТГУ. – 2011. – № 2(16). – С. 229-232.
13. Бабкин А.В. Кластерная политика государства: идентификация объекта управления / А.В. Бабкин, А.В. Бахмутская, Т.Ю. Кудрявцева // Экономическое возрождение России. – 2012. – № 2 (32). – С. 51-60.
14. Базарова М.У. Учетно-аналитическая система обеспечения финансовой устойчивости организации: исторический аспект / М.У.Базарова // Актуальные вопросы экономических наук. – 2013. – № 29-2. – С. 7-11.
15. Базарова М.У. Критерии и принципы формирования учетно-аналитической системы обеспечения финансовой устойчивости предприятия / М.У.Базарова // Актуальные вопросы современной науки. – 2013. – № 27. – С. 245-253.
16. Базарова М.У. Теоретические основы учетно-аналитической системы обеспечения финансовой устойчивости организации / М.У.Базарова // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. – 2013. – №. 4 – С. 203-207.
17. Баянова О.В. Формирование учетно-аналитической системы управления затратами на оплату труда: монография / О.В. Баянова; М-во с.-х. РФ, федеральное гос. бюджетное образов. учреждение высш. проф. образов. «Пермская гос. с.-х. акад. им. акад. Д.Н. Прянишникова» – Пермь : ИПЦ «ПрокростЪ», 2014. – 312 с.
18. Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття. – Режим доступа: <http://www.nbu.gov.ua>., свободный.
19. Бланк И.А. Финансовая стратегия предприятия / И.А. Бланк. – Киев : Эльга, Ника-Центр, 2004 – 720 с.
20. Блохина, В.Г. Особенности анализа инвестиционной деятельности и последовательность принятия решений / В.Г. Блохина // Учет и статистика. – 2014. – № 2 (34). – С. 45-51.

21. Боброва Е.А. Учетно-аналитическая система затрат на производство: виды учета и аудита / Е.А. Боброва // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 2. – С. 20-26.
22. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия / И.Н. Богатая. – Ростов-на-Дону : «Феникс», 2001. – 320 с.
23. Богатая И.Н. Стратегический учет как перспективное направление развития бухгалтерского учета / И.Н. Богатая, Л.О. Иващенко // Учет и статистика. – 2014. – № 2. – С. 20-24.
24. Богатая И.Н. Учетно-аналитическая система коммерческих организаций как основа для управления денежными потоками при банкротстве / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева // Учет и статистика. – 2009. – №3. – С. 69-74.
25. Бороненкова С.А. Трансформация экономического анализа в условиях реформирования бухгалтерского учета / С.А. Бороненкова : Автореф. дис. ... д-ра экон. наук. – Екатеринбург, 2004. – 74 с.
26. Бороненкова С.А. Управленческий анализ : учеб. пособие. / С.А. Бороненкова. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 384 с.
27. Бороненкова С.А. Экономический анализ в управлении предприятием / С.А. Бороненкова. – Москва : Финансы и статистика, 2003 – 224 с.
28. Бороненкова С.А. Методы стратегического учета затрат / С.А. Бороненкова, А.В. Чепулянис // Известия УрГЭУ. – 2013. – №5 (49). – С. 60-68.
29. Бухгалтерский (финансовый) учет. Учет производства, капитала, финансовых результатов и финансовая отчетность : учеб. пособие / [под ред. проф. В.А. Пипко]. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 352с.
30. Былков В. Г. Альтернативные оценки производительности труда в постиндустриальном обществе / В.Г. Былков, Е.А. Белоброва // Baikal Research Journal. – 2015. – Т. 6, № 6. – DOI : 10.17150/2411-6262.2015.6(6).12.
31. Васильева М.В. Исследование учетно-аналитических процессов хозяйствующего субъекта / М.В.Васильева // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. – № 4. – С. 11-20.

32. Вахрушина М.А. Стратегический управленческий учет : полный курс МВА / М.А. Вахрушина, М. И. Сидорова, Л. И. Борисова – Москва : Рид Групп, 2011. – 192 с.
33. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник для Вузов, 2-е изд. доп. и пер. / М.А. Вахрушина – Москва : Омега-Л.: Высш. Шк., 2010 – 570 с.
34. Веснин В. Р. Менеджмент : учебник / В.Р. Веснин – Москва : ТК «Велби», Изд-во Проспект, 2006. – 504 с.
35. Виноградова Е.Ю. Информационное обеспечение и динамическая оптимизация комплексного управления технологическими процессами на предприятии / Е.Ю. Виноградова : дис. ... канд. экон. наук. – Екатеринбург, 2006. – 165 с.
36. Виноградова Е.Ю. Информационное обеспечение и динамическая оптимизация комплексного управления технологическими процессами на предприятия / Е.Ю. Виноградова: Автореф. дис канд. экон. наук. – Ижевск, 2006. – 24 с.
37. Врублевский Н.Д. Построение системы счетов управленческого учета / Н.Д. Врублевский // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С.74-78.
38. Вумек Дж.П. Бережливое производство: Как избавиться от потерь и добиться процветания вашей компании: пер. с англ. / Дж.П. Вумек, Д.Т. Джонс. – 2-е изд. – Москва : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 472 с.
39. Галузина С.М. Аспекты повышения роли учетно-аналитической информации в системе управления организацией: монография / С.М. Галузина – Санкт-Петербург : Знание, 2006. – 392с.
40. Галузина С.М. Международный учет и аудит / С.М. Галузина, Т.Ф. Пупшис – Санкт-Петербург : Питер, 2006. – 276с.
41. Гареев Б.Р. Учетно-аналитическое обеспечение финансового бюджетирования / Б.Р. Гареев : автореф. дис. канд. экон. наук. – Казань, 2009. – 24 с.
42. Горина Ю.Т. Методические основы и учетно-информационное обеспечение стратегического анализа деятельности малого и среднего

предпринимательства / Ю.Т. Горина : дис. ... канд. экон. наук. – Самара, 2008. – 213 с.

43. Грант Р.М. Современный стратегический анализ / Р.М. Грант / [пер. с англ. под ред. В.Н. Фунтова]. – Санкт-Петербург : Питер, 2008 – 560 с.

44. Гудзинський О.Д. Обліково аналітичний механізм менеджменту підприємств (теоретико-методологічний аспект): монографія / О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, Т.М. Пахомова, В.К. Савчук.– Киев : ІПК ДСЗУ, 2009. – 226 с.

45. Гусев Д.И. Развитие информационных технологий в системе управления организации / Д.И. Гусев, О.С. Коротеева // Науч.-практ. межотраслевой журнал «Интеграл». – 2012. – № 5 (67). – С. 39.

46. Гусева Е.С. Теоретические аспекты учетно-аналитического обеспечения деятельности коммерческой организации / Е.С. Гусева // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2016. – № 6. – С. 35-42.

47. Гусева Л.И. Теория жизненного цикла продукта в прогнозном анализе затрат / Л.И. Гусева // Учет, анализ и аудит. – 2010. – Вып. 1. – С. 195-203.

48. Дайле А. Практика контроллинга : пер. с нем. / А. Дайле / [пер. с нем. под ред. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой]. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 336 с.

49. Дейли Дж. Эффективное ценообразование основа конкурентного преимущества / Дж. Дейли / [пер. с англ. под ред. Э. В. Кондуковой]. – Москва : Изд. дом «Вильямс», 2004. – 304 с.

50. Загородній А.Г. Консолідація обліково-аналітичної інформації / А.Г. Загородній // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : збірник наукових праць ; відповідальний редактор О.Є. Кузьмін. – Львів : Видавництво Львівська політехніка, 2012. – С. 92-99.

51. Загородній А.Г. Система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку: Вісник Нац.ун-ту «Львівська політехніка». – 2007. – № 576. – С. 94-102.

52. Лидкор / Официальный сайт: TOPS Consulting. – Режим доступа: <http://tops.ru/clients/delrus/>, свободный.

53. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учебн. пособие для вузов / К. Друри / [пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили] – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.

54. Евстафьева Е.М. Методология формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческой организации / Е.М. Евстафьева // Управленческий учет. – 2011. – №1. С. 4-13. – Режим доступа: <https://dis.ru/library/701/27130/>, свободный.

55. Зайцева О.П. Учетно-аналитическая система как инструмент повышения эффективности деятельности учреждений здравоохранения / О.П. Зайцева, И.Н. Мавлина, О.А. Чистякова // Наука о человеке: гуманитарные исследования. – 2015. – № 1 (19). – С. 150-160.

56. Залевский В.А. Управленческая учетно-аналитическая система производственных затрат для целей стратегического менеджмента: теория и методология / В.А. Залевский : автореф. дис. ... д-ра экон. наук. – Орел, 2009. – 52 С.

57. Злобина Н.В. Теория и методология управления стратегическими затратами в системе менеджмента качества организации / Н.В. Злобина. – Тамбов : Изд-во ТГТУ, 2011. – 124 с.

58. Зуб А.Т. Стратегический менеджмент. Теория и практика / А.Т. Зуб – Москва : Аспект Пресс, 2002. – 415 с.

59. Зубарева О.А. Формирование учетного обеспечения в сельскохозяйственных организациях / О.А. Зубарева // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 3. – С. 75-79.

60. Иванов Е.А. Учетные системы в концепции повышения качества управленческой информации / Е.А.Иванов // Вопросы экономики и права. – 2011. – № 42. – С. 234-237.

61. Иванов Е.А. Методические подходы к разработке показателей эффективности работы менеджмента в учетно-аналитических системах / Е.А. Иванов // Экономика и управление: научно-практический журнал. – 2012. – № 2. – С. 40-44.

62. Иванов Е.А. Функциональные характеристики учетно-аналитических систем / Е.А. Иванов // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2011. – № 34. – С. 42.
63. Иванов Е.А. Сущностные характеристики и концептуальная модель учетно-аналитической системы / Е.А. Иванов // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2014. – № 1. – С. 162-166.
64. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Магистр; Инфра-М, 2011. – 576 с.
65. Игошина Ю.А. Совершенствование управленческого учета расходов и доходов отрасли растениеводства / Ю.А. Игошина // Вестник НГИЭИ. – 2010. – №1. – С. 147-161.
66. Игуменников А.С. Различие понятий «затраты» и «расходы» / А.С. Игуменников // Молодой ученый. – 2015. – №5. – С. 275-278.
67. Институт бизнес-аналитики построил прогноз для ООО «Лидкор» / Официальный сайт Института Бизнес-аналитики. «Новости». – Режим доступа: <http://insba.ru/news/news-page/-245251839f/>, свободный.
68. Илышева Н.Н. Методологические аспекты формирования, оценки и совершенствования системы стратегического анализа и управления бизнес-рисками предприятия / Н.Н. Илышева, Е.В. Каранина // Экономический анализ : теория и практика. – 2014. – № 11 (362). – С. 23-30.
69. Илышева Н.Н. Организация внедрения сбалансированной системы показателей / Н.Н. Илышева, С.И. Крылов // Экономика и управление : проблемы, решения. – 2017. – Т. 1. – № 9. – С. 93-104.
70. Илышева Н.Н. О целесообразности включения сбалансированной системы показателей в бухгалтерскую (финансовую) отчетность / Н.Н. Илышева, С.И. Крылов // Экономика и управление : проблемы, решения. – 2017. – Т. 5. – № 8. – С. 111-118.
71. Илышева Н.Н. Прогнозирование финансового состояния как элемент стратегического управления строительно-промышленной группой компаний / Н.Н. Илышева, А.А. Ярина // Дискуссия. – 2015. – № 6 (58). – С. 30-35.

72. Ильшеша Н.Н. Финансовая стратегия организации: понятие, содержание и анализ / Н.Н. Ильшеша // Финансы и кредит. – 2014. – № 17. – С. 3-6.

73. Ильшеша Н.Н. Стратегический анализ риск-системы предприятия как новое направление экономического анализа / Н.Н. Ильшеша, Е.В. Каранина // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 14 (317). – С. 12-19.

74. Ильшеша Н.Н. Текущий и стратегический конкурентный анализ: ограничители и временные горизонты / Н.Н. Ильшеша, Т.С. Селевич // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. – № 11 (266). – С. 12-16.

75. Ильшеша Н.Н. Финансовые стратегии: понятие, содержание, анализ / Ильшеша Н.Н., Крылов С.И. // Финансы и кредит. – 2014. – № 17. – С. 8.

76. Казакова Н.А. Современный стратегический анализ / Н.А. Казакова. – Москва : «Магистр» – 2017. – 500 с.

77. Калущкая Н.А. Учетно-аналитическое обеспечение в системе управления организацией / Н.А. Калущкая // Молодой ученый. – 2013. – №6. – С. 341-344.

78. Кальницкая И.В. Налоговая учетно-аналитическая система для целей управления организацией / И.В. Кальницкая // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 42. – С. 44-49.

79. Кальницкая И.В. Бухгалтерская финансовая учетно-аналитическая система для целей управления организацией / И.В. Кальницкая // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 39. – С. 9-17.

80. Кальницкая И.В. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления оборотным капиталом организации / И.В. Кальницкая, А.Н. Данилов // Финансовый анализ. – 2014. – №2. – Режим доступа: <http://1fin.ru/?id=773>, свободный.

81. Кальницкая И.В. Интегрированная учетно-аналитическая система для целей управления организацией / И.В. Кальницкая // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 22. – С. 2-12.

82. Каминская Т.Г. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах / Т.Г. Камінська: Автореф. дис. ... канд. екон. наук. – Киев, 2006. – 20 с.

83. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на промышленных предприятиях: учебник / В.Э. Керимов. – Москва : Изд. Дом «Дашков и Ко», 2002. – 368 с.
84. Кинев Ю.Ю. Оценка рисков финансово-хозяйственной деятельности предприятий на этапе принятия управленческого решения / Ю.Ю.Кинев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2000. – №5. – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/press/management/2000-5/06.shtml>, свободный.
85. Кирилов И.Н. Теоретические аспекты развития системы учетно-аналитического обеспечения управленческих решений на предприятии / И.Н. Кирилов // Вестник Адыгейского государственного университета. – Серия 5: Экономика. – 2012. – №2. – С. 170-176.
86. Кириченко Д.А. Формирование учетно-аналитического обеспечения расходов в сельскохозяйственных организациях / З.В. Удалова, Д.А. Кириченко // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 3. – С. 79-90.
87. Киченина Т.Н. Интеграция принципов бухгалтерского учета для негосударственного и государственного секторов управления / Т.Н. Киченина // Актуальные проблемы экономики и права. – 2015. – № 3. – С.78-83.
88. Колесников С.И. К вопросу о принципах бюджетного учета / С.И. Колесников // Современные проблемы науки и образования. – 2008. – №1 – С. 84-88.
89. Котляров С.А. Управление затратами / С.А.Котляров. – Санкт-Петербург : Питер, 2001. – 160 с.
90. Крылов С.И. Применение сбалансированной системы показателей и прикладного стратегического анализа в процессе стратегического управления продажами / С.И. Крылов // Управленческий учет. – 2016. – №3. – С. 60-68.
91. Крылов С.И. Сбалансированная система показателей в управлении рисками / С.И. Крылов // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №42 (336). – С. 13-22.
92. Крылов С.И. Сбалансированная система показателей и прикладной стратегический анализ в стратегическом управлении финансами / С.И. Крылов // Экономический анализ: теория и практика. 2015. – № 18 (417). – С. 2-14.

93. Кувалдина Т.Б. Учетно-аналитическая система экономического субъекта: настоящее и будущее / Т.Б. Кувалдина, Д.Р. Лапин // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 5. – С. 16-26.
94. Кузьмина, О.Н. Развитие методики функционально-стоимостного анализа учетно-аналитического обеспечения управления организацией / О.Н.Кузьмина : дис. ... канд. экон. наук: – Самара, 2014. – 279 с.
95. Кузьмина О.Н. Развитие учетно-аналитического обеспечения управления организацией на основе применения функционального принципа / О.Н. Кузьмина // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2014. – № 5. – С. 33-36.
96. Кузьминов Я.И. Курс институциональной экономики: институты, сети, трансакционные издержки, контракты: учебник для студентов / Я.И. Кузьминов, К.А. Бендукидзе, М.М. Юдкевич. – Москва : Изд. дом ГУ-ВШЭ, 2006. – 442 с.
97. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета / М.И. Кутер. – Москва : Финансы и статистика, 2011. – 592 с.
98. Лапыгин Ю.Н. Стратегическое управление затратами / Ю.Н. Лапыгин, Н.Г. Прохорова. – Владимир : ВлГУ, ВГПУ, 2005. – 183 с.
99. Ларкина Н.К. Формирование портфеля взаимоотношений компании с партнерами на промышленных рынках / Н.К. Ларкина // Альянс наук: ученый ученому : VII Междунар. науч.-практ. интернет-конф. 15-16 марта 2012 г. Режим доступа: http://www.confcontact.com/2012_03_15/ek5_larkina.php, свободный.
100. Лебедев В.Г. Управление затратами на предприятии. / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев – Санкт-Петербург : Изд. дом «Бизнес-пресса», 2006, – 352с.
101. Лебедев В.Г. Управление затратами на предприятии : учебник для вузов. / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев. – 5-е изд. Стандарт третьего поколения. – Санкт-Петербург : Питер, 2015. – 592с.
102. Магадеев Ю. Здравомыслящие чиновники госзадание абы кому не доверят / Ю. Магадеев // Vademecum. – 2017. – №4 – Режим доступа:

https://vademec.ru/article/yulay_magadeev_zdravomyslyashchie_chinovniki_goszadanie_aby_komu_ne_doveryat/, свободный.

103. Макаров В.Л. Микроэкономика знаний / В.Л. Макаров, Г.Б. Клейнер; Отд. обществ. наук РАН, Центр. экон.-мат. ин-т. – Москва : Экономика, 2007. – 204 с.

104. Мандрица О.В. Развитие форм и методов стратегического управленческого учета в России / О.В. Мандрица // Вестник СевКавГТУ. Серия «Экономика». – 2003. – № 2 (10). – С. 21-24.

105. Манько С. Понятия издержек, затрат, себестоимости / С. Манько // Персональный сайт. – Режим доступа: http://www.snezhana.ru/cost_1/, свободный

106. Маркова В.Д. Стратегический менеджмент: курс лекций / В.Д. Маркова, С.А. Кузнецова. – Москва : ИНФРА-М, 1999. – 288 с.

107. Маркс К. Капитал: Сочинения. Т. 25. Ч. I. / Маркс, К., Энгельс, Ф. – Москва : Политиздат, 1961.

108. Маршалл А. Принципы экономической науки / А. Маршалл. – Москва : Прогресс-Универс, 1993. – 309 с.

109. Маслов Б.Г. Модели учетно-аналитической системы подакцизной продукции / Б.Г. Маслов // Экономические и гуманитарные науки. – 2010. – №7 (222). – С. 78-87.

110. Маслов Б.Г. Теоретико-методические аспекты учетно-аналитической системы формирования себестоимости / Б.Г. Маслов // Экономические и гуманитарные науки. – 2009. – № 4 (210). – С.57-66.

111. Маслов Б.Г. Теоретические аспекты понятия «себестоимость» для целей учетно-аналитической системы / Б.Г. Маслов // Управленческий учет. – 2009. – № 5. – С. 19-29.

112. Маслова И.А. Теоретико-методические аспекты учетно-аналитической системы формирования себестоимости в промышленности / И.А. Маслова // Управленческий учет. – 2009. – № 7. – С. 89-100.

113. Маслова И.А. Выявление и обоснование взаимосвязей элементов учетно-аналитической системы движения товаров и готовой продукции с

процессом принятия эффективных управленческих решений в аптечных учреждениях / И.А. Маслова // Управленческий учет. – 2009. – № 9. – С. 12-24.

114. Маслова И.А. Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности / И.А. Маслова : автореф. дис. ... д-ра экон. наук. – Орел, 2006. – 49 с.

115. Маслова И.А. Формирование и распределение стоимости в учетно-аналитической системе при переходе к МСФО / И.А. Маслова. – Тула : ТулГУ, 2005. – 135 с.

116. Моисеева Н.К. Влияние сетевой конкуренции на эффективность деятельности компаний различных профилей интеграции / Н.К. Моисеева, А.Н. Стерлигова // Современный менеджмент: проблемы, гипотезы, исследования: сб. науч. тр. Вып. 2 / Гос. ун-т Высшая школа экономики, ф-т менеджмента; науч. ред. М.Ю. Шерешева. – Москва : Изд. дом Гос. ун-та Высшей школы экономики, 2010. – С. 141-160.

117. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера / [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой]. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663с.

118. Насакина Л.А. Концепция формирования учетно-аналитических систем в современных условиях / Л.А. Насакина // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. – 2013. – № 6. – С. 206-211.

119. Насакина Л.А. Классификация информационных систем и их роль в учетно-аналитическом обеспечении управления предприятием / Л.А. Насакина // Научные труды SWorld. – 2011. – Т. 10. – № 3. – С. 33-41.

120. Николаева О.Е. Стратегический управленческий учет / О.Е. Николаева, Алексеева О.В. – Москва : Издательство ЛКИ, 2008. – 304 с.

121. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы / С.А. Николаева. – Изд. 2-е перераб. и доп. – Москва : «Аналитика-Пресс», 2000. – 224 с.

122. Никулина Л.Н. Формирование учетно-аналитической системы обязательств на промышленных предприятиях / Л.Н. Никулина : автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Орел, 2002. – 24 с.

123. Озеран В.А. Модель учетно-аналитического обеспечения системы управления расходами периода / В.А. Озеран, Т.Н. Бойчук // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №15. – С. 54-60.

124. Орлов Д.В. Понятие учетно-аналитической системы как инструмента управления современным предприятием / Д.В. Орлов // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2011. – №11-2. – С. 47-51.

125. Мескон М.Х. Основы менеджмента / М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури / [пер. с англ. О.И. Медведь]. – Москва : Вильямс, 2012. – 672 с.

126. Отраслевой бюллетень КСК групп. Медицина. 2017. – Режим доступа: <https://kskgroup.ru/wp-content/uploads/2017/07>, свободный.

127. Официальный сайт компании АО «Дельрус». – Режим доступа: <http://www.delrus.ru>, свободный.

128. Официальный сайт компании ООО «Лидкор». – Режим доступа: <http://www.leadcore.ru>, свободный.

129. Панкратов С.Н. Разработка методов стратегического управления в газовой отрасли на основе сбалансированной системы показателей. / С.Н. Панкратов: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Москва, 2009. – 22с.

130. Пашигорева Г.И. Системы управленческого учета и анализа. / Г.И. Пашигорева, О.С. Савченко. – Санкт-Петербург : Питер, 2002. – 176 с.

131. Петров А.Н. Стратегический менеджмент / Под ред. Петрова А. Н. – Санкт-Петербург : Питер, 2005. – 496с.

132. Пискунов В.А. Позиционирование стратегического аудита в системе корпоративного управления / В.А. Пискунов // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2014. – №12 (122). – С. 129-132.

133. Пласкова Н.С. Стратегический экономический анализ и оценка результативности деятельности коммерческих организаций / Н.С. Пласкова: дис. ... д-ра экон. наук. – Москва, 2008. – 453

134. Поздеев В.Л. Анализ циклических колебаний в развитии хозяйствующего субъекта : монография / В.Л. Поздеев. – Йошкар-Ола : Марийский государственный технический университет, 2007. – 212 с.

135. Попова Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы /Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. 2011. – № 6. – С. 34-67.

136. Попова Л.В. Исследование учетно-аналитической системы деятельности экономических субъектов в аспекте научного развития теории и методологии учета / Л.В. Попова // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 3. – С. 27-35.

137. Проняева Л.И. Международный и отечественный опыт развития стратегического учета / Л.И. Проняева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №19. – С. 2- 10.

138. Проняева Л.И. Управленческий учет и инновационно-инвестиционная политика в АПК / Л.И. Проняева // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – №19. – С. 12-22.

139. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан / [пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова]. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

140. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 4-е изд., испр. – Москва : Айрис-пресс, 2008. – 480 с.

141. Рикардо Д. Сочинения. Т.3. / Д.Рикардо. – Москва : Госполитиздат, 1955.

142. Рожелюк В.М. Концептуальні основи обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства / В.М. Рожелюк, П.Н. Денчук // Сталій розвиток економіки. –2013. – № 1. – С. 270-274.

143. Рожнова О.В. Управленческий учет как глобальная учетная наука / О.В. Рожнова // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 6. – С. 17-25.

144. Россия ежегодно тратит 350 млрд. рублей на импортное медоборудование // Источник: «VADEMECUM», Минпромторг России. 29.03.2017. – Режим доступа: http://pharma-2020.ru/pharma_news/id/4368, свободный.

145. Руус Й. Интеллектуальный капитал: практика управления / Й. Руус, С. Пайк, Л. Фернстрём / [пер. с англ. под ред. В.К. Дерманова]. – 3-е изд. – Санкт-Петербург : Высшая школа менеджмента, 2010. – 436 с.

