

Санкт-Петербургский университет  
управления и экономики

Смоленский институт экономики

А. А. Зюськин



# ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ



САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ  
УПРАВЛЕНИЯ И ЭКОНОМИКИ

Смоленский институт экономики

**А. А. Зюськин**

**ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ  
УПРАВЛЕНЧЕСКИХ  
РЕШЕНИЙ**

*Монография*

Санкт-Петербург  
2012

УДК 338.24  
ББК 65.050.2  
З 98

*Рецензенты:*

д-р экон. наук, профессор кафедры «Менеджмент»  
Российского университета кооперации

**Ю. В. Гнездова**

канд. экон. наук, доцент кафедры  
«Государственное и муниципальное управление»  
Смоленского института экономики

Санкт-Петербургского университета управления и экономики  
**В. А. Сацевич**

**Зюьскин А. А.**

**З 98** Оценка эффективности управленческих решений: монография. — СПб.: Издательство Санкт-Петербургского университета управления и экономики, 2012. — 148 с.: ил.

ISBN 978-5-94047-319-0

В монографии рассмотрены основные проблемы, связанные с эффективным принятием и оценкой управленческих решений, обобщены методы принятия управленческих решений, использующие аппарат экономико-математического моделирования. Автором выявлены проблемы дифференциации затрат при принятии решений хозяйствующими субъектами, рассмотрены методические рекомендации по разработке и принятию эффективных решений в управлении ресурсами, а также произведена экспериментальная оценка разработанных рекомендаций.

Издание предназначено для специалистов сферы управления предприятиями и организациями, преподавателей, студентов и аспирантов различных специальностей, всех, интересующихся теорией и практикой принятия управленческих решений.

УДК 338.24  
ББК 65.050.2

ISBN 978-5-94047-319-0

© А. А. Зюьскин, 2012  
© СПбУУиЭ, 2012

# СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	4
Глава 1. ОСОБЕННОСТИ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ .....	7
1.1. Проблемы принятия эффективного управленческого решения предприятиями и организациями.....	7
1.2. Подходы к оценке эффективности управленческих решений.....	33
1.3. Задачи эффективного управления ресурсами при принятии управленческих решений.....	43
Глава 2. ПОДХОДЫ К СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ .....	60
2.1. Экономико-математическое моделирование в оценке эффективности принятия управленческих решений.....	60
2.2. Дифференциация затрат при разработке эффективных управленческих решений .....	76
2.3. Методические подходы к принятию управленческих решений для организации безубыточного производства .....	99
Глава 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ЭФФЕКТИВНОМУ УПРАВЛЕНИЮ РЕСУРСАМИ ПРЕДПРИЯТИЙ .....	107
3.1. Реализация модели планирования ресурсного обеспечения предприятий.....	107
3.2. Апробация методики повышения ресурсного обеспечения предприятий.....	119
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	128
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	133
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	144

# ВВЕДЕНИЕ

В условиях ограниченности внутренних и внешних инвестиционных возможностей большинства хозяйствующих субъектов в РФ существенным фактором, который способствует быстрой динамике экономического развития, становится повышение эффективности управления внутренним потенциалом предприятия. Воздействие на внешнее окружение предприятия осуществляться таким образом, чтобы внутренние конкурентные преимущества получили максимальное выражение и были востребованы рынком в наибольшей степени.

Управление внутрифирменным потенциалом отечественных компаний в значительной степени сопряжено с формированием эффективной системы управленческих решений, которые связаны как со стратегией деятельности отечественных предприятий и организаций, так и с их оперативным реагированием на изменение характеристик деловой среды. При этом наличие неопределенности и риска в деятельности хозяйствующих субъектов, вероятностный характер различных сценариев развития событий, ограниченность ресурсных возможностей зачастую приводят к неблагоприятным финансовым последствиям и предопределяют необходимость развития и адаптации к современным рыночным условиям информационного и аналитического инструментария поддержки принятия стратегических, тактических и оперативных управленческих решений.

Однако практика функционирования российских хозяйствующих субъектов свидетельствует о недостаточном развитии средств и методов, применяемых для комплексного информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений и базирующихся непосредственно на потребностях и возможностях экономических субъектов, что негативно сказывается на обоснованности и качестве принимаемых решений.

В связи с этим актуальным является проведение исследования, направленного на разработку комплексного и многокомпонентного инструментария, позволяющего сформировать экономический механизм оценки эффективности принятия стратегических, тактических и оперативных управленческих решений, направленных на наиболее эффективное использование внутреннего потенциала предприятий на основе выявления объективных закономерностей их развития.

Среди множества проблем современного управления одной из важнейших является методика оценки управленческого решения, представляющего собой основной инструмент управляющего воздействия. При этом данная проблема не является чисто академической, она имеет весьма серьезное прикладное значение, которое неизбежно возрастает по мере усложнения хозяйственных ситуаций и управленческих задач, требующих решения. Об этом свидетельствуют и возрастающие масштабы потерь в результате даже небольших ошибок, допущенных в решении.

Оценка эффективности управленческих решений — составная часть любой управленческой деятельности. Необходимость принятия и оценки решений возникает на всех этапах процесса управления и связана со всеми участками и аспектами управленческой деятельности. Процесс принятия решений довольно точно отражает реальные проблемы, отношения и связи, сложившиеся в организации, а их (решений) непрерывная последовательность характеризует непрерывность процесса управления. Более того, только изучение процесса разработки, реализации и оценки управленческих решений дает возможность оценить содержательную сторону управления, так как содержание управления раскрывается в содержании принимаемых решений. Поэтому так важно понять природу и сущность решений и методов их принятия.

Понимание характера управленческих решений зависит прежде всего от точки зрения на место и роль процесса принятия решений в системе менеджмента. С позиций системного анализа процесс управления является, в сущности, процессом решения проблем организации, возникающих по мере ее функционирования и развития.

Большинство менеджеров акцентирует внимание на значимости достоверной объективной информации для принятия эффективных решений в процессе управления деятельностью хозяйствующих субъектов, исследуют методологию принятия эффективных управленческих решений, включая определение факторов, которые необходимо учитывать в ходе процесса управления и алгоритмы принятия решений с различными характеристиками. В то же время практически отсутствует методико-инструментарная база согласованного принятия управленческих решений, отражающая взаимозависимость

различных аспектов и траекторий осуществления процесса управления.

В связи с этим приобретает особую значимость разработка и определение сфер и направлений применения прикладных экономико-математических моделей, методов и алгоритмов интегрирования системы сбора, учета и анализа информации о внутриорганизационном развитии предприятий и организаций в процесс разработки, реализации, контроля и оценки стратегических, тактических и оперативных управленческих решений.

## Глава 1

# ОСОБЕННОСТИ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

### 1.1. Проблемы принятия эффективного управленческого решения предприятиями и организациями

В рыночных условиях хозяйствования существенное воздействие на процесс принятия управленческих решений стратегического, тактического и оперативного типов оказывает специфика сферы деятельности и отраслевой принадлежности предприятия. В связи с данным утверждением обоснованным представляется исследование характеристик предприятий как социально-экономической системы с целью выявления адекватной информационной базы, обеспечивающей повышение эффективности принятия и реализации управленческих решений.

Принятие решений непосредственно связано с целенаправленной деятельностью человека. В личной жизни каждый человек принимает решения о выборе профессии, устройстве семьи, проведении отдыха, распределении бюджета и т. п.

Формирование и выбор этих решений, как правило, производятся эмпирически: путем логического мышления и интуиции.

В то же время человек готовит или принимает различные решения в рамках своей служебной деятельности. Такая деятельность, прежде всего, характеризует труд руководителя, который как лично принимает решения, так и организует работу сотрудников по подготовке и реализации тех или иных решений. Очевидно, что принятие решений руководителем не может осуществляться только эмпирически; в основу таких решений должны быть положены научные подходы и методы.

В теории принятия решения широко используется термин «лицо, принимающее решение» (ЛПР). Понятие ЛПР является собирательным. Это может быть одно лицо — индивидуальное ЛПР или группа лиц, вырабатывающих коллективное решение, — групповое ЛПР.



В роли лица, принимающего решение, человек в процессе управления может принимать решения, последствия которых затрагивают интересы и влияют на жизнь многих других людей.

Поэтому ошибки в принятии решений могут привести к негативным последствиям. В связи с этим закономерным является требование повышения эффективности управленческих решений на основе научного подхода к их формированию и выбору. Поэтому вполне обоснованно можно говорить, что повышение качества решений, принимаемых руководителями и сотрудниками, является важнейшим резервом улучшения всей управленческой деятельности [36].

Понятие «принятие решения» можно трактовать в узком и широком смысле. В узком смысле — это заключительный акт деятельности по выявлению, анализу различных вариантов решения, направленный на выбор и утверждение лучшего варианта решения. В данном случае решение рассматривается как акт выбора, осуществляемый индивидуальным или групповым ЛПР с помощью определенных правил [30].

В узком плане решение можно также трактовать как результат выбора, тогда оно представляет собой предписание к действию (план работы, вариант проекта и т. п.).

В широком смысле принятие решения — это процесс, протекающий во времени, осуществляемый в несколько этапов. Другими словами, это совокупность всех этапов и стадий по подготовке (выработке) решения, включая заключительный этап непосредственного принятия решения. После принятия решения осуществляется деятельность по реализации принятого решения. Иногда этот этап также включается в понятие «принятие решения» [36].

Научную сторону принятия решений прежде всего составляет теория принятия решений, содержащая систему основных идей, описывающих закономерности процесса принятия решений, определяются методы и технология принятия решений.

В принятии решений большую роль играет также искусство как творческая индивидуальная способность личности в определении путей решения проблем, нахождении оригинальных способов действий в сложных ситуациях. Однако искусство неповторимо и этим кардинально отличается от науки. Поэтому ориентация только на искусство принятия решений не позволяет ставить и решать вопрос о планомерном повышении эффективности решений.

Только научный подход дает основу для постановки и целенаправленного решения проблемы повышения качества и эффективности решений.

Научный подход не отвергает решение, основанное на интуиции. Искусство должно дополнять научные методы, обогащать их. Рациональное использование логического мышления и интуиции человека с применением математических методов и вычислительных средств существенно повышает вероятность принятия оптимальных решений.

На основе системного подхода были выявлены и проанализированы проблемы, определены цели их решения, сформированы и оценены альтернативные варианты решения, которые не являются полностью формализуемыми процедурами. Их выполнение может осуществить только ЛПР, обладающий как необходимым объемом знаний, так и интуицией и опытом. На результаты выполнения этих процедур влияют психологические особенности мышления человека.

В процессе принятия решений решается задача поиска, распознавания, классификации, упорядочения и выбора. Для решения этих задач используются методы анализа и синтеза, индукции и дедукции.

Решения можно классифицировать, руководствуясь различными классификационными признаками (табл. 1) [36].

*Таблица 1*

### **Классификация видов решений**

<b>Классификационный признак</b>	<b>Типы решений</b>
1. Содержание	Социальные, экономические, технические, политические, военные и др.
2. Содержательно-функциональный	Решения относительно финансов, производства, снабжения, персонала, маркетинга и др.
3. Лица, принимающие решения	Индивидуальное
	Групповое
4. Управленческая ситуация	Принятие решения как процесс
	Принятие решения как выбор
5. Степень неопределенности (полноты информации)	Решения в условиях определенности
	Решения в условиях риска (вероятностной определенности)
	Решения в условиях неопределенности (частичной или полной)

<b>Классификационный признак</b>	<b>Типы решений</b>
6. Направленность	На решение внешних проблем На решение внутренних проблем
7. Число целей	Одноцелевые Многоцелевые
8. Степень охвата и влияния (срок действия)	Стратегические (долгосрочные) Тактические (среднесрочные) Оперативные (текущие)
9. По возможности программирования	Программируемые Непрограммируемые
10. Возможность формализации	Полностью формализуемые Частично формализуемые Неформализуемые
11. Обязательность выполнения	Директивные Рекомендательные
12. Важность	Важные Маловажные
13. Уровень управления	Государственные Региональные Решения на уровне отдельных организаций Решения внутри организаций
14. Уровень творчества	Рутинные Творческие
15. Степень повторяемости	Периодически повторяющиеся Не периодические Уникальные
16. Функции управления	Плановые Организационные Мотивационные Контрольные
17. Форма	Письменные Устные На электронных носителях
18. Срочность	Срочные Несрочные
19. Подход к принятию решения	Интуитивные Основанные на суждении Рациональные

При рассмотрении данной классификации следует иметь в виду, что приведенная классификация решений, как и любая классификация, использует частично пересекающиеся, порой не однозначно определенные классификационные признаки.

Классификация видов решений по перечисленным признакам приводит к различным комбинациям видов решений.

Например, некоторое конкретное решение может быть классифицировано как решение в условиях неопределенности, стратегическое, плановое, групповое и многоцелевое. Возможны и другие комбинации. Вид решения определяет выбор рациональной технологии его принятия.

В условиях неполноты информации по изучаемой проблеме, невозможности все строго рассчитать и проанализировать, а также множественности мнений о целях, критериях их предпочтительности и т. п. может не существовать единственного, лучшего решения. Очевидно также, что для ЛПР, имеющих разные предпочтения, решения будут различными. Недостоверность информации усиливает влияние субъективных факторов на принятие решения.

По этим же причинам порой невозможно *post factum* (после реализации) установить, было ли лучшим ранее принятое решение (особенно когда его реализация не привела к очевидным отрицательным последствиям, которые не могут опровергнуть даже «авторы» данного решения и которые не компенсируются какими-то его положительными аспектами). Так, результаты реформы Гайдара 1992 г. (принятое и реализованное решение) ряд экономистов оценивают достаточно отрицательно, в то же время сторонники Гайдара придерживаются противоположной точки зрения.

В предприятиях реального сектора экономики, и особенно в электротехнической промышленности, акцентируют внимание на управлении производством и управленческих решениях с ними связанных.

При этом следует учитывать следующие особенности производства:

- Производство в широком смысле, как комбинация самых различных факторов: труда, капитала, энергии, технологии, административного управления, социально-этических норм поведения и других, обеспечивающих во взаимодействии достижение основной цели предприятия — получение максимальной прибыли от осуществляемой деятельности.

- Производство как комбинация факторов, непосредственно относящаяся к производству продукции, товаров и услуг.

- Производство как технологический процесс, связанный с непосредственным изготовлением продукции, товаров и услуг, т. е. как комбинация технологических факторов производства.

Первые два представления о производстве в наибольшей степени соответствуют концепции экономического подхода, третье — отражает технологический подход к управлению производством. Но во всех случаях предполагается, что существует некая оптимальная комбинация рассматриваемых факторов, при которых производство функционирует наиболее эффективно в соответствии с определенными в постановке задачи критериями оптимизации.

В ходе производства за счет использования производственных факторов: технических средств, времени, финансов, персонала, искусства управления и т. п., происходит преобразование сырья в готовую продукцию, которая фигурирует на выходе [18].

Управление производством предполагает сбыт, определяемый соответствующими руководящими указаниями, поступающими из блока управления. Информация о результатах сбыта — фактическом спросе, возвращается в блок управления, где анализируется и поступает на вход системы в виде соответствующих решений о формировании производственной программы выпуска продукции. На основе сформированной таким образом производственной программы, принимаются соответствующие решения о закупках необходимого сырья и об этом также поступает информация в блок управления.

Функции управления производством, таким образом, состоят из следующих элементов:

- Прогнозирование спроса на выпускаемую продукцию, где последняя обычно рассматривается как функция времени — трендовый прогноз.

- Определение экономически обоснованных объемов заказа на сырье, требуемое для производства прогнозируемых объемов продукции.

- Формирование экономически обоснованной программы загрузки производственных мощностей предприятия.

- Составление календарных планов работ, обеспечивающих выполнение производственной программы.

Управление производством осуществляется или, по крайней мере, должно осуществляться в направлении «от выхода ко входу» так, что производственная программа и производствен-

ные запасы формируются на основании прогноза спроса на готовую продукцию. В то же время, возможно и прямо противоположное, когда входные показатели predeterminedены заранее, и тогда уже выходные характеристики управления предприятием — выпуск продукции, товаров и услуг, адаптируют к существующим условиям внешней среды. Последнее характерно для ситуации, когда условия продаж определяет производитель — так называемый «рынок продавца», что характерно для монополии или существовавшей в дореформенный период распределительно-затратной экономики [18].

В условиях же немонопольного рынка — «рынка покупателя», характерной является первая ситуация, где управление производством осуществляется в направлении от спроса к формированию производственной программы изготовления соответствующей продукции. В этом случае формирование управленческих решений происходит в указанной ниже последовательности (рис. 1). Рассмотренная схема близка к технологическому подходу в понимании проблем управления производством, поскольку в ней не представлены встречные финансовые потоки, инвестируемые в оборотные средства.

