



Бесхмельница Светлана Николаевна

**ФОРМИРОВАНИЕ СБАЛАНСИРОВАННЫХ
ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ В
СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И
ОТЧЕТНОСТИ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» на кафедре «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент
Иванова Валентина Георгиевна

Официальные оппоненты:

Козлюк Наталья Васильевна, доктор экономических наук, доцент, Южно-Российский институт - филиал Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при президенте Российской Федерации», кафедра «Налогообложение и бухгалтерский учет», доцент

Ложкина Светлана Леонидовна, кандидат экономических наук, доцент, Брянский филиал Федерального государственного образовательного бюджетного учреждения высшего профессионального образования «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации», кафедра «Бухгалтерский учет, аудит, статистика», доцент

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «**Ростовский государственный строительный университет**»

Защита состоится 29 декабря 2014 г. в 10 часов на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 40, аудитория 705 (www.gu-unpk.ru).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 340 (www.gu-unpk.ru).

Автореферат разослан _____ 2014 г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации размещены в сети Интернет на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» (www.gu-unpk.ru) и на официальном сайте Министерства образования и науки Российской Федерации (vak2.ed.gov.ru)

Ученый секретарь
диссертационного совета



Коростелкина Ирина Алексеевна

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Для современной рыночной ситуации характерно нарастание конкуренции между предприятиями, интернационализация и глобализация бизнеса, постоянное обновление и совершенствование информационных технологий, возрастание роли человеческого капитала. Это определяет новый взгляд на процесс стратегического управления предприятиями.

Стремление к успешному функционированию предприятий в современных экономических условиях требует обеспечить предприятие качественной системой управленческого учета, отчетности, внутреннего контроля, основная задача которой заключается в том, чтобы гарантировать ему устойчивое положение и формирование ресурсного потенциала для выполнения стратегических планов. В настоящее время для хозяйствующих субъектов становится приоритетным повышение уровня стратегичности управления, основанного на современных подходах к проведению оценки и прогнозирования рациональности и эффективности решений, принимаемых в области управления своей деятельностью.

Понимание того, что применяемые методы оценки и анализа результативности деятельности предприятий уже не соответствуют целям стратегического управления, привело к разработке новой и перспективной системы сбалансированных показателей, которая является инструментом стратегического и оперативного управления, обеспечивает контроль за реализацией стратегии и взаимосвязь стратегических целей с внутренними и внешними бизнес-процессами и действиями сотрудников на каждом уровне управления. Российская специфика функционирования предприятий в целом и промышленности, в частности, обуславливает существенные затруднения при внедрении данных показателей без их соответствующей адаптации, проведение которой возможно в системе управленческого учета и отчетности. Поэтому исследование отечественной и зарубежной практики, а также анализ преимуществ и недостатков сбалансированных показателей обеспечивает выбор способов их внедрения в российских условиях хозяйствования, что и предопределило актуальность темы исследования.

Степень научной разработанности проблемы. Вопросам развития корпоративной стратегии и системе сбалансированных показателей, а также исследованию отдельных аспектов формирования системы сбалансированных показателей уделено внимание в работах таких зарубежных авторов, как Р.Л. Акофф, И. Ансофф, М.Г. Браун, Р. Каплан, Д. Нортон, М.В. Мейер, Ж. Рой и др.

Место и роль управленческого учета, отчетности и анализа в учетно-аналитической системе представлены в работах М.С. Абрютиной, С.Б. Барышева, С.Б. Барнгольц, Л.Е. Басовского, М.И. Баканова, В.И. Бариленко, М.А. Вахрушиной, Г.П. Герасименко, Ж.А. Ивановой, В.Б. Ивашкевич, В.А. Залевского, В.А.

Константинова, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, Е.И. Костюковой, Н.П. Любушина, М.В. Мельник, О.Е. Николаевой, Л.В. Поповой, Г.В. Савицкой, Е.И. Степаненко, А.Д. Шеремета и т.д.

Сбалансированные финансовые показатели рассмотрены в работах И.В. Алексеевой, Т.В. Бабабановой, Н.А. Бреславцевой, А.М. Гершуна, М. Горского, В.Г. Ивановой, А.В. Кучинского, И.Б. Кулешовой, С.И. Крылова и др.

Среди российских исследователей, занимающихся оптимизацией деятельности хозяйствующих субъектов на основе внедрения системы сбалансированных показателей следует отметить Алмазова Н.И., Головки В.А., Гусева Ю.В., Елисеева Д.В., Зенкину И.В., Калинина С., Маленкова Ю.А., Маслову И.А., Рябову Т.Ф., Шишкина А.Ф. и др.