146. Савицкая Г.В. Экономический анализ: учебник / Г.В. Савицкая. – Москва : Инфра-М, 2011. – 647 с.
147. Салихов Б.В. Экономика знаний и системно-интеграционная модель человеческого капитала предприятия / Б.В. Салихов. – Режим доступа: <http://bv-salikhov.ru/kognitivnaya-ekonomika.html>, свободный.
148. Сержук С.С. Сравнительный анализ теоретических трактовок определения понятия затрат предприятия / С.С. Сержук // Вестник Удмуртского университета. Серия «Экономика и право». – 2011. – №3. – С.58-61.
149. Скляренко В.К. В чем разница между затратами, расходами и издержками / В.К.Скляренко // НП Центр дистанционного образования «Элитариум». – Режим доступа: www.elitarium.ru, свободный.
150. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит / [Вступ. статья и коммент. канд. экон. наук В. С. Афанасьева]. – Москва : Соцэкгиз, 1962. – 684с.
151. Смышляева Ю.В. Анализ влияния информационных технологий на результаты деятельности предприятий (на примере MS SharePoint 2010) / Ю.В. Смышляева, Н.Н. Шляго // Инновационная экономика и промышленная политика региона (ЭКОПРОМ-2012) / [под ред. д-ра экон. наук, проф. А.В. Бабкина] : тр. Междунар. науч.-практ. конф. 24.09-03.10.2012 г. Т. 2. Санкт-Петербург : Изд-во Политехн. ун-та, 2012. – С. 294-300.
152. Соколов Я.В. Бухгалтерский управленческий учет : от истоков до наших дней : монография / Я.В. Соколов, Е.В. Негашев. – Москва : Аудит: ЮНИТИ, 2009. – 213 с.
153. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учебник / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков ; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. – Москва : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 672 с.
154. Суйц В.П. Управленческий учет: учебник / В.П. Суйц. – Москва : Высшее образование, 2007. – 371с.
155. Ткач В.И. Инжиниринговый бухгалтерский учет: становление и развитие теории / В.И. Ткач, М.В. Шумейко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 46. – С. 2-8.

156. Ткач В.И. Инжиниринговая бухгалтерия и управление экономическими процессами / В.И. Ткач, М.В. Шумейко // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 18. – С. 2-9.

157. Томпсон А.А. Стратегический менеджмент: искусство разработки и реализации стратегии / А.А. Томпсон-мл., А, Дж.А. Стрикленд / [пер. с англ. Под ред. Л. Г. Зайцева, М.И. Соколовой]. – Москва : Изд. дом: Вильямс. 2007. – 928 с.

158. Торхова А.Н. Учетно-аналитическая система управления в учреждениях высшего профессионального образования / А.Н. Торхова: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Тольятти, 2012. – 24 с.

159. Тычинина Н.А. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия / Н.А. Тычинина // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2009. – №2. – С. 102-107.

160. Удалова З.В. Разработка концепции формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями / З.В. Удалова // Учет и статистика. – 2011. – № 1. – С.44- 49.

161. Ульянов И.П. Детализация учета и цены: монография / И.П. Ульянов, Л.В. Попова. – Москва : Бухгалтерский бюллетень, 1997. – 192 с.

162. Уорд К. Стратегический управленческий учет / К.Уорд / [пер. с англ. Е. Осмоловский]. – Москва : Олимп-Бизнес, 2002. – 435 с.

163. Управление бизнесом: от стратегических целей к реальным результатам: исследование в области управления эффективностью деятельности в России, 2010 // Консультационные услуги «PricewaterhouseCoopers», 2010.

164. Управление знаниями : хрестоматия / Санкт-Петербургский гос. ун-т, Высшая школа менеджмента ; науч. ред. Т. Е. Андреева, Т. Ю. Гутникова ; [пер. с англ. под ред. Т. Е. Андреевой, Т. Ю. Гутниковой]. – 2-е изд. – Санкт-Петербург : Высшая школа менеджмента, 2010. – 512 с.

165. Учет, анализ и аудит. Научный специализированный журнал. Вып. 1. Стратегический экономический анализ и его информационное обеспечение. Функционально-стоимостной анализ. 2010. – 240 с.

166. Фляйшер К. Стратегический и конкурентный анализ. Методы и средства конкурентного анализа в бизнесе / К. Фляйшер, Б. Бенсуссан / [пер. с англ. Д.П. Коньковой, под общей редакцией д.э.н., проф. И.М. Степнова и к.э.н. Ю.А. Ковальчук]. – Москва : БИНОМ. Лаборатория знаний, 2005. – 541с.

167. Хахонова Н.Н. Теоретико-методологическое исследование категории «учетно-аналитическая система» управления коммерческой организации / Н.Н. Хахонова // Фундаментальные исследования. – 2012. – №9 (часть 1) – С.231-234.

168. Хахонова Н.Н. Разработка системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления денежными потоками коммерческих организаций / Н.Н. Хахонова // Финансы и учет. – 2013. – № 1 (19). – С. 8-12.

169. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар / [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова]. – 10-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2008. – 1008 с.

170. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики управленческого учета : монография. / Л.И. Хоружий. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 497 с.

171. Хотинская Г.И. Концептуальные основы управления затратами / Г.И. Хотинская. // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – №4. – С. 23-30.

172. Чумаков А.Г. Алгоритм построения системы показателей деятельности научно-производственного предприятия на основе анализа заинтересованных сторон / А.Г. Чумаков // Контроллинг. – 2011. – № 2(39). – С. 24-30.

173. Шанк Дж. Стратегическое управление затратами / Д. Шанк, В. Говиндараджан / [пер. с англ. под ред. Бугаева Е.П.]. – Санкт-Петербург : Бизнес Микро, 1999. – 299 с.

174. Шешукова Т.Г. Совершенствование методики анализа экономического потенциала хозяйствующего субъекта: монография / Т.Г. Шешукова, Е.В. Колесень. – Пермь : Перм. гос. нац. исслед. ун-т, 2013. – 196 с.

175. Широкова Г.В. Жизненный цикл организации: концепции и российская практика: учеб. пособие / Г.В. Широкова. – Санкт-Петербург : СПбГУ, 2005. – 430с.

176. Шляго Н.Н. Влияние стратегических факторов затрат на базовые характеристики функционирования предприятия / Н.Н. Шляго // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки, 2013. – №4 (175). – С. 72-79.

177. Шляго Н.Н. Проблемы оценки влияния исключительных затратнообразующих факторов на современном этапе развития технологий стратегического управления фирмой / Н.Н. Шляго // Стратегическое управление организациями: традиционные и современные методы: сб. науч. тр. Междунар. научно-практ. конф. – Санкт-Петербург : Изд-во Политехн. ун-та, 2013. – С. 97-104.

178. Шляго Н.Н. Системная концепция контроллинга как проявление экономико-организационных теорий управления / Н.Н. Шляго // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. – 2012. – № 5 (156). – С. 66-70.

179. Щербаков П.А. Информационные системы в менеджменте: учеб. / П.А. Щербаков, О.В. Ульяновченко – Хабаровск : ВКФ Гриф, 2004. – 335с.

180. Энтони Р. Учет : ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис / [пер. с англ. под ред. А.М. Петрачкова]. – 2-е изд., стереотип. – Москва : Финансы и статистика, 1996. – 560с.

181. Юлдашева О. Портфельный анализ взаимоотношений с покупателями как основной инструмент стратегического планирования маркетинга отношений на рынках b-2-b / О. Юлдашева // Маркетинговые коммуникации. – 2004. – № 1(19). – С. 40-50.

182. Юсупова А.В. Различия понятий «издержки», «затраты», «расходы», их отражение в российских и международных стандартах бухгалтерского учета / А.В.Юсупова, Л.И.Хоружий // Время бухгалтера. – 2012. – № 11. – С. 25-31.

183. Bromwich M. Management Accounting: Evolution not Revolution / M. Bromwich, A. Bhimani // The Chartered Institute of Management Accountants, 1989.

184. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M. Bromwich // Accounting, Organization and Society, 1990, 1.

185. Cooper R. Measure costs right: make the right decisions / R. Cooper, R.S. Kaplan // Harvard Business Review – September / October 1988.
186. Cooper R. The Design of Cost Management Systems / R. Cooper, R.S. Kaplan. Cases and Readings. – New York : Prentice-Hall, 1991
187. Hatten K.J. A strategic of the US brewing industry, 1952 – 1971 / K.J. Hatten, D.E. Shendel, A.C. Cooper // Academy of management journal. – 1978. – Vol. 21. – №4 – C. 592 – 609.
188. Innes J. Strategic management accounting / J. Innes // Handbook of management accounting, 1998.
189. Johnson T. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting / T. Johnson, R.S. Kaplan // Harvard University Press, 1987.
190. Kaplan R.S. Yesterday's accounting undermines production / R.S. Kaplan // Harvard Business Review. – July / August, 1984.
191. Life-Cycle Costing Guideline // Total asset management. – September, 2004
192. Lord B.R. Strategic management accounting: the emperor's new clothes? / Lord B.R. // Management Accounting Research. – 1996 – 7 (3).
193. Porter M. From competitive advantage to corporate strategy. / M. Porter // Harvard Business Review. – 1987, May/June. – Vol 65-3 – C. 43-59.
194. Riley John G. 1987. Bredi Rationing: A. Further Remark. / Riley John G.
195. Rowe A., Strategic management. / A. Rowe, R. Mason, K. Dickel – New York, 1996.
196. Simmonds K. Strategic management accounting / K. Simmonds // Management accounting. – 1981. –59 (4).
197. Wootton S. Strategic Planning: The Nine Step Programm. / S. Wootton, T. Horne // Kogan Page, 1997.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Определение понятий «затраты» и «расходы» учеными-экономистами

Понятие	Автор, источник
ЗАТРАТЫ	
<p>Затраты – это операции по использованию в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых и финансовых и иных ресурсов.</p>	<p>Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы [Текст] / С.А.Николаева, Изд. 2-е перераб. и доп. – Москва: «Аналитика – Пресс», 2000. – 224 с.</p>
<p>Затраты – это выраженная в денежном эквиваленте величина ресурсов, использованных в определенных целях и трансформируемая в дальнейшем в себестоимость. Применение денежного измерителя позволяет суммировать различные ресурсы, средства, которые были приобретены, имеются в наличии, и, как ожидается, должны принести экономические выгоды в будущем.</p>	<p>Котляров С.А. Управление затратами [Текст] / С.А.Котляров. – СПб: Питер, 2001. – 160 с.</p>
<p>Затраты – это уменьшение активов (обычно денег) или увеличение обязательств (чаще счетов к оплате), связанное с возникновением издержек.</p>	<p>Энтони Р., Рис.Дж. Учет: ситуации и примеры [Текст]: Пер. с англ./ Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – 2-е изд., стереотип. – Москва: Финансы и статистика, 1996. – 560с.</p>
<p>Затраты – это средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющих в наличии и способных принести доход в будущем. В балансе они отражаются как активы; могут быть связаны с извлечением доходов или носить потребительский характер, т.е. направляться на благотворительные и гуманитарные цели, в политику, на развитие социально-культурной сферы и др.</p>	<p>Бухгалтерский (финансовый) учет. Учет производства, капитала, финансовых результатов и финансовая отчетность [Текст]: Учеб. пособие/Под ред. проф. В.А. Пипко. – Москва: Финансы и статистика, 2004. – 352с.</p>
<p>Затратами предприятия считаются его расходы на создание производственных запасов материально-технических ресурсов и услуги (работы) поставщиков, включая потребленную в процессе производства их часть.</p>	<p>Врублевский Н.Д. Построение системы счетов управленческого учета [Текст] / Н.Д.Врублевский // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С.74–78.</p>
<p>Затраты – это экономический показатель, характеризующий в денежном выражении объем ресурсов за определенный период времени, использованных на производство и сбыт продукции, и отражающий их в составе себестоимости продукции, работ и услуг.</p>	<p>Лебедев В.Г. Управление затратами на предприятии. [Текст] / В.Г.Лебедев, Т.Г.Дроздова, В.П.Кустарев – Санкт-Петербург: изд. Дом «Бизнес-пресса», 2006, – 352с.</p>
<p>Затраты – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени.</p>	<p>Скляренко В.К. В чем разница между затратами, расходами и издержками [Электронный ресурс] / В.К.Скляренко // НИ Центр дистанционного</p>

Приложение 1

Продолжение таблицы 1

Понятие	Автор, источник
	образования «Элитариум». Режим доступа: www.elitarium.ru ., свободный.
Термин «затраты» касается разного использования ресурсов, в том числе относительно приобретения активов.	Соколов Я.В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст]: учеб. / Я.В.Соколов, Ф.Ф.Бутынец, Л.Л.Горецкая, Д.А.Панков – Москва: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 672 с.
Затраты – это использование ресурсов.	Юсупова А.В., Хоружий Л.И. Различия понятий «издержки», «затраты», «расходы», их отражение в российских и международных стандартах бухгалтерского учета [Текст] / А.В.Юсупова, Л.И.Хоружий // Время бухгалтера. – 2012. – № 11. – С.25 – 31.
Затраты – это явные (фактически произведенные) издержки организации, оценка стоимости ресурсов, потраченных на выпуск и сбыт продукции за определённую единицу времени.	Манько С. Понятия издержек, затрат, себестоимости [Электронный ресурс] /С.Манько // Персональный сайт. Режим доступа: http://www.snezhana.ru/cost_1/ , свободный
РАСХОДЫ	
Расходы возникают в результате хозяйственных операций, приводящих к уменьшению капитала организации, отличных от распределения между участниками.	Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы [Текст] / С.А.Николаева. Изд. 2-е перераб. и доп. – Москва: «Аналитика – Пресс», 2000. – 224с.
Расходы включают убытки и затраты, возникающие в ходе основной деятельности предприятия. Они, как правило, принимают форму оттока или уменьшение актива. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям доходов. Данный подход называется соответствием доходов и расходов.	Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]. Учебник для Вузов, 2-е изд. доп. и пер./ М.А.Вахрушина – Москва: Омега; Л.: Высш. Шк., 2002. – 528 с.
Расходы – это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию.	Скляренко В.К. В чем разница между затратами, расходами и издержками [Электронный ресурс] / В.К.Скляренко // НП Центр дистанционного образования «Элитариум». Режим доступа: www.elitarium.ru ., свободный.
Термин «расходы» касается использования лишь тех ресурсов, которые при определении прибыли хозяйствующего субъекта за данный период времени относятся к соответствующим доходам.	Соколов Я.В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст]: учеб. / Я.В.Соколов, Ф.Ф.Бутынец, Л.Л.Горецкая, Д.А.Панков – Москва: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 672 с.
Расходы – это когда ресурсы покидают	Юсупова А.В., Хоружий Л.И.

Приложение 1
Окончание таблицы 1

Понятие	Автор, источник
компанию	Различия понятий «издержки», «затраты», «расходы», их отражение в российских и международных стандартах бухгалтерского учета [Текст] / А.В.Юсупова, Л.И.Хоружий // Время бухгалтера. – 2012. – № 11. – С.25 – 31.
Расходы – это уменьшение (фактическое использование) ресурсов или увеличение долговых обязательств организации. Это затраты, которые обоснованы и документально подтверждены, а также имеют прямое отношение к полученной прибыли.	Манько С. Понятия издержек, затрат, себестоимости [Электронный ресурс] /С.Манько // Персональный сайт. Режим доступа: http://www.snezhana.ru/cost_1/ , свободный

Таблица 2

Определения понятия «стратегическое управление»

Автор, источник	Определение стратегического управления
И.Ансофф, Ансофф И. Новая корпоративная стратегия. [Текст] / И.Ансофф – Санкт-Петербург: Питер Ком, 1999.	Процесс стратегического управления подразумевает принятие группы ключевых решений: <ul style="list-style-type: none"> – внутренняя оценка фирмы; – оценка внешних возможностей; – формулировка целей и выбор задач; – решение о портфельной стратегии; – конкурентная стратегия; – создание альтернативных проектов, их отбор и реализация.
М. Мескон, М.Альберт, Ф.Хедоури, Основы менеджмента [Текст] / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – Москва: Дело, 1998.	Процесс стратегического управления состоит из девяти шагов: <ul style="list-style-type: none"> – выработка миссии и целей организации; – оценка и анализ внешней среды; – управленческое обследование сильных и слабых сторон; – анализ и выбор стратегических альтернатив; – реализация и оценка стратегии.
С. Вутон и Т. Хорн, Wootton S., Horne T., Strategic Planning: The Nine Step Programm. Kogan Page, 1997.	Процесс стратегического управления рассматривается в контексте трех этапов, декомпозирующихся на девять шагов: <ol style="list-style-type: none"> 1) Стратегический анализ, состоящий из: <ul style="list-style-type: none"> – анализ внешней среды – анализ внутренней среды – совокупной оценки внутренней и внешней среды; 2) Выбор стратегического направления, включающий: <ul style="list-style-type: none"> – прогнозирование; – определение миссии и целей; – выявление стратегических "расхождений" между прогнозами и целями; 3) Реализация стратегии, предусматривающая: <ul style="list-style-type: none"> – рассмотрение альтернативных вариантов стратегии; – анализ каждого варианта на выполнимость,

Автор, источник	Определение стратегического управления
	конкурентоспособность, совместимость, риск и прочее; – составление плана выполнения стратегии.
А.А. Томпсон и А.Дж. Стрикленд, Томсон АА., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент [Текст] /А.А.Томпсон, А.Дж Стрикленд. – Москва: ЮНИТИ, 1998.	Стратегическое управление – это процесс формирования руководством компании стратегического видения, постановки глобальных целей, выработки и реализации стратегии, а также своевременной оценки результатов и корректировки видения, целей, стратегии и ее реализации с учетом приобретенного опыта, изменившихся условий, появления новых идей и возможностей. Стратегическое управление – это план управления фирмой, направленный на укрепление ее позиций, удовлетворение потребителей и достижение поставленных целей.
Д. Аакер, Аакер Д. Стратегическое рыночное управление [Текст] / Д.Аакер. – Санкт-Петербург: Питер, 2007. – 496 с.	Стратегическое управление призвано помочь руководителям компаний принимать стратегические решения, а также формулировать стратегическое видение. Стратегическое решение подразумевает создание, изменение или использование стратегии, а стратегическое видение определяет направление и цели для промежуточных стратегий и стратегических действий.
К. Уорд, Уорд Кит. Стратегический управленческий учет [Текст] /К.Уорд. – Москва: Издательство «Олимп-Бизнес»2002 г.	Стратегический менеджмент – последовательный стиль руководства, состоящий в итеративном процессе анализа, планирования и контроля.
В.Д.Маркова и С.А.Кузнецова, Маркова В.Д., Кузнецова С.А. Стратегический менеджмент [Текст] /В.Д.Маркова, С.А.Кузнецова. — Москва: ИНФРА-М, 1999.	Модель стратегического процесса состоит из четырех этапов: определение цели; анализ "пробелов", включающий оценку внешнего и внутреннего окружения; формулирование стратегии, с учетом рассмотрения альтернативных вариантов; реализация стратегии на основе составления планов и бюджетов.
А. Роув, Rowe A., Mason R., Dickel K. Strategic management. – N.Y., 1996	Стратегический менеджмент является «процессом принятия решений, который объединяет внутренние организационные возможности с угрозами и благоприятными возможностями, предоставляемыми внешней средой».
Д. Шендел, и К. Хаттен, Hatten K.J., Shendel D.E., Cooper A.C. A strategic of the US brewing industry, 1952 – 1971 // Academy of management journal. 1978. – Vol. 21. – №4 – С. 592 – 609	Стратегическое управление – «процесс определения и установления связи организации с ее окружением, состоящий в реализации выбранных целей и в попытках достичь желаемого состояния взаимоотношений с этим окружением посредством распределения ресурсов, позволяющего эффективно и результативно действовать организации и ее подразделениям».
У.Глук и Л.Джаух, Дж. Пирс и Р. Робертсон, Зуб А.Т. Стратегический менеджмент. Теория и	Стратегический менеджмент — это направление в теории принятия решений, которое нацелено на развитие эффективной стратегии (или стратегий) для оказания содействия в достижении корпоративных

Приложение 1
Окончание таблицы 2

Автор, источник	Определение стратегического управления
практика [Текст] /А.Т.Зуб – Москва: Аспект Пресс, 2002. – С. 6.	целей.
Г.Джонсон и К.Скулз, Зуб А.Т. Стратегический менеджмент. Теория и практика [Текст] /А.Т.Зуб – Москва: Аспект Пресс, 2002. – С. 6	Стратегический менеджмент предполагает выполнение следующей последовательности действий: – анализ текущего положения организации в конкурентной среде; – выбор, который предполагает разработку и оценку альтернатив стратегического направления деятельности организации; – имплементация – процесс реализации, осуществления выбранной стратегии.
О.С. Виханский, Виханский О.С. Стратегическое управление [Текст]: Учебник / О.С.Виханский. – Москва: Гардарика, 1998. — 296 с.	Стратегическое управление – это такое управление организацией, которое опирается на человеческий потенциал как на основу организации, ориентирует производственную деятельность на запросы потребителей, осуществляет гибкое регулирование и своевременные изменения в организации, отвечающие вызову со стороны окружения и позволяющие добиваться конкурентных преимуществ, что в результате позволяет организации выживать и достигать своей цели в долгосрочной перспективе, достигая при этом своих целей.