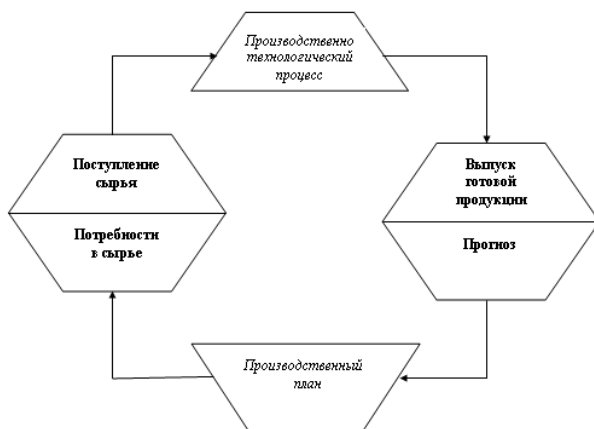


Рис. 1. Формирование решений в процессе управления производством

Ниже, на рис. 2, схематично изображен кругооборот материальных и финансовых потоков, образующих то, что принято называть производственным циклом работы предприятия.



Рис 2. Общая схема производственного цикла работы предприятия

На представленной схеме сплошными стрелками показан осуществляемый производственный цикл работы предприятия. Пунктирными — представлен обратный ход соответствующих управленческих решений, принимаемых на основании информации, формирующейся в соответствующих блоках производственного и коммерческого цикла:

***Сбыт → склад готовой продукции → производство → склад производственных запасов → заказы на их пополнение → финансирование заказов.***

При этом источниками финансирования являются как собственные денежные средства, формирующиеся в результате сбыта готовой продукции, так и кредитные ресурсы, формируемые как кредиты банков, товарные кредиты поставщика производственных запасов, прочие кредитные ресурсы — кредиторская задолженность, образующаяся в результате разрывов во времени между поступлением производственных запасов и их фактической оплатой.

Таким образом, с одной стороны, в финансовой сфере неизбежно возникают риски, связанные с выполнением долговых обязательств предприятий и организаций перед своими кредиторами, с другой — риски, связанные с выполнением требований предприятия к своим клиентам. Эти, обычные для ста-

бильной рыночной экономики, финансовые риски управления производством, увеличиваются в условиях переходной инфляционной экономики, так как любое нарушение обязательств в цепочке: *дебиторы* → *предприятие* → *кредиторы*, может привести к банкротству, казалось бы, процветающих предприятий и организаций.

Искусство управления состоит в том, чтобы, используя различные методы научного управления предприятием на всех стадиях его производственного цикла, минимизировать возможные последствия неблагоприятного влияния конъюнктурных факторов внешней экономической среды на результаты работы управляемой компанией.

Один из путей решения этой сложной проблемы состоит в оптимизации использования имеющихся в распоряжении хозяйствующего субъекта экономических ресурсов: внеоборотных, оборотных и денежных средств, кредитных ресурсов, а также рабочей силы и других факторов производства, с тем чтобы обеспечить наибольшую рентабельность и конкурентоспособность предприятия на рынке данных видов продукции, товаров и услуг.

Все эти факторы производства отображаются в учете компании в денежных единицах как издержки производства и/или обращения, сумма которых, отнесенная на продукцию предприятия формирует то, что в отечественной экономической литературе принято называть ее (продукции) себестоимостью.

Затраты, понесенные в прошлом являются источником доходов хозяйствующего субъекта в настоящем.

В условиях инфляционной экономики затраты, приведенные к текущему периоду путем их дисконтирования, будут превышать фактически понесенные затраты, скалькулированные в ценах прошлого периода. Разница между приведенными затратами в текущих и прошлых ценах будет составлять инфляционный доход, который, однако, будет поглощаться более высокими по сравнению с прошлым ценами на сырье и материалы, рабочую силу — оплату труда, товары и услуги, включая и цены кредитных ресурсов — процентных ставок кредита.

Известные специалисты в области управления, занимающиеся консультированием, и разработкой бизнес-планов для промышленных компаний, склоняются сегодня к мнению, что решение проблемы эффективного производства в большинстве случаев следует искать не в технологии производства, а на его

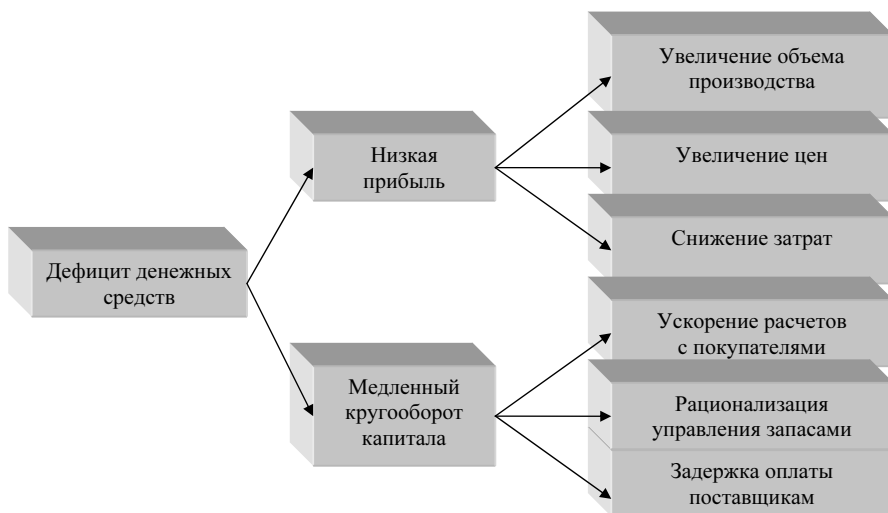


входах и выходах: в управлении закупочным процессом и сбытом готовой продукции.

В большинстве случаев, именно управление сбытом продукции и закупками материалов (а не рационализация производственного процесса в рамках существующих технологий) может принести наибольший эффект. Преобразование производственного процесса лишь тогда может быть эффективным, когда оборотный капитал перестает быть нетто-потребителем экономического эффекта [9].

Выше обозначена проблема, с которой сегодня сталкиваются многие предприятия промышленности. Это, известная всем менеджерам, проблема дефицита оборотных средств, сдерживающая развитие производства. Причины ее возникновения и методы решения представлены на схеме (рис. 3).

<i>Проблема</i>	<i>Возможные причины</i>	<i>Методы решения</i>



*Рис. 3.* Основные источники денежного дефицита и способы его пополнения

По результатам проведенного исследования авторы рассматриваемой работы делают вывод, что для предприятий отечественной промышленности основной причиной дефицита денежных средств (оборотного капитала) является не низкая рентабельность производства, а замедленная оборачиваемость капитала. Иначе говоря, резервами увеличения оборотного капитала (при фиксированной рентабельности) является ускорение его оборачиваемости путем ускорения расчетов с покупателями, оптимизации управления запасами и задержки расчетов с поставщиками — получение у поставщиков товарных кредитов при закупках сырья и материалов.

При этом как таковая экономия издержек производства и обращения в условиях развивающегося рынка товаров, продуктов и услуг проблемы дефицита оборотного капитала не решает, равно как увеличение объема выпуска и увеличения цен на отпускаемую продукцию:

- Во-первых, существенная экономия издержек может быть достигнута только при использовании инновационных ресурсосберегающих технологий, что само по себе предполагает отвлечение средств на проектирование и техническое перевооружение производства.

- Во-вторых, увеличение объема выпуска также требует дополнительных вложений, а следовательно, так или иначе, порождает дефицит денежных средств.

- В-третьих, увеличению цен на отпускаемую продукцию, товары и услуги противодействует конкуренция в данном сегменте рынка.

В то же время, ускорение оборачиваемости капитала даже за счет снижения цен на отпускаемую продукцию позволяет в условиях инфляционной экономики увеличивать объемы производства и, соответственно, получать большую массу прибыли, поскольку расчеты показывают, что, например, в машиностроении скидка покупателям на 5% позволяет увеличить в некоторых случаях сбыт продукции на 10–15%. При этом достигаемый эффект сопоставим с эффектом снижения переменных затрат на сырье и вспомогательные материалы на 40% при фиксированном выпуске и сбыте продукции. Однако указанная экономия (40%) практически недостижима в условиях существующего технологического процесса, если не рассматривать возможность технической реконструкции и перевооружения производства, что, понятно, требует существенного отвле-

чения средств на капиталовложения, которые окупятся только в будущем [33].

Отметим также, что другой путь экономии издержек — экономия на оплате труда, по данным рассматриваемой работы требует еще более нереального снижения затрат (на 90%) для достижения того же эффекта, что и 5%-ная скидка на отпускаемую продукцию.

Вместе с тем столь нереалистичные оценки резервов экономии на издержках основаны, по мнению автора, на представлениях о пропорциональном или линейном характере их изменения в моделях управления производством. Но в то же время, сделанные выводы о необходимости ускорения оборачиваемости капитала в условиях ограниченных оборотных средств, имеющих в распоряжении отечественных компаний, представляются достаточно правдоподобными.

В пользу ускорения оборачиваемости капитала путем скидок постоянным клиентам или удержания цен на отпускаемую продукцию в условиях инфляции говорят также маркетинговые исследования. Так, в совместной работе М. Джонсон и А. Херрман сформулировали философию, которая обозначена как «ориентация на клиента — ключевой фактор успеха компании». Она включает три концептуально разные цели:

- Улучшение качества и потребительских свойств товаров и услуг в соответствии с потребностями клиентов.
- Обеспечение выгод клиентам в сравнении с аналогичными товарами и услугами, предлагаемыми на данном сегменте рынка.
- Обеспечение выгод предприятию (фирме) при выполнении первых двух условий [18].

Таким образом, предлагаемая авторами модель удовлетворения потребностей клиентов соответствует девизу: «Что выгодно клиенту, то выгодно и фирме» (рис. 4).

Однако оценка затрат и выгод сама по себе представляет проблему, так как практически трудно соизмерить выгоды клиентов и фирмы непосредственно. Поэтому авторы предлагают систему экспертных оценок последствий «довольства клиентов в виде лояльности фирме и прибыльности... В идеальном случае модель должна охватывать весь процесс, завершающийся данными об издержках и доходах» [18].

Все вышеизложенное указывает на то, что в условиях рыночной экономики, а следовательно, конкуренции на рынке

товаров и услуг, взгляд на издержки производства и обращения только как на резервы экономии сегодня уже не может быть доминирующим.



*Рис. 4.* Модель удовлетворения потребностей клиента

Издержки (затраты) должны, кроме того, рассматриваться и как факторы производства, обеспечивающие его рост и увеличение доходности (рентабельности). При этом издержки следует отличать от расходов, поскольку последние, во-первых, могут быть непроизводительными, т. е. могут и не принести планируемых доходов, во-вторых, в данном периоде это могут быть расходы будущих периодов, которые принесут доходы только в будущем периоде. Кроме того, некоторые виды расходов, например, расходы на рекламу, трудно связать с финансовыми результатами деятельности предприятий и организаций, хотя они и относятся в бухгалтерском учете на счет издержек производства и обращения.

Сказанное не означает, что минимизация издержек не должна рассматриваться как критерий в постановках соответствующих задач управления производством. Рассматривая издержки как выраженные в денежных единицах факторы производства, необходимо обеспечить эффективность соответствующих затрат, т. е. их максимальную производительность — отдачу соответствующих экономических ресурсов в виде выпуска продукции или доходов.

Последнее, как известно, может означать решение задачи оптимизации в двух постановках:

- 1) максимизации выпуска или доходов при ограничениях на издержки экономические ресурсы;
- 2) минимизации затрат экономических ресурсов — издержек производства или обращения, при установленных рыночными условиями ограничениях на объем выпуска или доходов предприятия.

Указанные задачи, как известно из теории оптимального управления, являются двойственными по отношению друг к другу. По существу, это различные формулировки основной цели функционирования коммерческих предприятий и организаций в условиях постоянно изменяющейся рыночной экономики — достижение максимальной прибыли при существующих в рассматриваемом периоде ограничениях на экономические ресурсы.

Для достижения указанной основной цели необходимо единое управление хозяйствующим субъектом, с помощью которого планируется, организуется, стимулируется и контролируется наиболее эффективная комбинация рабочей силы со средствами производства (основными и оборотными средствами). Такая деятельность в общих чертах характеризует содержание работы, которую выполняют руководители высшего звена.

Главной задачей руководителей хозяйствующих субъектов является определение и фиксация конкретных производственных целевых установок, которые направлены на достижение конечной цели — долгосрочной максимизации прибыли, и определение политики предприятий, т. е. тех текущих действий, которые они должны выполнять, чтобы достигнуть поставленных целей наиболее рациональным и оптимальным экономическим путем.

Главная и основная задача руководителя предприятия или организации, состоит в преобразовании поставленных целей в

целевые решения, обязательные для исполнения. Все другие решения относятся к выбору средств.

В то же время, без соответствующей информационной поддержки невозможно эффективное решение оперативных, тактических и стратегических задач управления современным производством.

Понимание этого обстоятельства привело к созданию в зарубежной теории и практике новой отрасли учета, названного его создателями Дж. Харрисом и Р. Антони управленческим учетом.

Сегодня имеются различные точки зрения на то, что следует понимать под управленческим учетом: от представления о том, что управленческий учет — это часть существующей системы бухгалтерского учета, до более широкой трактовки его как системы средств и методов, обеспечивающих информационную поддержку управленческих решений. Второй подход представляется более обоснованным, поскольку отражает актуальную потребность в развитии управленческого инструментария сбора и анализа объективной фактической информации, необходимой для принятия управленческих решений предприятий и организаций различных сфер деятельности. Именно в рамках второго подхода будет в дальнейшем рассматриваться управленческий учет в данном диссертационном исследовании.

Исторической родиной управленческого учета принято считать США, где впервые произошло организационное разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий учет. Бухгалтерский учет в его классическом виде, основой которого является система двусторонней записи операций, не устраивал, прежде всего, управленческий состав организаций, нуждающийся в оперативной информации о положении дел в центрах их ответственности. Для принятия решений важна была не системность и документальная обоснованность отражаемых в учете операций, а его ориентированность на возникающие проблемы, прежде всего проблемы, связанные с конкурентной способностью предприятия и выпускаемой ею продукции.

Так, известный исследователь истории бухгалтерского учета профессор Я. В. Соколов отмечает: управленческий учет был создан инженерами и технологами, но получил современную форму благодаря трудам замечательного бухгалтера Роберта

Антони. Этот учет возник вследствие недостатков традиционной бухгалтерии. Не случайно Мэй считал, что бухгалтерская отчетность не может быть пригодной для управления предприятием, так как хронически устаревает и в силу этого лишена оперативности. Точно также В. Э. Патон и В. К. Циммерман, раскрывая противоположный и даже, по их мнению, антагонистический характер двух важнейших отчетных форм — баланса и счета Убытков и прибылей (они предполагали использовать в них два разных принципа оценки), приходили к выводу о непригодности этих форм для прогноза хозяйственной деятельности. Правда, Вильям Ваттер в 1947 г. с этим не согласился и утверждал, что по данным традиционного финансового учета можно предсказывать тенденции развития хозяйственных процессов и использовать эти предсказания для принятия управленческих решений. Но его доводы не были убедительными, и управленческий учет сформировался [114].

Необходимо также указать на одну любопытную причину, способствовавшую распространению систем управленческого учета — коммерческую заинтересованность их разработчиков. Система финансового учета в терминах экономической теории является общественным благом, поскольку его принципы и правила обязательны для всех и поэтому не могут быть предметом продажи. Другое дело — управленческий учет: его вполне можно рассматривать как товар такой же, как «бифштекс или масло». Именно так, в типично американской манере, характеризовал системы управленческого учета Хонгрэн, один из энтузиастов распространения его идей.

Основные отличия систем финансового и управленческого учета заключаются в следующем:

1. Основными потребителями информации финансового учета являются сторонние организации и физические лица, в то время как данные управленческого учета предназначены в основном для внутрифирменного потребления.

2. В финансовом учете используется система двустороннего отражения фактов хозяйственной жизни, в управленческом учете, помимо двусторонней, может использоваться любая другая регистрация событий.

3. В финансовом учете отображаются только те события, которые могут иметь денежную оценку, в управленческом учете используются не только денежные, но и другие, например, натуральные измерители.

4. Ведение финансового, учета обязательно и строго регламентировано, ведение управленческого учета — добровольный выбор и способы его ведения зависят от целей планирования и управления компанией [25].

Следует, однако, помнить, что управленческий учет возник из потребности эффективного управления процессом «затраты → выпуск → финансовые результаты». Управленческий учет, прежде всего, связывают с именем Дж. Харриса, который ввел в обращение термин «директ-костинг» (direct-costing), означающий учет прямых затрат, и как его синоним — термин «вэриэйбл-костинг» (variable-costing), означающий, соответственно, учет переменных затрат. Отметим, что прямое включение затрат, например, в стоимость единицы продукции, автоматически ставит общую сумму затрат в зависимости от объема выпуска, т. е. затраты таким образом становятся переменными. Соответственно их альтернативой являются постоянные затраты, которые не зависят от объема выпуска, такие, например, как содержание или аренда помещений, оплата коммунальных услуг и другие.