Рассмотренные работы отечественных и зарубежных ученых и экономистов-практиков в области управленческого учета, анализа, формирования отчетности, внедрения сбалансированных показателей в российскую практику внесли существенный вклад в развитие учетно-аналитической системы, однако динамичное развитие экономики требует теоретико-методического обоснования разработок и приращения научного знания в области формирования группы сбалансированных показателей в системе управленческого учета и отчетности, что и определило выбор темы исследования, цель, поставленные задачи и научную новизну.

Цель диссертационного исследования состоит в теоретическом обосновании и разработке научно-методических положений и практических рекомендаций по формированию сбалансированных показателей в системе управленческого учета и отчетности, обеспечивающих эффективную реализацию стратегии развития предприятий.

Для достижения данной цели были поставлены и решены следующие **задачи**:

1) изучить роль и значение сбалансированных показателей в деятельности промышленных предприятий, исследовать подходы к формированию системы, а также выделить уровни, критерии и признаки сбалансированности показателей промышленных предприятий;

2) определить сущность и содержание управленческого учета и управленческой отчетности как основы построения информационного контура определения сбалансированных показателей;

3) охарактеризовать информационную базу формирования сбалансированных показателей в промышленности;

4) сформировать систему показателей с определением их ресурсной, временной и структурной сбалансированности, исследовать взаимосвязи сбалансированных показателей состояния и развития промышленных предприятий;

5) предложить методику анализа сбалансированных показателей на основе

целевых индикаторов системы;

б) разработать модель информационного обеспечения сбалансированных показателей в системе управленческого учета и отчетности.

Объектом исследования является совокупность показателей деятельности предприятий обрабатывающей промышленности.

Предметом исследования выступают экономические отношения, возникающие в процессе формирования сбалансированных показателей деятельности промышленных предприятий в системе управленческого учета и отчетности.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» раздел 1 «Бухгалтерский учет» пп. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.8. Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности, раздел 2 «Экономический анализ» п. 2.11 «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа» (экономические науки).

Теоретико-методологической основой диссертационного исследования является совокупность системного (формирующего целостный комплекс взаимосвязанных элементов), комплексного (конкретизирующего системность в процессе принятия управленческих решений) и диалектического (рассматривающего явления действительности в развитии и взаимной обусловленности) методов исследования.

Теоретической основой исследования послужили работы отечественных и зарубежных ученых в области формирования и внедрения системы сбалансированных показателей, законодательные, нормативные и инструктивные акты по вопросам организации учетной деятельности, финансовой отчетности в Российской Федерации.

Методологической основой исследования послужили следующие основные методы, используемые для достижения цели диссертации: анализ литературных источников (экономической литературы, нормативно-правовых актов), стандартные методы экономического анализа (метод сравнительного, балансового и факторного анализа, синтез, обобщение, классификация, системный и графический методы), структурный и функциональный подходы, методы системного, экономического, статистического анализа, методы прогнозирования, а также приемы группировки, сравнения, обобщения, графической интерпретации.

Информационную базу исследования составили нормативные и законодательные акты; монографии, научные статьи зарубежных и отечественных

ученых по применению системы сбалансированных показателей; данные Федеральной службы государственной статистики (Росстат); информационная база сети Интернет; финансовая и налоговая отчетность промышленных предприятий, собственные расчеты автора.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке теоретико-методических рекомендаций по формированию в системе управленческого учета и отчетности сбалансированных показателей, характеризующих прямые и обратные связи между внутренними бизнес-процессами и внешними показателями и определяющих направления повышения стратегической эффективности деятельности промышленных предприятий в современных условиях хозяйствования.

Наиболее существенные **результаты диссертационного исследования**, содержащие научную новизну, заключаются в следующем:

- с авторской позиции представлена характеристика и концептуальные элементы системы сбалансированных показателей, выступающей в качестве эффективного инструмента реализации долгосрочных целей и обеспечивающей органичное сочетание интересов акционеров, потребителей, партнеров и кредиторов предприятия, а также выделены критериальные признаки сбалансированности показателей по уровням и видам (пп. 1.7, 2.11 специальности 08.00.12);

- выявлена сущность и содержание управленческого учета и управленческой отчетности как основы построения информационного контура определения сбалансированных показателей, обеспечивающего решение управленческих задач, поставленных на перспективу, а также стабильность и эффективность деятельности предприятия (пп. 1.7, 1.8 специальности 08.00.12);