Содержательное наполнение понятий «учетно-аналитическая система» и «система учетно-аналитического обеспечения»

Автор, источник	Сущность и содержание понятия
СИСТЕМА УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ	
Кузьмина О.Н., Развитие методики функционально-стоимостного анализа учетно-аналитического обеспечения управления организацией [Текст]: дис...канд.экон.наук: 08.00.12 / О.Н.Кузьмина; Самара: Самарск.гос.ун-т. – 2014. – 279 с.	Включает организационную, учетную, аналитическую и контрольную подсистемы, находящиеся в постоянном взаимодействии, функционирующие с целью информационного обеспечения процесса управления.
Каминская Т.Г., Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Т.Г. Камінська; Нац. аграр. ун-т. – К. – 2006. – 20 с.	Система учетно-аналитического обеспечения финансового менеджмента – непрерывное, целенаправленное формирование соответствующих информационных потоков, подчиненных требованиям анализа, планирования, подготовки и контроля финансовых управленческих решений
Загородній А.Г., Консолідація обліково-аналітичної інформації / А.Г. Загородній // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : збірник наукових праць ; відповідальний редактор О.Є. Кузьмін. – Львів : Видавництво Львівська політехніка, 2012. – С. 92-99.	Сложившаяся на основе системного подхода форма интеграции всех видов учета и анализа, целью которой является обеспечение заинтересованных лиц информацией для принятия текущих и стратегических управленческих решений, а также для контроля за их реализацией.
Озеран В.А., Бойчук Т.Н., Модель учетно-аналитического обеспечения системы управления расходами периода [Текст] В.А.Озеран, Т.Н.Бойчук // Международный бухгалтерский учет. – №15. – 2014. – С. 54-60.	Многоэлементная информационная система, суть которой заключается в согласованном сочетании учетных процедур с элементами анализа в единый процесс.
УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ СИСТЕМА	
Ульянов И.П., Попова Л.В., Детализация учета и цены: монография [Текст] /И.П.Ульянов, Л.В.Попова. – Москва: Бухгалтерский бюллетень, 1997. – 192 с.	Система, которая образуется в результате формирования информации, источниками которой являются учетные и отчетные данные бухгалтерского и других видов учета.
Боброва Е.А., Учетно-аналитическая система затрат на производство: виды учета и аудита [Текст] / Е.А.Боброва // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 2. – С.20–26.	Система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные, статистическую, техническую, социальную и другие виды информации.
Попова Л.В., Маслов Б.Г., Маслова И.А., Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы [Текст] /Л.В.Попова // Финансовый менеджмент. – 2008. – № 3. – С.34–67.	Полностью или частично децентрализованная система, элементарные системы которой осуществляют собой сбор, обработку или оценку всех видов информации, потребляемой для принятия

Автор, источник	Сущность и содержание понятия
	управленческих решений на микро- и макроуровнях.
Соколов Я.В., Негашев Е.В., Бухгалтерский управленческий учет: от истоков до наших дней: монография [Текст] / Я.В. Соколов. – Москва: Аудит: ЮНИТИ, 2009. – 213 с.	Система, основанная на бухгалтерской информации, включая оперативные данные, которые используются для экономического анализа статистической, технической, социальной и других видов информации
Богатая И.Н., Евстафьева Е.М., Учетно-аналитическая система коммерческих организаций как основа для управления денежными потоками при банкротстве [Текст] /И.Н.Богатая, Е.М.Евстафьева // Учет и статистика. – 2009. – №3. – С. 69–74.	Упорядоченная совокупность взаимодействующих, взаимосвязанных элементов, позволяющих сформировать учетно-аналитическое обеспечение бизнес-процессов коммерческой организации, посредством сбора, регистрации, обобщения, анализа информации и осуществления контрольных действий в целях оценки рисков существенного ее искажения. Учетно-аналитическая система (УАС) коммерческой организации позволяет сформировать учетно-аналитическое обеспечение (УАО) управления бизнес-процессами на основе использования методик учета, анализа и аудита.
Богатая И.Н., Евстафьева Е.М., Учетно-аналитическая система коммерческих организаций как основа для управления денежными потоками при банкротстве [Текст] /И.Н.Богатая, Е.М.Евстафьева // Учет и статистика. – 2009. – №3. – С. 69–74.	Представляет собой интегрированную систему, сопровождающую менеджмент и подготавливающую информационный базис воздействующих мероприятий на производственные процессы экономических субъектов в единстве взаимодействия учетных, аналитических и контрольных подсистем.
Орлов Д.В., Понятие учетно-аналитической системы как инструмента управления современным предприятием [Текст] / Д.В.Орлов // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2011. – №11–2. – С.47–51.	Подсистема управления предприятием, базирующаяся на учетно-отчетной информации и способствующая принятию оптимальных управленческих решений.
Хахонова Н.Н., Теоретико-методологическое исследование категории «учетно-аналитическая система» управления коммерческой организации [Текст] /Н.Н.Хахонова // Фундаментальные исследования. Экономические науки. – 2012. – №9–1. – С.231–234	Система, включающая учетную, аналитическую и контрольные подсистемы, базирующуюся на учетной и внеучетной информации, позволяющая обеспечить необходимой информацией не только текущее, оперативное, но и стратегическое управление коммерческой организацией.
Рожелюк В.М., Денчук П.Н., Концептуальні основи обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства [Текст]/В.М.Рожелюк, П.Н.Денчук // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 1. – С. 270-274.	Система, основанная на данных оперативного, статистического, финансового и управленческого учета, включая оперативные данные, и использует для экономического анализа статистическую, производственную,

Автор, источник	Сущность и содержание понятия
	справочную и другие виды информации.
Алферов В.И., Теоретико-методологические аспекты построения учетно-аналитической системы затрат дорожно-строительных организаций при переходе на МСФО [Текст] / В.И.Алферов // Экономика и социум: современные модели развития. – 2013. № 6. С. 14–35.	Комплекс взаимодействующих и взаимосвязанных элементов, обеспечивающий процесс непрерывного целенаправленного сбора, обработки и оценки информации, необходимой для планирования и подготовки эффективных управленческих решений.
Андряшина Д.Р., Интегрированная информационная система внутреннего контроля за внешнеэкономической деятельностью организации: проблемы организации и варианты построения [Текст] / Д.Р.Андряшина // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 3. С. 9–17.	Система сбора, обработки и оценки всех видов информации, используемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях.
Баянова О.В., Формирование учетно-аналитической системы управления затратами на оплату труда: монография [Текст] / О.В.Баянова; М-во с.-х. РФ, федеральное гос. бюджетное образов. учреждение высш. проф. образов. «Пермская гос. с.-х. акад. им. акад. Д.Н. Прянишникова» – Пермь: ИПЦ «ПрокростЪ», 2014. – 312 с.	Интегрированная система, объединяющая производственный учет, управленческий анализ и управленческий контроль, позволяющая удовлетворить информационные потребности управленческого персонала и повысить эффективность управления.
Гусева Е.С., Теоретические аспекты учетно-аналитического обеспечения деятельности коммерческой организации [Текст] / Е.С.Гусева // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2016. – № 6. – С.35-42.	Система учетных, аудиторских и аналитических действий, взаимодействие которых нацелено на удовлетворение потребностей как внешних, так и внутренних пользователей информации для принятия верных, оперативных управленческих решений.
УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ	
Кирилов И.Н., Теоретические аспекты развития системы учетно-аналитического обеспечения управленческих решений на предприятии [Текст] / И.Н.Кирилов // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2012. – №2. – С.170-176.	Учетно-аналитическое обеспечение представляет собой систему сбора данных, предусматривающее группировку учетной информации в нужном разрезе для нужд управления, составления бухгалтерской отчетности. При этом аналитический учет позволяет детализировать сведения об объекте в денежном и (или) натуральном выражении.
Соколов Я.В., Негашев Е.В., Бухгалтерский управленческий учет: от истоков до наших дней: монография [Текст] / Я.В. Соколов. – Москва: Аудит: ЮНИТИ, 2009. – 213 с.	Результат интерпретации пользователем данных, представленных в бухгалтерской отчетности, что обусловлено рядом сугубо субъективных факторов: например, личным восприятием пользователя положения дел на предприятии до чтения бухгалтерской отчетности и после ее анализа.
Вахрушина М.А., Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: Учебник / М. А. Вахрушина. – Москва: Издательство «Омега-Л» – Л., 2010. – 576с.	Сбор, обработка и передача финансовой и нефинансовой информации, используемой менеджерами для планирования и контроля за ходом деятельности вверенных им

Приложение 2
Окончание таблицы 1

Автор, источник	Сущность и содержание понятия
	подразделений, измерения и оценки полученных результатов.
Кутер М.И., Теория бухгалтерского учета [Текст]: Учебник / М.И.Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Финансы и статистика, 2007. – 592с.	Взаимосвязь оперативного, бухгалтерского (финансового и управленческого) и статистического учетов за счет общности методологии учета во всем хозяйстве государства, а также показателей прогнозирования, учета и отчетности.
Аббасова С.А., Учетно-аналитическое обеспечение управления организацией [Текст] / С.А.Аббасова // Статистика Украины. – 2016. – № 1. – С.72-78.	Комплексная и системная информация о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, представленная в учёте и отчетности и в других источниках, позволяющая пользователям посредством необходимых методов и методик управленческого анализа формировать мнения о финансовом состоянии предприятия для обоснования управленческих решений.
Удалова З.В., Разработка концепции формирования учетно- аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями [Текст] / З.В.Удалова // Учет и статистика. – 2011. – № 1. – С.44-49.	Результат процесса сбора, обработки, анализа и передачи финансовой и нефинансовой информации о состоянии управляемых объектов и внешней среды.
Акчурина Е.В., Солодко Л.П., Казин А.В., Управленческий учет, учебное пособие [Текст] / Е.В.Акчурина, Л.П.Солодко, А.В.Казин. – Москва: Простект. – 2004. – 287 с.	Совокупность форм и методов коммуникационной связи между подразделениями организации, обеспечивающих информационные потребности, контроль, анализ деятельности и прогнозирование финансовой ситуации.
Хоружий Л.И., Проблемы теории, методологии, методики управленческого учета. Монография [Текст] / Л.И. Хоружий. – Москва: Финансы и статистика. – 2004. – 497 с.	Информационный инструментарий, позволяющий управленческому персоналу действовать, реализуя взаимосвязи между целями организации, средствами их достижения и результатами деятельности.
Кузьмина О.Н. Развитие учетно-аналитического обеспечения управления организацией на основе применения функционального принципа [Текст] / О.Н.Кузьмина // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2014. – № 5. – С. 33-36	Учетно-аналитическое обеспечение интегрирует в себе различные подсистемы учета и анализа и подчиняет их достижению цели информационного обеспечения процесса управления.

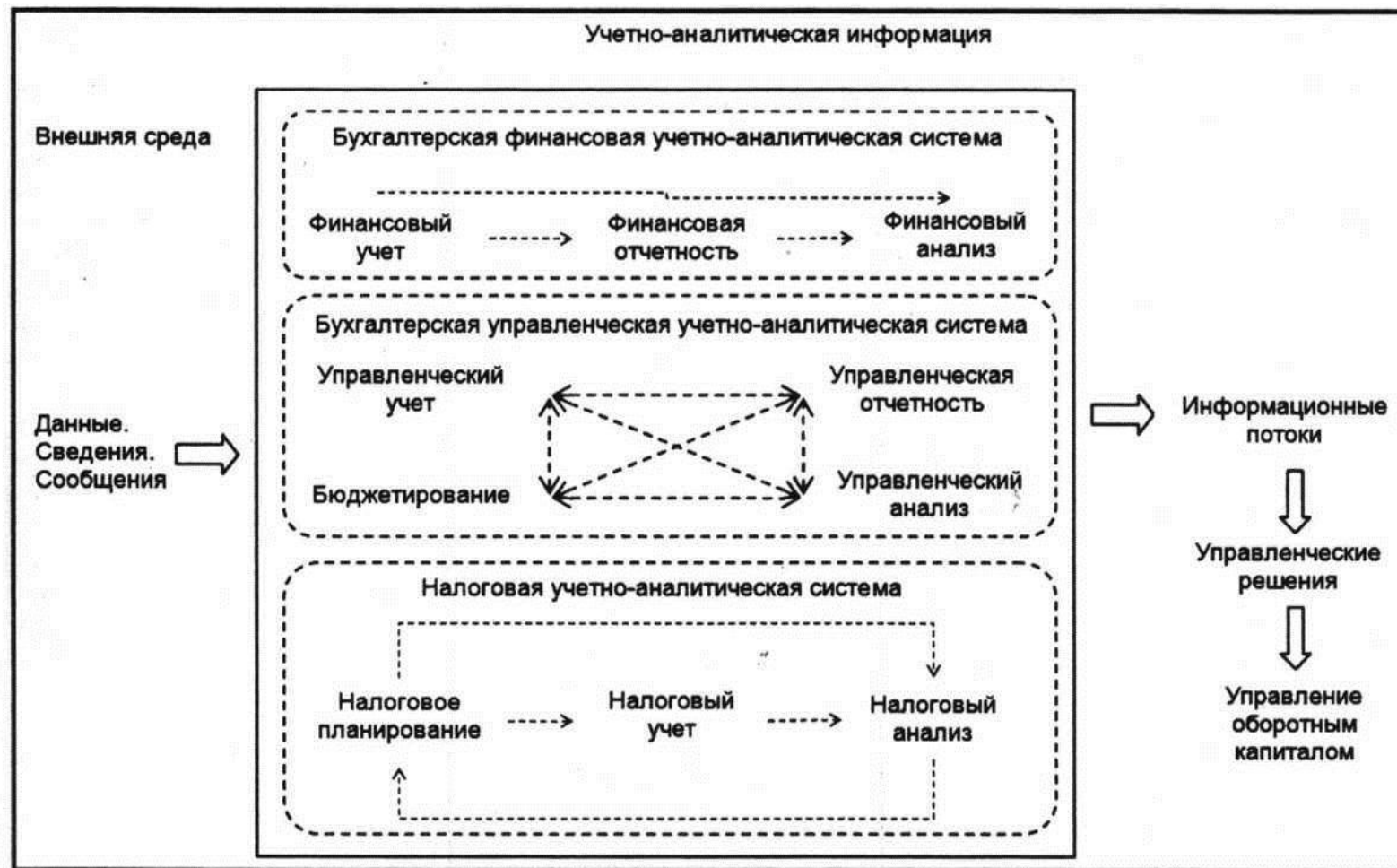


Рис. 1. Компоненты учетно-аналитического обеспечения, по мнению И.В. Кальницкой и А.Н. Данилова

Приложение 2

Таблица 2

Ключевые направления к раскрытию понятия стратегический учет

Направление	Авторы	Трактовка
Модификация управленческого учета	Николаева О.Е., Алексеева О.В., Блаженкова Н.М., Robin Roslender, R. Cooper, R. Kaplan, Kenneth Simmonds, Michael Bromwich	<u>Стратегический учет</u> – это модифицированная подсистема управленческого учета, в рамках которой осуществляется сбор, переработка и анализ информации финансового и нефинансового характера о внутренней и внешней среде организации
Учет в контексте бизнес-стратегии	Кид Уорд, Терехова В.А., Колин Друри	<u>Стратегический учет</u> – это обеспечивающая система стратегического управления предприятием, необходимая для достижения стратегических параметров (целевых показателей).
Учет как элемент риск менеджмента	Мандрица О.В., Роб Райан	<u>Стратегический учет</u> – это элемент риск менеджмента, обеспечивающий разработку сценариев для менеджера, принимающего решения в условиях неопределенности, а также финансовый анализ проблем, связанных с влиянием стратегических факторов
Самостоятельная учетно-аналитическая концепция	Керимов В.Э., Юрьева Л.В., Алексеева И.В., Innes J.	<u>Стратегический учет</u> – это самостоятельный элемент учетно-аналитического обеспечения, необходимый для принятия стратегических (перспективных) управленческих решений

Цели и задачи стратегического учета

ЦЕЛЬ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА	
АВТОР, ИСТОЧНИК	ОПРЕДЕЛЕНИЕ
Кенетт Симмондс, Simmonds K. Strategic management accounting // Management accounting, 1981, 59 (4).	Стратегический учет необходим «для защиты стратегической позиции организации и определения стратегии, для улучшения ее будущей конкурентоспособности, а также для оценки информации, указывающей, с кем компания соперничает и, как и почему выигрывает или проигрывает в этой конкурентной борьбе». К.Симмондз оценивает значение стратегического учета, как инструмента позиционирования компании.
Керимов В.Э., Бухгалтерский учет на промышленных предприятиях [Текст]: учебник./ В.Э.Керимов. – Москва: Изд. Дом «Дашков и Ко», 2002. – 368 с.	Цель стратегического учета с точки зрения управления (менеджмента) – помочь управляющим принять эффективные стратегические решения по развитию предприятия. Из данной формулировки можно заключить, что стратегический учет обеспечивает информационную поддержку эффективного развития предприятия в целом и отдельных видов его деятельности. Информация стратегического учета должна иметь решающее значение при принятии управленческих решений, касающихся развития предприятия.
Керимов В.Э., Бухгалтерский учет на промышленных предприятиях [Текст]: учебник./ В.Э.Керимов. – Москва: Изд. Дом «Дашков и Ко», 2002. – 368 с.	Цель стратегического учета заключается в обеспечении достижения определенной коммерческой организацией ее глобальной цели, основанной на взаимодействии методики анализа, планирования, контроля и учета внутренних процессов и условий меняющейся внешней среды.
Мандрица О.В., Развитие форм и методов стратегического управленческого учета в России [Текст] / О.В.Мандрица // Вестник СевКавГТУ. Серия «Экономика». – 2003. – № 2 (10).	В контексте риск-менеджмента, на основе созданной информационной базы стратегического учета, формируется набор сценариев развития неблагоприятных ситуаций, а для различных рисков строятся функции распределения вероятности наступления ущерба в зависимости от его размера.
ВНУТРЕННИЕ ЗАДАЧИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА	ВНЕШНИЕ ЗАДАЧИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА
1. <u>Разработка системы мониторинга обеспечения управления внутренней микросредой хозяйствующего субъекта</u> (базируется на финансовых и нефинансовых показателях, используемых конкретной организацией). Она включает в себя: – выбор показателей внутреннего	1. <u>Постановка системы мониторинга внешней макросреды</u> . Она включает в себя – определение круга интересующей внешней информации, необходимой для реализации выбранной стратегии; – определение методики сбора информации с использованием

<p>мониторинга (финансовых и нефинансовых),</p> <ul style="list-style-type: none"> – построение стандартов хозяйственной деятельности и системы отчетных показателей по каждому из направлений хозяйственной деятельности, определение периодичности их формирования; – анализ фактических показателей и сравнение их с целевыми, анализ выявленных отклонений и их причин; – выработка мероприятий по улучшению финансовых и нефинансовых показателей. <p>2. <u>Интеграция</u> прогнозных, плановых, нормативных и фактических <u>данных финансово-производственной деятельности</u> и их исчисление в долгосрочной перспективе;</p> <p>3. <u>Информационное обеспечение разработки</u> нескольких вариантов <u>стратегии развития</u> предприятия и выбора наиболее оптимального из них;</p> <p>4. <u>Обеспечение</u> сотрудников предприятия информацией <u>для разработки и контроля исполнения</u> поставленных <u>стратегических задач</u>;</p> <p>5. <u>Обеспечивать контроль и оценку компетенции руководителей</u> исполнительных органов управления</p> <p>6. <u>Оценку достижения</u> оперативных и стратегических целей, финансового состояния и производственного потенциала предприятия;</p> <p>7. <u>стратегическое управление затратами и прибылью</u> (безубыточностью);</p> <p>8. <u>Обеспечение прироста собственности</u> и ее стратегического управления;</p>	<p>оптимальных каналов получения данных;</p> <ul style="list-style-type: none"> – разработка методики, анализ информации и ее доведение до всех заинтересованных внутренних и внешних пользователей. <p>2. <u>Стратегическое аудирование</u>;</p> <p>3. <u>Учет факторов внешней среды</u>, времени, капитала, доходности, риска и др.</p> <p>4. <u>Разработка политики ценообразования</u>, в том числе стратегического</p> <p>5. <u>Укрепление существующей конкурентной позиции</u> (стратегическое позиционирование) и развитие конкурентных преимуществ предприятия.</p> <p>6. <u>Обеспечивать контроль и оценку реального экономического состояния</u>, в том числе показателей и уровня экономической безопасности предприятия в оперативном режиме, и принимать необходимые корректирующие решения;</p> <p>7. <u>Разработка системы сбалансированных показателей стратегического учета</u></p>
---	---

Общие принципы стратегического учета

Принципы	СОДЕРЖАНИЕ ПРИНЦИПА
Оперативность представления информации	Предполагает ослабление требований к полноте информации в пользу ее оперативности.
Конфиденциальность представляемой информации	Предполагает обособленное ведение управленческого и стратегического учета.
Полезность (релевантность) представляемой информации	Предполагает применение тех методик планирования, учета и анализа, которые обеспечивают получение полезной информации, в связи с чем, их выбор зависит от решаемых управленческих задач.
Прогнозируемость	Означает направленность системы управленческого учета на оптимизацию результатов деятельности сегментов бизнеса путем прогнозирования их будущих доходов и затрат.
Делегирование ответственности и мотивации исполнителей	Предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных иерархических уровней управления и выбор критериев оценки деятельности, максимально способствующих их мотиваций.
Управление отклонениями	Означает, что внутренняя (управленческая) отчетность должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых, что позволяет установить ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения и оперативно устранить их причины.
Контролируемость показателей внутренней отчетности	Предполагает раздельное составление отчетности по показателям, контролируемым и неконтролируемым руководителем сегмента предпринимательской деятельности.
Своевременность представления информации	В ряде случаев принцип полноты и документальной обоснованности хозяйственных операций может игнорироваться ради обеспечения своевременности предоставления информации.

Специфические принципы стратегического учета

Принципы	СОДЕРЖАНИЕ ПРИНЦИПА
Обусловленности функций стратегического учета стратегии развития компании	Функции стратегического учета формируются и изменяются в соответствии с миссией и разработанной стратегией развития компании, а также информационных потребностей руководства компании.
Прогрессивности	Соответствие методологии и методики стратегического учета передовым зарубежным и отечественным аналогам, а также их развитие в соответствии с научно-техническим прогрессом
Импаритета	Использование принципа импаритета в системе стратегического учета направлено на опережающее отражение неблагоприятных явлений и процессов, которые приводят или могут привести к отрицательным последствиям.
Осмотрительности (консерватизма)	Принцип осмотрительности (консерватизма) направлен на использование наименьшей из возможных оценок сильных сторон организации, доходов и прибылей, и наибольшей из вероятных оценок слабых сторон организации, затрат и потерь (убытков).
Гибкости (адаптивности)	Означает приспособляемость (быструю адаптацию) системы стратегического учета к изменяющимся стратегическим целям и задачам предприятия, внутренним и внешним условиям деятельности компании.
Согласованности	Взаимодействия между центрами ответственности, с системой управления предприятием, как по горизонтали, так и по вертикали, которые должны быть согласованы со стратегическими целями и задачами предприятия и синхронизированы
Преимственности	Предполагает общую методическую и методологическую основу ведения стратегического учета на разных его уровнях и разными специалистами, разработку внутреннего (локального) регламента компании, позволяющего урегулировать весь комплекс взаимодействия различных структур компании по предоставлению информации для стратегического учета.
Непрерывности деятельности хозяйственной деятельности	Стратегический учет должен способствовать реализации стратегии развития компании, обеспечению контроля и мониторинга достижения стратегических и тактических целей и приспособляемости к происходящим изменениям во внутренней и внешней среде.
Принцип наращивания экономического потенциала хозяйствующего субъекта	Данный принцип направлен на увеличение реальной стоимости компании и укрепление экономического потенциала на основе построения комплексной системы мониторинга внутренней и внешней среды компании.

Ключевые направления в раскрытии понятия «стратегический анализ»

АВТОРЫ	СОДЕРЖАНИЕ ТРАКТОВКИ
<p>Петров А.Н., Стратегический менеджмент / Под ред. Петрова А. Н. – Санкт-Петербург: Питер, 2005. – 496 с: ил. – (Серия «Учебник для вузов»).</p> <p>Аакер Д., Стратегическое рыночное управление. 7-е изд. / Пер. с англ. под ред. С. Г. Божук. — Санкт-Петербург: Питер, 2007. — 496 с.</p>	<p>Стратегический анализ является предварительным этапом стратегического планирования, на котором системно анализируются факторы внешней деловой окружающей среды и ресурсного потенциала предприятия (внутренних возможностей) для определения «текущего состояния дел» на предприятии и выявления условий для его дальнейшего успешного развития.</p>
<p>Вахрушина М.А., Стратегический управленческий учет. [Текст]: Полный курс МВА / М.А. Вахрушина, М. И. Сидорова, Л. И. Борисова – Москва: Рид Групп, 2011. – 192 с.</p> <p>Савицкая Г.В., Экономический анализ [Текст]: учебник / Г.В.Савицкая. – Москва: Инфра-М, 2011. – 647 с.</p>	<p>Стратегический анализ – это вид комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности, изучающий экономические явления и процессы с позиции будущего, т.е. перспективы их развития</p>
<p>Бланк И.А., Финансовая стратегия предприятия [Текст] /И.А.Бланк. – Киев: Эльга, Ника-Центр, 2004 – 720 с.</p>	<p>Процесс изучения влияния факторов внешней и внутренней среды на результативность осуществления финансовой деятельности предприятия с целью выявления особенностей и возможных направлений ее развития в перспективе</p>
<p>Горина Ю.Т., Методические основы и учетно-информационное обеспечение стратегического анализа деятельности малого и среднего предпринимательства [Текст]: дисс..канд.экон.наук; 08.00.12. – Сам.гос.эконом.ун-т., 2008. – 213с.</p>	<p>Стратегический анализ – это процесс комплексного исследования влияния факторов внешнего делового окружения и факторов внутренней среды на конкурентную позицию компании на рынке и выявление условий и возможностей ее дальнейшего успешного развития в условиях рыночного хозяйствования.</p>
<p>Горина Ю.Т., Методические основы и учетно-информационное обеспечение стратегического анализа деятельности малого и среднего предпринимательства [Текст]: дисс..канд.экон.наук; 08.00.12. – Сам.гос.эконом.ун-т., 2008. – 213с.</p>	<p>Стратегический анализ выражается в процедуре поиска и отбора стратегических альтернатив. В центре внимания при проведении стратегического анализа находятся такие проблемы, как: лидерство (доминирование, позиционирование); долгосрочность / непрерывность существования; устойчивость / безопасность развития; межсистемность / всеохватность видения; результативность и эффективность деятельности; ресурсообеспечение бизнеса.</p>

Приложение 2
Окончание таблицы 6

АВТОРЫ	СОДЕРЖАНИЕ ТРАКТОВКИ
<p>Пласкова Н.С., Анализ финансовой отчетности [Текст]: учебник / Н.С.Пласкова. – Москва: Эксмо, 2010. – 384с.</p>	<p>Стратегический анализ – это адекватное формализованное системное представление стратегических финансово-экономических и иных бизнес-целей, способствующих максимизации рыночной стоимости организации, на основе комплексного изучения сложившегося и будущего характера воздействия внутренних и внешних факторов на результативность ее деятельности.</p>
<p>Фляйшер К., Бенсуссан Б., Стратегический и конкурентный анализ. Методы и средства конкурентного анализа в бизнесе [Электронный ресурс] / К.Фляйшер, Б.Бенсуссан. Москва: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2005. – 541с. Режим доступа: http://booksshare.net/books/economics/flyaysherk/2005/files/flaisher2005_stikonk_an.pdf, свободный.</p>	<p>Анализ стратегических решений направлен на воздействие на решения, редко вырабатываемые в течение жизни организации, имеющие значительное влияние на размещение ресурсов, устанавливающие прецеденты или тон для принятия решений ниже по организационной лестнице и потенциально имеющие материальный эффект на конкурентоспособность организации на ее месте на рынке.</p>
<p>Грант Р.М. Современный стратегический анализ [Текст] / Пер. с англ. Под ред. В.Н. Фунтова. – СПб: Питер, 2008 – 560 с.</p>	<p>При исследовании сущности стратегического анализа и его роли в стратегическом управлении выделяет следующие компоненты, которые оцениваются в процессе стратегического анализа: цели и ценности организации; ресурсы и способности предприятия; структура и система управления компанией; состояние окружающей среды.</p>
<p>Шанк Дж.К., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами [Текст] / Пер. с англ. СПб: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.</p>	<p>Стратегический анализ – это анализ издержек, при котором становится более ощутимыми, четкими, оформленными стратегические моменты.</p>