Именно изучение поведения затрат (постоянных и переменных), порядок их включения в издержки производства и/или обращения, составляет основное содержание и вектор развития управленческого учета и анализа его результатов на перспективу. Соответственно, управленческий учет можно со всей определенностью характеризовать как систему средств и методов, обеспечивающих информационно-аналитическую основу управления предприятиями и организациями на оперативном, тактическом и стратегическом уровнях. В первом случае мы имеем дело с классическим вариантом управленческого учета, во втором и третьем — с новым направлением в его развитии, получившим благодаря Киду Уорду название: стратегический управленческий учет.

Таким образом, управленческий учет, являясь системой средств и методов информационной поддержки управления, развивается синхронно с развитием науки об управлении, которая также представлена двумя направлениями: классическим и стратегическим менеджментом.

Стратегическому менеджменту присуща динамика и агрессивность, проявляющаяся не только в предвидении будущей конъюнктуры рынка, но и в сознательном стремлении к изменению условий внешнего экономического окружения с помо-



щью соответствующей инвестиционной политики и политики продвижения, базирующейся на комплексе рекламы, стимулирования сбыта и связей с общественностью [86].

Если менеджмент в классическом представлении развивал и стимулировал производство той продукции которая по данным учета и отчетности в прошлом приносила наибольшую прибыль, то стратегический менеджмент отдает предпочтение развитию производства новых видов продукции, которые в будущем вытеснят с рынка продукцию, которая раньше приносила прибыль. Таким образом, стратегический менеджмент делает ставку на диверсификацию производства, рассматривая этот процесс как своего рода защиту от риска снижения спроса и/или цен на традиционные виды продукции, товары и услуги.

В то же время стратегический менеджмент предполагает в качестве критических факторов успеха привлечение значительных инвестиций в развитие новых технологий производства, а потому не может быть в полной мере эффективным в условиях хронического дефицита оборотных средств, в условиях которого существует и развивается отечественное производство. В целом измененную концепцию менеджмента — стратегический менеджмент, можно рассматривать как реакцию крупного капитала на все более быстрые и глубокие изменения экономического и социального окружения. В то же время, несмотря на привлекательность концепции стратегического менеджмента, нельзя отказываться от отработанных приемов классического менеджмента по следующим причинам:

1. Стратегический менеджмент можно эффективно применять только для тех хозяйствующих субъектов, которые в состоянии влиять, и влияют на структуру и объемы рынка, в условиях которого они работают. Как правило, это крупные фирмы, в то время как большинство малых и средних фирм не подвергаются значительному влиянию условий экономического и социального окружения. Поэтому для них концепция стратегического менеджмента не является решающей.

2. Стратегическое управление хозяйствующим субъектом рассчитано на длительный срок и ориентировано на главное направление, а не на детали. Чем оперативнее характер управления, тем чаще следует обращаться к его классическим инструментам.

3. Классический менеджмент входит как составная часть в концепцию стратегического менеджмента, поэтому последний

является всего лишь дальнейшим развитием основных идей классического подхода.

Обеспечение информационной поддержки управленческих решений в рамках управленческого учета и анализа осуществляется в настоящее время для решения следующих задач управления предприятий и организаций:

- исследование жизненных циклов продуктов;
- хеджирование финансовых рисков;
- разработка специализированных мер финансового контроля;
- разработка стратегии диверсификации;
- построение кривых зависимостей в рамках модели;
- затраты → выпуск → результаты;
- определение конкурентных преимуществ и их развитие;
- прогноз прибыли как результата конкурентной стратегии;
- определение эффективности управления;
- информационное обеспечение анализа эффективности инвестиций в производство.

В современных рыночных условиях хозяйствования руководитель должен не только оценить, как управленческое решение повлияет на финансовое состояние фирмы в целом и соответствует ли это решение стратегии компании, но и какое влияние оказывают результаты деятельности отдельных единиц бизнеса (центров ответственности) на процесс реализации стратегии.

Таким образом, центры ответственности являются объектами управленческого учета и анализа. При этом анализ затрат рассматривается как процесс оценки финансового влияния альтернативных управленческих решений на внутреннюю эффективность организации, внешняя среда во внимание почти не принимается, либо ее влияние прогнозируется на основе экстраполяционных методов с достаточной точностью.

Начиная с 70-х годов XX в. условия бизнеса изменяются: внешняя среда становится нестабильной, непредсказуемой, обостряется конкурентная борьба. В такой ситуации стало необходимым накопленный опыт в планировании, анализе и контроле затратами в относительно стабильной среде бизнеса использовать для достижения целей и реализации стратегий фирм в условиях быстро и непредсказуемо изменяющейся среды.

Потребовалось перейти от устаревших методов распределения и анализа затрат «по факту» к современной концепции стратегического управления затратами.

Под стратегическим управлением затратами понимается аналитическая система для соотнесения значимой бухгалтерской информации со стратегией фирмы. Данные о затратах используются для разработки стратегии, направленной на создание и реализацию устойчивого конкурентного преимущества, тогда как учет выступает как информационная система, обслуживающая процесс принятия управленческих решений (рис. 5) [58].

Таким образом, бухгалтерский учет способен обеспечить количественной информацией процесс принятия и реализации управленческих решений. Информационная связь между финансовым и управленческим учетом никакими законодательными нормами и стандартами не регламентируется, однако информация управленческого учета должна быть согласована и сопоставима с информацией финансового учета.

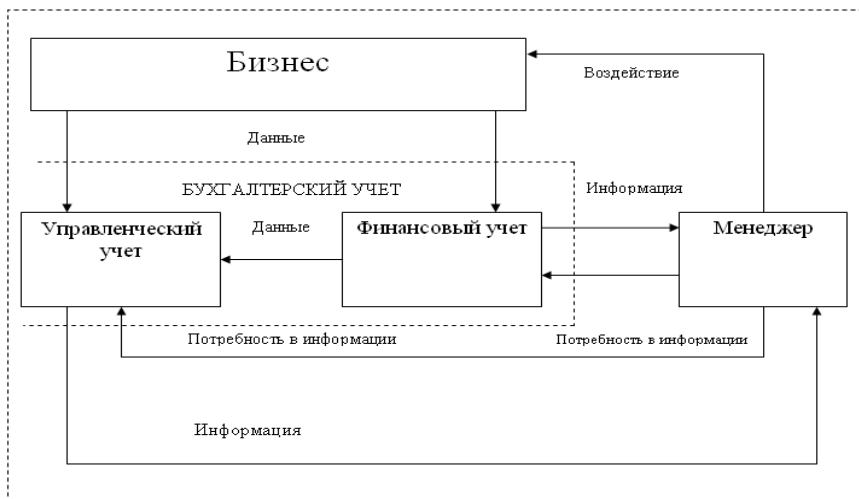


Рис. 5. Бухгалтерский учет как информационная система для принятия управленческих решений

Для обеспечения такой сопоставимости следует акцентировать внимание на процессе разработки учетной политики

предприятия, которая должна формироваться совместными усилиями бухгалтерских и финансовых подразделений. В противном случае сбором и обработкой учетной информации, используемой для принятия управленческих решений, придется заниматься специальной учетной службой, что в условиях обострения ценовой конкуренции не будет способствовать уменьшению или оптимизации затрат.

В современных условиях, хозяйствующему субъекту для нормальной производственной и хозяйственной деятельности необходимо иметь общую систему сбора и анализа информации, имеющую ориентацию на стратегические, тактические и оперативные траектории управленческой деятельности, — следовательно, управленческий учет обеспечивает информационно-аналитическую базу принятия управленческих решений, реализуя функцию интегрирования разнотипных решений в единую взаимосогласованную систему, что графически может быть представлено следующим образом (рис. 6).

В этом случае учетная информация будет содействовать процессу разработки и реализации деловой стратегии хозяйствующего субъекта, а информационные и аналитические инструменты будут вписаны в процесс стратегического, тактического и оперативного управления, позволяя обеспечить постановку управленческих задач и учет обратной связи.

Переход от управленческого анализа затрат к стратегическому управлению затратами является основной задачей на будущее. Успех этого перехода будет способствовать росту значения управленческого учета.

Оценка же системы учета будет происходить по ее влиянию на реализацию разработанной стратегии.

Стратегическое управление хозяйствующим субъектом представляет собой непрерывный циклический процесс, в котором можно выделить три стадии:

1. Стратегическое планирование.
4. Стратегическая организация.
5. Стратегический контроль [58].

В процессе стратегического планирования определяются стратегии предприятия или организации путем установления ее миссии и целей, анализа стратегических позиций, исследования факторов внешней и внутренней среды, которые могут привести к достижению, удержанию, развитию и капитализации конкурентных преимуществ.

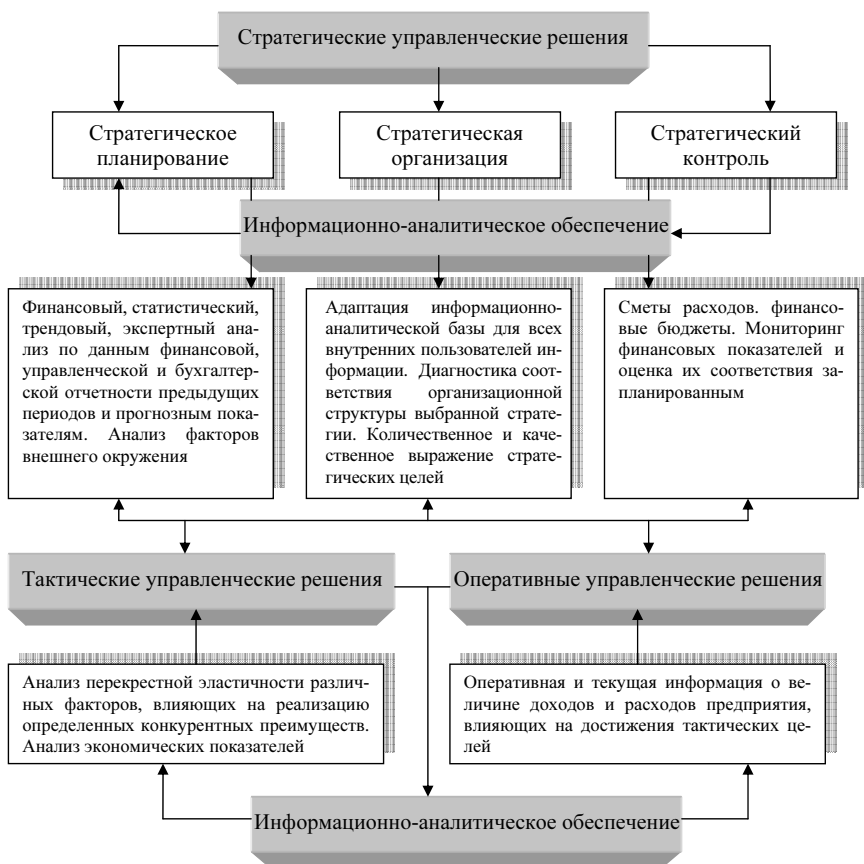


Рис. 6. Структура информации, обеспечивающей принятие разнотипных управленческих решений

На этой стадии бухгалтерская информация является основой для финансового анализа, который, с одной стороны, предоставляет данные о финансовой составляющей стратегического потенциала, а с другой — позволяет оценить стратегические альтернативы. Стратегии, которые не являются финансово обоснованными или которые не приведут к адекватной финансовой отдаче, не могут считаться успешными. На этой же стадии в процессе анализа внутренней среды предприятий и организаций проводится стратегический анализ издержек. Вни-

вание концентрируется на сопоставлении издержек фирмы и ее конкурентов. Инструментами анализа являются:

- стоимостная цепочка, определяющая деятельность, функции и процессы по разработке, производству, маркетингу, доставке и поддержке продукта или услуги. Традиционно в бухгалтерском учете издержки подсчитываются на основе широкого спектра затрат. Определение издержек по видам выполняемой деятельности подразумевает соотнесение этих издержек со специфическими видами. Для этого требуется преобразовать бухгалтерские, данные об издержках фирмы в затраты на выполнение определенных операций, осуществляемых в стоимостных цепочках фирмы, ее поставщиков и потребителей. Эффективное управление стоимостной цепочкой дает возможность создать и реализовать конкурентное преимущество;
- стратегическое позиционирование. В зависимости от положения на рынке и подходов к управлению бизнесом М. Портер предлагает пять основных конкурентных стратегий:
  1. Стратегия лидерства по издержкам предусматривает снижение издержек производства товара или услуги, что привлекает большое количество покупателей.
  6. Стратегия дифференциации направлена на придание товарам специфических черт, отличающих их от товаров фирм-конкурентов, и повышение их ценности для потребителей.
  7. Сфокусированная стратегия низких издержек ориентирована на узкий сегмент покупателей, где фирма опережает своих конкурентов за счет более низких издержек производства.
  8. Сфокусированная стратегия дифференциации ставит своей целью обеспечение представителей выбранного сегмента товарами или услугами, наиболее полно отвечающими их вкусам и требованиям.
  9. Стратегия оптимальных издержек дает возможность покупателям получить за свои деньги большую ценность за счет сочетания низких издержек и широкой дифференциации продукции.

Различные стратегические решения требуют различных взглядов на общую систему учета, которая должна содейство-

вать достижению поставленной цели и реализации выбранной стратегии. Для повышения конкурентоспособности компании, ее издержки должны примерно соответствовать издержкам конкурентов. В то же время некоторая разница в издержках может существовать, если товары конкурентов существенно дифференцированы. Позиция фирм с высокими издержками уязвима тем больше, чем значительно ее издержки превышают издержки непосредственных конкурентов. Поэтому управление затратами должно осуществляться при реализации любой из вышеперечисленных конкурентных стратегий. Фирмы, использующие стратегию лидерства по издержкам и сфокусированную стратегию низких издержек, добиваются успеха в конкурентной борьбе за счет снижения затрат по всей стоимостной цепочке. В условиях ценовой конкуренции эти стратегии наиболее успешны. Стратегия дифференциации и сфокусированная стратегия дифференциации нацелены на достижение конкурентного преимущества за счет обеспечения потребителей уникальной и большей ценностью в виде нового качества, которое связано с повышенными издержками и влечет за собой повышение цены товара. Однако, если отличное качество достигается на основе применения новой технологии, то появляется возможность для снижения издержек. Конкурентное преимущество, основанное одновременно на дифференциации и низких издержках, фирмы получают при реализации стратегии оптимальных издержек, которая основана на:

- 1) анализе затратообразующих факторов, в процессе которого рассматривается влияние не только традиционно учитываемых в бухгалтерском учете факторов (цена на сырье, энергию, заработная плата работников и т. д.);
- 2) анализе структурных факторов, зависящих от природы бизнеса (масштаб, диапазон, опыт);
- 3) анализе функциональных факторов, зависящих от деятельности внутри самой фирмы (качество, дизайн, технология).

Использование перечисленных инструментов может помочь в понимании структуры затрат организации и значительно продвинуть ее в поиске путей достижения устойчивого конкурентного преимущества.

На стадии стратегической организации выполняется приведение всех ресурсов и внутрифирменных связей, всех целей,

задач и областей ответственности работников в полное соответствие с выбранной стратегией. Здесь же проводятся необходимые организационные изменения и вырабатываются политики каждого структурного подразделения. В соответствии с выбранными организационными структурами управления строятся финансовые структуры. Учетная политика формируется таким образом, чтобы максимально содействовать реализации выбранной стратегии.

На этой стадии происходит переход от стратегического планирования к тактическому и оперативному, когда выбранные стратегии детализируются до бизнес-планов и бюджетов.

Финансовый анализ, основанный на данных бухгалтерского учета, является одним из ключевых элементов при принятии решения о том, какие тактические программы с наибольшей вероятностью будут эффективны с точки зрения достижения организацией своих стратегических целей.

Смена конкурентной стратегии приводит к изменениям в приемах и методах учетной работы и управлении внутренними процессами. Прежний подход, основывающийся на стандартизированных процедурах учета, уступил место более гибким системам учета, которые ориентированы на реализацию выбранной стратегии.

Стратегия лидерства по издержкам и стратегия сфокусированных низких издержек могут быть успешно реализованы благодаря постоянному управлению затратами.

Для этого необходимо:

- создать на предприятии системы плановых затрат с жестко допустимыми резервами на расходы;
- ввести системы гибкого бюджетирования для управления издержками производства;
- разработать системы контроля выполнения бюджета.

Основным инструментом управления затратами предприятий и организаций, работающего в соответствии со стратегией низких издержек, является калькуляция нормативных затрат.

Система учета компании, реализующей стратегию дифференциации, должна быть ориентирована на обеспечение создания покупательской ценности с разумными издержками. Повышение качества продукта может потребовать дополнительных инвестиций в разработку и производство, поэтому важно определить приоритетные направления повышения качества и оценить границы соответствующих экономических вы-



год предприятия. При стратегии дифференциации устанавливается повышенная цена, покрывающая дополнительные издержки на дифференциацию, следовательно, возникает потребность в калькулировании по приростным издержкам.

Поддержкой стратегии оптимальных издержек является индивидуальное управление снижением издержек и повышением качества продукта одновременно.

Следовательно, для того, чтобы система управления затратами была эффективной, она должна ориентироваться на реализуемую стратегию, а общая система учета должна основываться на альтернативных возможностях.