- структурирована информационная база формирования показателей деятельности промышленных предприятий с учетом отраслевой специализации на макро- и микроуровнях, определяющая ключевые аспекты и качественные характеристики учетно-отчетного обеспечения (пп. 1.7, 1.8 специальности 08.00.12);

- сформирована исходная система сбалансированных показателей с выделением основных ресурсов для обеспечения сбалансированности, пересечением показателей с акцентом на цели их использования в различных структурных подсистемах, определяющая направления исследования параметров развития промышленных предприятий с помощью моделей управленческого анализа (пп. 1.7, 2.11 специальности 08.00.12);

- разработаны научно-методические рекомендации по анализу сбалансированных показателей деятельности в системе управленческого учета и отчетности, включающие построение управленческой модели формирования элементов проекции «Финансы», разработку стратегической карты и методику

управленческого анализа и оценки развития промышленных предприятий (п. 2.11 специальности 08.00.12);

- выявлены причинно-следственные связи в информационном обеспечении сбалансированных показателей деятельности производственного предприятия, на основании которых построена модель информационного обеспечения, учитывающая методический инструментарий достижения целевых значений сбалансированных показателей в системе управленческого учета и отчетности (п. 1.8 специальности 08.00.12).

Теоретическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в теоретико-методологическом дополнении и научно-методическом развитии учетно-аналитических подходов к формированию сбалансированных показателей. Разработанные направления оценки и анализа сбалансированных показателей, своевременного и качественного их отражения в управленческой отчетности позволяют структурировать и прогнозировать перспективную деятельность промышленных предприятий.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в разработке методики формирования сбалансированных показателей на предприятиях металлообработки, управленческой модели сбалансированных показателей, методики управленческого анализа и оценки развития промышленных предприятий на основе сбалансированных показателей.

Отдельные результаты диссертационного исследования используются в образовательном процессе при подготовке бакалавров, специалистов и магистров в Старооскольском технологическом институте им. А.А. Угарова (филиале) федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Национальный исследовательский технологический университет «МИСиС» и федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по дисциплинам «Бухгалтерский учет и анализ», «Управленческий учет», «Управленческий анализ в отраслях», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы», «Учет и анализ».

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования. Основные выводы, положения и рекомендации, сформулированные в диссертации, докладывались, обсуждались и были опубликованы в материалах международных, всероссийских, внутривузовских научных и научно-практических конференциях: (г. Старый Оскол, 2009, 2012-2014 гг.), (г. Орел, 2013-2014 гг.), (г. Саратов, 2013 г.). Результаты диссертационного исследования, положения и рекомендации

апробированы и внедрены в деятельность промышленных предприятий регионов России.

Публикации. Основные результаты диссертационного исследования опубликованы в 15 работах, в том числе 4 – в научных изданиях, рекомендованных ВАК России, статьях и материалах конференций, в которых общий объем составляет 6,21 п.л., в том числе авторский – 6,01 п.л.

Структура и объем диссертации. Структура диссертационной работы определена целью, задачами и логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 178 источников, 4 приложений. Текст работы изложен на 169 страницах, включает 41 рисунок, 33 таблицы.

Во **введении** раскрыта актуальность темы исследования, определена степень разработанности проблемы, теоретическая, методологическая и информационная база, выделены цель и задачи, объект и предмет, сформулирована научная новизна и положения, выносимые на защиту, теоретическая и практическая значимость, апробация и внедрение результатов работы.

В **первой главе** диссертации «ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ПОДХОДОВ К ФОРМИРОВАНИЮ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ» определена экономическая характеристика, роль и значение сбалансированных показателей в деятельности производственных предприятий. Раскрыты критериальные признаки сбалансированности показателей деятельности предприятий, определенных в системе управленческого учета и отчетности. Исследованы теоретические аспекты организации управленческого учета и формирования управленческой отчетности как основы построения информационного контура модели сбалансированных показателей деятельности предприятия.

Во **второй главе** диссертации «УЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ПРЕДПРИЯТИЕМ В СООТВЕТСТВИИ С КОНЦЕПЦИЕЙ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ» представлена информационная база формирования сбалансированных показателей деятельности предприятия (на примере обрабатывающей отрасли). Разработана методика определения сбалансированности показателей предприятий обрабатывающей промышленности. Проведено исследование сбалансированных показателей состояния и развития предприятий обрабатывающей промышленности с помощью моделей управленческого анализа.

В **третьей главе** диссертации «НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО АНАЛИЗУ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И

ОТЧЕТНОСТИ» предложена методика анализа сбалансированных показателей деятельности производственного предприятия. Разработана методика управленческого анализа и оценки развития промышленных предприятий на основе системы сбалансированных показателей. Выявлены причинно-следственные связи в информационном обеспечении сбалансированных показателей деятельности производственного предприятия.