Цель и задачи стратегического анализа

ЦЕЛЬ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АНАЛИЗА	
Томпсон-мл., Артур. А, Стрикленд Дж.А., Стратегический менеджмент: концепции и ситуации для анализа [Текст] / Пер. с англ. Москва.: Изд. дом: Вильямс. 2007. – 928с.	Стратегический анализ необходим для достижения соответствия между стратегией компании и ее ресурсами, конкурентными возможностями, ключевыми компетенциями. Тщательный стратегический анализ положения предприятия – необходимая предпосылка выбора направления развития компании в долгосрочной перспективе, постановки целей и разработки эффективной стратегии. Также стратегический анализ позволяет оценить комплекс факторов макросреды, стратегически значимых для компании, так как при выборе направления долгосрочного развития и стратегии компании менеджеры должны знать стратегическое положение компании
Аакер Д., Стратегическое рыночное управление. 7-е изд. / Пер. с англ. под ред. С. Г. Божук. — Санкт-Петербург: Питер, 2007. — 496 с.	Результатом стратегического анализа является идентификация и изучение как актуальных, так и потенциальных стратегических вариантов (альтернатив) развития и определение критериев выбора лучших из них.
ВНУТРЕННИЕ ЗАДАЧИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АНАЛИЗА	ВНЕШНИЕ ЗАДАЧИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АНАЛИЗА
<ul style="list-style-type: none"> – оценка ресурсов и эффективности их использования: аудит ресурсов, использование ресурсов, контроль ресурсов; – анализ результатов деятельности: прибыльности (рентабельности), объем продаж, анализ акционерной стоимости, оценка качество товара, анализ относительных затрат, способности и результаты работников, анализ товарного портфеля; – оценка потенциала формирования финансовых ресурсов предприятия; – оценка уровня эффективности инвестиций предприятия; – анализ финансовой безопасности предприятия; – стратегический финансовый анализ и анализ качества финансовой 	<ol style="list-style-type: none"> 1. <u>Анализ факторов внешней окружающей среды:</u> <ul style="list-style-type: none"> – анализ общей (дальней) окружающей среды: анализ технологической среды, экономической политики государства, анализ социополитической среды, демографическое измерение; – анализ специфической (ближней) окружающей среды: производственный прогноз, структурные сдвиги. – анализ покупателей и их потребностей 2. <u>Анализ конкурентов и позиций в конкуренции:</u> <ul style="list-style-type: none"> – анализ стратегического позиционирования; – конкурентный анализ; – анализ конкурентоспособности компании по ценам и издержкам; – анализ конкурентной устойчивости

<p>деятельности предприятия;</p> <ul style="list-style-type: none"> – анализ цепочки ценностей; – процедуры внутренней диагностики предприятия; – анализ стратегических проблем компании; – анализ сильных и слабых сторон компании, ее возможностей и угроз; – обоснование стратегических планов и оценка ожидаемого их выполнения; – структурирование целей организации; – анализ затратообразующих факторов; – сравнительный анализ ресурсного потенциала предприятия (в динамике); – подготовка аналитических материалов для принятия стратегических управленческих решений предприятия. 	<p>предприятия определение оптимального набора стратегических зон хозяйствования;</p> <ul style="list-style-type: none"> – оценка стратегической гибкости и уровня синергии: анализ стратегической уязвимости и гибкости фирмы, анализ уровня синергии.
---	--

Таблица 8

Специфические методы стратегического анализа

НАИМЕНОВАНИЕ МЕТОДА	КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА	СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ
СТРАТЕГИЧЕСКИЕ АНАЛИТИЧЕСКИЕ МЕТОДЫ		
<p>1. Бостонская матрица «рост – удельный вес в обороте рынка»</p>	<p>Организационные единицы оцениваются на основании привлекательности той отрасли, в которой они конкурируют, и своего относительного конкурентоспособного положения. Обобщенные стратегии затем рекомендуются в зависимости от положения конкретной организационной единицы в матрице «рост – удельный вес в обороте рынка». В данной матрице отражены привлекательность рынка (по оценке рыночного роста, вытекающей из теории жизненного цикла товара) и конкурентное положение (по оценке доли рынка, вытекающей из теории кривой опыта).</p>	<p>Бостонская матрица позволяет фирме, занимающейся бизнесом по многим направлениям, сравнить преимущества своих отдельных организационных единиц с целью определения подходящих маркетинговых стратегий для каждой из них.</p>
<p>2. Матрица экрана бизнеса General Electric</p>	<p>Это описательный метод с применением оценочной и нормативной стратегии. Он состоит из матрицы, которая объединяет в себе внутренний анализ сильных сторон организации с анализом внешней среды в отрасли для описания конкурентной ситуации различных стратегических организационных единиц и для направления размещения ресурсов между стратегическими организационными единицами.</p>	<p>Многоорганизационная компания может использовать экран бизнеса как на постоянной основе для прослеживания эволюционирующей природы портфелей своих организационных единиц, так и в разработке простых финансовых стратегий для усовершенствования исполнения портфеля.</p>

НАИМЕНОВАНИЕ МЕТОДА	КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА	СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ
3. Анализ стоимостных цепочек	Анализ стоимостных цепочек – это метод, используемый для выявления потенциальных источников экономического преимущества посредством определения того, каким образом главные внутренние компетенции фирмы могут быть объединены с ее внешней конкурентной средой для управления оптимальным распределением ресурсов. Цепь издержек фирмы рассматривается как часть более масштабной системы издержек фирмы, которая включает мероприятия по созданию ценности всех участников отрасли, начиная от поставщиков сырья и заканчивая последним покупателем. Анализ стоимостных цепочек подразделяет фирму по стратегически относительным мероприятиям по созданию ценности в контексте отрасли	Этот деструктивный анализ предоставляет особенно важные результаты, помогающие понять фонд прибыли отрасли и последующие стратегии, необходимые для получения конкурентного преимущества. С точки зрения фирмы, анализ стоимостных цепочек — это полезный инструмент для лучшего изучения того, каковы сильные и слабые стороны фирмы. С точки зрения отрасли, анализ стоимостных цепочек поддерживает лучшее понимание конкурентного позиционирования относительно главных покупателей и поставщиков. Анализ стоимостных цепочек помогает аналитику лучше понять природу потенциально и реально достижимых преимуществ ресурсов и возможностей фирмы, того, насколько стабильно преимущество, и какие новые ресурсы и возможности могли бы потребоваться фирме для того, чтобы быть конкурентоспособной в будущем.
4. SWOT-анализ	SWOT-анализ – это оценка фактического положения и стратегических перспектив компании, получаемая в результате изучения ее сильных и слабых сторон, рыночных возможностей и факторов риска. SWOT-анализ показывает, насколько стратегия компании соответствует ее внутренним ресурсам и рыночным возможностям и не пора ли компании пересмотреть заключение о слабости того или иного ресурса или опасности той или иной угрозы.	Данный метод применяют для того, чтобы перед организацией появилась отчетливая картина, состоящая из лучшей возможной информации и данных, а также сложилось понимание внешних сил, тенденций и подводных камней, в условиях которых организация намеревается занять конкурентоспособное место на рынке. Эти дополнительные сведения затем используются для того, чтобы сделать осознанный выбор относительно областей широкого спектра действия, который учитывает конкурентное преимущество организации и увеличивает вероятность выполнения ее миссии и достижения ее целей и задач.
5. Анализ разногласий (проблем)	Стратегической целью анализа разногласий является оказание помощи принимающим решения специалистам в выявлении, изучении и отборе проблем для организационных мер. Анализ разногласий облегчает усилия по изучению стратегической и конкурентной информации, обеспечивая менеджерам понимание того, что стимулирует их организации более эффективно принимать изменения в своей внешней среде и стать более	Анализ разногласий является важным методом в арсенале конкурентного и стратегического аналитика, потому что помогает компаниям позиционировать себя так, чтобы работать с изменением. Он направлен на оказание помощи принимающим решения специалистам при изучении того, какими фактами, предпосылками и ценностями оперируют главные посредники или общественность, и какие выводы они из них делают. Анализ разногласий помогает принимающим решения

НАИМЕНОВАНИЕ МЕТОДА	КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА	СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ
	активными участниками во внешней среде посредством влияния на разработки в области государственной политики.	специалистам понимать те разногласия, по которым ответная реакция организации может достигнуть наиболее выгодного ожидаемого соотношения прибыли – издержки.
6. Анализ сценария (сценарный анализ)	Анализ сценария — это предположительный инструмент планирования для анализа окружающей среды в турбулентных и стремительно меняющихся условиях. С помощью упорядоченного, но тем не менее творческого подхода, анализ сценария представляет собой сочетание количественного и качественного анализа, который представляет многие возможные варианты будущего изменения окружающей среды, сокращает эти многие сценарии до управляемого числа возможностей, объединяет анализ чувствительности для определения зависимых взаимосвязей переменных, изолирует тенденции и схемы для взаимосвязи «слепых» зон при принятии стратегического решения и предоставляет основу для принятия будущих решений по стратегическому положению.	Сценарии могут использоваться для оказания помощи в определении источников конкурентного преимущества или особенно важных факторов успеха по мере развития отраслей. Последствия сценария для каждого конкурента могут использоваться для предсказания как наступательных, так и оборонительных шагов.
7. Портфельный анализ	Для проведения портфельного анализа предприятие описывается как портфель, состоящий из определенных бизнес-единиц и товарных линий, т.е. как их совокупность. При этом «портфель» должен быть пропорциональным, т.е. представлять собой такое сочетание стратегических бизнес-единиц, зарабатывающих и тратящих финансовые средства, при котором постоянно обеспечивается хорошая ликвидность предприятия. Метод портфельного анализа состоит в том, что определить шансы и риски для определенного продукта, товарной линии или всей бизнес-единицы с помощью системы определенных критериев.	Данный метод позволяет построить политику диверсификации по различным вариантам и ответить на круг вопросов: – Какова ситуация с конкуренцией? – Сбалансирована ли продуктовая программа предприятия на рынках? – Предлагает ли предприятие свою продукцию на привлекательных рынках? – Не оперирует ли предприятие на слишком большом числе рынков? – На каких стадиях жизненного цикла находятся отдельные продуктовые группы? – Насколько велика доходность отдельных продуктовых групп? – Какие продуктовые группы необходимо стимулировать? – Какие продуктовые группы следует в будущем исключить из ассортиментной программы, когда они станут убыточными? – Нужно ли в будущем внедрять на рынок новые продукты? – Какие денежные потоки можно ожидать в будущем от отдельных продуктовых групп? – Какие инвестиции необходимо произвести в будущем для отдельных

НАИМЕНОВАНИЕ МЕТОДА	КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА	СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ
		<p>продуктовых групп? – Каких стратегий производства и продаж следует придерживаться для улучшения положения предприятия в будущем?</p>
<p>8. Функционально-стоимостной анализ</p>	<p>Функционально-стоимостной анализ включает в себя выполнение следующих видов работ: – формирование релевантной информации об эффективности деятельности центров ответственности на предприятии; – определение и проведение общего анализа себестоимости бизнес-процессов на предприятии (маркетинг, производство продукции и оказание услуг, сбыт, менеджмент качества, техническое и гарантийное обслуживание и др.); – проведение сравнительного анализа и обоснование выбора рационального варианта технологии реализации бизнес-процессов; – проведение функционального анализа, связанного с установлением и обоснованием выполняемых структурными подразделениями предприятий функций с целью обеспечения выпуска высокого качества продукции и оказания услуг; – определение и анализ основных, дополнительных и ненужных функциональных затрат; – сравнительный анализ альтернативных вариантов снижения затрат в производстве, сбыте и управлении за счет упорядочения функций структурных подразделений предприятия; – анализ интегрированного улучшения результатов деятельности предприятия и др.</p>	<p>ФСА позволяет руководству компании более объективно управлять затратами как на оперативном, так и на стратегическом уровне, оценивая не только их величину, но и причины их изменения. Применение данного метода стратегического анализа позволяет решить следующие вопросы: – формализовать технологии выполнения бизнес-процессов и работы каждого структурного подразделения и должностного лица предприятия; – выделить основные, вспомогательные и управляющие бизнес-процессы и функции подразделений и должностных лиц предприятия; – провести сравнительный анализ и оценку эффективности выполнения бизнес-процессов, технологий работы структурных подразделений и должностных лиц; – оптимально распределить функции между подразделениями и сотрудниками; – снизить временные и стоимостные затраты, связанные с выполнением бизнес-процессов и функций предприятия за счет устранения узких мест; – повысить эффективность оперативного управления деятельностью предприятия.</p>
<p>9. Диаграмма «Ишикава»</p>	<p>Предназначение и область применения Диаграмма Ишикавы (cause-effect diagram, fishbone diagram) – графический инструмент, позволяющий наглядно и систематизировано анализировать взаимосвязи следствий (effects) и причин (causes), которые порождают эти следствия или влияют на них. Ценность этого метода состоит в способствовании категоризации и структуризации множества потенциальных причин, а так же, идентификации наиболее вероятной корневой причины изучаемого следствия. Этот метод помогает командам лучше понять проблемы и</p>	<p>Основная цель анализа причины и следствия (диаграммы «Ишикава») – помочь команде решить проблему с помощью нахождения корневой причины так, чтобы можно было предпринять коррективные меры.</p>

НАИМЕНОВАНИЕ МЕТОДА	КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА	СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ
	восстановить пробелы в своих знаниях.	
10. GAP-анализ (анализ разрывов)	<p>Существует несколько видов "разрывов" ("пробелов"/"окон"/"люфтов"), которые являются предметом GAP-анализа. Они связаны с:</p> <ul style="list-style-type: none"> - результатами реализаций бизнес-стратегий; - сегментами рынка; - продуктами (потребностями); - имиджем компании или ее продуктами; - маркетинговой активностью компании; - маркетинговой конкуренцией. <p>В процессе GAP-анализа на основе полученной информации о текущем состоянии дел на предприятии производится анализ разрывов по различным критериям</p>	<p>Этот метод стратегического анализа позволяет делать выводы о несоответствии внутренней среды маркетинга внешнему окружению. Цель GAP-анализа в том, чтобы выявить те рыночные возможности, которые могут стать для компании эффективными рыночными преимуществами. Данный метод анализа маркетинговой информации позволяет четко описать существующую ситуацию и ту, которая должна быть достигнута.</p>
11. Анализ «слепых» зон	<p>Анализ «слепых» зон изучает причины, лежащие в основе неточностей или ошибок в процессе принятия стратегического решения. Он объединяет психологию познания, теорию стратегии и динамику организационного поведения для объяснения, почему аналитики часто неправильно понимают конкурентную окружающую среду, и почему внутренняя тщательная проверка может привести к переоценке конкурентной способности фирмы.</p>	<p>Эта информация повышает чувствительность фирмы к потенциально значимым ошибкам в организационном процессе принятия решения с целью улучшения стратегических решений. Стратегическая ценность процесса анализа «слепых» зон — это выявление «слепых» зон в стратегическом процессе и процессе сбора конкурентной информации фирмы. Следуя этим важнейшим измерениям конкурентной информации и ее воздействия на искоренение «слепых» зон из процесса принятия стратегического решения фирмы, можно выявить специфичную конкурентную информацию, требуемую для различных стратегических решений; лиц в функциональных областях, которые будут использовать эту конкурентную информацию, и возможности для увеличения доли конкурентной информации для усиления способности фирмы к обучению.</p>
МЕТОДЫ КОНКУРЕНТНОГО АНАЛИЗА И АНАЛИЗА ПОТРЕБИТЕЛЕЙ		
1. Конкурентный анализ	<p>Анализ индивидуальных характеристик конкурентов представляет сравнительную картину сильных и слабых сторон текущих и будущих конкурентов. Этот анализ предоставляет как наступательный, так и оборонительный стратегический контекст, в условиях которого следует выявлять</p>	<p>Оценка индивидуальных характеристик осуществляет эту стратегическую задачу тремя важными способами. Во-первых, оценка индивидуальных характеристик может выявить слабые стратегические стороны конкурентов, которые может использовать фирма. Во-вторых, активная позиция оценки</p>

НАИМЕНОВАНИЕ МЕТОДА	КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА	СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ
	<p>возможности и угрозы. Анализ индивидуальных характеристик конкурентов объединяет все соответствующие источники конкурентного анализа в единую основу для поддержания результативной и эффективной стратегии.</p>	<p>индивидуальных характеристик конкурентов позволит фирме осуществить стратегический ответ своим конкурентам по запланированным стратегиям фирмы, стратегиям других конкурирующих фирм и изменениям в окружающей среде. В-третьих, эта активная информация даст фирмам стратегическую подвижность.</p>
<p>2. Анализ стратегических групп</p>	<p>Анализ стратегических групп — это подраздел отраслевого анализа, который изучает различные группы конкурирующих фирм, объединенные на основании аналогичных конкурентных подходов и стратегических позиций. Стратегическая группа состоит из конкурирующих фирм с аналогичными конкурентными подходами и положениями в отрасли. Карта стратегической группы отражает различные конкурентные позиции, занимаемые соперничающими фирмами.</p>	<p>Анализ стратегических групп используется для определения:</p> <ul style="list-style-type: none"> - различных конкурентных позиций, занимаемых конкурирующими фирмами; - интенсивности конкурентного соперничества внутри группы и между отраслевыми группами; - потенциала доходности различных стратегических групп в отрасли; - статического и динамического стратегического применения к конкурентной позиции фирмы в соответствии с анализом.
<p>3. Анализ сегментации покупателей</p>	<p>Анализ сегментации покупателей представляет собой первый этап во внешнем анализе, разделяющем рынок на группы на основании отличительных разнородных покупательских потребностей между группами и относительно однородных покупательских потребностей в самих группах. Процесс сегментирования включает в себя проведение анализа для выявления тех средств, потенциальных возможностей и компетенций, движущих постановку особенной покупательской ценности фирмы.</p>	<p>С его помощью проводится группировка покупателей по типам поведения при совершении покупки, а также применение данного метода позволяет разделить компании-производителей на характерные группы, описать их свойства. Полученные результаты можно использовать для принятия маркетинговых решений, касающихся выбора стратегии позиционирования на рынке или целевого сегмента покупателей</p>
<p>4. Анализ покупательской ценности</p>	<p>Анализ покупательской ценности действует как составляющий компонент сегментации рынка в качестве главного критерия для отбора прибыльных рыночных сегментов. Анализ покупательской ценности заключается во изучении взаимосвязей между ценой, качеством товаров, качеством услуг и покупательской ценностью.</p>	<p>Анализ покупательской ценности объединяет несколько инструментов и методов для лучшего понимания потребителей, конкурентов и рынков фирмы. Анализ покупательской ценности применяется для наблюдения за основанием фирмой своего конкурентного преимущества по атрибутам ценности.</p>
<p>5. Анализ функциональных возможностей и ресурсов</p>	<p>Анализ функциональных возможностей и ресурсов рассматривает фирму как объединение ресурсов, состоящих из материальных и нематериальных активов, организационных потенциальных возможностей и главных компетенций.</p>	<p>Результаты этого анализа предоставляет менеджерам действенную основу для осуществления трех обобщенных стратегий низкой стоимости, дифференциации и масштаба. Представление фирмы на основе ресурсов может служить трем</p>

НАИМЕНОВАНИЕ МЕТОДА	КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА	СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ
	Он объединяет в себе внутреннюю организационную проверку с внешним конкурентным анализом с целью определения того, являются ли эти активы ценными ресурсами, которые могут двигать конкурентное преимущество фирмы.	важным целям в формулировании общих стратегий: – Проверке силы нынешней стратегии фирмы. – Проверке жизнеспособности планируемой стратегии фирмы. – Оказанию помощи в достижении промежуточных целей.
6. Оценка индивидуальных характеристик конкурентов	Оценка индивидуальных характеристик конкурентов — это аналитический инструмент, предоставляющий принимающим решения специалистам организации сведения об уровне образования, целях, личностных качествах и психологических характеристиках конкурентов-специалистов, принимающих решения. На основе оценки того, что личности остаются стабильными с течением времени и что люди повторяют устоявшиеся схемы, эта информация используется для предсказания будущих стратегических решений руководства конкурирующих фирм и обеспечивает уникальное понимание того, каким образом думают, действуют и управляют конкуренты.	Оценка индивидуальных характеристик конкурентов может позволить аналитикам взвесить лидерство конкурентов, стили управления и принятия решений, предположить вероятные реакции конкурентов или инициативы на рынке. Она предлагает полезные стратегии для понимания участия конкурентов в слияниях, приобретениях и стратегических альянсах, а также помогает оценить сильные и слабые стороны множественных руководящих групп по всему спектру конкурентов.
МЕТОДЫ АНАЛИЗА ВНЕШНЕЙ СРЕДЫ		
1. Отраслевой анализ	Отраслевой анализ предлагает структурированный анализ и обзор какой-либо отрасли промышленности — ее участников и отличительные признаки. Цель этого процесса состоит в выявлении потенциала прибыльности отрасли, сил, которые могли бы сократить прибыльность, сил, движущих потенциал прибыльности, в поддержании конкурентного преимущества посредством защиты от сил, которые могли бы сократить прибыльность, в увеличении конкурентного преимущества посредством благотворного влияния сил, движущих потенциал прибыльности, и в активном принятии изменений в отраслевой структуре.	Применение данного метода анализа позволит аналитику ответить на такие вопросы: «Насколько привлекательна данная отрасль?», «Насколько хорошо мы можем конкурировать?».
2. PEST (STEEP) анализ	Это стратегический анализ социальных (S – social), технологических (T – technological), экономических (E – economic), политических (P – political) факторов внешней среды организации. Некоторые ученые выделяют еще одну группу факторов внешней среды, существенно влияющих на деятельность компании, –	Результаты PEST-анализа позволяют оценить внешнюю экономическую ситуацию, складывающуюся в сфере производства и коммерческой деятельности.

НАИМЕНОВАНИЕ МЕТОДА	КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА	СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ
	экологические факторы. Таким образом, STEEP-анализ является расширенной моделью PEST-анализа	
3. SNV-анализ	Данный метод стратегического анализа используется для исследования эндогенных позиций (англ. – strength – сильный, neutral – нейтральный, weakness – слабый) и состоит в оценке нейтральных позиций, которые, как правило, приближены к среднеотраслевым (среднерыночным).	Он позволяет рассмотреть нейтральную позицию того или иного фактора, влияющего на деятельность коммерческой организации, с позиции минимально необходимого стратегического уровня. Обычно SNW-анализ применяют для более глубокого изучения внутренней среды организации после проведения SWOT-анализа.
4. Анализ посредников	Анализ посредников систематически выявляет важные группы людей или индивидов, которые могут оказывать значительное воздействие на организацию и ее конкурентов. Анализ посредников может служить в качестве мощного метода, помогающего руководителям решить, какие посредники важны для деятельности и операций компании и конкурентов, каковы их интересы, когда и каким образом организовывать действия, касающиеся посредников, и как размещать организационные ресурсы среди самых значительных посредников с целью максимизирования вероятности конкурентного успеха.	Анализ посредников — это инструмент, оказывающий помощь в ситуациях принятия решений, где разные посредники имеют противоборствующие интересы, ресурсы ограничены, и потребности посредников должны быть соответствующим образом сбалансированы. Менеджеры используют анализ посредников по нескольким важным причинам, для выявления людей, групп и учреждений, которые будут позитивно или негативно воздействовать на организацию или инициативу ее конкурента; для установления типа и степени важности воздействия, позитивного или негативного, которое данные посредники будут оказывать на планируемые инициативы рынка; и для разработки стратегий, необходимых для получения наиболее эффективной поддержки, возможной для организационных инициатив, и сокращения любых препятствий успешному внедрению стратегии. Анализ посредников помогает принимающим решения специалистам и менеджерам оценить рыночные и нерыночные окружающие среды, в которых имеет место конкуренция, и указать позиции организации в обсуждениях посредников.
МЕТОДЫ АНАЛИЗА РАЗВИТИЯ		
1. Анализ кривой опыта	Кривая опыта — это уровень изменений в совокупных входящих потоках наличности, деленных на совокупный физический выпуск продукции. Если уровень сокращения расходов кривой опыта постоянен, тогда текущие расходы на единицу продукции будут совокупными средними расходами при двойном	При правильном применении он может пролить свет на структуру издержек отрасли и то, как она могла бы повлиять на фирму и ее конкуренцию.