В процессе выполнения планов контролируются и анализируются получаемые результаты и эффект, а при необходимости осуществляется корректировка целей, планов и организационного обеспечения. На этой стадии мониторинг показателей деятельности организации или ее подразделений строится на различных данных. Система контроля должна быть сориентирована на реализуемую конкурентную стратегию. Для хозяйствующих субъектов, которые следуют стратегии дифференциации, целесообразным будет использование системы контроля, базирующейся на субъективных факторах, например, оценке качества взаимодействия менеджеров с покупателями и заказчиками (контроль динамики). В основе системы контроля предприятий и организаций с низкими издержками будет оценка результатов деятельности менеджеров или полученной прибыли (контроль результатов). Таким образом, руководству таких предприятий и организаций в современных условиях следует изменить традиционный подход к системе учета, сделать ее инструментом стратегического управления.

К сожалению, в практике управления отечественными компаниями средства и методы управленческого учета не нашли еще широкого применения. В ходе проведения экономической реформы существовавшая ранее во многих компаниях система оперативного (производственного) учета пришла в упадок, но взамен не были созданы системы современного управленческого учета.

Практически управленческий учет существует в системе финансового учета как аналитический учет без присущих ему функций экономического анализа и прогнозирования по схеме: затраты → выпуск → результаты.

В планах маркетинга большинства средних фирм и значительного количества крупных компаний не уделяется серьезного внимания управлению издержками. Возможно, это является следствием «особенностей национальной экономики», когда приватизация и бешеный скачок цен в начале 90-х годов позволял большинству руководителей предприятий не заботиться об издержках.

Зарубежный опыт показывает, что роль управленческого учета как системы средств и методов информационной поддержки управления трудно переоценить, однако в отечественном варианте управленческий учет существует скорее в теории, чем на практике. Между тем задачи, которые приходится решать сегодня отечественным менеджерам, полагаясь, главным образом, на свою интуицию, имеют свое логически обоснованное решение в системе методов и моделей управленческого учета.

В связи с этим приобретает особую значимость разработка и определение сфер и направлений применения прикладных экономико-математических методов и моделей, методов и алгоритмов интегрирования системы сбора, учета и анализа информации о внутриорганизационном развитии предприятий в процесс разработки, реализации, контроля и оценки стратегических, тактических и оперативных управленческих решений предприятий и организаций.

## **1.2. Подходы к оценке эффективности управленческих решений**

Реализация и принятие управленческих решений представляют собой важнейшие инструменты управляющего воздействия, ведь именно в разработке решений, их принятии, реализации и контроле заключается деятельность всего аппарата управления.

Оценка эффективности принятия управленческих решений играет важную роль в деятельности всего предприятия в целом. Она необходима для дальнейшей работы организации, поскольку, если принятое решение окажется неэффективным, то и работа всех подразделений будет также неэффективна. Поэтому на этапе принятия управленческого решения необходимо проделать большую исследовательскую работу по разра-

ботке наилучшего варианта решения, чтобы в дальнейшем избежать плохой, некачественной и неэффективной работы.

Можно говорить о двух оценках эффективности решений: о теоретической (априорной), на основе которой делается обоснованный выбор альтернативы для реализации, и о фактической (апостериорной) эффективности решения, определяемой по результатам его реализации [113].

Специалисты также выделяют два аспекта эффективности управленческих решений — целевой и затратный. Целевой аспект выражает меру достижения целей организации, а затратный — экономичность способов преобразования ресурсов в результаты производства [36].

Выявление целей организации и характера действий по их достижению является стратегической задачей, выбор же технологий преобразования ресурсов в заданные результаты представляет собой задачу тактическую. В соответствии с этим правомерно называть целевую эффективность стратегической, а затратную — тактической.

Управленческие решения принимаются практически во всех видах деятельности организации, поэтому можно говорить о различных видах эффективности управленческих решений:

1. Организационная эффективность управленческих решений — это результат достижения организационных целей за счет меньших усилий, меньшего числа работников или меньшего времени.

Выражением организационной эффективности (организационным результатом) управленческого решения может быть:

- для человека — изменение рабочих функций, улучшение условий труда, соблюдение правил техники безопасности и т. п.;
- для компании — оптимизация организационной структуры, перераспределение рабочих функций, совершенствование системы стимулирования и оплаты труда, сокращение численности персонала и др.

В результате может быть создан новый отдел, система стимулирования, группа успешных организаторов производства или управления, новые правила и инструкции и др. [36].

2. Экономическая эффективность управленческих решений — это соотношение стоимости прибавочного продукта, полученного за счет реализации конкретного управленческого решения, и затрат на его подготовку и реализацию. Прибавоч-

ный продукт может быть представлен в виде прибыли, снижения затрат, получения кредитов. Экономическая эффективность связана с реализацией всех потребностей человека и компании.

3. Социальная эффективность управленческих решений рассматривается как результат достижения социальных целей для большего количества работников и компании, за более короткое время, меньшим числом работников. Данная эффективность может выражаться в следующем:

- для человека — возможность участия в творческом труде, общения, самовыражения и самопроявления;
- для компании — степень удовлетворения спроса населения (потребителей, заказчиков) на товары и услуги, снижение текучести кадров, обеспечение стабильности, развитие организационной культуры.

Результатом может быть хороший социально-психологический климат в подразделениях, взаимопомощь, позитивные неформальные отношения.

4. Технологическая эффективность управленческих решений — это результат достижения отраслевого, национального или мирового технического и технологического уровня производства за более короткое время или с меньшими финансовыми затратами.

Выражением этой эффективности может быть:

- для человека — снижение трудоемкости, монотонности, напряженности труда, повышение его интеллектуального содержания;
- для компании — внедрение современной высокопроизводительной техники и технологии, повышение производительности труда, качества товаров и услуг.

В результате могут быть внедрены современные приемы творческого труда, повышены конкурентоспособность продукции, профессионализм персонала.

5. Правовая эффективность управленческих решений оценивается степенью достижения правовых целей организации и персонала за более короткое время, меньшим числом работников или с меньшими финансовыми затратами. Эффективность выражается в следующих факторах:

- для человека — обеспечение безопасности, организации и порядка, правовая защищенность от административного произвола;

- для компании — обеспечение законности, безопасности и стабильности работы, положительных результатов во взаимоотношениях с государственными органами и партнерами.

Результатом может быть работа в правовом поле, уменьшение штрафных санкций за правовые нарушения и т. п.

6. Экологическая эффективность управленческих решений — это результат достижения экологических целей организации и персонала за более короткое время, меньшим числом работников или с меньшими финансовыми затратами. Она выражается в следующем:

- для человека — обеспечение безопасности, охраны здоровья, санитарных норм условий труда (уровень шума, вибрации, радиоактивности);
- для компании — снижение вредных воздействий на окружающую среду, повышение экологической безопасности продукции.

Результатом может быть производство экологически чистой продукции, благоприятные для человека условия труда, экологически безопасное производство.

Оценка эффективности управленческих решений на стадии разработки и принятия осуществляется с использованием количественных и качественных показателей, норм и стандартов.

К качественным показателям эффективности разработки управленческих решений могут быть отнесены:

- своевременность представления проекта решения;
- степень научной обоснованности решений, многовариантность расчетов, применение технических средств в процессе разработки;
- ориентация на изучение и использование прогрессивного отечественного и зарубежного опыта [36].

Количественная оценка эффективности управленческих решений на стадии разработки и принятия во многом затруднена из-за специфических особенностей управленческого труда, которые заключаются в следующем:

- управленческий труд, включая разработку и принятие решений, преимущественно творческий, трудно поддается нормированию и учету;
- реализация решения сопряжена с определенными социально-психологическими результатами, количественное

выражение которых еще более затруднительно, чем экономических;

- результаты реализации решений проявляются опосредованно через деятельность коллектива предприятия в целом, в котором сложно выделить долю затрат труда управленческого. В итоге отождествляются результаты труда разработчиков решений и исполнителей, на которых направлено управленческое воздействие;
- затрудняет оценку эффективности решений и временной фактор, поскольку их реализация может быть как оперативной (сиюминутной), так и развернутой во времени (в течение дней, недель, месяцев и даже лет);
- затруднено и количественное выражение характеристик качества самих решений как основной предпосылки их эффективности, а также действий и взаимодействия отдельных работников.

Поэтому на стадии разработки и принятия управленческого решения можно дать только ориентировочную оценку его эффективности [113].

Эффективность управленческого решения зависит не только от его абсолютной правильности, но и от того, что только будучи реализовано последовательно и в срок, оно достигнет поставленной цели. Следовательно, эффективность управленческого решения зависит как от качества самого решения, так и от качества его осуществления.

В современной управленческой литературе выражается мнение, что реализовать управленческое решение часто значительно сложнее, чем его принять. Потенциально менее эффективное решение, в конечном счете, может оказаться более эффективным при существенном превосходстве в уровне реализации [36].

Поэтому очень важно оценить заранее реализуемость целей и целевых показателей управленческого решения. При оценке реализуемости должны быть приняты во внимание все существенные факторы внешней и внутренней среды предприятия с позиций системного подхода.

На реализуемость управленческих решений существенное влияние оказывают следующие факторы:

- квалификация исполнителей, их деловые и личностные качества;
- характер мотивации работников;

- ресурсное обеспечение;
- сила сопротивления внутренней и внешней среды.

Реализация управленческих решений является сложным, трудоемким и, как правило, длительным процессом, поглощающим массу времени и ресурсов.

Процесс реализации управленческих решений состоит из следующих процедур:

- разработка плана реализации решения;
- управление реализацией;
- контроль выполнения решения;
- оценка результатов реализации решения [36].

В ходе выполнения перечисленных процедур решаются следующие задачи:

- определение комплекса необходимых результатов, определение необходимых ресурсов, определение исполнителей, распределение работ, ресурсов и исполнителей по объектам;
- проведение инструктивно-методических мероприятий с исполнителями, личное распорядительство в ходе выполнения решения, оказание помощи исполнителям в случае возникновения трудностей;
- контроль за соблюдением основных характеристик реализуемого решения, контроль за соблюдением сроков реализации, выявление причин отклонений в ходе реализации решения, внесение (при необходимости) изменений в план реализации решения;
- периодическая оценка фактической эффективности решения, прогнозирование окончания срока эффективного действия решения, определение необходимости в корректировке действующего или принятии нового решения, накопление, систематизация опыта и разработка алгоритмов реализации решений [113].

Понятие эффективности управленческого решения не может быть рассмотрено изолированно от его реализации.

Между тем как свидетельствует практика управления, далеко не все принимаемые решения реализуются в заданные сроки (по некоторым данным их удельный вес в общем числе принятых решений, составляет около 30%).

Кроме того, часть реализованных решений не дает ожидаемого результата, т. е. оказывается недостаточно эффективной. Экспертные оценки самих руководителей свидетельствуют, что

таких решений в их практике не менее 25%. Каковы же наиболее существенные причины этого явления? Это как дефекты самого решения, вызываемые неполнотой информации, некомпетентностью ЛПП или недостатком времени для тщательной разработки альтернатив, так и плохая организация его выполнения и, прежде всего, несогласованность действий и отсутствие контроля.

Для обеспечения эффективной реализации управленческих решений целесообразно придерживаться следующих принципов:

- изменения проводить в соответствии с разработанной стратегией их осуществления;
- процесс преобразований должен быть не обвальным, а постепенным для обеспечения плавного перехода от старого к новому, чтобы иметь резерв времени для выявления и, при необходимости, осуществления требуемых корректировок;
- учитывать влияние человеческого фактора, вполне вероятное сопротивление некоторой части персонала грядущим переменам. Необходимо противопоставить этим людям сторонников изменений, проводить разъяснительную работу по переориентации «консерваторов»;
- проводить политику партнерства с сотрудниками фирмы, основанную на информированности, поощрении инициативы и творчества, формировании благоприятного климата, эффективных «команд», здорового духа соревновательности, пресечении проявлений бюрократизма.

Классическое соотношение, позволяющее оценить экономическую эффективность (Э), имеет вид:

$$\text{Э} = \frac{\text{Стоимость прибавочного продукта}}{\text{Затраты на создание прибавочного продукта}} \times 100\%.$$

Реализованное в виде информации управленческое решение формирует условия для создания продукции (товара, услуги, информации или знания). В реализации управленческого решения участвуют, как правило, много исполнителей и подразделений, которые могут оказать как положительное, так и отрицательное влияние на конечный результат. Поэтому прямую стоимость прибавочного продукта (прибыль от реализации управленческого решения) рассчитать затруднительно.



А затраты на подготовку и реализацию управленческого решения можно достаточно легко определить по калькуляции затрат. Положительный экономический эффект от производства и реализации продукции, несомненно, связан с положительным экономическим эффектом от управленческого решения.

Из известных методов оценки экономической эффективности управленческих решений чаще используются следующие:

- оценка эффективности управленческого решения по экономии затрат на разработку и внедрение;
- оценка эффективности управленческого решения по конечным результатам;
- косвенное сопоставление эффективности различных вариантов управленческого решения;
- оценка эффективности управленческого решения по результатам изменения экономических показателей организации [36].

Эти методы дают оценочные результаты с определенной степенью точности. Рассмотрим эти методы.

1. Оценка эффективности управленческого решения по экономии затрат на его разработку и внедрение.

Основными параметрами в этом случае служат нормативы (временные, ресурсные, финансовые и др.), предварительно разработанные в организации и определяющие затраты ресурсов для подготовки и реализации управленческого решения.

Оценка экономической эффективности ( $\Theta$ ) осуществляется по каждому ресурсу, исходя из следующего соотношения:

$$\Theta_i = \frac{C_i}{P_i} \cdot 100\%, \quad (1)$$

где  $C_i$  — норматив затрат  $i$ -го ресурса для подготовки и реализации управленческого решения;  $P_i$  — реальные затраты  $i$ -го ресурса для подготовки и реализации управленческого решения.

Обработка полученных данных может идти тремя путями:

1. Из всех ресурсов выбирается главный, он и определяет общую эффективность управленческого решения.

2. При равнозначности приоритетов всех  $m$  ресурсов экономическая эффективность рассчитывается по следующему соотношению:

100%

$$\Theta_i = \sum_{i=1}^m \frac{\Theta_i}{m} \cdot 100\%. \quad (2)$$

3. При неравнозначности приоритетов ресурсов ( $\Pi_i$ ) экономическая эффективность рассчитывается по следующему соотношению:

$$\Theta_i = \sum_{i=1}^m \frac{\Theta_i \cdot \Pi_i}{m} \cdot 100\%; \quad (3)$$

$$\sum_{i=1}^m \Pi_i = 1. \quad (4)$$

4. Оценка эффективности управленческого решения по конечным результатам.

Метод основан на расчете эффективности производства в целом и выделении из нее фиксированной (статистически обоснованной) части:

$$\Theta_T = \frac{\Pi \cdot K}{Z} \cdot 100\%, \quad (5)$$

где  $K$  — коэффициент, учитывающий долю эффективности, приходящуюся на управленческое решение ( $K = 0,2 - 0,3$ );  $\Pi$  — прибыль от реализации продукции,  $Z$  — затраты на производство продукции.

Этот метод целесообразен для использования руководителями компании. Он позволяет обоснованно выделить средства для поощрения работников в связи с полученной прибылью.

3. Косвенное сопоставление различных вариантов управленческого решения.

Метод основан на сравнении экономических показателей конечной продукции, полученных от реализации разных управленческих решений при одинаковом характере производства продукции. Данный метод позволяет использовать рыночную стоимость произведенной продукции и затраты на ее производство.

Экономическая эффективность рассчитывается следующим образом:

$$\Theta = K \cdot \left( \frac{\Pi_2}{Z_2} - \frac{\Pi_1}{Z_1} \right) \cdot 100\%, \quad (6)$$

где  $K$  — коэффициент, учитывающий долю эффективности, приходящуюся на управленческое решение. Коэффициент  $K$  должен быть **статистически обоснован** (можно принять  $K = 0,2 - 0,3$ );  $\Pi_1$  — прибыль от реализации продукции при пер-

вом варианте управленческого решения;  $\Pi_2$  — прибыль от реализации продукции при втором варианте управленческого решения;  $\mathcal{Z}_1$  — затраты на производство продукции при первом варианте управленческого решения;  $\mathcal{Z}_2$  — затраты на производство продукции при втором варианте управленческого решения.

4. Оценка эффективности управленческого решения по результатам изменения экономических показателей работы организации. Эффект коммерческих решений в общем виде количественно выражается в приросте объема товарооборота, в ускорении товарооборачиваемости и в уменьшении объема товарных запасов. Использование этого метода рассмотрим на примере реализации управленческого решения, в результате которого увеличился товарооборот:

$$\mathcal{E}_T = \frac{\Pi \cdot T}{\mathcal{Z}} \cdot 100\% = \frac{\Pi \cdot (T_{\Phi} - T_{\Pi})}{\mathcal{Z}} \cdot 100\%, \quad (7)$$

где  $\mathcal{E}_T$  — экономическая эффективность от увеличения товарооборота;  $\Pi$  — прибыль на 1 млн руб. товарооборота;  $T$  — прирост товарооборота в результате внедрения управленческого решения;  $T_{\Phi}$  — товарооборот фактический (после внедрения управленческого решения);  $T_{\Pi}$  — товарооборот за сопоставимый период до внедрения управленческого решения;  $\mathcal{Z}$  — затраты на разработку, реализацию управленческого решения и хозяйственную деятельность организации.