В **заключении** представлены основные выводы и предложения по результатам исследования и внедрения в практическую деятельность совокупности сбалансированных показателей, сформированных в системе управленческого учета и отчетности.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1 С авторской позиции представлена характеристика и концептуальные элементы системы сбалансированных показателей, выступающей в качестве эффективного инструмента реализации долгосрочных целей и обеспечивающей органичное сочетание интересов акционеров, потребителей, партнеров и кредиторов предприятия, а также выделены критериальные признаки сбалансированности показателей по уровням и видам

В ходе диссертационного исследования установлено, что в настоящее время многим предприятиям для эффективности своей деятельности необходимо разрабатывать четкую стратегию, для управления процессом реализации которой, особенно в условиях высокой конкуренции и неопределенности, необходимы соответствующие инструменты. Наиболее эффективным и популярным инструментом стратегического управления признана система сбалансированных показателей, определяющая в качестве цели построения интегрирование стратегических и оперативных задач, финансовые составляющие, отношения с клиентами (потребителями), внутренние процессы и интеллектуальный капитал предприятия в единый механизм управления.

С позиции автора, система сбалансированных показателей (ССП) представляет собой учетно-аналитический инструмент, необходимый для реализации стратегии предприятия, включающий в себя финансовые и нефинансовые показатели, использование которых обеспечивает рациональную разработку стратегических целей, управление и контроль их достижения.

Обосновано, что внедрение сбалансированных показателей, сформированных в системе управленческого учета и отчетности, в деятельность промышленных предприятий обеспечивает достижение факторов, оказывающих воздействие на рост стоимости предприятия, создание мощного и высококвалифицированного кадрового состава, обеспечение прогрессивности технологии и т.д.

Анализ опыта внедрения СПП в практическую деятельность промышленных

предприятий выявил ряд типичных ошибок, основные из которых заключаются в следующем:

1) основная роль при разработке ССП отдается финансовой составляющей, в результате чего определяется система нормативных значений финансовых показателей, а не соответствующий инструментарий их достижения;

2) вся деятельность, связанная с внедрением ССП в практику управления, обеспечивается менеджерами соответствующего уровня, при этом руководитель, как правило, не принимает в этом процессе участия;

3) при составлении ССП определяется общая главная цель, при этом менеджеры структурных подразделений не понимают конкретных целей своей деятельности;

4) как правило, руководители не понимают важности повышения квалификации сотрудников, в то время как эффективность ССП зависит от информированности каждого сотрудника.

К элементам ССП в диссертации отнесены перспективы, стратегические цели, причинно-следственные связи, показатели, целевые значения и стратегические инициативы.

Система сбалансированных показателей является инновационной схемой, которая, сохраняя основные финансовые параметры, включает в сферу исследования показатели стратегического развития предприятия, а также оценочные индикаторы его финансового состояния в будущем с учетом перспектив.

Доказано, что сбалансированность показателей промышленных предприятий как сложное явление структурируется по уровням и видам (Рисунок 1). Первый уровень сбалансированности заключается в рациональном обосновании калькуляционной единицы и позволяет установить многовариантность затратообразующих показателей, которая на последующих уровнях определяет себестоимость, расходы и финансовые результаты вплоть до расчета стоимости бизнеса.

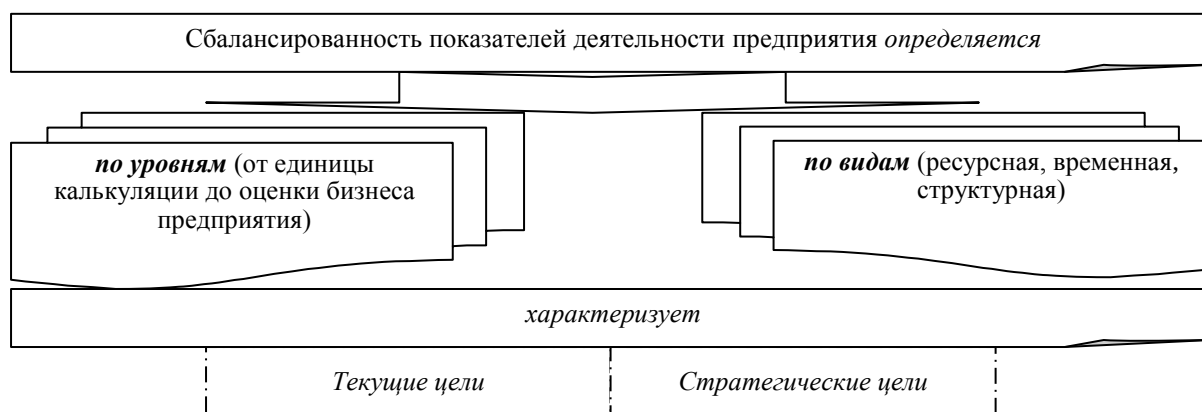


Рисунок 1 – Критериальные признаки сбалансированности показателей промышленного предприятия