НАИМЕНОВАНИЕ МЕТОДА	КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА	СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ
	увеличении общего совокупного опыта.	
2. Анализ вектора роста	Анализ вектора роста обобщает различные товарные альтернативы, доступные организации, в отношении ее вариантов на рынке. анализ вектора роста представляет собой относительно гибкий инструмент, позволяющий проводить два уровня анализа. Во-первых, он оказывает помощь в организации и сравнении целого, состоящего из вариантов, которые доступны определенному рынку или товарной стратегии. Во-вторых, если общее направление стратегии определяется в соответствии с рыночной, а не товарной стратегией, анализ может быть сведен к более четко установленному сравнению альтернатив в каждой обширной категории рыночной и товарной стратегии.	Предпринимая систематическую оценку рынка, можно выявить, и понять конкурентные условия и возможности рыночного роста. Этот инструмент организует множество возможностей роста в управляемую основу. Используя анализ вектора роста, аналитик может составить простую карту, прогнозирующую потенциал возможного роста фирмы на ее определенном(ых) рынке(ах) с определенными потенциальными товарами, а также он может учесть возможные разрывы или упущенные возможности на достаточно ранних стадиях, что позволяет руководству предпринять соответствующие стратегические меры.
3. Патентный анализ	Патентный анализ — это инструмент менеджмента для рассмотрения стратегического управления технологией фирмы и процессом разработки товара или услуги. Он включает в себя: • Анализ технологической конкуренции. • Оценка нового рискованного предприятия. • Анализ и управление портфелем патентов. • Анализ и управление научными исследованиями и опытными разработками. • Обследование товарной области или рынка. • Анализ слияния/приобретения (M & A). • Анализ стоимостной цепочки.	Перевод патентных данных в конкурентную информацию позволяет фирме завоевать текущую техническую конкурентоспособность, прогнозировать технологические тенденции и планировать потенциальную конкуренцию, основанную на новых технологиях.
4. Анализ жизненного цикла продукции	Анализ жизненного цикла продукции используется для описания развития объемов продаж. Эта модель оценивает то, что в течение своей жизни товары проходят четыре стадии: появление, рост, зрелость и спад. Данный анализ включает в себя следующие этапы: – Оценка потенциального спроса – Определение спектра цен – Оценка и прогноз объемов продаж по спектру возможных цен – Оценка риска, связанного со снижением конкурентной цены – Анализ уровня агрегирования – Прогноз переломных точек	Этот метод играет две роли: роль описательной концептуальной основы для помощи руководству в понимании динамики рынка и роль нормативной основы управления продукцией, которая предлагает специфичные маркетинговые стратегии для каждого этапа жизненного цикла продукции для максимизирования доходности от всей жизни продукции

НАИМЕНОВАНИЕ МЕТОДА	КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА	СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ
5. Анализ S-кривых жизненного цикла	Концепция S-кривых непосредственно обращена к необходимости включения технологии в стратегическое планирование. Она дополняет это посредством учета объема работ, требуемых на товарную или процессную технологию, и конечного возврата. Практически это представляется в виде графика зависимости инвестиций на научные исследования и опытные разработки или человеко-часов от некоторого полномочия для технологического товара или процесса.	Этот инструмент для управления технологическим изменением позволяет аналитику сравнивать ограничения текущих технологий фирмы с конкурирующими и потенциальными технологиями с целью принятия решения о том, на каких технологиях следует основывать будущую стратегию, а также когда следует развернуть эту новую технологию.
МЕТОДЫ ФИНАНСОВОГО АНАЛИЗА		
1. Анализ финансовых коэффициентов и показателей	Анализ коэффициентов представляет собой метод оценки разнообразных финансовых характеристик компании. В целях стратегического анализа рассчитываются следующие группы коэффициентов: 1. Показатели экономической активности или эффективности. 2. Коэффициенты доли заемных средств или анализа платежеспособности. 3. Коэффициенты анализа ликвидности. 4. Коэффициенты анализа прибыльности. 5. Другие коэффициенты (прибыль акционеров или рынка капитала). Применение данного метода позволяет оценить соответствие коэффициентов на примере базы для сравнения: - собственный опыт работы фирмы - сравнение фирмы с особыми конкурентами - общеотраслевое сравнение	Анализ финансовых коэффициентов и показателей обеспечивает менеджеру понимание конкурентной производительности фирмы, его внутренне финансовое состояние как текущее, так и стратегическое. По результатам анализа финансовых коэффициентов делаются выводы о конкурентном успехе, провале или эволюции компании с течением времени и оценивать то, насколько результативно работает компания по сравнению с аналогичными компаниями в той же отрасли.
2. Программирование стратегических фондов	Программирование стратегических фондов — это официальный процесс стратегического планирования, обеспечивающий связь между формулированием и внедрением стратегии посредством определения задач, стратегий и приоритетов компании; определением сферы потенциальных стратегий, соответствующих корпоративным целям; решением о том, каким стратегическим программам следовать; и внедрением выбранных программ посредством размещения ресурсов и обязанностей через формальные механизмы экономического анализа	Посредством внедрения программирования стратегических фондов менеджерам предоставляются инструменты, необходимые для принятия эффективных долгосрочных решений. Вооружившись систематической основой принятия решений для управления долгосрочными задачами, менеджеры будут в гораздо большей степени настроенными на правильное определение стратегических компромиссов по долгосрочным решениям о размещении ресурсов, так необходимых для последующего стратегического успеха.

Приложение 2
Окончание таблицы 8

НАИМЕНОВАНИЕ МЕТОДА	КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА	СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ
	эффективности намечаемых капиталовложений и контроля.	
3. Анализ уровня устойчивого роста	Анализ уровня устойчивого роста – это фильтр осуществимости, через который следует пропускать все стратегии с целью оценки воздействия роста будущих продаж на финансовую ликвидность фирмы. Этот метод позволяет определить воздействие роста продаж либо на источники, либо на способы использования средств	Он позволяет определить существующие возможности фирмы для финансирования роста, установить, каким образом финансовые политики будут воздействовать на будущий рост, и проанализировать сильные и слабые стороны конкурентных стратегий.
4. CVP-анализ (маржинальный анализ)	CVP-анализ – это анализ безубыточности и маржинальной прибыли. В ходе него производится расчет запаса финансовой прочности, эффекта финансового левериджа.	CVP-анализ позволяет понять цели анализа и показывает как важно понимать поведение затрат, то есть реагирование затрат на различные влияния для оценки последствий тех или иных управленческих решений.
5. Интегральный факторный анализ по модели Дюпон (Du Pont model)	<p>Интегральный факторный анализ по модели Дюпон (Du Pont model) заключаются в изучении, за счёт каких факторов происходило изменение рентабельности. В этой модели увязываются несколько показателей. Она представляется в виде древовидной структуры, в вершине которой находится показатель рентабельности собственного капитала (ROE), а в основании – признаки, характеризующие факторы производственной и финансовой деятельности предприятия</p> <ul style="list-style-type: none"> – операционная рентабельность (измеряется как норма прибыли) – эффективность использования активов (измеряется как оборачиваемость активов) – финансовый рычаг (измеряется как коэффициент капитализации) <p>В основу данной модели была заложена жестко детерминированная зависимость:</p> $\frac{P_n}{A} = \frac{P_n}{S} = \frac{S}{A} \text{ или } ROA = NPM \times TAT$ <p>где Pn – чистая прибыль; A – сумма активов организации; S – объем производства / выручка от реализации.</p>	В зависимости от отраслевой специфики, а также конкретных финансово-хозяйственных условий, сложившихся на данном предприятии, модель позволяет определить факторы, оказывающие наибольшее влияние на величину рентабельности собственного капитала.

Факторы риска, влияющие на параметры затратообразования, в отрасли
производства медтехники

Тип риска	Описание риска	Возможные последствия в части параметров затратообразования	Мероприятия по снижению вероятности наступления и нивелированию последствий риска
СТРАНОВЫЕ И РЕГИОНАЛЬНЫЕ РИСКИ	Внешнеполитическая обстановка: экономические санкции в отношении России, обострение конфликтов на постсоветском пространстве	Увеличение затрат на процессы, связанные с входящей логистикой (материально-техническое снабжение), перебои с поставкой высоко-технологических импортных комплектующих, их значительное удорожание.	Переключение на другие рынки технологий; Переход на отечественных поставщиков комплектующих и материалов; Создание страхового запаса импортных материалов и комплектующих.
	Экономическая ситуация в регионах, уровень их развития, региональная политика в области промышленности, науки и торговли	Отсутствие в регионе достаточного уровня развития промышленности, науки и торговых связей влечет за собой невозможность создания интегрированных цепочек поставок, что также приведет к значительному завышению себестоимости за счет логистических, транзакционных издержек	Донесение до региональных органов власти информации о необходимости диверсификации промышленного потенциала региона, предложение различного рода инвестиционных проектов по созданию новых предприятий, обеспечивающих полный цикл производства медицинской техники на основе государственно-частного партнерства
ОТРАСЛЕВЫЕ РИСКИ	Снижение конкурентоспособности отечественных производителей медтехники по сравнению с импортными аналогами	Снижение конкурентоспособности влечет вытеснение или потерю части рынка сбыта, что влечет дисбаланс доходов / затрат и увеличение срока окупаемости или перспектива неокупаемости проекта	Внедрение системы стратегического управления и разработка политики позиционирования на рынке
	Отсутствие передовых отечественных разработок для прогресса и инноваций	Необходимость поиска зарубежных научных разработок влечет значительное удорожание себестоимости допроизводственной стадии жизненного цикла; невозможность получения исключительных прав на разработки влекут дополнительные затраты на пользование этими патентами.	Создание хоздоговорных отношений с научными центрами, институтами и ВУЗами, стимулирование отечественных ученых на разработку инновационных и прогрессивных технологий, помощь в апробации этих разработок и внедрение их в производство

Тип риска	Описание риска	Возможные последствия в части параметров затратообразования	Мероприятия по снижению вероятности наступления и нивелированию последствий риска
	Наличие барьеров для «входа» на рынок	Наличие данных ограничений влечет дополнительные затраты на маркетинговые исследования, поиск альтернативных каналов сбыта	Изначальное проведение глубокого исследования рынка, его емкости, анализ ограничений и разногласий
ФИНАНСОВЫЕ И ВАЛЮТНЫЕ РИСКИ.	Отсутствие достаточного внешнего финансирования новых проектов и программ модернизации производства	Устаревание производственных мощностей, что приведет к снижению качества и эффективности бизнес-процессов, снижение финансового потенциала компании	Создание инвестиционно привлекательных условий; Диверсификация источников финансирования и выбор оптимальных схем финансирования - Выведение проекта на самоокупаемость без привлечения внешних источников финансирования
	Окончание государственных программ по поддержке высокотехнологического производства	Государственная помощь, в виде субсидий и субвенций, государственных гарантий, является наиболее дешевым источником финансирования. Отсутствие такой поддержки вынудит предприятия отрасли искать более дорогие источники финансирования, что также приведет к удорожанию производства	Убеждение государственных органов в необходимости продления соответствующих программ, что обеспечит стабильное развитие отрасли и конкурентоспособность в части затрат по сравнению с импортными аналогами
	Валютные колебания, ослабление курса национальной валюты (рубля)	Ослабление курса национальной валюты приводит к значительному удорожанию импортных комплектующих; валютные колебания приводят к возникновению значительных курсовых разниц, снижение способности зафиксировать и спрогнозировать закупочные цены	- Проведение расчетов с целью выбора наиболее оптимальной валюты кредитных договоров, как вариант – привлечение мультивалютных кредитов. - Увеличение валютных поступлений от экспорта продукции. - Заключение контрактов с отечественными поставщиками с фиксированными ценами в валюте, конвертируемой при расчётах в рубли. - Введение «валютных оговорок» в контракты на поставку комплектующих.
ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ РИСКИ	Срывы в технологическом цикле производства, нарушение технологии выполнения операций	Непроизводительные затраты, связанные с простоем оборудования, потерь рабочего времени, потери от брака, затраты на наладку технологического цикла	Автоматизация и модернизация производственных процессов, минимизирующие такие срывы и нарушения

Тип риска	Описание риска	Возможные последствия в части параметров затратообразования	Мероприятия по снижению вероятности наступления и нивелированию последствий риска
	Риски нарушения промышленной безопасности	Возможные чрезвычайные ситуации, которые могут привести к экологическим и социально-экономическим последствиям, что повлечет дополнительные затраты на устранения этих последствий	Внедрение жесткой системы контроля промышленной безопасности, недопущение нарушения норм и стандартов промышленной безопасности
	Низкая дисциплина поставок материально-производственных ресурсов и энергии	Непроизводительные затраты, связанные с простоем оборудования, потерь рабочего времени, отсутствия необходимого количества исходных материалов, затраты на поиск альтернативных поставщиков (транзакционные издержки)	- диверсификация поставок, расширение состава поставщиков; - вовлечение традиционных поставщиков в деятельность предприятий путем заключения договоров участия в прибылях или приобретения акций; - создание страховых запасов исходных материалов; - заблаговременная разработка системы функционирования предприятия в условиях поиска альтернативных поставщиков.
	Неудовлетворительное состояние производственных мощностей, материально-технической оснащенности производства	Непроизводительные затраты, связанные с исправлением брака, невосполнимые потери в производстве, рост затрат на обслуживание и ремонт устаревшего оборудования	Обновление производственного оборудование, модернизация имеющегося, контроль годности и технического состояния оборудования
СОЦИАЛЬНО-ДЕМОГРАФИЧЕСКИЕ (КАДРОВЫЕ) РИСКИ	Демографическая ситуация в стране и регионе, состояние рынка труда, уровень безработицы	Отсутствие необходимых специалистов приводит к потребности привлекать кадры с других регионов, что влечет затраты на их релокацию	Подготовка в профильных ВУЗах необходимых специалистов по целевым программам, финансирование программ переподготовки и переквалификации
	Риски, связанные с трудовыми отношениями, в том числе, риски условий и охраны труда, мотивации персонала, деловой оценки персонала, обучения и развития персонала, социального развития персонала	Травматизм на производстве, неудовлетворенность условиями и системой оплаты труда, что приводит к низкой производительности труда и высокой зарплатоемкости, низкая заинтересованность персонала в высокой результативности деятельности компании, невыполнение стратегических параметров	Создание компромиссной системы оплаты труда, комфортных и безопасных условий труда, предоставление ДМС, внедрение систем постоянного обучения и личностного роста персонала, материальная поддержка персонала, предоставление возможности участия в прибыли компании

Приложение 3
Окончание таблицы 1

Тип риска	Описание риска	Возможные последствия в части параметров затратообразования	Мероприятия по снижению вероятности наступления и нивелированию последствий риска
ПРАВОВЫЕ РИСКИ	Существенные изменения в гражданском, налоговом, валютном законодательстве	Потери, связанные с несоблюдением норм законодательства, административные штрафы	Обеспечение юристов комплексными справочно-правовыми системами, оперативный мониторинг и анализ изменений в законодательстве
	Изменения в судебной практике, судебные прецеденты	Убытки и потери по проигранным судебным делам	Мониторинг и анализ актуальной судебной практики, привлечение квалифицированных юристов для отстаивания интересов компании в судебных и правоохранительных органах

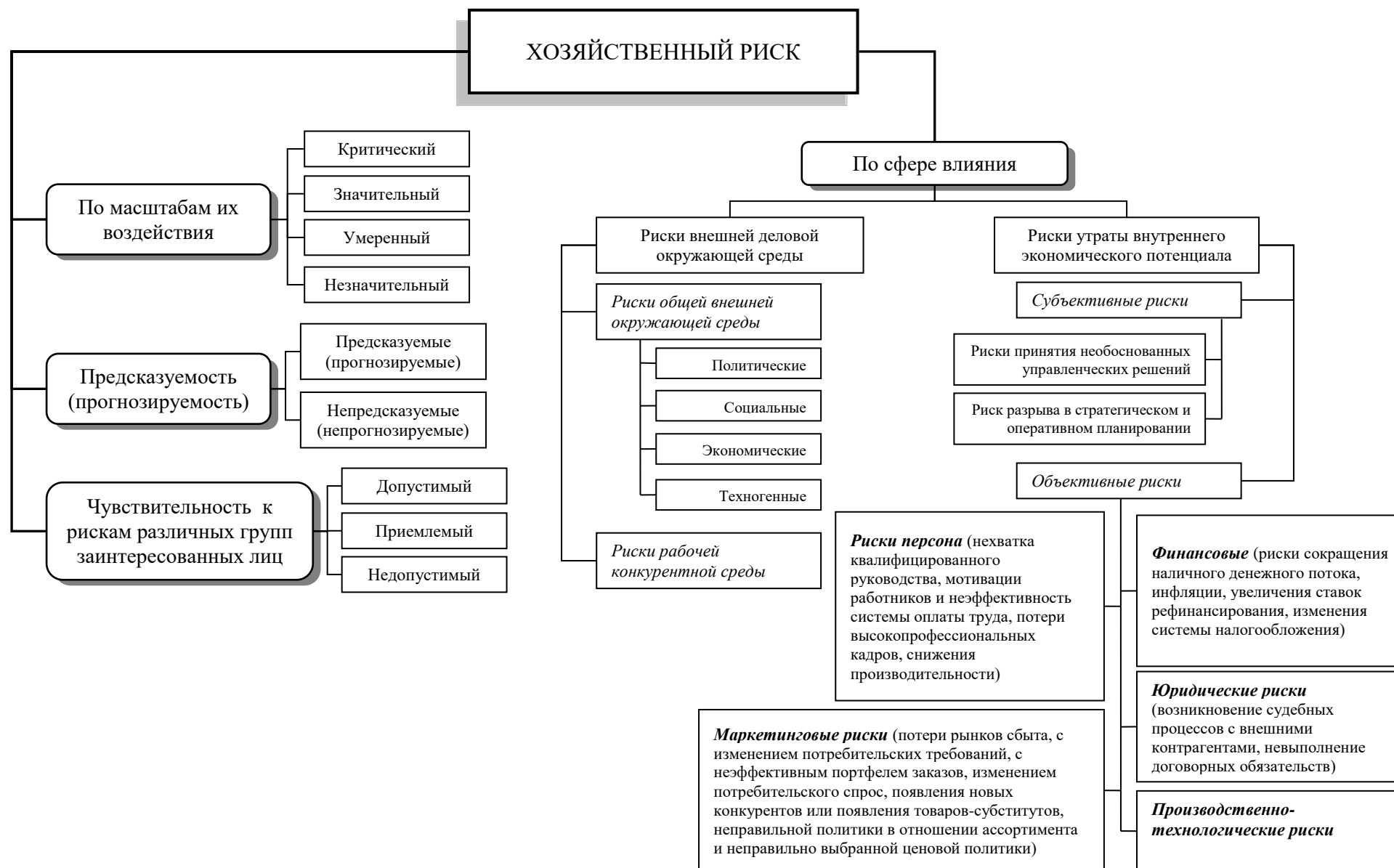


Рис.1. Классификация рисков в целях стратегического управления затратами предприятия



Рис. 2. Механизм интеграции системы стратегического управления затратами и сбалансированной системы показателей

Базовые концепции в управлении затратами и аспекты рассмотрения затрат

Концепция	Сущность концепции	Аспекты	
		Учетный	Экономический
Концепция затратообразующих факторов	Выделение и учет функциональных (операционных) и структурных затратообразующих факторов. Функциональные – обеспечивают успешную работу предприятия. Структурные – определяют факторы поведения затрат.	Функциональные факторы +	Структурные факторы +
Стратегическое позиционирование	Ключевой идеей является использование в учете и анализе затрат данных о стратегии развития компании, отрасли и экономики в целом.	-	+
Цепочка ценностей	Расширяет подход к формированию и управлению затратами за счет «учета затратообразующих механизмов по всей цепочке ценностей в рамках согласованного набора видов деятельности, начиная от источников сырья и заканчивая готовой продукцией/услугами, полученными конечными пользователями».	-	+
Концепция ABC	«Формализует учет и анализ затрат по видам деятельности в части распределения накладных расходов на конкретные товары, работы и услуги».	-	+
Концепция добавленной стоимости	На всех стадиях прироста стоимости учитываются составляющие затрат. Ключевым моментом является максимизация разницы (добавленной стоимости) между закупками и реализацией.	+	-
Концепция упущенных возможностей (альтернативности затрат)	Базируется на сравнении альтернативных затрат при принятии финансовых решений и выборе наиболее подходящего.	-	+
Концепция транзакционных издержек	Исходит из разделения издержек на производственные (операционные) и транзакционные.	+	-

Примечание: разработана по материалам статьи⁷¹ Хотинской Г.И.

⁷¹ Хотинская Г.И. Концептуальные основы управления затратами [Текст] / Г.И.Хотинская. Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – №4.

Характеристика методов и моделей стратегического учета затрат

Метод/модель стратегического учета	Сущность и характеристика метода/модели (теоретический аспект)	Сфера применения метода/модели (эмпирический подход)
Целевая калькуляция себестоимости (таргет- костинг)	Предполагает: определение рыночной цены на данный вид продукции; установление желаемого размера прибыли; расчет максимально допустимой себестоимости	Метод используется на этапах проектирования и конструирования продукции. Данные этапы оказывают основное влияние на размер выделяемых средств.
Калькуляция на основе атрибутов (атрибутивный учет)	Цель метода – приписать расходы, обычно в совокупности трактуемые как себестоимость продукции, тем выгодам, которые эти атрибуты предоставляют потребителям по каждому параметру, обладающему стратегической важностью.	С помощью данного метода вычисляется себестоимость характеристик, определяющих ценность продукции, и регулярно отслеживается динамика затрат.
Функциональный учет (ABC- калькулирование)	Калькуляция на основе цепи затрат – это учет затрат по взаимосвязанному набору видов деятельности, создающей ценность, начиная от поставки основных исходных материалов от поставщиков до поставки конечного продукта или услуги заказчику.	Понимание того, каким образом выполняются виды деятельности, входящие в цепь затрат, и как они взаимодействуют друг с другом, создает условия для повышения степени удовлетворения потребителей.
Кайзен-костинг	Прежде всего уделяет внимание производственным процессам, а снижение расходов обеспечивается через повышение эффективности этих процессов. Задается целевой показатель сокращения расходов, который сравнивается с фактическими расходами за предыдущий период, после чего выбираются способы сокращения расходов.	Предполагает не достижение определенной величины затрат, а постоянное, непрерывное и всеохватывающее их снижение. Кайзен-калькулирование используется на производственной стадии жизненного цикла продукции.
Калькулирование «точно в срок» (Just-intime calculation)	В основе модификаций лежит принцип ликвидации избыточной информации для управления.	Анализируются операции цикла прохождения заказа; выявляются пути устранения и минимизации издержек операций, не добавляющих ценности продукту.
Cost-killing (оптимизационные калькуляции)	Предполагает комплекс мероприятий по сокращению расходов, в первую очередь	Позволяет сократить неэффективные расходы и помогает выявить

Метод/модель стратегического учета	Сущность и характеристика метода/модели (теоретический аспект)	Сфера применения метода/модели (эмпирический подход)
	накладных.	неэффективные бизнес-процессы, которые мешают реализовать стратегию компании.
Матрица соотношения деятельности и расходов (EAD – ExpenseActivity Dependence)	Производится отнесение стоимости капитала по группам работ. Затраты распределяются по работам, в которых они используются, пропорционально величине их потребления, что позволяет рассчитать суммарную величину затрат по каждому виду работ.	Матрица EAD позволяет определить чрезмерное потребление затрат по каждому виду деятельности или производимому продукту.
Бенчмаркинг (Benchmarking) – оценивание показателей функционирования конкурентов	Предполагает мониторинг опубликованных финансовых отчетов конкурентов. Частью оценивания ключевых источников конкурентного преимущества является численный анализ их опубликованных отчетов.	Основная задача – постоянное совершенствование финансовой и технической структуры предприятия. Оценка показателей функционирования конкурентов позволяет более глубоко понять финансовое состояние собственного бизнеса.

Таблица 2

Объекты и задачи стратегического управления затратами

Объект	Задача управления
Функциональные качества продукта (атрибуты)	Предусматривает оценку возможностей снижения затрат с обеспечением должного уровня качества продукта, определяющим ценность продукта. Задача – предоставление необходимой информации специалистам, занятым разработкой новой продукции, для оперативного прогноза затрат на последующие этапы жизненного цикла, в т.ч. на производство разрабатываемой продукции, ее сервисное обслуживание и другие этапы жизненного цикла продукта.
Технология производства	Задача – обеспечение снижения затрат за счет выбора наилучшей технологии, эффективного управления технологическими параметрами, имеющимися технологиями, а так же за счет разработки и внедрения новых технологий.
Ресурсы и ресурсное обеспечение	Задачу можно условно разделить на несколько вариантов: оценка затрат на привлечение ресурсов (кредитов, инвестиций, персонала, оборудования, производственных помещений и т.д.); оценка затрат на замену ресурсов (замена устаревшего оборудования, замена существующей техники на более совершенную, реконструкция производственных помещений); оценка затрат на ликвидацию и утилизацию ресурсов, сокращение персонала.
Бизнес-процессы и системы управления	Задачи можно разделить на несколько групп: снижение затрат за счет формирования и формализации бизнес-процессов; снижение затрат за счет реинжиниринга бизнес-процессов; снижение затрат за счет реорганизации систем управления.
Организационная структура	Задачи основываются на следующих основных моментах: формирование организационной структуры предприятия; реструктуризация предприятия.