Значения величин, входящих в формулу, можно определить на основании данных оперативного учета и бухгалтерских данных организации. В практике оценки эффективности управленческих решений используются и другие методы, учитывающие характер принимаемых решений и конкретные результаты их реализации.

Кроме этого, для успешной реализации принимаемых решений организация должна иметь механизм их осуществления, основными задачами которого являются: разработка программы реализации, руководство реализацией, контроль исполнения, оценка результатов. Разработка и реализация решений, обеспечивающих всегда высокую эффективность, очень трудная задача даже для опытных руководителей. Не всегда эффект от реализации управленческого решения соответствует ожидаемому, но, несмотря на это, должно быть постоянное стремление к максимизации этого эффекта.

### **1.3. Задачи эффективного управления ресурсами при принятии управленческих решений**

Формирование информационно-аналитической системы обеспечения процесса принятия управленческих решений для конкретного предприятий или организации предполагает выполнение определенной последовательности действий, включающей:

1. Количественное изменение цели внедрения системы сбора, учета и анализа информации, позволяющее минимизировать или максимизировать определенный показатель хозяйственной деятельности.
2. Определение перечня информативных, взаимно исключающих средств достижения цели.
3. Рассмотрение возможных событий, которые могут ускорить или замедлить достижение цели.
4. Оценка вероятности наступления каждого из возможных событий.
5. Определение результатов в зависимости от наступления вероятности определяющих событий [113].

Если относительно финансового учета у собственников и менеджеров не возникает никаких вопросов, все знают, что он обязателен и необходим для составления финансовых и статистических отчетов, то по отношению к системе управленческого учета предъявляются требования прагматического характера.

Ниже представлен перечень только нескольких управленческих задач, связанных со своевременным получением информации, невыполнение которых приводит к негативным последствиям деятельности отечественных предприятий и организаций (табл. 2) [109].

Для построения действенной системы сбора и анализа управленческой информации представляется целесообразным рассмотреть последовательных процессов, выполняемых различными подразделениями предприятия и связанными с циклами доходов, состоящих в значительной степени из продаж продукции предприятия и сбора дебиторской задолженности, и циклами расходов.

Система отчетности, включающая необходимую информацию для принятия управленческих решений и способствующая повышению эффективности управленческого процесса в целом, должна соответствовать следующим характеристикам:

**Управленческие задачи и последствия  
их недостаточной реализации  
в отечественных предприятиях и организациях**

<b>Невыполненные задачи</b>	<b>Последствия</b>
Отслеживание дебиторской задолженности	Долги, просроченные платежи, высокая стоимость оборотных средств
Краткосрочный и долгосрочный прогноз движения наличности	Предприятие прибегает к дорогостоящему управлению средствами в условиях кризиса
Определение залога и неиспользуемых активов	Слабое использование активов — увеличение стоимости финансирования
Составление бюджета и анализ отклонений от плана	Руководство не может принять правильных решений
Бухгалтеры в цехах подчиняются начальникам цехов	Предвзятая калькуляция затрат и неверные ценовые решения
Соблюдение сроков документооборота	Раздражение сотрудников, налоговые санкции
Управленческий учет	Руководство не знает реальных результатов деятельности предприятия

- получение точной информации;
- быстрая генерация информации;
- отсутствие повторов действий;
- стыковка навыков сотрудников и их ответственности;
- оптимальное управление финансовыми ресурсами;
- защита финансовых средств компании;
- принятие управленческих решений;
- упор на комбинирование письменной и устной форм передачи информации.

При условии соблюдения определенных стандартов работы с информацией в ходе реализации бизнес-процессов, данная система способна стать инструментом, оказывающим:

- помощь руководству компании в управлении бизнесом;
- помощь в принятии эффективных управленческих решений, связанных со стратегическим, тактическим и оперативным планированием;
- помощь руководству компании в измерении результатов деятельности.

Основные стандарты успешного ведения бизнеса предусматривают следующее:

- процессы последовательны, непрерывны и подкреплены документально;
- процессы обладают встроенными механизмами внутреннего контроля;
- процессы выстраиваются так, чтобы руководство имело возможность отслеживать важную информацию;
- процессы организуются так, чтобы передать часть полномочий по принятию текущих решений среднему звену руководства при условии наличия соответствующих знаний, общности целей и стандартов, отвечающих требованиям предприятия;
- процессы выстраиваются так, чтобы исключить затрачивание двойных усилий;
- процессы не опираются на устные методы передачи информации;
- процессы должны быть эффективными и экономичными [116].

При этом важно не только хорошо организовать процессы, но и обеспечить структуру и согласовать направления движения документов. Документы не должны «теряться» на чем-то столе, или возвращаться в отделы, которые их обрабатывали. Необходимо поддерживать последовательный письменный обмен информацией — только поступление письменной документации, разработанной предшествующим отделом, дает ход проведению следующей операции в отделе. Должна быть возможность легко найти документ в любом месте и определить, кто, что, когда, где и почему сделал в отношении документа. Необходимо хранить документы одного типа в одном месте, при этом все операции должны сопровождаться подготовленными документами, которые необходимо составлять так, чтобы можно было быстро провести выборочный анализ данных:

- относящихся к одной стороне (покупатель, поставщик и т. д.), когда проходит много сделок;
- относящихся к одной сделке, когда задействовано несколько сторон.

Управленческий учет сформировался внутри финансового учета как производственный учет затрат в разрезе их носителей: видов продукции или оказываемых услуг. Под производственным учетом, прежде всего, понимается учет с целью калькулирования себестоимости выпускаемой продукции или оказываемых услуг. При этом фактически полученную себестоимость

продукции необходимо было сравнивать с требуемым уровнем затрат на единицу продукции, т. е. с нормативами или стандартами. Эта система в дальнейшем получила название «стандарт-кост», которая может рассматриваться как система учета по отклонениям с целью выявления причин отклонений. Основная проблема эффективного использования стандарт-коста заключается в обосновании принимаемых для сравнительного анализа норм и нормативов затрат. Нормативы затрат по способу их обоснования классифицируются следующим образом:

- *Оптимальная себестоимость* устанавливается при идеальных условиях работы: максимальной рационализации труда, оптимальных условиях производства, высоком уровне техники и технологии. Определить такие условия можно определить используя, например, методы оптимизации по критерию минимуму затрат при заданных ограничениях. Один из примеров — это определение оптимального размера партии заказа в задаче управления запасами. Норматив затрат в этом случае устанавливается как минимальная сумма затрат на управление запасами, которая и является в данном случае критерием оптимизации. Однако предприятия никогда не работают в идеальных условиях, и фактическая себестоимость всегда выше оптимальной.

- *Технико-экономическая (нормативная) себестоимость* — это себестоимость, определенная заранее по данным предварительного технического и экономического, анализа всех параметров производства и ориентированная на реальные условия производства и его технологические особенности.

- *Статистическая или средняя себестоимость* базируется на данных калькуляции затрат предшествующих периодов. Здесь используются различные статистические методы, в том числе и корреляционно-регрессионный анализ позволяющий построить уравнение затрат от определяющих их факторов.

Следует отметить, что указанные методы расчета на практике используются как взаимодополняющие в целях контроля обоснованности расчетов: близость или расхождение нормативов, рассчитанных различными методами, соответственно, укрепляет уверенность в правильности основных посылок или, наоборот, требует дополнительных исследований.

Общая схема управления затратами на основе системы стандарт-костинг представлена ниже (рис. 7).



Рис. 7. Схема управления затратами на основе стандарт-костинг

Необходимо также подчеркнуть, что в системе стандарт-кост, нормы расхода устанавливаются на каждый элемент затрат в отдельности: сырье и материалы, персонал, косвенные расходы и другие. Каждый расчет производится, учитывая специфику конкретного производства. При этом в системе стандарт-кост различают такие понятия как норма, нормативы и сметы.

Ключевым элементом в системе управления и контроля являются нормативные затраты. Стандарты (нормативы), как некая заранее определенная количественная величина, являющаяся исходным пунктом для соизмерения результатов деятельности, устанавливаются как в стоимостном измерении (стандартные затраты), так и в натуральном измерении (например, расход материала в килограммах, труда производственных рабочих — в часах).

Аналогом первого понятия (стандартные затраты) в отечественной практике являются нормативы, а второго — нормы. Нормативные затраты — это, прежде всего, плановые затраты, установленные для определенных условий деятельности,



служащие целевым уровнем издержек и основой для их сравнения.

В системе оперативного управленческого учета нормативные затраты могут быть установлены для каждого вида издержек. Они определяются в ходе периодического процесса планирования и включаются в результирующий план по прибыли. Следует понимать различие нормативных затрат и смет — той роли, которую каждый из этих инструментов играет в планировании и контроле затрат. Важнейшие различия состоят в следующем:

1. Нормативы затрат ориентированы на единицу продукции или на услугу, на определенный объем продаж. В первую очередь, они используются в планировании и контроле затрат на основные материалы и производственную рабочую силу, в определении переменных издержек производства продукта и измерении плановой и фактической рентабельности.

2. Сметы ориентированы на центры ответственности и прежде всего используются при планировании и контроле накладных расходов.

Можно, однако, составить и смету затрат на материалы, а также установить нормативные затраты на накладные расходы. Различия между сметами и нормативами заключаются в том, что нормативы определяются на единицу, а сметы на общий объем, а в конечном итоге сметы составляются на основе нормативных затрат.

Понятие «стандартные затраты» появилось во второй половине прошлого столетия, когда по инициативе Фредерика У. Тейлора развернулось движение за научные методы управления. Фабричная система — один из главных результатов промышленной революции — позволила добиться огромного роста производительности труда. Менеджеры, однако, не умели оптимально использовать производственный потенциал предприятий. Тейлор и другие пионеры научных методов управления разработали методологию установления технических требований к работам в показателях времени, необходимого для их выполнения. Появились стандарты времени выполнения работ — количественные стандарты. Их можно было сравнивать с фактическими затратами. Это был первый шаг на пути установления оперативного управленческого контроля за деятельностью предприятий и организаций. За ним последовали и другие новации в сфере, получившей известность как организация производства.

На раннем этапе учет затрат был основан на использовании фактических данных. Цель учета заключалась в определении фактической себестоимости продукции, на основе чего производилась оценка товарно-материальных запасов и назначение продажных цен.

Постепенно взаимообмен идеями в сферах организации производства и бухгалтерского учета привел к признанию концепции стандартных затрат как в учете, так и в управлении.

Дальнейшее развитие и совершенствование методики их определения осуществлялось специалистами по организации производства и экспертами-финансистами.

Сегодня понятие «стандартные затраты» является общепринятым в деловых сферах повсюду в мире. Хотя впервые они появились в сфере производства, стандартные затраты широко используются во всех сферах предпринимательства.

Аналогом системы «стандарт-кост» для отечественной экономической науки и практики является нормативный метод учета и калькулирования себестоимости продукции, который, однако, не получил широкого распространения в условиях централизованного планирования и управления предприятиями.

Причина заключалась в стремлении создать единые нормы и нормативы для предприятий одной отрасли, выпускающих однотипную продукцию. Но даже для таких предприятий существовала масса различий и особенностей, усложняющих внедрение единых норм.

Кроме того, влияние плана и планирование производства вышестоящей инстанции «от достигнутого уровня» не стимулировало предприятие к поиску и выявлению резервов роста производства, снижению издержек.

Более того, такой подход приводил к стремлению скрыть неиспользованные возможности, чтобы не допустить установления «сверху» слишком напряженного или просто невыполнимого плана. В результате появились нормы, не отражающие реальные производственные возможности предприятия, что сводило на нет саму идею нормативного метода.

Однако в условиях, когда компания стремилось скрыть свои резервы, а вышестоящая организация — их выявить, сама теория установления и разработки норм и нормативов получила достаточно широкое развитие.

Были созданы целевые научно-исследовательские институты по проблемам нормирования, на предприятиях — специальные службы, занимающиеся нормированием, которые применяли унифицированные нормативы, собранные и сгруппированные в многочисленных справочниках по труду, или использовали статистические методы нормирования, если работа не укладывалась в регламентированные рамки.

Нормативный метод учета затрат не тождественно соответствует системе нормативных затрат («стандарт-кост»), однако идея обоих методов одна — установление нормативов (стандартов), выявление и учет отклонений с целью обнаружения и устранения проблем в производстве и реализации продукции. Отличия системы нормативных затрат («стандарт-кост») и нормативного метода учета затрат лежат в нескольких плоскостях:

1. В способе калькулирования себестоимости продукции и определении прибыли (полное включение затрат и распределение всех периодических и накладных расходов в отечественной практике и частичное включение накладных расходов в себестоимость продукции в системе нормативных затрат («стандарт-кост»).

2. В способе установления нормативов и стандартов (более жестких и регламентированных в отечественной практике).

3. В движении затрат по счетам бухгалтерского учета.

Стандартные затраты необходимо включать в систему управленческого учета прежде всего в связи с решением задач планирования и контроля. Наиболее важное их использование связано с составлением смет и анализом результатов деятельности.

Наличие системы стандартных (нормативных) затрат дает возможность получить целый ряд принципиальных преимуществ:

1. Нормативные затраты являются средством измерения фактической эффективности работы, обеспечения контроля за уровнем издержек.

2. Стандарты помогают накопить информацию об издержках не только в плане того, каковы фактические издержки на единицу продукции, но и в том плане, каким им следует быть.

3. Использование нормативных затрат упрощает учет товарно-материальных запасов и себестоимости реализованной продукции.

Нормативные затраты используются во всех видах деятельности, в любом производстве, при любой форме собственности. Их используют промышленные и торговые предприятия, предприятия и организации непромышленной сферы.

Новый этап в развитии методов производственного учета привел к созданию системы «директ-костинг», где ключевым в классификации издержек является их разделение на постоянные и прямые (переменные) затраты, что и определяет название метода.

Указанное деление затрат позволило сформулировать задачу нахождения так называемой мертвой точки или точки безубыточности, начиная с которой выпуск продукции становится рентабельным.

Точка безубыточности позволяет установить объем производства, при котором валовый доход от продаж (линия  $AD$ ) равняется общим затратам (постоянные  $AC$  + переменные затраты  $AB$ ) (рис. 8).

Точка безубыточности для предприятия — это ситуация, когда она не получает прибылей, но и не несет убытков. На графике зона прибыли  $U^0DB$  таким образом располагается в «ножницах доходов и расходов», зона убытков — в «ножницах расходов и доходов» —  $U^0AO$ .

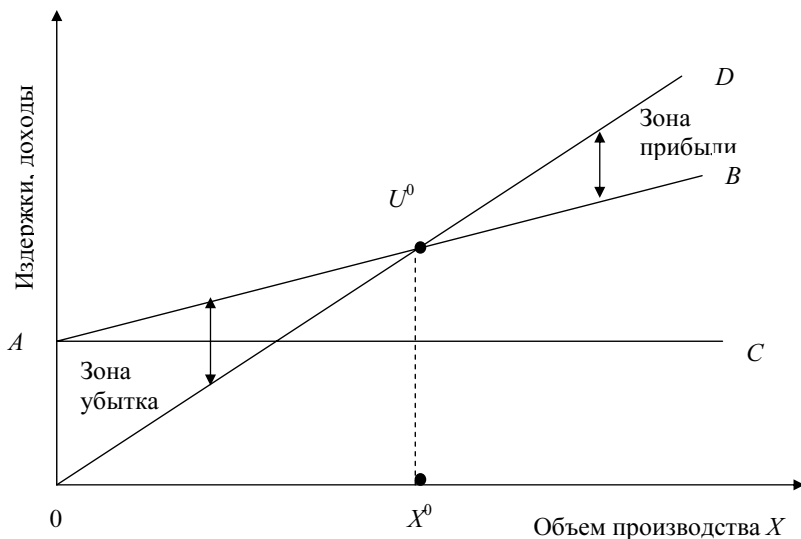


Рис. 8. График безубыточности производства в системе директ-костинг

Точка безубыточности  $X^0$  в общем случае может быть найдена алгебраически из уравнения общих издержек (постоянные + переменные издержки):

$$U = a + cx \quad (8)$$

и уравнения доходов, линия которых проходит через центр начала координат:

$$D = px. \quad (9)$$

Здесь в уравнении (8):

$U$  — общие издержки;

$a$  — постоянные издержки;

$c$  — коэффициент наклона прямой, представляющий собой переменную издержкоёмкость (себестоимость) единицы реализованной продукции;

$x$  — объем реализованной продукции в натуральных единицах.

В уравнении доходов (9):

$D$  — доходы или выручка от реализации продукции;

$p$  — продажная цена единицы продукции;

$x$  — как и в уравнении (8), обозначает объем реализуемой продукции в натуральных единицах.

Безубыточность будет достигнута при том объеме реализации, когда доходы от продаж будут в точности равны общим издержкам производства продукции ( $U = D$ ), т. е. когда становится справедливым равенство:

$$px = a + cx. \quad (10)$$

Решая это уравнение относительно  $x$ , определяем точку безубыточности:

$$x = \frac{a}{p - c}. \quad (11)$$

Таким образом, точка безубыточности определяется как отношение постоянных затрат  $a$  к предельному доходу — разности продажной цены и переменной себестоимости производства продукции:  $m = p - c$ .

В системе «директ-костинг» успешно решаются следующие задачи:

1. Устанавливаются взаимосвязи объема производства, себестоимости и прибыли.

2. Устанавливаются нижние и верхние пределы цен на производимые продукты.

3. Находит свое решение известная альтернатива: «Производить или покупать?»

4. Устанавливается минимальная величина заказа при цене, предложенной заказчиком.

5. Осуществляется выбор варианта инвестиционного проекта из нескольких возможных.

6. Осуществляется планирование производственной программы.

7. Осуществляется оптимальное управление закупочными, производственными и сбытовыми запасами.

Следует подчеркнуть, что практически все перечисленные задачи были в свое время поставлены и решались в рамках соответствующих экономических наук, вне системы представлений, сформированных в рамках управленческого учета. Но именно управленческий учет позволил объединить эти задачи, сделать их практически полезной системой моделей и методов, способствующих принятию оптимальных управленческих решений. При этом некоторые постановки задач были уточнены и скорректированы в соответствии с моделями поведения затрат, сформированных в системе управленческого учета.

Формула (10):  $px = a + cx$  является ключевой для решения перечисленных выше задач.

С ее помощью устанавливаются критические объемы производства —  $X_{кр.}$ , при заданных (фиксированных) значениях  $a$ ,  $p$ ,  $b$ . При желании получить критический объем доходов — выручки, объем производства умножаем на цену единицы товара: Аналогично, при фиксированном объеме производства  $x$ ,  $a$ ,  $c$  устанавливаются критические цены, т. е. цены минимального покрытия постоянных расходов по формуле:

$$p_{кр.} = \frac{a}{x} + c, \quad (12)$$

Далее получаем формулу для расчета критических постоянных расходов:

$$a_{кр.} = p \cdot x - c \cdot x, \quad (13)$$

и, соответственно, формулу критического уровня маржинальных доходов:

$$m_{кр.} = \frac{a}{x}. \quad (14)$$

Рассмотренные формулы можно использовать в анализе финансовых результатов деятельности предприятий и органи-

заций и их прогнозировании на краткосрочную перспективу. Так, например, график жизненного цикла нового товара имеет, как известно, пять фаз развития (рис. 9):

- I. стадия зарождения и начало роста;
- II. быстрый рост;
- III. замедление роста;
- IV. стабилизация;
- V. упадок;

Каждой фазе цикла, как видно из рисунка, соответствует свой объем продаж за период (площадь под соответствующей линией). Для простоты можно объединить фазы:

1. Фаза роста (I + II).
2. Фаза стабилизации (III + IV).
3. Фаза спада (V).

Тогда объединенным фазам будут соответствовать объемы продаж:

$x_1$  — объем продаж фазы роста;

$x_2$  — объем продаж фазы стабилизации;

$x_3$  — объем продаж фазы спада, каждый из которых определяется как определенный интеграл — площадь под соответствующим участком кривой, которые в нашем случае заменены соответствующими отрезками прямых.

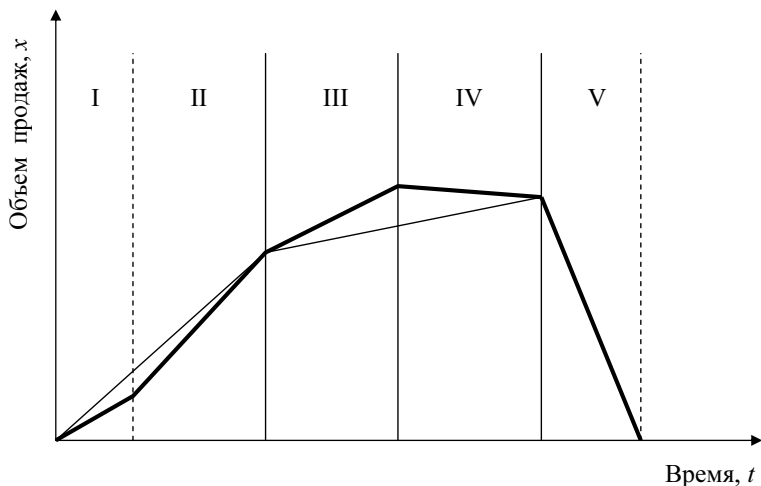


Рис. 9. Жизненный цикл нового товара

Поскольку объем продаж в данном случае — это функция времени:  $x(t) = A + B \cdot t$ , то общая формула для определения объема продаж будет следующей:

$$x_k = \int_{t_{k-1}}^{t_k} (A_k + B_k \cdot t) dt, \quad (15)$$

где  $k = 1, 2, \dots, 5$  — это начальные моменты фаз или стадий жизненного цикла продукта.

Предлагаемая формула проста в использовании. Достаточно только знать достигнутый на начало стадии объем продаж —  $A$ , направление роста, т. е. наклон прямой —  $B$ , а также длительность стадии жизненного цикла в соответствующих единицах времени (днях, месяцах, годах)  $\Delta t_k = t_k - t_{k-1}$ .

Это обстоятельство дает возможность определить критические цены нового продукта для каждой стадии его жизненного цикла:

$$p_k = \frac{a_k}{x_k} + c_k, \quad (16)$$

Здесь, как и ранее:

$p_k$  — обозначает критическую цену продукта на соответствующей стадии;

$x_k$  — объем продаж за интервал времени соответствующей стадии;

$a_k$  — постоянные затраты;

$c_k$  — себестоимость единицы продукции.

Из формулы (16), в частности, видно, что при росте объема продаж, цены на новый продукт могут уменьшаться, и, наоборот, при падении продаж для обеспечения необходимого маржинального дохода цены должны расти. Однако на стадии упадка спрос на продукцию будет падать, а потому повышение цен не решает проблемы. В этом случае единственный путь сохранить рентабельность — снижение издержек и сокращение объема производства продукции.

Политика цен — это одно из ключевых направлений управленческой деятельности. В системе маркетинга, как известно, существуют различные стратегии ценообразования, которые можно свести к двум основным позициям:

1. Затратная, когда цена определяется на основе калькуляции полной себестоимости продукции.

2. Равновесная, когда цена устанавливается как точка равновесия спроса и предложения.



Однако в любом случае менеджерам необходима достоверная информация о себестоимости единицы продукции. Если себестоимость превышает равновесную цену, то возможно принятие двух решений:

- 1) производство сворачивается как нерентабельное;
- 2) принимаются меры по сокращению затрат на выпуск продукции.

Для решения представленной дилеммы необходимо уметь оценивать нижние пределы цен на выпускаемую продукцию. В современной теории управления используют понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего пределов цен.

*Долгосрочный нижний предел* цены (НПЦ) показывает, какую цену можно установить, чтобы покрыть полные затраты на производство и сбыт товара.

*Краткосрочный нижний предел* цены (НПЦ) ориентирован только на цену, которая в состоянии покрыть только переменные затраты.

Соответственно, для определения долгосрочного НПЦ необходима калькуляция полной себестоимости, для определения краткосрочного НПЦ достаточно калькуляции по системе «директ-костинг».

Долгосрочные НПЦ используются в качестве отправной точки формирования продажной цены по формуле:

$$p = \left( \frac{a}{x} + c \right) + m, \quad (17)$$

где  $p = \left( \frac{a}{x} + c \right) + m$  — долгосрочный нижний предел цены;  $m$  — планируемая прибыль  $x$  на единицу продукции. В этом случае долгосрочные продажные цены покрывают постоянные и переменные издержки, а также обеспечивают необходимую прибыль.

Краткосрочный нижний предел цены в точности равен переменным затратам на единицу продукции:  $p_{кр} = c$ . Цена продажи должна обеспечивать операционную прибыль или маржу:  $p = p_{кр} + m$ , где  $m$  — маржа на единицу продукции. Политика продажи по краткосрочным ценам, где отправной точкой ее формирования является переменные издержки на единицу продукции (издержкостоемость) —  $c$ , может применяться в том случае, когда предыдущий объем продаж уже обеспечил покрытие постоянных затрат.

Таким образом, по краткосрочным ценам могут продаваться дополнительные партии товаров, например, при продажах товаров на новых рынках.

Краткосрочные цены — это привлекательные конкурентные цены, с помощью которых предприятие может привлечь внимание к своей продукции и таким образом начать освоение новых рынков сбыта.

При анализе влияния факторов на цену товара, широко используются коэффициенты эластичности спроса от изменения цены товара, а также коэффициенты перекрестной эластичности цен на взаимозаменяемые товары.

Одна из задач, которую приходится решать менеджерам — это дилемма: «производить или покупать?». Обычно — это задача планирования на макро- и мезоуровнях экономики. В то же время, ее постановка имеет смысл и на уровне отдельных предприятий, например, при решении вопроса, покупать или самим производить сырье, материалы и полуфабрикаты для собственного производства? Для этого достаточно сравнить только величины переменных себестоимостей производимых и покупных сырьевых продуктов, поскольку постоянные затраты уже возмещаются продажей других продуктов. Производить выгодно, если при объеме не меньшем критического переменные затраты на выпуск будут меньше затрат на покупку того же объема сырьевых продуктов.

Задача об инвестиционных проектах также имеет инструментальные средства решения в представленной системе. Для этого находят точку совпадения доходов по первому и второму проекту, приравняв доходы проектов:

$$a_1 + c_1 \cdot x = a_2 + c_2 \cdot x. \quad (18)$$

Отсюда находим формулу для определения объема продукции при котором совпадут бесприбыльные (критические) доходы от продаж:

$$x = \frac{a_2 - a_1}{c_1 - c_2} \quad \text{или} \quad x = -\frac{\Delta a}{\Delta c}, \quad (19)$$

где  $\Delta a = a_1 - a_2$  — разность постоянных издержек первого и второго проектов;  $\Delta c = c_1 - c_2$  — разность переменных издержек на единицу продукции первого и второго проектов.

Отметим, что задача определения критического объема продукции не имеет решения в двух случаях:

1. Когда переменные издержки на единицу продукции одинаковы, т. е.  $\Delta c = 0$ . На графике этой ситуации соответству-

ют параллельные прямые линий доходности, которые не могут в этом случае иметь точки пересечения.

2. Когда результаты сравнения постоянных и переменных издержек имеют одинаковые знаки, т. е.  $\Delta a > 0$ ,  $\Delta c > 0$  или  $\Delta a < 0$ ,  $\Delta c < 0$ . В этом случае, как видно из (20), критический объем производства, соответствующий точке пересечения линий доходов, будет иметь отрицательный знак.

Проект 1 признается эффективней проекта 2 для объема выпуска меньше критического, если:

$$x - \Delta x > \frac{a_2 - a_1}{c_1 - c_2} \quad \text{или} \quad (x - \Delta x)(c_1 - c_2) > a_2 - a_1. \quad (20)$$

Иначе, т. е. если  $(x - \Delta x)(c_1 - c_2) < a_2 - a_1$ , проект 2 будет эффективней проекта 1 для объема выпуска меньше критического.

Аналогичные соотношения получаем для объемов выпуска больше критического:

- 1)  $(x + \Delta x)(c_1 - c_2) > a_2 - a_1$  для случая, когда проект 1 эффективней проекта 2;
- 2)  $(x + \Delta x)(c_1 - c_2) < a_2 - a_1$ , для случая, когда проект 2 эффективней проекта 1.

Решения по сравнительной эффективности проектов зеркально симметричны. Например, если для объема больше критического проект 1 эффективней проекта 2, то для объема меньше критического проект 2 будет эффективней проекта 1, и наоборот. Поэтому для принятия решения достаточно, например, сравнить проекты при объеме больше критического. Результат будет тем же, что и при начальном сравнении проектов для объемов меньше критического.

При планировании производственной программы находят применение методы математического программирования, где в качестве целевой функции может использоваться как общая сумма прибыли, так и общая величина маржинального дохода по ассортименту выпускаемой продукции. Постановка задачи сводится к следующей стандартной форме.

Найти максимум целевой функции  $m'x \rightarrow \max$  при ограничениях на ресурсы:  $Bx \leq b$ . Здесь  $m'$  — это вектор-строка маржинальной доходности единицы продукции размером  $1 \times m$ ;  $x$  — вектор-столбец объемов продукции в натуральных единицах размером  $n \times m$ ;  $B$  — матрица переменных затрат ресурсов на единицу продукции размером  $n \times m$ , где  $n$  — количество ресурсов,  $m$  — количество видов продукции;  $b$  — вектор-столбец максимальных объемов ресурсов размером  $n \times 1$ .

По мнению ряда авторов, маржинальную доходность можно считать постоянной величиной, по крайней мере, в определенных пределах объема выпуска. В то же время, прибыльность (рентабельность) на единицу продукции следует рассматривать как величину, зависящую от объема продукции.

Действительно,  $m = p - c$  есть величина постоянная, если цена на продукцию  $p$  и себестоимость единицы продукции  $c$  постоянны в определенном интервале объема выпуска. В то же время, прибыльность (рентабельность) единицы продукции:

$m = -\frac{a}{c}$  не может рассматриваться как постоянная величина,

поскольку распределенная часть косвенных расходов  $\frac{a}{c}$ , как видно из их формулы, зависит от объема продукции. Из формулы рентабельности единицы продукции, в свою очередь, следует, что с ростом объема рентабельность будет увеличиваться, так как вычитаемая часть распределенных косвенных расходов будет уменьшаться при росте объема выпуска  $x$ , и наоборот.

Таким образом, большинство задач управления, связанных как с тактическими, оперативными, так и со стратегическими управленческими решениями, могут быть решены на основе применения разнообразного инструментария анализа существующих и прогнозируемых показателей деятельности хозяйствующих субъектов и должны применяться наравне с качественными методами анализа внутренней и внешней среды компании.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время основной задачей управления на микроуровне является решение проблемы эффективного собственника, а также достижение положительной динамики развития хозяйствующих субъектов в среднесрочной и долгосрочной перспективе, что особенно актуально для отечественных предприятий и организаций сферы производства, формирующих реальных сектор экономики и выдерживающих внутреннюю и внешнюю конкуренцию.

Исходя из теоретических исследований и анализа практики функционирования хозяйствующих субъектов в России и за рубежом следует, что существенных успехов достигают организации, стратегии которых нацелены на активное использование их внутреннего потенциала для изменения внешнего окружения, а не простой адаптации к факторам деловой среды. Главное внимание в этих компаниях уделяется интенсивному использованию имеющихся в их распоряжении ресурсов с целью создания новых конкурентных преимуществ и определению требований рыночной среды, которые предприятия способны полностью удовлетворить.

Для реализации данного подхода к управлению необходимо обладать информацией о внутреннем потенциале отечественных предприятий и организаций, принимать и реализовывать управленческие решения для его комплексной реализации, а также определять условия, при которых внутренние способности компании становятся востребованными внешним окружением, и формировать эти условия во внешней среде. Это накладывает определенные требования на управление процессом сбора, анализа и оценки информации о состоянии внутренней организационной среды и степени ее соответствия факторам внешнего окружения.

При этом повышение эффективности управления хозяйствующими субъектами в значительной степени связано с формированием согласованной системы принятия управленческих решений стратегического, тактического и оперативного характера, а также обеспечением информационно-аналитической базы оценки их эффективности и разработкой соответствующего инструментария, базирующегося на мониторинге и оценке показателей внутриорганизационного развития.

В настоящее время подсистемы стратегического, тактического и оперативного управления организацией базируются на разной информационной основе и разрабатываются с помощью различного инструментария, что зачастую обуславливает несогласованность управленческих решений разных типов, негативно сказывающуюся на эффективности их реализации.

В основе формирования организационной стратегии лежит выбор конкурентных преимуществ. В России в настоящее время наиболее распространенным видом конкуренции является ценовая, что является характерным признаком нестабильной окружающей среды. Следовательно, выигрыш или проигрыш в конкурентной борьбе российских компаний за ограниченный платежеспособный спрос зависит от того, насколько конкурентоспособны цены и издержки, что повышает значимость управления данными аспектами деятельности предприятий и организаций реального сектора экономики.

Этап разработки стратегических решений является предварительным для формирования тактических управленческих воздействий, связываемых со среднесрочным планированием, нацеленным на уточнение и детализацию долгосрочных стратегических планов. При этом если конечные результаты стратегического управления развивают системный потенциал для достижения целей организации в будущем, то тактические решения нацелены на использование существующей стратегической позиции для достижения конкретных тактических целей. Оперативное управление, в свою очередь, связано с краткосрочными управленческими решениями, позволяющими реализовывать выбранные тактические варианты организационного развития, и концентрируется на внутренних проблемах организации, решения по которым принимаются на более низком уровне управления.