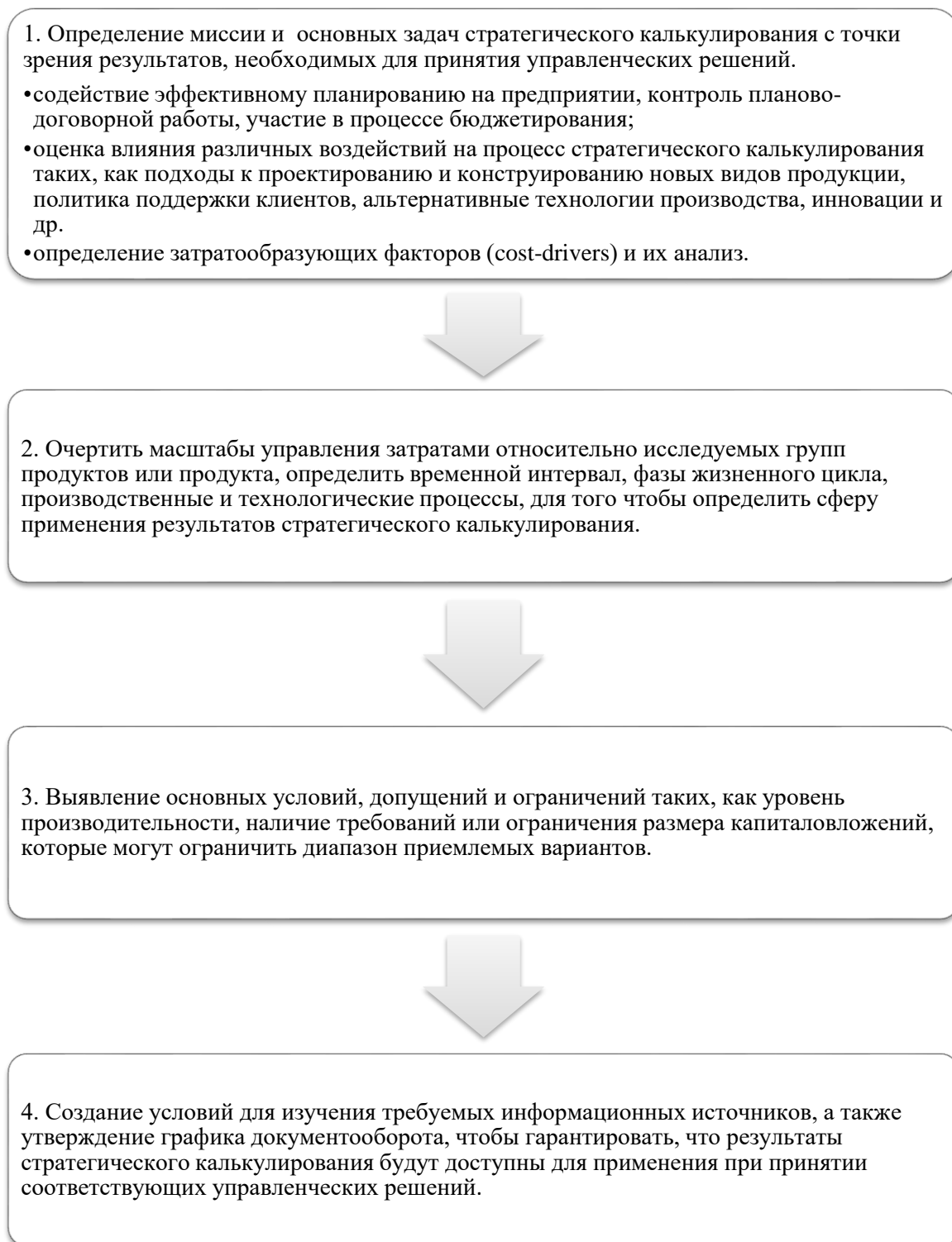


Рис.1. Последовательность этапов разработки плана-стратегии в части затратообразования

Требования и методы моделирования стратегической калькуляции

ТРЕБОВАНИЯ К СТРАТЕГИЧЕСКИМ КАЛЬКУЛЯЦИОННЫМ МОДЕЛЯМ
<ol style="list-style-type: none"> 1) учитывать все характеристики и особенности продукта, в том числе сферу применения и условия обращения на рынке, конструктивные особенности, эксплуатационные и технические характеристики, характер послепродажного обслуживания, ограничения в применении; 2) быть многогранными, чтобы включать и выводить на первый план те факторы, которые имеют наибольшее значение при калькулировании; 3) быть понятными для всех заинтересованных пользователей и исполнителей, что позволит своевременно принимать решений о будущем продукции, ее обновлении, модификации, снятии с производства и утилизации; 4) рассматривать показатели и элементы калькуляции в комплексе.
ТРЕБОВАНИЯ К ПРОЦЕССУ МОДЕЛИРОВАНИЯ
<ol style="list-style-type: none"> 1) должна быть разработана детализированная структура затрат, что определит все значимые составляющие калькуляции по всем предполагаемым стадиям (фазах) жизненного цикла и процессам (операциям); 2) необходимо выявить те затраты, которые не будут иметь существенного влияния на общую калькуляцию и соответственно не будут меняться при выборе той или иной альтернативы. Эти элементы могут быть исключены из дальнейшего рассмотрения, но при этом должен быть обеспечен достаточный контроль за данными затратами; 3) произвести отбор методов оценки затрат, которые могут быть применены ко всей стратегической калькуляции, а также к конкретной стадии жизненного цикла или группе затрат; 4) определить данные, необходимые для проведения этих оценок, а также определить источники этих данных; 5) должны быть устранены любые ограничения, которые могут препятствовать объективной оценке затрат; 6) интегрировать отдельные виды затрат в единую стратегическую калькуляционную модель, которая будет обеспечивать выход соответствующих показателей, необходимых для анализа; 7) проверить модель на предмет соответствия целям и задачам стратегии управления затратами на предприятии; 8) результаты моделирования должны быть соответствующим образом задокументированы и представлены заинтересованным пользователям для исполнения и принятия обоснованных управленческих решений.
МЕТОДЫ МОДЕЛИРОВАНИЯ
<p><i>Методы бухгалтерского инжиниринга</i> используется, когда есть детальная информация о капитальных и текущих затратах на разработку и производство продукта. Он включает прямую оценку каждой статьи калькуляции относительно каждого компонента, составляющего продукт. Данный метод использует стандартные инструменты оценки (например, инжиниринговая и (или) производственная оценка) для того, чтобы рассчитать стоимость каждого компонента и его взаимосвязь с другими компонентами (данный способ известен как Cost Element Relationships – CER).</p> <p><i>Метод аналогий (шаблонов)</i> обеспечивает тот же уровень детализации, как и инжиниринговый метод, но основывается на исторических данных по другим продуктам, обладающим аналогичными конструктивными, технологическими, функциональными и эксплуатационными характеристиками.</p> <p><i>Параметрический метод</i> используется в случае, когда фактические или исторические данные о затратах отсутствуют или ограничены известными параметрами. Требуемая стратегическая калькуляция составляется исходя из этих доступных данных и параметров, рассчитываемых с применением инструментов математического анализа – прогрессии и регрессии.</p>

Приложение 6

Таблица 4

План счетов стратегического учета затрат

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
А.0.0.00.000	Полная стратегическая себестоимость	А.0.0.00.Э01	Материальные затраты	А.1.0.00.C00	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты Отчисления в резервы постпроизводственной стадии Потери (убытки) постпроизводственной стадии, непокрытые резервами
		А.0.0.00.Э02	Затраты на оплату труда	А.1.0.00.C01	
		А.0.0.00.Э03	Отчисления на социальные нужды	А.1.0.00.C02	
		А.0.0.00.Э04	Амортизация	А.1.0.00.C03	
		А.0.0.00.Э05	Прочие	А.1.0.00.C04	
				А.1.0.00.C05	
				А.1.0.00.C06	
				А.1.0.00.C07	
				А.1.0.00.C08	
				А.1.0.00.C09	
				А.1.0.00.C10	
				А.1.0.00.C12	
				А.1.0.00.C13	
				А.1.0.00.C14	
				А.1.0.00.C15	
			А.2.0.00.C00	Затраты вспомогательных (накладных) процессов Затраты на администрирование Затраты на управление трудовыми ресурсами Затраты на управление качеством Затраты на контроллинг Затраты на управление рисками	
			А.2.0.00.C01		
			А.2.0.00.C02		
			А.2.0.00.C03		
			А.2.0.00.C04		
			А.2.0.00.C05		
I. СЧЕТА ЗАТРАТ СТАДИЙ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРОДУКТА					
А.0.1.00.000	Себестоимость допроизводственной стадии жизненного цикла	А.0.1.00.Э01	Материальные затраты	А.1.1.00.C00	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты
		А.0.1.00.Э02	Затраты на оплату труда	А.1.1.00.C01	
		А.0.1.00.Э03	Отчисления на социальные		

Приложение 6
Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
		A.0.1.00.Э04 A.0.1.00.Э05	нужды Амортизация Прочие	A.1.1.00.C02 A.1.1.00.C03 A.1.1.00.C04 A.1.1.00.C05 A.1.1.00.C06 A.1.1.00.C07 A.1.1.00.C08 A.1.1.00.C09 A.1.1.00.C10 A.1.1.00.C12 A.1.1.00.C13 A.2.1.00.C00 A.2.1.00.C01 A.2.1.00.C02 A.2.1.00.C03 A.2.1.00.C04 A.2.1.00.C05	Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты Затраты вспомогательных (накладных) процессов Затраты на администрирование Затраты на управление трудовыми ресурсами Затраты на управление качеством Затраты на контроллинг Затраты на управление рисками
A.0.2.00.000	Себестоимость производственной стадии жизненного цикла	A.0.2.00.Э01 A.0.2.00.Э02 A.0.2.00.Э03 A.0.2.00.Э04 A.0.2.00.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.00.C00 A.1.2.00.C01 A.1.2.00.C02 A.1.2.00.C03 A.1.2.00.C04 A.1.2.00.C05 A.1.2.00.C06 A.1.2.00.C07 A.1.2.00.C08 A.1.2.00.C09 A.1.2.00.C10	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования

Приложение 6
Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
				A.1.2.00.C12 A.1.2.00.C13	Амортизация Прочие производственные затраты
				A.2.2.00.C00 A.2.2.00.C01 A.2.2.00.C02 A.2.2.00.C03 A.2.2.00.C04 A.2.2.00.C05	Затраты вспомогательных (накладных) процессов Затраты на администрирование Затраты на управление трудовыми ресурсами Затраты на управление качеством Затраты на контроллинг Затраты на управление рисками
A.0.3.00.000	Себестоимость постпроизводственной жизненного цикла	стадии	А.0.3.00.Э01 А.0.3.00.Э02 А.0.3.00.Э03 А.0.3.00.Э04 А.0.3.00.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты Отчисления в резервы постпроизводственной стадии <i>Отчисления в резерв на спад продаж</i> <i>Отчисления в резерв на закрытие производства</i> <i>Отчисления в резерв на утилизацию непроданной продукции</i> Потери (убытки) постпроизводственной стадии, непокрытые резервами <i>Потери (убытки) от спада продаж</i> <i>Потери (убытки) от закрытия производства</i> <i>Потери (убытки) от утилизации непроданной продукции</i>
				A.1.3.00.C00 A.1.3.00.C01 A.1.3.00.C02 A.1.3.00.C03 A.1.3.00.C04 A.1.3.00.C05 A.1.3.00.C06 A.1.3.00.C07 A.1.3.00.C08 A.1.3.00.C09 A.1.3.00.C10 A.1.3.00.C12 A.1.3.00.C13 A.1.3.00.C14 <i>A.1.3.00.C14.1</i> <i>A.1.3.00.C14.1</i> <i>A.1.3.00.C14.1</i> A.1.3.00.C15 <i>A.1.3.00.C15.1</i> <i>A.1.3.00.C15.1</i> <i>A.1.3.00.C15.1</i>	
				A.2.0.00.C00	Затраты вспомогательных

Приложение 6

Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
				A.2.0.00.C01 A.2.0.00.C02 A.2.0.00.C03 A.2.0.00.C04 A.2.0.00.C05	(накладных) процессов Затраты на администрирование Затраты на управление трудовыми ресурсами Затраты на управление качеством Затраты на контроллинг Затраты на управление рисками
II. СЧЕТА ЗАТРАТ ОСНОВНЫХ ПРОЦЕССОВ					
2.1 Счета затрат допроизводственной стадии					
A.1.1.01.000	Затраты на первоначальные исследования	A.1.1.01.Э01 A.1.1.01.Э02 A.1.1.01.Э03 A.1.1.01.Э04 A.1.1.01.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.1.01.C00 A.1.1.01.C01 A.1.1.01.C02 A.1.1.01.C03 A.1.1.01.C04 A.1.1.01.C05 A.1.1.01.C06 A.1.1.01.C07 A.1.1.01.C08 A.1.1.01.C09 A.1.1.01.C10 A.1.1.01.C12 A.1.1.01.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.1.02.000	Затраты на проектирование и конструирование	A.1.1.02.Э01 A.1.1.02.Э02 A.1.1.02.Э03 A.1.1.02.Э04 A.1.1.02.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.1.02.C00 A.1.1.02.C01 A.1.1.02.C02 A.1.1.02.C03 A.1.1.02.C04 A.1.1.02.C05 A.1.1.02.C06 A.1.1.02.C07	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели

Приложение 6
Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
				A.1.1.02.C08 A.1.1.02.C09 A.1.1.02.C10 A.1.1.02.C12 A.1.1.02.C13	Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.1.03.000	Затраты на апробирование и изготовление пробной продукции	A.1.1.03.Э01 A.1.1.03.Э02 A.1.1.03.Э03 A.1.1.03.Э04 A.1.1.03.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.1.03.C00 A.1.1.03.C01 A.1.1.03.C02 A.1.1.03.C03 A.1.1.03.C04 A.1.1.03.C05 A.1.1.03.C06 A.1.1.03.C07 A.1.1.03.C08 A.1.1.03.C09 A.1.1.03.C10 A.1.1.03.C12 A.1.1.03.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
2.2 Счета затрат производственной стадии					
A.1.2.01.000	Себестоимость «Снабжение»	A.1.2.01.Э01 A.1.2.01.Э02 A.1.2.01.Э03 A.1.2.01.Э04 A.1.2.01.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.1.01.C00 A.1.1.01.C01 A.1.1.01.C02 A.1.1.01.C03 A.1.1.01.C04 A.1.1.01.C05 A.1.1.01.C06 A.1.1.01.C07 A.1.1.01.C08 A.1.1.01.C09	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды

Приложение 6
Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
				A.1.1.01.C10 A.1.1.01.C12 A.1.1.01.C13	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.01-01.000	Затраты на материально-техническое снабжение	A.1.2.01-01.Э01 A.1.2.01-01.Э02 A.1.2.01-01.Э03 A.1.2.01-01.Э04 A.1.2.01-01.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.01-01.C00 A.1.2.01-01.C01 A.1.2.01-01.C02 A.1.2.01-01.C03 A.1.2.01-01.C04 A.1.2.01-01.C05 A.1.2.01-01.C06 A.1.2.01-01.C07 A.1.2.01-01.C08 A.1.2.01-01.C09 A.1.2.01-01.C10 A.1.2.01-01.C12 A.1.2.01-01.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.01-02.000	Затраты на входящую логистику	A.1.2.01-02.Э01 A.1.2.01-02.Э02 A.1.2.01-02.Э03 A.1.2.01-02.Э04 A.1.2.01-02.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.01-02.C00 A.1.2.01-02.C01 A.1.2.01-02.C02 A.1.2.01-02.C03 A.1.2.01-02.C04 A.1.2.01-02.C05 A.1.2.01-02.C06 A.1.2.01-02.C07 A.1.2.01-02.C08 A.1.2.01-02.C09 A.1.2.01-02.C10 A.1.2.01-02.C12	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация

Приложение 6
Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
				A.1.2.01-02.C13	Прочие производственные затраты
A.1.2.02.000	Себестоимость «Производство»	A.1.2.02.Э01 A.1.2.02.Э02 A.1.2.02.Э03 A.1.2.02.Э04 A.1.2.02.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.02.C00 A.1.2.02.C01 A.1.2.02.C02 A.1.2.02.C03 A.1.2.02.C04 A.1.2.02.C05 A.1.2.02.C06 A.1.2.02.C07 A.1.2.02.C08 A.1.2.02.C09 A.1.2.02.C10 A.1.2.02.C12 A.1.2.02.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.02-01.000	Себестоимость производственного процесса 1	A.1.2.02-01.Э01 A.1.2.02-01.Э02 A.1.2.02-01.Э03 A.1.2.02-01.Э04 A.1.2.02-01.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.02-01.C00 A.1.2.02-01.C01 A.1.2.02-01.C02 A.1.2.02-01.C03 A.1.2.02-01.C04 A.1.2.02-01.C05 A.1.2.02-01.C06 A.1.2.02-01.C07 A.1.2.02-01.C08 A.1.2.02-01.C09 A.1.2.02-01.C10 A.1.2.02-01.C12 A.1.2.02-01.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.02-02.000	Себестоимость производственного процесса 2	A.1.2.02-02.Э01 A.1.2.02-02.Э02 A.1.2.02-02.Э03	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные	A.1.2.02-02.C00 A.1.2.02-02.C01	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты

Приложение 6

Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
		A.1.2.02-02.Э04 A.1.2.02-02.Э05	нужды Амортизация Прочие	A.1.2.02-02.C02 A.1.2.02-02.C03 A.1.2.02-02.C04 A.1.2.02-02.C05 A.1.2.02-02.C06 A.1.2.02-02.C07 A.1.2.02-02.C08 A.1.2.02-02.C09 A.1.2.02-01.C10 A.1.2.02-02.C12 A.1.2.02-02.C13	Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
...
A.1.2.02-N.000	Себестоимость производственного процесса N	A.1.2.02-N.Э01 A.1.2.02-N.Э02 A.1.2.02-N.Э03 A.1.2.02-N.Э04 A.1.2.02-N.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.02-N.C00 A.1.2.02-N.C01 A.1.2.02-N.C02 A.1.2.02-N.C03 A.1.2.02-N.C04 A.1.2.02-N.C05 A.1.2.02-N.C06 A.1.2.02-N.C07 A.1.2.02-N.C08 A.1.2.02-N.C09 A.1.2.02-N.C10 A.1.2.02-N.C12 A.1.2.02-N.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.03.000	Себестоимость «Продажи и распределение»	A.1.2.03.Э01 A.1.2.03.Э02 A.1.2.03.Э03 A.1.2.03.Э04	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды	A.1.2.03.C00 A.1.2.03.C01 A.1.2.03.C02	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и

Приложение 6

Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
		A.1.2.03.Э05	Амортизация Прочие	A.1.2.03.C03 A.1.2.03.C04 A.1.2.03.C05 A.1.2.03.C06 A.1.2.03.C07 A.1.2.03.C08 A.1.2.03.C09 A.1.2.03.C10 A.1.2.03.C12 A.1.2.03.C13	полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.03-01.000	Затраты на маркетинг и рекламу	A.1.2.03-01.Э01 A.1.2.03-01.Э02 A.1.2.03-01.Э03 A.1.2.03-01.Э04 A.1.2.03-01.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.03-01.C00 A.1.2.03-01.C01 A.1.2.03-01.C02 A.1.2.03-01.C03 A.1.2.03-01.C04 A.1.2.03-01.C05 A.1.2.03-01.C06 A.1.2.03-01.C07 A.1.2.03-01.C08 A.1.2.03-01.C09 A.1.2.03-01.C10 A.1.2.03-01.C12 A.1.2.03-01.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.03-02.000	Затраты на предпродажное обслуживание	A.1.2.03-02.Э01 A.1.2.03-02.Э02 A.1.2.03-02.Э03 A.1.2.03-02.Э04 A.1.2.03-02.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.03-02.C00 A.1.2.03-02.C01 A.1.2.03-02.C02 A.1.2.03-02.C03	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций

Приложение 6

Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
				A.1.2.03-02.C04 A.1.2.03-02.C05 A.1.2.03-02.C06 A.1.2.03-02.C07 A.1.2.03-02.C08 A.1.2.03-02.C09 A.1.2.03-02.C10 A.1.2.03-02.C12 A.1.2.03-02.C13	Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.03-03.000	Затраты на продажу	A.1.2.03-03.Э01 A.1.2.03-03.Э02 A.1.2.03-03.Э03 A.1.2.03-03.Э04 A.1.2.03-03.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.03-03.C00 A.1.2.03-03.C01 A.1.2.03-03.C02 A.1.2.03-03.C03 A.1.2.03-03.C04 A.1.2.03-03.C05 A.1.2.03-03.C06 A.1.2.03-03.C07 A.1.2.03-03.C08 A.1.2.03-03.C09 A.1.2.03-03.C10 A.1.2.03-03.C12 A.1.2.03-03.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.04.000	Себестоимость «Логистика сбыта (исходящей логистика)»	A.1.2.04.Э01 A.1.2.04.Э02 A.1.2.04.Э03 A.1.2.04.Э04 A.1.2.04.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.03-03.C00 A.1.2.03-03.C01 A.1.2.03-03.C02 A.1.2.03-03.C03 A.1.2.03-03.C04 A.1.2.03-03.C05	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели

Приложение 6

Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
				A.1.2.03-03.C06 A.1.2.03-03.C07 A.1.2.03-03.C08 A.1.2.03-03.C09 A.1.2.03-03.C10 A.1.2.03-03.C12 A.1.2.03-03.C13	Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.04-01.000	Затраты на складирование и хранение	A.1.2.04-01.Э01 A.1.2.04-01.Э02 A.1.2.04-01.Э03 A.1.2.04-01.Э04 A.1.2.04-01.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.04-01.C00 A.1.2.04-01.C01 A.1.2.04-01.C02 A.1.2.04-01.C03 A.1.2.04-01.C04 A.1.2.04-01.C05 A.1.2.04-01.C06 A.1.2.04-01.C07 A.1.2.04-01.C08 A.1.2.04-01.C09 A.1.2.04-01.C10 A.1.2.04-01.C12 A.1.2.04-01.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.04-02.000	Затраты на транспортировку	A.1.2.04-02.Э01 A.1.2.04-02.Э02 A.1.2.04-02.Э03 A.1.2.04-02.Э04 A.1.2.04-02.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.04-02.C00 A.1.2.04-02.C01 A.1.2.04-02.C02 A.1.2.04-02.C03 A.1.2.04-02.C04 A.1.2.04-02.C05 A.1.2.04-02.C06 A.1.2.04-02.C07 A.1.2.04-02.C08	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда

Приложение 6
Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
				A.1.2.04-02.C09 A.1.2.04-02.C10 A.1.2.04-02.C12 A.1.2.04-02.C13	производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.04-03.000	Затраты на страхование	A.1.2.04-03.Э01 A.1.2.04-03.Э02 A.1.2.04-03.Э03 A.1.2.04-03.Э04 A.1.2.04-03.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.04-03.C00 A.1.2.04-03.C01 A.1.2.04-03.C02 A.1.2.04-03.C03 A.1.2.04-03.C04 A.1.2.04-03.C05 A.1.2.04-03.C06 A.1.2.04-03.C07 A.1.2.04-03.C08 A.1.2.04-03.C09 A.1.2.04-03.C10 A.1.2.04-03.C12 A.1.2.04-03.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.05.000	Себестоимость «Постпродажное обслуживание»	A.1.2.05.Э01 A.1.2.05.Э02 A.1.2.05.Э03 A.1.2.05.Э04 A.1.2.05.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.05.C00 A.1.2.05.C01 A.1.2.05.C02 A.1.2.05.C03 A.1.2.05.C04 A.1.2.05.C05 A.1.2.05.C06 A.1.2.05.C07 A.1.2.05.C08 A.1.2.05.C09 A.1.2.05.C10	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию

Приложение 6
Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
				A.1.2.05.C12 A.1.2.05.C13	оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.05-01.000	Затраты на постпродажное обслуживание	A.1.2.05-01.Э01 A.1.2.05-01.Э02 A.1.2.05-01.Э03 A.1.2.05-01.Э04 A.1.2.05-01.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.05-01.C00 A.1.2.05-01.C01 A.1.2.05-01.C02 A.1.2.05-01.C03 A.1.2.05-01.C04 A.1.2.05-01.C05 A.1.2.05-01.C06 A.1.2.05-01.C07 A.1.2.05-01.C08 A.1.2.05-01.C09 A.1.2.05-01.C10 A.1.2.05-01.C12 A.1.2.05-01.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.2.05-02.000	Затраты на гарантийное обслуживание	A.1.2.05-02.Э01 A.1.2.05-02.Э02 A.1.2.05-02.Э03 A.1.2.05-02.Э04 A.1.2.05-02.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.05-02.C00 A.1.2.05-02.C01 A.1.2.05-02.C02 A.1.2.05-02.C03 A.1.2.05-02.C04 A.1.2.05-02.C05 A.1.2.05-02.C06 A.1.2.05-02.C07 A.1.2.05-02.C08 A.1.2.05-02.C09 A.1.2.05-02.C10 A.1.2.05-02.C12 A.1.2.05-02.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты

Приложение 6

Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
A.1.2.05-03.000	Утилизация	A.1.2.05-03.Э01 A.1.2.05-03.Э02 A.1.2.05-03.Э03 A.1.2.05-03.Э04 A.1.2.05-03.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.2.05-03.C00 A.1.2.05-03.C01 A.1.2.05-03.C02 A.1.2.05-03.C03 A.1.2.05-03.C04 A.1.2.05-03.C05 A.1.2.05-03.C06 A.1.2.05-03.C07 A.1.2.05-03.C08 A.1.2.05-03.C09 A.1.2.05-03.C10 A.1.2.05-03.C12 A.1.2.05-03.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
2.3 Счета резервов и потерь (убытков) постпроизводственной стадии					
<i>2.3.1 Резервы</i>					
P.1.3.01.000	Резерв спада продаж				
P.1.3.02.000	Резерв на закрытие производства				
P.1.3.03.000	Резерв на утилизацию непроданной продукции				
<i>2.3.2 Потери</i>					
A.1.3.01.000	Потери (убытки) от спада продаж	A.1.3.01.Э01 A.1.3.01.Э02 A.1.3.01.Э03 A.1.3.01.Э04 A.1.3.01.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.3.01.C00 A.1.3.01.C01 A.1.3.01.C02 A.1.3.01.C03 A.1.3.01.C04 A.1.3.01.C05 A.1.3.01.C06 A.1.3.01.C07	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели

Приложение 6
Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
				A.1.3.01.C08 A.1.3.01.C09 A.1.3.01.C10 A.1.3.01.C12 A.1.3.01.C13	Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.3.02.000	Потери (убытки) от закрытия производства	A.1.3.02.Э01 A.1.3.02.Э02 A.1.3.02.Э03 A.1.3.02.Э04 A.1.3.02.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.3.02.C00 A.1.3.02.C01 A.1.3.02.C02 A.1.3.02.C03 A.1.3.02.C04 A.1.3.02.C05 A.1.3.02.C06 A.1.3.02.C07 A.1.3.02.C08 A.1.3.02.C09 A.1.3.02.C10 A.1.3.02.C12 A.1.3.02.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
A.1.3.03.000	Потери (убытки) от утилизации непроданной продукции	A.1.3.03.Э01 A.1.3.03.Э02 A.1.3.03.Э03 A.1.3.03.Э04 A.1.3.03.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	A.1.3.03.C00 A.1.3.03.C01 A.1.3.03.C02 A.1.3.03.C03 A.1.3.03.C04 A.1.3.03.C05 A.1.3.03.C06 A.1.3.03.C07 A.1.3.03.C08 A.1.3.03.C09	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
				A.1.3.03.C10 A.1.3.03.C12 A.1.3.03.C13	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
III. СЧЕТА ЗАТРАТ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ (НАКЛАДНЫХ) ПРОЦЕССОВ					
A.2.0.01.000	Затраты на администрирование	A.2.0.01.Э01 A.2.0.01.Э02 A.2.0.01.Э03 A.2.0.01.Э04 A.2.0.01.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие		
A.2.0.02.000	Затраты на управление трудовыми ресурсами	A.2.0.02.Э01 A.2.0.02.Э02 A.2.0.02.Э03 A.2.0.02.Э04 A.2.0.02.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие		
A.2.0.03.000	Затраты на управление качеством	A.2.0.03.Э01 A.2.0.03.Э02 A.2.0.03.Э03 A.2.0.03.Э04 A.2.0.03.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие		
A.2.0.04.000	Затраты на контроллинг	A.2.0.04.Э01 A.2.0.04.Э02 A.2.0.04.Э03 A.2.0.04.Э04 A.2.0.04.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие		
A.2.0.04.000	Затраты на управление рисками	A.2.0.05.Э01 A.2.0.05.Э02 A.2.0.05.Э03 A.2.0.05.Э04 A.2.0.05.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие		
IV СЧЕТА ОТКЛОНЕНИЙ					
Кор.0.0.00.000	Полная стратегическая себестоимость	Кор.1.0.00.Э01 Кор.1.0.00.Э02 Кор.1.0.00.Э03 Кор.1.0.00.Э04	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды	Кор.1.0.00.C00 Кор.1.0.00.C01 Кор.1.0.00.C02	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и

Приложение 6
Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
		Кор.1.0.00.Э05	Амортизация Прочие	Кор.1.0.00.C03 Кор.1.0.00.C04 Кор.1.0.00.C05 Кор.1.0.00.C06 Кор.1.0.00.C07 Кор.1.0.00.C08 Кор.1.0.00.C09 Кор.1.0.00.C10 Кор.1.0.00.C12 Кор.1.0.00.C13 Кор.1.0.00.C14 Кор.1.0.00.C15	полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты Отчисления в резервы постпроизводственной стадии Потери (убытки) постпроизводственной стадии, непокрытые резервами
				Кор.2.0.00.C00 Кор.2.0.00.C01 Кор.2.0.00.C02 Кор.2.0.00.C03 Кор.2.0.00.C04 Кор.2.0.00.C05	Затраты вспомогательных (накладных) процессов Затраты на администрирование Затраты на управление трудовыми ресурсами Затраты на управление качеством Затраты на контроллинг Затраты на управление рисками
Кор.0.1.00.000	Себестоимость допроизводственной стадии жизненного цикла	Кор.0.1.00.Э01 Кор.0.1.00.Э02 Кор.0.1.00.Э03 Кор.0.1.00.Э04 Кор.0.1.00.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	Кор.1.1.00.C00 Кор.1.1.00.C01 Кор.1.1.00.C02 Кор.1.1.00.C03 Кор.1.1.00.C04 Кор.1.1.00.C05 Кор.1.1.00.C06 Кор.1.1.00.C07 Кор.1.1.00.C08	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих

Приложение 6

Продолжение таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
				Кор.1.1.00.C09 Кор.1.1.00.C10 Кор.1.1.00.C12 Кор.1.1.00.C13	Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
				Кор.2.1.00.C00 Кор..2.1.00.C01 Кор.2.1.00.C02 Кор.2.1.00.C03 Кор.2.1.00.C04 Кор.2.1.00.C05	Затраты вспомогательных (накладных) процессов Затраты на администрирование Затраты на управление трудовыми ресурсами Затраты на управление качеством Затраты на контроллинг Затраты на управление рисками
Кор.0.2.00.000	Себестоимость производственной стадии жизненного цикла	Кор.0.2.00.Э01 Кор.0.2.00.Э02 Кор.0.2.00.Э03 Кор.0.2.00.Э04 Кор.0.2.00.Э05	Материальные затраты Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	Кор.1.2.00.C00 Кор.1.2.00.C01 Кор.1.2.00.C02 Кор.1.2.00.C03 Кор.1.2.00.C04 Кор.1.2.00.C05 Кор.1.2.00.C06 Кор.1.2.00.C07 Кор.1.2.00.C08 Кор.1.2.00.C09 Кор.1.2.00.C10 Кор.1.2.00.C12 Кор.1.2.00.C13	Затраты основных процессов Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты
				Кор.2.2.00.C00 Кор.2.2.00.C01 Кор.2.2.00.C02 Кор.2.2.00.C03 Кор.2.2.00.C04 Кор.2.2.00.C05	Затраты вспомогательных (накладных) процессов Затраты на администрирование Затраты на управление трудовыми ресурсами Затраты на управление качеством Затраты на контроллинг Затраты на управление рисками
Кор.0.3.00.000	Себестоимость	Кор.0.3.00.Э01	Материальные затраты	Кор.1.3.00.C00	Затраты основных процессов

Приложение 6
Окончание таблицы 4

Код	СИНТЕТИЧЕСКИЙ СЧЕТ	Код	ЭЛЕМЕНТЫ	Код	СТАТЬИ
	постпроизводственной стадии жизненного цикла	Кор.0.3.00.Э02 Кор.0.3.00.Э03 Кор.0.3.00.Э04 Кор.0.3.00.Э05	Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация Прочие	Кор.1.3.00.C01 Кор.1.3.00.C02 Кор.1.3.00.C03 Кор.1.3.00.C04 Кор.1.3.00.C05 Кор.1.3.00.C06 Кор.1.3.00.C07 Кор.1.3.00.C08 Кор.1.3.00.C09 Кор.1.3.00.C10 Кор.1.3.00.C12 Кор.1.3.00.C13 Кор.1.3.00.C14 <i>Кор.1.3.00.C14.1</i> <i>Кор.1.3.00.C14.1</i> <i>Кор.1.3.00.C14.1</i> Кор..1.3.00.C15 <i>Кор.1.3.00.C15.1</i> <i>Кор.1.3.00.C15.1</i> <i>Кор.1.3.00.C15.1</i>	Сырье, основные материалы и полуфабрикаты Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты Услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций Потери от брака Вспомогательные материалы на технологические цели Топливо на технологические цели Энергия на технологические цели Расходы на оплату труда производственных рабочих Отчисления на социальные нужды Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования Амортизация Прочие производственные затраты Отчисления в резервы постпроизводственной стадии <i>Отчисления в резерв на спад продаж</i> <i>Отчисления в резерв на закрытие производства</i> <i>Отчисления в резерв на утилизацию</i> <i>непроданной продукции</i> Потери (убытки) постпроизводственной стадии, непокрытые резервами <i>Потери (убытки) от спада продаж</i> <i>Потери (убытки) от закрытия производства</i> <i>Потери (убытки) от утилизации непроданной</i> <i>продукции</i>
				Кор.2.0.00.C00 Кор.2.0.00.C01 Кор.2.0.00.C02 Кор.2.0.00.C03 Кор.2.0.00.C04 Кор.2.0.00.C05	Затраты вспомогательных (накладных) процессов Затраты на администрирование Затраты на управление трудовыми ресурсами Затраты на управление качеством Затраты на контроллинг Затраты на управление рисками

СТОИМОСТНАЯ ОЦЕНКА СТРАТЕГИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Для стоимостной оценки стратегической себестоимости могут использоваться базисные⁷², мировые, прогнозные и расчетные цены. На стадии технико-экономического обоснования (ТЭО) обязательным является расчет стратегической себестоимости в прогнозных и расчетных ценах.

Прогнозная цена $C(t)$ продукции или ресурса в конце t -ого шага расчета (например, t -ого года) определяется по формуле:

$$C(t) = C_{баз} \times J(t, t_n), \quad (1)$$

где $C_{баз}$ – базисная цена продукции или ресурса; $J(t, t_n)$ – коэффициент (индекс) изменения цен продукции или ресурсов соответствующей группы в конце t -ого шага по отношению к начальному моменту расчета (в котором известны цены).

Расчетные цены используются для вычисления интегральных показателей, если текущие значения затрат и результатов выражаются в прогнозных ценах. Это необходимо, для обеспечения сопоставимости результатов, полученных при различных уровнях инфляции. Расчетные цены получаются путем введения дефлирующего множителя, соответствующего индексу общей инфляции.

При разработке и сравнительной оценке нескольких вариантов стратегической себестоимости продукта, необходимо учитывать влияние изменения объемов продаж на рыночную цену продукции и цены потребляемых ресурсов.

При стратегическом калькулировании соизмерение разновременных показателей осуществляется путем приведения (дисконтирования) их к ценности в начальном периоде. Для приведения разновременных затрат используется норма дисконта (E), равная приемлемой для инвестора норме дохода на капитал.

Технически приведение к базисному моменту времени затрат, имеющих место на t -ом шаге стратегического калькулирования, удобно производить путем их умножения на коэффициент дисконтирования a_t , определяемый для постоянной нормы дисконта E как:

$$a_t = \frac{1}{(1 + E)^t} \quad (2)$$

где t – номер шага расчета ($t = 0, 1, 2, \dots, T$); T – горизонт расчета.

Если же норма дисконта меняется во времени и на t -ом шаге расчета равна E_t , то коэффициент дисконтирования равен:

$$a_t = \frac{1}{\prod_{k=1}^t (1 + E_k)} \text{ при } t > 0 \quad (3)$$

Для определения стратегической себестоимости используется показатель интегральные затраты, который рассчитывается как сумма текущих затрат за весь расчетный

⁷² Под базисными понимаются цены, сложившиеся в народном хозяйстве на определенный момент времени t_0 . Базисная цена на любую продукцию или ресурсы считается неизменной в течение всего расчетного периода.

период, приведенная к начальному шагу. Если в течение расчетного периода не происходит инфляционного изменения цен или расчет производится в базовых ценах, то величина интегральных затрат при постоянной норме дисконта вычисляется по формуле:

$$Z_{\text{инт}} = \sum_{t=0}^T \frac{Z_t}{(1+E)^t} \quad (4)$$

или если имеет место непостоянная ставка дисконтирования

$$Z_{\text{инт}} = \sum_{t=0}^T \frac{Z_t}{\prod_{k=1}^t (1+E_k)} \quad (5)$$

где Z_t – затраты, осуществляемые на том же шаге; T – продолжительность жизненного цикла продукта (горизонт расчета).

Соответственно, в любой момент X жизненного цикла продукта дисконтированные интегральные затраты могут быть оценены как:

$$Z_{\text{инт}}^{\text{оц}}|_x = Z_{\text{факт}}|_x + \frac{1}{(1+E)^x} \sum_{t=x}^T Z_t^{\text{оц}} \frac{1}{(1+E)^t} \quad (6)$$

где $Z_{\text{инт}}^{\text{оц}}|_x$ – оценка дисконтированных интегральных затрат в момент X ; $Z_{\text{факт}}|_x$ – дисконтированная сумма фактических интегральных затрат к моменту X ; $Z_t^{\text{оц}}$ – оценка интегральных затрат в периоде T ;

При необходимости учета инфляции должны быть преобразованы так, чтобы из входящих в них значений затрат было исключено инфляционное изменение цен, т.е. чтобы величины критериев были приведены к ценам расчетного периода. Это можно выполнить введением прогнозных индексов цен и дефлирующих множителей. При этом необходимо учитывать изменения цен за счет неинфляционных причин и по-прежнему осуществлять дисконтирование. Перечень затрат, входящих в интегральный критерий, несколько иной, чем у критерия приведенных затрат. Основным принципом здесь становится строгое прикрепление действительных затрат к реальным годам их возникновения. Главное различие по сравнению с критерием приведенных затрат относится к расходам по созданию основных фондов. В показателе приведенных затрат эти расходы учитывались не непосредственно в виде капитальных вложений, а косвенно, через амортизационные отчисления, входящие в состав себестоимости. Применительно к интегральному критерию такой способ неприемлем: между действительными вложениями в создание основных фондов и начислением на них амортизационных отчислений проходит длительное время, и с точки зрения фактора времени они не эквивалентны друг другу. Поэтому при построении интегрального критерия затраты на создание объекта принимаются в их истинном виде, как капитальные вложения периода строительства. После этого, во избежание двойного учета этих затрат, себестоимость периода эксплуатации следует учитывать уже без амортизационных отчислений на реновацию.

Стратегическая калькуляция затрат за жизненный цикл продукта

Постадийная калькуляция	Поэтапная калькуляция	Попроцессная калькуляция
I. Полная себестоимость предпроизводственной стадии жизненного цикла	1.1. Этап исследования	1.1.1. Затраты на маркетинговые исследования
		1.1.2. Затраты на технологические исследования
		1.1.3. Затраты на разработку концепции нового продукта
	1.2. Этап разработки и проектирования	1.2.1. Затраты на составление технического задания
		1.2.2. Затраты на разработку состава продукта, выбора комплектующих и их доводки
		1.2.3. Затраты на проектирование продукта и комплектующих, их компоновки, макеты, варианты, расчеты, модели
		1.2.4. Затраты на разработку и оформление конструкторской документации (технических условий)
	1.3. Этап апробирования и изготовления опытных образцов	1.3.1. Затраты на создание опытного образца продукта
		1.3.2. Затраты на предварительные испытания опытного образца продукта и его составных частей, комплектующих и узлов
		1.3.3. Затраты на доработку продукта
		1.3.4. Затраты на технологическое согласование конструкторской документации (технических условий) с учетом предварительных и приемочных испытаний
		1.3.5. Затраты на выпуск первой установочной партии продукта и ее эксплуатация под контролем разработчиков (конструкторов)
II. Полная себестоимость производственной стадии жизненного цикла	2.1. Затраты, связанные с процессом материально-технического снабжения производственного процесса	2.1.1. Затраты на материально-техническое снабжение
		2.1.2. Затраты на входящую логистику
	2.2. Затраты на производство продукта	2.2.1. Затраты производственного процесса <i>(в соответствии с особенностями технологического процесса)</i> 1
		2.2.2. Затраты производственного процесса 2

Приложение 6
Окончание таблицы 5

Постадийная калькуляция	Поэтапная калькуляция	Попроцессная калькуляция		
		<i>(в соответствии с особенностями технологического процесса)</i>		
	2.3. Затраты на продажу и распределение	2.2.N. Затраты производственного процесса N <i>(в соответствии с особенностями технологического процесса)</i>	-----	
			2.3.1 Затраты на рекламу	
			2.3.2 Затраты на маркетинговые исследования	
			2.3.3 Затраты на предпродажное обслуживание	
			2.3.4 Затраты на продажу	
			2.4. Затраты на исходящую логистику (логистику сбыта)	2.4.1 Затраты на складирование готовой продукции
				2.4.2 Затраты на транспортировку, экспедицию
				2.4.3 Затраты на страхование (грузов, ответственности)
			2.5. Затраты на постпродажное обслуживание	2.5.1 Затраты на гарантийное обслуживание
2.5.2 Затраты на техническое сопровождение клиента на СПИ продукта				
2.5.3 Затраты на утилизацию продукта				
III. Полная себестоимость постпроизводственной стадии жизненного цикла	3.1 Отчисления в резервы постпроизводственной стадии	3.1.1 Отчисления в резерв на спад продаж		
		3.1.2 Отчисления в резерв на закрытие производства		
		3.1.3 Отчисления в резерв на утилизацию непроданной продукции		
	3.2 Потери (убытки) постпроизводственной стадии, непокрытые резервами	3.2.1 Потери (убытки) от спада продаж		
		3.2.2 Потери (убытки) от закрытия производства		
		3.2.3 Потери (убытки) от утилизации непроданной продукции		
IV Себестоимость вспомогательных процессов	4.1 Затраты на администрирование			
	4.2 Затраты на управление трудовыми ресурсами			
	4.3 Затраты на управление качеством			
	4.4 Затраты на контроллинг			
	4.5 Затраты на управление рисками			

Приложение 6

Таблица 6

Классификация дополнительных затрат («узких мест») в стратегической себестоимости

СТАДИЯ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА	НЕПРОИЗВОДИТЕЛЬНЫЕ (ИСКАЖАЮЩИЕ) ЗАТРАТЫ	ВНЕПЛАНОВЫЕ (СКРЫТЫЕ) ЗАТРАТЫ
Допроизводственная стадия	1) Затраты на исправление брака при конструировании и производстве опытных образцов; 2) Дополнительные затраты, связанные с нарушением технологической цепочки при производстве опытных образцов; 3) Потери от срыва сроков ввода нового производства; 4) Сверхнормативные затраты на маркетинговые исследования в связи отсутствием четкой программы исследований рынка; 5) Затраты, связанные с простоем оборудования по причине нарушения порядка и сроков пуско-наладочных работ. 6) Дополнительные затраты на НИОКР в связи с просчетами и некомпетентностью (неквалифицированностью) инженерно-конструкторского персонала и др.	1) Дополнительные затраты на маркетинговые исследования в связи изменением конъюнктуры рынка; 2) Дополнительные затраты на НИОКР в связи с появлением новых технологий, повышающих качественные и потребительские характеристики нового продукта 3) Дополнительные затраты, связанные с переносом сроков ввода в эксплуатацию нового производства в связи с факторами форс-мажора; 4) Затраты на реализацию рационализаторских предложений, которые положительно влияют на производительность и эффективность, экономичность нового производства 5) Дополнительные затраты, повышающие мотивацию (стимулирующие выплаты) на досрочный ввод объектов нового производства и др. 6) Дополнительные затраты, связанные с значительным ростом цен (вследствие кризисных тенденций в макроэкономике)
Производственная стадия	1) Потери связанные с нарушением договорной дисциплины поставщиками ресурсов и ответственных за снабжение сотрудников 2) Сверхнормативные затраты на содержание, складирование, хранение запасов; 3) Претензии, возвраты продукции из-за ненадлежащего качества, связанного с нарушением системы качества	1) Дополнительные затраты, связанные с усовершенствованием технологии производства, введением новых стандартов качества продукции 2) Дополнительные затраты, связанные со значительным приростом объема производства в связи со сверхплановым спросом на продукт 3) Дополнительные производственные затраты, в связи с ростом цен на ресурсы

Приложение 6

Окончание таблицы 6

Стадия жизненного цикла	НЕПРОИЗВОДИТЕЛЬНЫЕ (ИСКАЖАЮЩИЕ) ЗАТРАТЫ	ВНЕПЛАНОВЫЕ (СКРЫТЫЕ) ЗАТРАТЫ
	<p>4) Потери связанные с исправлением брака</p> <p>5) Потери из-за простоев, сверхурочные работы</p> <p>6) Потери в сфере внутренней логистики (порча товара при транспортировке, несоблюдение норм хранения запасов, недостачи запасов)</p> <p>7) Потери связанные с несоответствием средств и предметов труда технологическому процессу и техническим условиям</p> <p>8) Нарушения при расчетах, несоответствие чертежей</p> <p>9) Сверхнормативные затраты на гарантийное и постпродажное обслуживание, вызванные ненадлежащим качеством продукции</p> <p>10) Неправильность установленных норм и нормативов</p> <p>11) Потери, связанные с нерациональной системой стимулирования специалистов по продажам</p>	<p>4) Дополнительные затраты на постпродажное обслуживание в связи с применением клиентоориентированной политики</p> <p>5) Дополнительные затраты, связанные с усовершенствованием внутренней и внешней логистики хозяйствующего субъекта, внедрением новых технологий управления запасами (канбан, бережливое производство)</p> <p>6) Дополнительные затраты на внедрение энергосберегающих технологий</p> <p>7) Дополнительные затраты по реализации экологоориентированных технологий производства</p> <p>8) Дополнительные затраты на диверсификацию сети сбыта готовой продукции и внедрений новых технологий продаж</p> <p>9) Дополнительные затраты на привлечение новых источников финансирования операционной деятельности</p> <p>10) Дополнительные затраты на диверсификацию каналов снабжения</p>
Постпроизводственная стадия	<p>1) Неустойки по невыполненным заказам при досрочном закрытии производства</p> <p>2) Непроизводительные затраты по утилизации</p> <p>3) Потери сверх начисленных резервов постпроизводственной стадии</p>	<p>1) Репутационные потери связанные с закрытием производства</p> <p>2) Дополнительные затраты, связанные со снятием продукта с производства в связи с внешними обстоятельствами</p> <p>3) Значительный рост стоимости утилизации</p>

Приложение 6

Таблица 7

Производный отчет о рисковом интегральном эффекте

	Допроизводственная стадия	Производственная стадия	Постпроизводственная стадия	Совокупные интегральные стратегические показатели
Потери от снижения интегрального результата (доходов)				
Рисковые (дополнительные) интегральные затраты, в том числе				
- <i>Непроизводительные затраты, в том числе по статьям затрат</i>				
- <i>Внеплановые (скрытые) затраты, в том числе по статьям затрат</i>				
Интегральный рисковый эффект				

Таблица 8

Хеджированный производный отчет об интегральном эффекте по продукту N

	Интегральные (стратегические) значения	Корректирующие записи		Скорректированные интегральные показатели с учетом факторов риска
		Влияние рисков на интегральные показатели	Хеджирующие записи (эффект резервной системы)	
Интегральные результаты (доходы)				
Интегральные затраты, в том числе по статьям калькуляции				
Интегральный эффект				



Рис.1. Цепочка ценности допроизводственной стадии жизненного цикла в медицинской промышленности

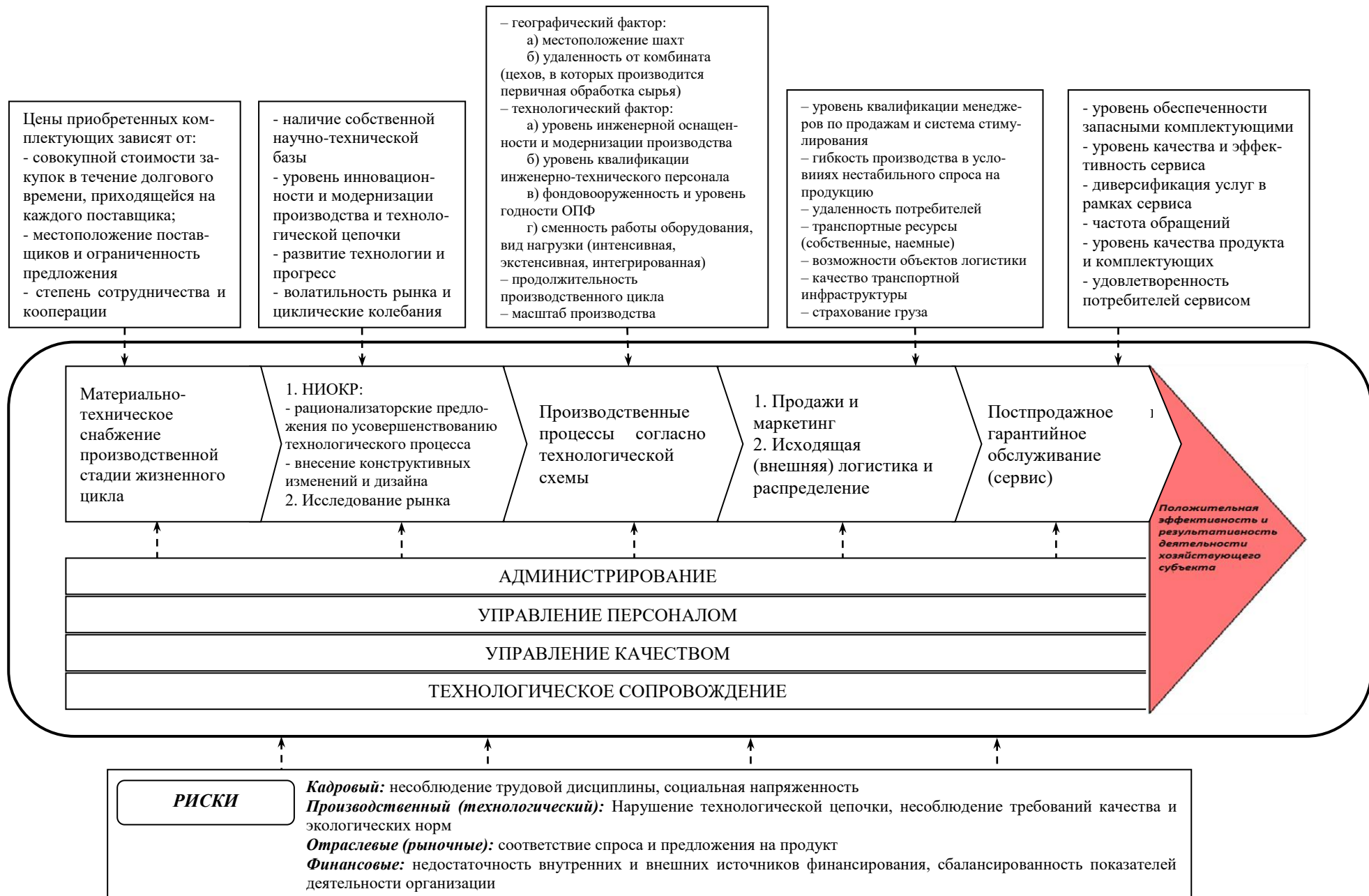


Рис.2. Цепочка ценности производственной стадии жизненного цикла в медицинской промышленности

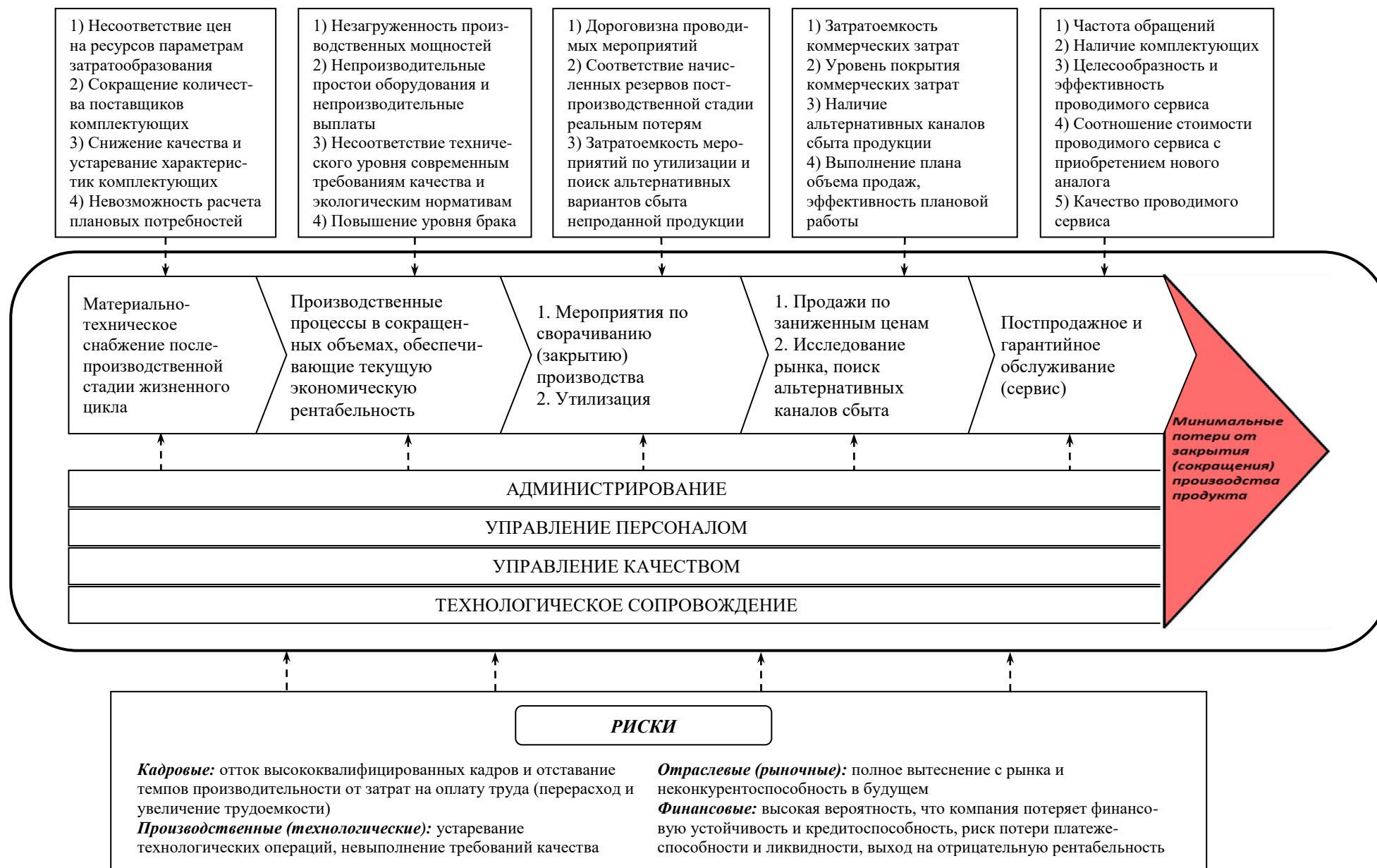


Рис.3. Цепочка ценности постпроизводственной стадии жизненного цикла в медицинской промышленности

Внутрифирменные бизнес-процессы в компании «Лидкор»

Стадия ЖЦП	Цели	Показатели	Действия
Предпроизводственная стадия жизненного цикла	Выбор наиболее оптимального по конструкции и объему затрат проекта	<ul style="list-style-type: none"> - Затратоемкость проекта - Вероятность воплощения проекта в реальную жизнь - Обеспеченность ресурсами 	<ul style="list-style-type: none"> - Мониторинг и контент-анализ различных проектов по уровню затрат. Нахождение компромисса между затратоемкостью проекта и оптимальностью конструкции (дизайна) нового продукта - Анализ обеспеченности ресурсами выбранного проекта. - SWOT-анализ проекта
	Разработка инвестиционно привлекательного продукта	<ul style="list-style-type: none"> - Показатели инвестиционного анализа - Емкость рынка - Конкурентоспособность нового продукта на рынке 	<ul style="list-style-type: none"> - Проведение всестороннего инвестиционного анализа проекта - Мониторинг отраслевых показателей, анализ отрасли - Учет и анализ конкурентной позиции нового продукта на рынке
	Минимизация потерь и количества НИОКР не давших положительного результата	<ul style="list-style-type: none"> - Уровень потерь и непроизводительных затрат по НИОКР в допроизводственной себестоимости - Количество НИОКР, не давших положительного результата - Уровень обеспеченности резервной системы потерь НИОКР 	<ul style="list-style-type: none"> - Учет и анализ эффективности проводимых НИОКР - Жесткий контроль причин отсутствия положительного результата по НИОКР - Расчет альтернативных затрат на НИОКР собственными силами или передача их на аутсорсинг
Производственная стадия жизненного цикла	Обеспечение качества структуры себестоимости	<ul style="list-style-type: none"> - Соотношение затрат основных и накладных (вспомогательных) процессов - Уровень дополнительных затрат в себестоимости производственной стадии - Соотношение затрат на обеспечение технологического процесса и прочих затрат основных процессов производственной стадии 	<ul style="list-style-type: none"> - Контент-анализ интенсивностей затрат по основным процессам производственной стадии - Учет и анализ дополнительных затрат, расчет резервов на покрытие непроизводительных затрат - Контроль и анализ структуры и состава затрат, проведение оптимизационных мероприятий по приведению структуры себестоимости к нормативным значениям
	Сокращение затратоемкости основных и вспомогательных бизнес-процессов	<ul style="list-style-type: none"> - Уровень потерь и брака на производстве и обеспеченности резервами - Уровень затрат на контроль качества на производстве - Показатели эффективности кост-киллинговых 	<ul style="list-style-type: none"> - Учет и анализ причин потерь и брака в производстве, разработка диаграммы Ишикава - Учет и анализ затрат на качество и сопоставление с показателями эффективности менеджмента качества - Разработка кост-киллинговых мероприятий без потери качества

Приложение 7
Окончание таблицы 1

Стадия ЖЦП	Цели	Показатели	Действия
		мероприятий	
	Обеспечение безубыточности производства	<ul style="list-style-type: none"> - Соотнесение стратегических параметров затратообразования и результативности - Уровень маржинального результата и запаса финансовой прочности - Масштаб производства для обеспечения безубыточности и достижения стратегических параметров результативности 	<ul style="list-style-type: none"> - Мониторинг и анализ стратегических параметров результативности и затратообразования - Стратегический учет и анализ СVP-показателей. - Расчет оптимального объема производства для достижения стратегических параметров результативности для обеспечения потребности в резервировании и формирования фонда благосостояния организации
Постпроизводственная стадия жизненного цикла	Минимизация потерь от закрытия (сокращения) производства	<ul style="list-style-type: none"> - Альтернативность сохранения и закрытия (сокращения) производства - Соотношение затратоемкости бизнес-процессов и реального уровня производства - Экономия (перерасход) затрат при реализации того или иного сценария постпроизводственной стадии (закрытие, сокращение, сохранение) 	<ul style="list-style-type: none"> - Учет и анализ альтернативных затрат для поиска оптимального сценария постпроизводственной стадии - Мониторинг и анализ затрат на производство на постпроизводственной стадии и соотнесение этих данных с масштабом производства - Учет и анализ затрат на постпроизводственной стадии по отклонениям
	Эффективное распределение резервов	<ul style="list-style-type: none"> - Уровень покрытия потерь (убытков) постпроизводственной стадии начисленными резервами на предыдущих стадиях жизненного цикла - Эффективность внедренной системы резервирования и компенсации потерь (убытков) - Уровень диверсификации источников покрытия и страхования рисков 	<ul style="list-style-type: none"> - Мониторинг и анализ уровня достаточности резервов на покрытие потерь (убытков) постпроизводственной стадии - Учет и анализ показателей эффективности резервной системы - Поиск альтернативных источников покрытия потерь (убытков) постпроизводственной стадии всех начисленных резервов
	Сохранение качества сервисного обслуживания	<ul style="list-style-type: none"> - Уровень затрат на сервисное обслуживание - Уровень запасов для сохранения ритмичности и качества сервисного обслуживания - Уровень затраты на обеспечение качества сервисного обслуживания 	<ul style="list-style-type: none"> - Мониторинг и анализ затрат за сервисное и постпродажное обслуживание - Мониторинг и анализ плановой потребности в комплектующих для обеспечения бесперебойного сервисного и постпродажного обслуживания - Обеспечение оптимального уровня затратоемкости бизнес-процессов сервисного и постпродажного обслуживания

Приложение 7

Таблица 2

Усовершенствованная модель стратегической калькуляции

Постадийная калькуляция	Поэтапная калькуляция	Процессная калькуляция	Фактор дисконтирования	Рисковые записи		Хеджирующие записи	Корректирующие записи с учетом экспертных оценок	Интегральные затраты с учетом всех корректировок	
				Непроизводительные затраты	Внеплановые (скрытые) затраты				
I. Полная себестоимость предпроизводственной стадии жизненного цикла	1.1. Этап исследования	1.1.1. Затраты на маркетинговые исследования							
		1.1.2. Затраты на технологические исследования							
		1.1.3. Затраты на разработку концепции нового продукта							
	1.2. Этап разработки и проектирования	1.2.1. Затраты на составление технического задания							
		1.2.2. Затраты на разработку состава продукта, выбора комплектующих и их доводки							
		1.2.3. Затраты на проектирование продукта и комплектующих, их компоновки, макеты, варианты, расчеты, модели							
		1.2.4. Затраты на разработку и оформление конструкторской документации (технических условий)							
	1.3. Этап апробирования и изготовления опытных образцов	1.3.1. Затраты на создание опытного образца продукта							
		1.3.2. Затраты на предварительные испытания опытного образца продукта и его составных частей, комплектующих и узлов							
		1.3.3. Затраты на доработку продукта							
		1.3.4. Затраты на технологическое согласование конструкторской документации (технических условий) с учетом предварительных и приемочных испытаний							
		1.3.5. Затраты на выпуск первой установочной партии продукта и ее эксплуатация под контролем разработчиков (конструкторов)							
	II. Полная себестоимость производственной	2.1 Затраты, связанные с процессом	2.1.1. Затраты на материально-техническое снабжение						
			2.1.2. Затраты на входящую логистику						

Постадийная калькуляция	Поэтапная калькуляция	Попроцессная калькуляция	Фактор дисконтирования	Рисковые записи		Хеджирующие записи	Корректирующие записи с учетом экспертных оценок	Интегральные затраты с учетом всех корректировок
				Непроизводительные затраты	Внеплановые (скрытые) затраты			
стадии жизненного цикла	материально-технического снабжения производственного процесса							
		2.2. Затраты на производство продукта	2.2.1. Затраты производственного процесса 1 (в соответствии с особенностями технологического процесса)					
			2.2.2. Затраты производственного процесса 2 (в соответствии с особенностями технологического процесса)					

		2.2.N. Затраты производственного процесса N (в соответствии с особенностями технологического процесса)						
	2.3. Затраты на продажу и распределение	2.3.1 Затраты на рекламу						
		2.3.2 Затраты на маркетинговые исследования						
		2.3.3 Затраты на предпродажное обслуживание						
		2.3.4 Затраты на продажу						
	2.4. Затраты на исходящую логистику (логистику сбыта)	2.4.1 Затраты на складирование готовой продукции						
		2.4.2 Затраты на транспортировку, экспедицию						
		2.4.3 Затраты на страхование (грузов, ответственности)						
	2.5. Затраты на постпродажное обслуживание	2.5.1 Затраты на гарантийное обслуживание						
		2.5.2 Затраты на техническое сопровождение клиента на СПИ продукта						
		2.5.3 Затраты на утилизацию продукта						
	III. Полная себестоимость постпроизводственной стадии жизненного цикла	3.1 Отчисления в резервы постпроизводственной стадии	3.1.1 Отчисления в резерв на спад продаж					
			3.1.2 Отчисления в резерв на закрытие производства					
			3.1.3 Отчисления в резерв на утилизацию непроданной продукции					
		3.2 Потери (убытки) постпроизвод-	3.2.1 Потери (убытки) от спада продаж					
			3.2.2 Потери (убытки) от закрытия производства					

Приложение 7
Окончание таблицы 2

Постадийная калькуляция	Поэтапная калькуляция	Поопроцессная калькуляция	Фактор дисконтирования	Рисковые записи		Хеджирующие записи	Корректирующие записи с учетом экспертных оценок	Интегральные затраты с учетом всех корректировок
				<i>Непроизводительные затраты</i>	<i>Внеплановые (скрытые) затраты</i>			
	ственной стадии, непокрытые резервами	3.2.3 Потери (убытки) от утилизации непроданной продукции						
IV. Себестоимость вспомогательных процессов	4.1 Затраты на администрирование							
	4.2 Затраты на управление трудовыми ресурсами							
	4.3 Затраты на управление качеством							
	4.4 Затраты на контроллинг							
	4.5 Затраты на управление рисками							

Приложение 7

Таблица 3

Эмпирическая шкала риска при затратообразовании

Величина риска / (качество информации)	Наименование градаций риска	Характеристика уровня риска	Характеристика информации о риске	Резервирование и включение в стратегическую себестоимость
0 – 0,2 (0,9 – 1,0)	Минимальный	Вероятность возникновения дополнительных затрат мала, отсутствуют факторы, негативно влияющие на составляющие (элементы, статьи) стратегической себестоимости. Резерв не создается	Информация о наступлении такого события высокого качества и является абсолютно достоверной и определенной.	Дополнительные затраты не включаются в стратегическую себестоимость в полном объеме. Создается резерв в размере 20% от их оценочной стоимости
0,2 – 0,3 (0,8 – 0,9)	Малый	Вероятность возникновения дополнительных затрат достаточно мала, отсутствуют факторы, негативно влияющие на составляющие (элементы, статьи) стратегической себестоимости.	Информация о наступлении такого события высокого качества и является достоверной, но требует внимания	Дополнительные затраты включаются в стратегическую себестоимость в объеме 20%. Создается резерв в размере 10% от их оценочной стоимости
0,3 – 0,4 (0,7 – 0,8)	Средний	Вероятность возникновения дополнительных затрат незначительна, существует вероятность превышения стратегических параметров на несущественные величины (не более 7,5%).	Информация о наступлении такого события хорошего качества, но существует некоторая неопределенность при принятии стратегических решений	Дополнительные затраты включаются в стратегическую себестоимость в объеме 30%. Создается резерв в размере 10% от их оценочной стоимости
0,4 – 0,6 (0,5 – 0,7)	Высокий	Значительная вероятность возникновения дополнительных затрат, существует ограниченное количество факторов, негативно влияющих на стратегические параметры	Информация удовлетворительного качества. Корректировка стратегической калькуляции осуществляется после детального анализа по нейтрализации	Дополнительные затраты включаются в стратегическую себестоимость в объеме 40%. Создается резерв в размере 20% от их оценочной стоимости

Приложение 7

Таблица 3

Величина риска / (качество информации)	Наименование градаций риска	Характеристика уровня риска	Характеристика информации о риске	Резервирование и включение в стратегическую себестоимость
		затратообразования.	факторов неопределенности	
0.6 – 0.8 (0.5 – 0.3)	Максимальный	Высокая вероятность возникновения дополнительных затрат, существует значительное количество факторов, негативно влияющих на составляющие стратегической себестоимости, возникает опасность диспропорции параметров затратообразования и финансирования	Информация низкого качества. Корректировка стратегической калькуляции после детального анализа по нейтрализации факторов неопределенности	Дополнительные затраты включаются в стратегическую себестоимость в объеме 60%. Создается резерв в размере 20% от их оценочной стоимости
0.8 – 1.0 (0.3-0.1)	Критический	Вероятность возникновения дополнительных затрат, очень высокая (критическая), существует максимальное количество факторов, негативно влияющих на составляющие стратегической себестоимости	Отсутствие информации для прогноза тех или иных событий	Дополнительные затраты включаются в стратегическую себестоимость в полном объеме (100%). Резерв не создается.

Расчет непроизводительных затрат и их влияния на стратегическую калькуляцию

Стадия жизненного цикла	Непроизводительные (искажающие) затраты	Уровень риска	Рисковый норматив отклонения	База расчета отклонения соответствующей стадии ЖЦ	Оценочная стоимость затрат	Доп. затраты, включаемые в стратегическую себестоимость	Резервирование
ДОПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СТАДИЯ	1) Затраты на исправление брака при конструировании и производстве опытных образцов;	0,561 Высокий	0,015	Затраты на НИОКР	384800	153920	76960
	2) Дополнительные затраты, связанные с нарушением технологической цепочки при производстве опытных образцов;	0,686 Максимальный	0,026	МТО производства, производственные затраты	133400	80040	26680
	3) Потери от срыва сроков ввода нового производства;	0,364 Средний	0,083	Затраты накладных процессов	198700	59610	19870
	4) Сверхнормативные затраты на маркетинговые исследования в связи отсутствием четкой программы исследований рынка;	0,476 Высокий	0,045	Затраты на НИОКР	1154300	461720	230860
	5) Затраты, связанные с простоем оборудования по причине нарушения порядка и сроков пуско-наладочных работ.	0,125 Минимальный	0,035	МТО производства, производственные затраты	179600		35920
	6) Дополнительные затраты на НИОКР в связи с просчетами и некомпетентностью (неквалифицированностью) инженерно-конструкторского персонала	0,093 Минимальный	0,071	Затраты на НИОКР	1821300		364260
ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СТАДИЯ	1) Потери связанные с нарушением договорной дисциплины поставщиками ресурсов и ответственных за снабжение сотрудников	0,699 Максимальный	0,135	МТО производства, производственные затраты	6333200	3799920	1266640
	2) Сверхнормативные затраты на содержание, складирование, хранение запасов;	0,257 Малый	0,085	Затраты на постпродажное обслуживание, утилизацию	531700	106340	53170
	3) Претензии, возвраты продукции из-за ненадлежащего качества, связанного с	0,202 Малый	0,150	Затраты на постпродажное	938300	187660	93830

Приложение 7
Окончание таблицы 4

Стадия жизненного цикла	Непроизводительные (искажающие) затраты	Уровень риска	Рисковый норматив отклонения	База расчета отклонения соответствующей стадии ЖЦ	Оценочная стоимость затрат	Доп. затраты, включаемые в стратегическую себестоимость	Резервирование
	нарушением системы качества			обслуживание, утилизацию			
	4) Потери связанные с исправлением брака	0,783 Максимальный	0,080	МТО производства, производственные затраты	3753000	2251800	750600
	5) Потери из-за простоев, сверхурочные работы	0,452 Высокий	0,052	МТО производства, производственные затраты	2439500	975800	487900
	6) Потери в сфере внутренней логистики (порча товара при транспортировке, несоблюдение норм хранения запасов, недостачи запасов)	0,611 Максимальный	0,059	Затраты на постпродажное обслуживание, утилизацию	369000	221400	73800
	7) Потери связанные с несоответствием средств и предметов труда технологическому процессу и техническим условиям	0,625 Максимальный	0,015	МТО производства, производственные затраты	713100	427860	142620
	8) Нарушения при расчетах, несоответствие чертежей	0,094 Минимальный	0,040	Затраты на НИОКР	125100		25020
	9) Сверхнормативные затраты на гарантийное и постпродажное обслуживание, вызванные ненадлежащим качеством продукции	0,331 Средний	0,075	Затраты на постпродажное обслуживание, утилизацию	469100	140730	46910
	10) Неправильность установленных норм и нормативов	0,499 Высокий	0,035	МТО производства, производственные затраты	1641900	656760	328380
ПОСТПРОИЗ-ВОДСТВЕННАЯ СТАДИЯ	1) Неустойки по невыполненным заказам при досрочном закрытии производства	0,812 Критический	0,100	Затраты на постпродажное обслуживание, утилизацию	1525300	1525300	
	2) Непроизводительные затраты по утилизации	0,482 Высокий	0,150	Затраты на постпродажное обслуживание, утилизацию	711800	284720	142360
	3) Потери сверх начисленных резервов постпроизводственной стадии	0,889 Критический	0,200	Затраты накладных процессов	677900	677900	