Комплексная система средств и методов, обеспечивающих единую информационно-аналитическую основу эффективного управления хозяйствующими субъектами в ходе принятия взаимосогласованных управленческих решений, может быть сформирована посредством развития управленческого учета, ориентированного не столько на системность и документальную обоснованность отражаемых в учете операций, сколько на возникающие проблемы, связанные с конкурентной способностью предприятия и выпускаемой им продукции.

Применение управленческого учета в качестве интегрирующей информационной поддержки принятия эффективных управленческих решений позволяет оценить эффективность использования внутреннего потенциала предприятий и организаций и его соответствие параметрам и потребностям внешней среды в условиях дефицита оборотных средств, риска и неопределенности экономического окружения хозяйствующих субъектов.

Управленческий учет возник из потребности эффективного управления процессом «затраты → выпуск → финансовые результаты» и связан, прежде всего, с терминами «директ-костинг», означающий учет прямых затрат, «вэриэйбл-костинг», означающий, соответственно, учет переменных затрат. Именно изучение поведения затрат (постоянных и переменных), порядок их включения в издержки производства и/или обращения, составляет основное содержание и вектор развития управленческого учета и анализа его результатов на перспективу.

Значительное количество стратегических решений российских предприятий базируется на качественных и количественно-качественных методах оценки их эффективности, что снижает объективность процесса принятия управленческих решений. В связи с этим, приобретает особую значимость определение сфер и направлений применения прикладных моделей, методов и алгоритмов интегрирования системы сбора, учета и анализа информации о внутриорганизационном развитии предприятий в процесс разработки и реализации эффективных управленческих решений.

Исходя из этого, в монографии установлен перечень управленческих задач, при решении которых применение инструментария экономико-математического моделирования позволяет интегрировать управленческие решения в единую систему, что дает возможность осуществлять мониторинг соответствия тактических и оперативных решений стратегическим планам деятельности компаний и осуществлять объективно обоснованные управленческие воздействия.

Экономико-математическое моделирование позволяет оценить эффективность решений, связанных с формированием ассортиментного набора продукции на основе прогнозов показателей цен и себестоимости, что дает субъекту управления возможность определять конкурентные преимущества посредством анализа факторов внешней среды и оценки внутренних

возможностей предприятия в разрезе существующих или предстоящих затрат на реализацию того или иного варианта развития организации.

В качестве информационной основы применения экономико-математического моделирования при постановке и принятии управленческих решений предприятиями целесообразно применять системы простого и развитого директ-костинга.

При этом анализ затрат рассматривается как процесс оценки финансового влияния альтернативных управленческих решений на внутреннюю эффективность организации, внешняя среда во внимание почти не принимается, либо ее влияние прогнозируется на основе экстраполяционных методов с достаточной точностью.

Расчеты маржинальной доходности предприятий и организаций могут вестись не только по видам продукции — носителям затрат, но одновременно и по сегментам деятельности — центрам ответственности и географическим центрам объединенной группы предприятий — корпорациям. Выделение центров финансовой ответственности позволяет существенно повысить эффективность производственного учета и контроля как базовых функций управления. По объему полномочий их руководителей и обязанностей — это центры затрат, продаж, дохода, прибыли, капитальных вложений, инвестиций, контроля и управления. По задачам и функциям центры финансовой ответственности обычно рассматривают как основные и обслуживающие.

Выделение центров финансовой ответственности предполагает наличие механизма распределения ответственности. Поэтому информация должна предоставляться по иерархическому принципу. В системе внутреннего производственного учета формируется, прежде всего, информация об издержках производства, которые являются одним из основных объектов учета и группируются по видам изделий, местам их возникновения и носителям затрат. Для принятия обоснованных управленческих решений о рентабельности производства продукции в целом по предприятию и по центрам ответственности необходимо предусмотреть ведение соответствующей статистики, характеризующей тенденции изменения затрат во времени и в зависимости от действующих на них факторов.

Проведенные в монографии расчеты корреляционной зависимости показателей, характеризующих деятельность ОАО «Из-



меритель», позволили определить, что в расходах на сырье и/или расходах на оплату труда основных производственных рабочих имеется существенная доля постоянных издержек и выявить ряд причин формирования данной ситуации, включая несовершенство системы оплаты труда, когда заработная плата основных производственных рабочих не в надлежащей степени увязана с результатами труда, значительные устойчивые непроизводственные потери, связанные с особенностями технологического процесса, наличие так называемого «человеческого фактора». Сделанный анализ издержек позволил установить возможные резервы их снижения и сформулировать конкретные задачи, в области управления, в том числе совершенствование нормирования материальных и трудовых затрат и пр.

Повышение эффективности управления внутренним потенциалом хозяйствующего субъекта может осуществляться с применением разработанной в диссертационном исследовании методики факторного анализа эффективности использования ресурсного потенциала предприятия, позволяющей выявить лимитирующие составляющие в достижении высоких финансовых результатов, определяя направления доминантных управленческих воздействий со стороны субъекта управления микроуровня.

Таким образом, представленный в монографии инструментарий информационного и аналитического обеспечения процесса принятия управленческих решений, корреспондирующих со стратегическими, тактическими и оперативными траекториями управленческой деятельности на микроуровне, позволяет существенно повысить обоснованность принимаемых решений, оказывая положительное воздействие на финансовые результаты деятельности компаний и достижение ими перспективных целей развития.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ (редакция от 03.11.2006).
2. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 года № 283).
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению (утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 года № 94н) (редакция от 18.09.2006).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утверждено приказом Министерства финансов РФ от 9 декабря 1998 года № 60н) (редакция от 30.12.1999).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 года № 32н) (редакция от 27.11.2006).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 года № 33н) (редакция от 27.11.2006).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000 (утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 января 2000 года № 11н) (редакция от 18.09.2006).
8. *Акоффа Р. Л., Сасиени М. В.* Основы исследования операций / пер. с англ. — М.: Мир, 2004. — 536 с.
9. *Алексеев А., Герцог И.* Российский менеджмент: скрытые резервы экономии // Проблемы теории и практики управления. — № 6. — 2002. — С.75–11.
10. *Ансофф И.* Стратегическое управление / сокр. пер. с англ.; науч. ред. и авт. предисл. Л. И. Евенко. — М.: Экономика, 2001. — 517 с.
11. АСУП на базе пакетов прикладных программ / под ред. В. Ю. Бунакова. — М.: Статистика, 2003. — 141 с.
12. *Аткина Н. А., Ханжина В. Л., Попов Е. В.* Стратегическое планирование использования рыночного потенциала предприятия // Менеджмент в России и за рубежом. — № 2. — 2003. — С. 3–12.

13. *Баканов М. И.* Теория экономического анализа. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 416 с.
14. *Балабанов И. Т.* Финансовый менеджмент. — М.: Финансы и статистика, 2006. — 224 с.
15. *Балабанов И. Т.* Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта. — 2-е изд., доп. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 208 с.
16. *Баринов В. А.* Экономика фирмы: стратегическое планирование: учеб. пособие. М.: Кнорус, 2005. — 240 с.
17. *Бернштейн Л. А.* Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / пер. с англ. под науч. ред. И. И. Елисеева; гл. ред. серии Я. В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 624 с.
18. *Бигель Дж.* Управление производством / пер. с англ. Л. Г. Дубицкого. — М.: Мир, 2004. — 304 с.
19. *Бланк И. А.* Управление прибылью. — Киев: «Ника-центр», 2006. — 136 с.
20. *Богатин Ю. В., Швандар В. А.* Производство прибыли: учеб. пособие для вузов. — М.: Финансы, ЮНИТИ, 2002. — 256 с.
21. *Богатырева Е. И.* Составление и консолидация отчета о движении денежных средств // Бухгалтерский учет. — 2002. — № 5. — С. 7–14.
22. *Богачев Н. В.* Прибыль?! О рыночной экономике и эффективности капитала. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 240 с.
23. Большой экономический словарь / под ред. А. Н. Азриеляна. — 3-е изд., стереотип. — М.: Институт новой экономики, 1998. — 864 с.
24. *Боумэн К.* Основы стратегического менеджмента / пер. с англ. под ред. Л. Г. Зайцева, М. И. Соколовой. — М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. — 175 с.
25. *Бурицев В. В.* Управленческий аудит финансовой политики организации // Аудиторские ведомости. — 2000. — № 6. — С. 22–34.
26. Бухгалтерский учет / А. С. Бакаев, П. С. Безруких, Н. Д. Врублевский и др.; под. ред. П. С. Безруких — 4-е изд., доп. и перераб. — М.: Бухгалтерский учет, 2002. — 719 с.
27. *Бусленко Н. П.* Метод статистического моделирования. — М.: Статистика, 1970. — 111 с.
28. *Бахрушина М. А.* Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. — 2-е изд., доп. и пер. — М.: ИКФ «Омега-Л»; Высшая школа, 2002. — 528 с.

29. *Бахрушина М. А.* Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. — М.: АҚДИ «Экономика и жизнь», 2000. — 192 с.

30. *Варфоломеев В. И.* Принятие управленческих решений. — М.: КУДИЦ-ОБРАЗ, 2001. — 288 с.

31. *Винслав Ю.* Становление отечественного корпоративного управления: теория, практика, подходы к решению ключевых проблем // Российский экономический журнал. — 2001. — № 2. — С. 15–28.

32. *Виханский О. С., Наумов А. И.* Менеджмент: учебник. — 3-е изд. — М.: Гардарики, 2003. — 528 с.

33. *Герцог И.* Программа выпуска, оборотный капитал и цена компании // Проблемы теории и практики управления. — № 3. — 1999. — С. 103–106.

34. *Глушенко В. В., Глущенко И. И.* Разработка управленческого решения. Прогнозирование — планирование. Теория проектирования экспериментов. — Железнодорожный (Моск. обл.): ООО НПЦ «Крылья», 2000. — 400 с.

35. *Годин В. В.* Информационное обеспечение управленческой деятельности. — М.: Мастерство; Высшая школа, 2001. — 240 с.

36. *Голубков Е. П.* Технология принятия управленческих решений. — М.: Дело и сервис, 2005. — 544 с.

37. *Горшкова Л. А.* Аналитический инструментарий организации управления // Экономический анализ: теория и практика. — 2002. — № 1. — С. 20–24.

38. *Гуияр Франсис Ж., Келли Джеймс Н.* Преобразование организации / пер. с англ. — М.: Дело, 2000. — 376 с.

39. *Добрынин А. И.* Экономическая теория. — СПб.: Питер, 2000. — 544 с.

40. *Дойль П.* Менеджмент: стратегия и тактика. — СПб.: Питер, 1999. — 496 с.

41. *Дранко О.* Бюджетирование с помощью информационных систем // Финансовая газета. — 2001. — № 35. — С. 13–14; № 36. — С. 15.

42. *Друкер Питер Ф.* Рынок: как выйти в лидеры. Практика и принципы. — М.: СП «Бук Чембэр Интернэшнл», 2005. — 352 с.

43. *Друкер П.* Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения / пер. с англ. М. Котельниковой. — М.: ФАИР-ПРЕСС, 2006. — 288 с.

44. *Дубров А. М.* Многомерные статистические методы. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 352с.
45. *Дука Б.* Бюджетирование: где спотыкаются ваши финансы // Экономика и жизнь. — № 12. — 2001. — С. 103–112.
46. *Дука Б.* Эффективность бюджетирования // Финансовая газета: региональный выпуск. — 2001. — № 31. — С. 14–15.
47. *Дымова И. А.* Международные стандарты бухгалтерского учета. — М.: Главбух, 2000. — 156 с.
48. *Егоров И. В.* Управление товарными системами. — М.: Маркетинг, 2001. — 644 с.
49. *Ендовицкий Д. А.* Комплексный анализ и контроль инвестиционной деятельности: методология и практика / под ред. проф. Л. Т Гиляровой. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 400 с.
50. *Ермоленко Б. В.* Управленческое проектирование: оптимизация выборов инвестиционных стратегий с помощью математического моделирования // Менеджмент в России и за рубежом. — № 5. — 2003. — С. 124–143.
51. *Ефимова О. В.* Анализ безубыточности предприятия // Бухгалтерский учет. — 2003. — № 6. — С. 18.
52. *Ефимова О. В.* О прозрачности и аналитичности бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. — 1998. — № 7. — С. 69–75.
53. *Ефремов В. С.* Стратегическое планирование в бизнес-системах. — М.: Финпресс, 2001. — 240 с.
54. *Ефремов В. С., Ханьков И. А.* Ключевая компетенция организации как объект стратегического анализа // Менеджмент в России и за рубежом. — 2002. — № 2. — С. 8–33.
55. *Ефремов В. С.* Организации, бизнес-системы и стратегическое планирование // Менеджмент в России и за рубежом. — 2001. — № 2. — С. 3–26.
56. *Ефремов В. С.* Стратегическое управление в контексте организационного развития // Менеджмент в России и за рубежом. — 1999. — № 1. — С. 3–13.
57. *Ефремова А. А.* ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99: взгляд через два года // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 2001. — № 9. — С. 47–59; № 10. — С. 38–50.
58. *Жужгина И. А., Фомченкова Л. В.* Место и роль общей системы учета в стратегическом управлении организацией // Менеджмент в России и за рубежом. — 2000. — № 3. — С. 13–18.

59. *Замков О. О.* Математические методы в экономике. — М.: МГУ, 1998. — 368 с.
60. *Замков О. О.* Экономические методы в макроэкономическом анализе. — М.: ГУ ВШЭ, 2001. — 122 с.
61. *Захарьин В. Р.* Теория бухгалтерского учета. — М.: Форум; Инфра-М, 2006. — 272 с.
62. *Карлоф Б.* Деловая стратегия. — М.: Экономика, 2003. — 239 с.
63. *Карпова Т. П.* Управленческий учет. — М.: ЮНИТИ, 2003. — 356 с.
64. *Керимов В. Э., Минина В. Е.* Управленческий учет и проблемы классификации затрат // Менеджмент в России и за рубежом. — 2002. — № 1. — С. 125–134.
65. *Керимов В. Э., Селиванов П. В., Минина В. Е.* Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // Менеджмент в России и за рубежом. — 2001. — № 4. — С. 127–137.
66. *Клейнер Г.* Предприятие как фактор институциональной стабильности // Проблемы теории и практики управления. — 2001. — № 3. — С. 104–108.
67. *Кобелев Н. Б.* Основы имитационного моделирования сложных экономических систем. — М.: Дело, 2003. — 336 с.
68. *Колемаев В. А.* Математическая экономика: учебник. — 3-е изд. — М.: Юнити, 2005. — 399 с.
69. *Коробейников О. П., Колесов В. Ю., Трифилова А. А.* Стратегическое поведение: от разработки до реализации // Менеджмент в России и за рубежом. — 2002. — № 3. — С. 88–129.
70. *Коробейников О. П., Трифилова А. А.* Интеграция стратегического и инновационного менеджмента // Менеджмент в России и за рубежом. — 2001. — № 4. — С. 90–115.
71. *Коссов В.* Проблемы повышения инвестиционной активности в российской экономике // Проблемы теории и практики управления. — 2001. — № 5. — С. 40–44.
72. *Кот А. Д., Филлипов В. Е., Якименко А. А.* Организация процесса бюджетирования в крупных компаниях // Менеджмент в России и за рубежом. — № 4. — 2003. — С. 82–89.
73. *Кремер Н. Ш., Путко Б. А.* Эконометрика. — М.: Юнити, 2002. — 311 с.
74. *Крюков А. Ф., Егорычев И. Г.* Анализ методик прогнозирования кризисной ситуации коммерческих организаций с

использованием финансовых индикаторов // Менеджмент в России и за рубежом. — 2001. — № 2. — С. 84–88.

75. *Крюков А. Ф., Сухих В. Д.* Матричные алгоритмы определения экономического состояния организаций // Менеджмент в России и за рубежом. — 2001. — № 5. — С. 124–132.

76. *Кузнецов В. С.* О стратегической альтернативности // Менеджмент в России и за рубежом. — 2002. — № 2. — С. 34–40.

77. *Лакунин В. Ю., Матвеева Л. Г., Шульгина С. М.* Управление экономическим потенциалом предприятия в условиях рыночной трансформации. — Ростов н/Д: АПСН СКНЦ ВШ, 2003. — 128 с.

78. *Литвак Б. Г.* Разработка управленческого решения. — М.: Дело, 2001. — 392 с.

79. *Мазманова Б. Г.* Учетная политика и стимулирование персонала как поддержка стратегии предприятия // Менеджмент в России и за рубежом. — 2003. — № 4. — С. 59–72.

80. *Мазур И. И., Шапиро В. Д.* [и др.]. Управление проектами: справочное пособие / под ред. И. И. Мазура, В. Д. Шапиро. — М.: Высшая школа, 2003. — 875 с.

81. *Мак-Лоун Р. Р.* Математическое моделирование — искусство применения математики / пер. с англ. под ред. Ю. П. Гупало // Математическое моделирование. — М.: Мир, 1979. — С. 340.

82. *Малыхин А. Н.* Математическое моделирование экономики. М.: УРАО, 1998. — 160 с.

83. *Мамонов В. И., Мамонова Е. В.* Стратегическое планирование деятельности компании и роль маркетинговых исследований // Менеджмент в России и за рубежом. — 2003. — № 2. — С. 13–20.

84. *Мезенцева Т. М., Саенко К. С., Поляков А. В.* Финансовая стратегия развития предприятия: бюджетирование и трансфертные цены // Аудиторские ведомости. — 2001. — № 1. — С. 62–71.

85. *Мельничук Д. Б.* Механизм оценки состояния системы стратегического управления предприятием // Менеджмент в России и за рубежом. — 2002. — № 2. — С. 41–45.

86. Менеджмент организации: современные технологии / под ред. проф. Н. Г. Кузнецова, проф. И. Ю. Солдатовой. — Ростов н/Д: Феникс, 2002. — 480 с.

87. *Мескон М.* [и др.]. Основы менеджмента / пер. с англ. под ред. А. И. Евенко. — М.: Дело, 2005. — 799 с.

88. *Миддлтон Д.* Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений. — М.: Аудит; ИО «ЮНИТИ», 2003. — 201 с.
89. *Мильнер Б.* Крупные корпорации — основа подъема и ускорения развития экономики // Вопросы экономики. — 2002. — № 9. — С. 66–76.
90. *Мильнер Б.* Крупные структуры — «локомотивы» экономики // Вопросы экономики. — 2000. — № 2. — С. 114–146.
91. *Минцберг Г.* [и др.]. Стратегический процесс. — СПб: Питер, 2001. — 688 с.
92. *Михайлов А.* Основные принципы формирования бюджетной системы предприятия // Финансовая газета. — 2001. — № 5. — С. 14–15.
93. *Михайлов Е. А.* Стратегический менеджмент и стратегический маркетинг: проблемы взаимосвязи и взаимопроникновения // Менеджмент в России и за рубежом. — 2003. — № 2. — С. 33–44.
94. *Михайлова Н. В.* Управление затратами в общей концепции правления прибылью предприятия. — СПб., 2003. — 225 с.
95. *Мишин Ю. А.* Система управленческого учета на современном предприятии // Менеджмент в России и за рубежом. — 2001. — № 3. — С. 75–84.
96. *Мозоров И. Д.* Матричные расчеты в статистике. — М.: Финансы и статистика, 1983. — 216 с.
97. *Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г.* Учет: международная перспектива / пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 136 с.
98. *Нельсон Р. Р., Уинтер С. Дж.* Эволюционная теория экономических изменений. — М.: Дело, 2002. — 536 с.
99. *Николаева О. Е., Шишкова Т. В.* Управленческий учет. — М.: УРСС, 2002. — 365 с.
100. *Палий В. Ф., Палий В. В.* Управленческий учет — новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет. — 2000. — № 17. — С. 58–62.
101. *Панков В. В., Любушин Н. П., Сучков Е. А.* Особенности экономического анализа в условиях антикризисного управления организациями // Экономический анализ: теория и практика. — 2002. — № 1. — С. 7–15.
102. *Портер М. Э.* Конкуренция / пер. с англ. — М.: ИД «Вильямс», 2007. — 495 с.
103. Предвидение будущего: беседы с финансовыми стратегами / под ред. А. Келенира. — М.: Инфра-М, 2003. — 229 с.



104. Прогнозирование и планирование в условиях рынка / Т. Г. Морозова, А. В. Пикулькин, В. Ф. Тихонов [и др.]; под ред. Т. Г. Морозовой, А. В. Пикулькина. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. — 318 с.
105. *Прыкина Л. В.* Экономический анализ предприятия. — М.: Юнити, 2003. — 407 с.
106. *Пятов М. Л.* Учет и налогообложение продаж // Бухгалтерский учет. — 2001. — № 9. — С. 31–37.
107. *Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш.* Современный экономический словарь. — 5-е изд. — М.: Инфра-М, 2006. — 495 с.
108. *Розанова Е. Ю.* Информационная база финансового менеджмента // Менеджмент в России и за рубежом. — 2007. — № 2. — С. 54–78.
109. *Румянцева Е. Е.* Современные финансовые технологии управления предприятием: реорганизация финансовой функции // Менеджмент в России и за рубежом. — 2002. — № 1. — С. 111–124.
110. *Сиа К. К.* Управленческая экономика / пер. с англ. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 671 с.
111. *Скамай Л.* Прибыль и методы ее анализа // РИСК. — 2001. — № 4. — С. 72–80.
112. *Слуцкий М. Л.* Управленческий анализ. — СПб.: Питер, 2002. — 144 с.
113. *Смирнов Э. А.* Управленческие решения. — М.: ИНФРА-М, 2001. — 264 с.
114. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. — М.: Аудит; ЮНИТИ, 2001. — 638 с.
115. *Соколов Я. В.* Моделирование и его роль в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. — 2004. — № 6. — С. 3–8.
116. *Соколова Е. С.* Структура и порядок формирования конечного финансового результата // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 2001. — № 7. — С. 33–41.
117. *Соловьева О. В.* Управленческий анализ в отраслях. — М.: Экономистъ, 2006. — 281 с.
118. *Сорос Дж.* Сорос о Соросе. Опережая перемены / пер. с англ. — М.: ИНФРА-М, 2001. — 336 с.
119. *Старр М.* Управление производством / пер. с англ. В. В. Головинского. — М.: Прогресс, 2002. — 400 с.
120. *Сухов С. В.* Системный подход к управлению коммерческим предприятием // Менеджмент в России и за рубежом. — 2001. — № 6. — С. 34–39.

121. *Тамбиев А. Х., Кетова Н. П.* Региональный маркетинг. — М.: Экономика, 2000. — 320 с.
122. *Терехова В. А.* Стратегический управленческий учет: состояние и развитие в зарубежных странах // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2000. — № 4. — С. 9–12.
123. *Ткач В. И.* Управленческий учет: международный опыт. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 156 с.
124. *Томпсон А. А., Стрикленд А. Дж.* Стратегический менеджмент: концепции и ситуации анализа / пер с англ. — 12-е изд. — М.: ИД «Вильямс», 2002. — 928 с.
125. *Томпсон А. А., Стрикленд А. Дж.* Стратегический менеджмент: искусство разработки и реализации стратегии. — М.: Юнити, 2003. — 576 с.
126. *Трояновский В. М.* Математическое моделирование в менеджменте. — М.: РДЛ, 2000. — 256 с.
127. *Уолш К.* Ключевые показатели менеджмента. Как анализировать, вникать и контролировать данные, определяющие стоимость мнения / пер. с англ. — М.: Дело, 2000. — 360 с.
128. *Уорд К.* Стратегический управленческий учет / пер. с англ. — М.: Олимп-Бизнес, 2002. — 448 с.
129. *Управленческий учет по формуле «три в одном» / Г. Ю. Касьянова, С. Н. Колесников.* — М.: ИКК «Статус-Кво 97», 2003. — 328 с.
130. *Файоль А.* [и др.]. Управление — это наука и искусство / пер. с фр. и англ. М.: Республика, 1992. — 349 с.
131. *Фалмер М. Р.* Энциклопедия современного управления в 5 т. М.: ВИПК «Энерго», 2003.
132. *Фатхутдинов Р. А.* Конкурентоспособность: экономика, стратегия, управление. — М.: ИНФРА-М, 2000. — 312 с.
133. *Федцов В. Г., Федцова А. В.* Менеджмент: комплексный подход. — М.: Приор-издат, 2005. — 240 с.
134. *Феклисов Г. И.* Математическое обеспечение систем управления запасами. — М.: Статистика, 1977. — 112 с.
135. *Финансы / В. М. Родионова, Ю. Я. Вавилов, Л. И. Гончаренко [и др.]; под ред. В. М. Родионовой.* — М.: Финансы и статистика, 2005. — 430 с.
136. *Фридман П.* Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. — М.: Аудит, 2004. — 286 с.

137. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / пер. с нем. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 800 с.
138. Хеддервик К. Финансовый экономический анализ деятельности предприятия / под ред. Ю. Н. Воропаева. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 190 с.
139. Ченг Ф. Ли, Финнерти Джозеф И. Финансы корпораций: теория, методы и практика / пер. с англ. — М.: ИНФРА-М, 2000. — 686 с.
140. Чернов В. А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности / под ред. М. И. Баканова. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 320 с.
141. Шашина Н. С. Государственное управление развития предпринимательства в банковской сфере стран с рыночной экономикой. — СПб.: ФГУП ЦКБ МТ «Рубин», 2007. — 167 с.
142. Шашина Н. С. Институционализация как фактор экономического роста институциональных преобразований российской экономики // Сборник докладов международной конференции (май 2005 г.). — СПб.: Изд-во ИУЭ, 2005.
143. Шеремет А. Д., Негашев Е. В. Методика финансового анализа. — М.: Инфра-М, 2002. — 208 с.
144. Шим Джей К., Сигел Джозел Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат / пер. с англ. — М.: ИИД «Филинь», 1996. — 343 с.
145. Экономико-математические методы и модели / под ред. В. В. Федосеева. — М.: Юнити, 2000. — 391 с.
146. Юров В. Ф. Прибыль в рыночной экономике: вопросы теории и практики. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 144 с.
147. Юцковская И. Д. Формирование учетной информации о финансовых результатах по обычным видам деятельности // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 2001. — № 2.
148. Ansoff, H. I. (1987) Corporate Strategy / assisted by Edward J. McDonnell. — Rev. ed. — London: Penguin.
149. Argenti, J. (1974) Systematic Corporate Planning. — Sunbury-on-Thames: Nelson.
150. Barney, J. B. (1995) Looking inside for competitive advantage // Academy of Management Executive. — No 9 (4). — P. 49–61.
151. Campbell, A., Luchs, K. S. (1997) Core competency-based strategy. — London: International Thomson Business Press. — P. 13–29.

152. *Campbell, D., Stonehouse, G. and Houston, B.* (1999) *Business Strategy: An introduction*. — Oxford: Butterworth-Heinemann.

153. *Mintzberg, H., Quinn, J., Ghoshal, S.* (1995) *The strategic process*. — European Edition.

154. *Mintzberg, H., Waters, J. A.* (1985) *Of Strategies, Deliberate and Emergent* // *Strategic Management Journal*. — Vol. 6. — P. 257–272.

155. *Porter, M. E.* (1985) *Competitive Advantage*. — New York: The Free Press.

156. *Quinn, J. B.* (1999) *Strategic Outsourcing: Leveraging Knowledge Capabilities* // *Harvard Business Review*. — Summer. — P. 9–21.

157. [www.ravnovesie.com](http://www.ravnovesie.com).

158. [www.book.ru](http://www.book.ru).

159. [www.econom.ru](http://www.econom.ru).

## ПРИЛОЖЕНИЯ

*Таблица 1*

**Затраты по видам продукции ОАО «Измеритель»  
за 2010 г.**

Месяцы	Затраты по видам продукции, тыс. руб.				
	Товары народного потребления	Военная продукция	Электроприборы	Спецзаказы	Суммарные издержки
Факторы	У1	У2	У3	У4	У
Январь	337	1419	757	402	2915
Февраль	1496	1839	1249	687	5271
Март	2059	2257	1470	735	6521
Апрель	1972	1434	1686	872	5964
Май	1325	1459	1286	512	4582
Июнь	2101	745	1219	1078	5143
Июль	1118	0	1150	499	2767
Август	414	229	1178	548	2369
Сентябрь	2669	2765	1028	1522	7984
Октябрь	1890	3264	1646	817	7617
Ноябрь	4035	6244	6244	1119	17642
Декабрь	4444	9061	9061	2015	24581
<i>Итого:</i>	23 860	30 716	27 974	10 806	92 599

*Таблица 2*

**Затраты на выпуск продукции ОАО «Измеритель»  
за 2010 г.**

Месяцы	Затраты на выпуск продукции, тыс. руб.		
	Прямые затраты	Косвенные затраты	Общие затраты
Январь	2915	2049	4964
Февраль	5271	2045	7316
Март	6736	2046	8782
Апрель	5564	2055	7619
Май	5103	2051	7154
Июнь	5143	2048	7191
Июль	2795	2050	4845

Окончание таблицы 2

Месяцы	Затраты на выпуск продукции, тыс. руб.		
	Прямые затраты	Косвенные затраты	Общие затраты
Август	2219	2052	4271
Сентябрь	10 220	2044	12 264
Октябрь	7617	2046	9663
Ноябрь	17 642	2045	19 687
Декабрь	24 581	2045	26 626
<i>Итого:</i>	95 806	24 576	120 382

Таблица 3

### Результаты корреляционно-регрессионного анализа по первому виду продукции ОАО «Измеритель»

#### ВЫВОД ИТОГОВ

<i>Регрессионная статистика</i>	
Множественный <i>R</i>	0,993
<i>R</i> -квадрат	0,986
Нормированный <i>R</i> -квадрат	0,985
Стандартная ошибка	155,447
Наблюдения	12

#### Дисперсионный анализ

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>Значимость F</i>
Регрессия	1	17113748,01	17113748,01	0
Остаток	10	241636,659	24163,666	
Итого	11	17355384,667		

	<i>Кэф-фициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>
У-пересечение	71,333	84,867	0,841
Переменная X1	12,448	0,468	26,613

Таблица 4

**Результаты корреляционно-регрессионного анализа  
по второму виду продукции ОАО «Измеритель»**

**ВЫВОД ИТОГОВ**

<i>Регрессионная статистика</i>	
Множественный $R$	0,99995
$R$ -квадрат	0,99991
Нормированный $R$ -квадрат	0,999985
Стандартная ошибка	25,78346
Наблюдения	12

**Дисперсионный анализ**

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>Значимость F</i>
Регрессия	1	72379610,8	72379610,8	0
Остаток	10	6647,86706	664,78671	
Итого	11	72386258,667		

	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>
У-пересечение	30,25619	10,684	2,8317
Переменная X2	26,69823	0,0809	329,9643

Таблица 5

**Результаты корреляционно-регрессионного анализа  
по третьему виду продукции ОАО «Измеритель»**

**ВЫВОД ИТОГОВ**

<i>Регрессионная статистика</i>	
Множественный $R$	0,967
Нормированный $R$ -квадрат	0,9286
Нормированный $R$ -квадрат	0,9286
Стандартная ошибка	686,4061
Наблюдения	12

**Дисперсионный анализ**

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>
Регрессия	1	67918254,49	67918254,49
Остаток	10	4711533,176	471153,318
Итого	11	72629787,666	

	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>
У-пересечение	35,52	275,356	0,129
Переменная X3	24,684	2,056	12,006

Таблица 6

**Результаты корреляционно-регрессионного анализа по четвертому виду продукции ОАО «Измеритель»****ВЫВОД  
ИТОГОВ**

<i>Регрессионная статистика</i>	
Множественный <i>R</i>	0,997
<i>R</i> -квадрат	0,9944
Нормированный <i>R</i> -квадрат	0,9938
Стандартная ошибка	37,3746
Наблюдения	12

**Дисперсионный анализ**

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>Значимость F</i>
Регрессия	1	2459302,359	2459302,359	0
Остаток	10	13968,641	13968,864	
Итого	11	2473271,000		

	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>
У-пересечение	73,236	22,475	3,259
Переменная X4	18,657	0,445	41,959



**САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ  
УПРАВЛЕНИЯ И ЭКОНОМИКИ**

**Смоленский институт экономики**

*Анатолий Анатольевич Зюськин*

**Оценка эффективности  
управленческих решений**

*Монография*

Заведующий редакцией научной и учебно-методической  
литературы Издательства СПбУУиЭ  
*А. В. Блажко*

Подписано в печать 21.06.2012 г.

Формат 60×84<sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Уч.-изд. л. 7,63. Усл. печ. л. 10,63.

Гарнитура SchoolBook. Бумага офсетная. Заказ № 10205.

Тираж 600 экз.

Издательство Санкт-Петербургского университета  
управления и экономики  
198103, Санкт-Петербург, Лермонтовский пр., д. 44, лит. А  
(812) 448-82-50

E-mail: izdat-ime@spbume.ru, izdat-ime@yandex.ru

Отпечатано в типографии «НП-Принт»  
190005, Санкт-Петербург, Измайловский пр., д. 29



**ЗЮСЬКИН Анатолий Анатольевич** — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Государственное и муниципальное управление» Смоленского института экономики Санкт-Петербургского университета управления и экономики.

Автор ряда публикаций в ведущих научных периодических изданиях, учебных пособий, соавтор коллективных монографий.

**Область научных интересов:** оценка эффективности управленческих решений, проблемы управления предпринимательскими структурами.



В монографии рассмотрены основные проблемы, связанные с эффективным принятием и оценкой управленческих решений, обобщены методы принятия управленческих решений, использующие аппарат экономико-математического моделирования. Автором выявлены проблемы дифференциации затрат при принятии решений хозяйствующими субъектами, рассмотрены методические рекомендации по разработке и принятию эффективных решений в управлении ресурсами, а также произведена экспериментальная оценка разработанных рекомендаций.

Издание предназначено для специалистов сферы управления предприятиями и организациями, преподавателей, студентов и аспирантов различных специальностей, всех, интересующихся теорией и практикой принятия управленческих решений.