Критериальные признаки сбалансированности показателей в диссертации представлены с точки зрения их влияния на достижение поставленных руководством текущих и стратегических целей. Критерии сбалансированности должны включать приблизительно одинаковое количество данных по удовлетворенности клиентов и сотрудников, финансовой, производственной эффективности, эффективности поставщиков, качеству производимой продукции.

Критерии оценки эффективности финансово-хозяйственной деятельности промышленного предприятия должны быть связаны с факторами, необходимыми для формирования долгосрочного успеха, - ключевыми движущими факторами бизнеса. В диссертации определено, что критерии сбалансированности показателей должны: основываться на данных о событиях прошлого, настоящего и будущего; учитывать интересы акционеров, клиентов, инвесторов и других субъектов; разрабатываться на всех организационных уровнях; устанавливать контрольные (целевые) значения; корректироваться в связи с изменением стратегии предприятия и внешней среды.

К признакам сбалансированности показателей деятельности промышленных предприятий в диссертации отнесены логическая связь показателей, дающая комплексное представление о предприятии как хозяйственно-экономическом субъекте, возможность проведения мониторинга активов, способность удержания существующих и привлечения новых потребителей, соблюдение баланса между управленческими уровнями, результатами деятельности, внутренним и внешним окружением предприятия.

2 Выявлена сущность и содержание управленческого учета и управленческой отчетности как основы построения информационного контура определения сбалансированных показателей, обеспечивающего решение управленческих задач, поставленных на перспективу, а также стабильность и эффективность деятельности предприятия

Проблемы в организации управленческого учета на большинстве российских предприятиях объясняются отсутствием единой методологической основы и методических рекомендаций в отраслях экономики. Несмотря на это, российские предприятия, работая в условиях конкуренции, нуждаются в разработке и эффективном функционировании системы управленческого учета и отчетности, в связи с чем возрастает роль сбалансированных показателей, являющихся необходимым инструментом мобилизации резервного потенциала повышения результативности деятельности предприятий. В процессе диссертационного исследования доказано, что наиболее эффективной информационной системой определения сбалансированных показателей может быть признана система управленческого учета и отчетности.

С авторской точки зрения, управленческий учет представляет собой интегрированную внутрихозяйственную информационную систему непрерывного мониторинга, оценки, анализа и контроля хозяйственных операций, выполняемых в процессе деятельности предприятия, с целью разработки и принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений на разных уровнях.

Успешный анализ, последующее исполнение принятых решений, эффективность функционирования предприятия являются составляющими успеха его деятельности в перспективе. Цель построения управленческого учета определяет необходимость формирования управленческой отчетности в соответствующие сроки и в требуемых объемах. Управленческая отчетность - это совокупность учетно-аналитической информации, сгруппированной в виде учетных и расчетных показателей, составленная по внутрифирменным формам и предназначенная для внутренних пользователей с целью принятия управленческих решений текущего и стратегического характера.

Схема взаимосвязи управленческого учета и управленческой отчетности представлена на рисунке 2.



Рисунок 2 – Схема взаимосвязи управленческого учета и управленческой отчетности

Сформулированные определения управленческого учета и отчетности позволяют адаптировать сложившуюся учетно-аналитическую систему предприятия к решению управленческих задач, поставленных на ближайшую и отдаленную перспективу в целях обеспечения стабильности и эффективности его деятельности и четкой работы системы внутреннего контроля.

3 Структурирована информационная база формирования показателей деятельности промышленных предприятий с учетом отраслевой специализации на макро- и микроуровнях, определяющая ключевые аспекты и качественные характеристики учетно-отчетного обеспечения

В ходе диссертационного исследования установлено, что предназначение системы сбалансированных показателей определяет стратегию развития предприятия, ее построение, реализацию и доведение ее отдельных положений до каждого руководителя центра ответственности, а также обеспечивает мониторинг, контроль и обратную связь внутри структурных подразделений.

Процесс формирования информационной базы, используемой для внедрения системы сбалансированных показателей, реализуемый в диссертационном исследовании, представлен на рисунке 3.

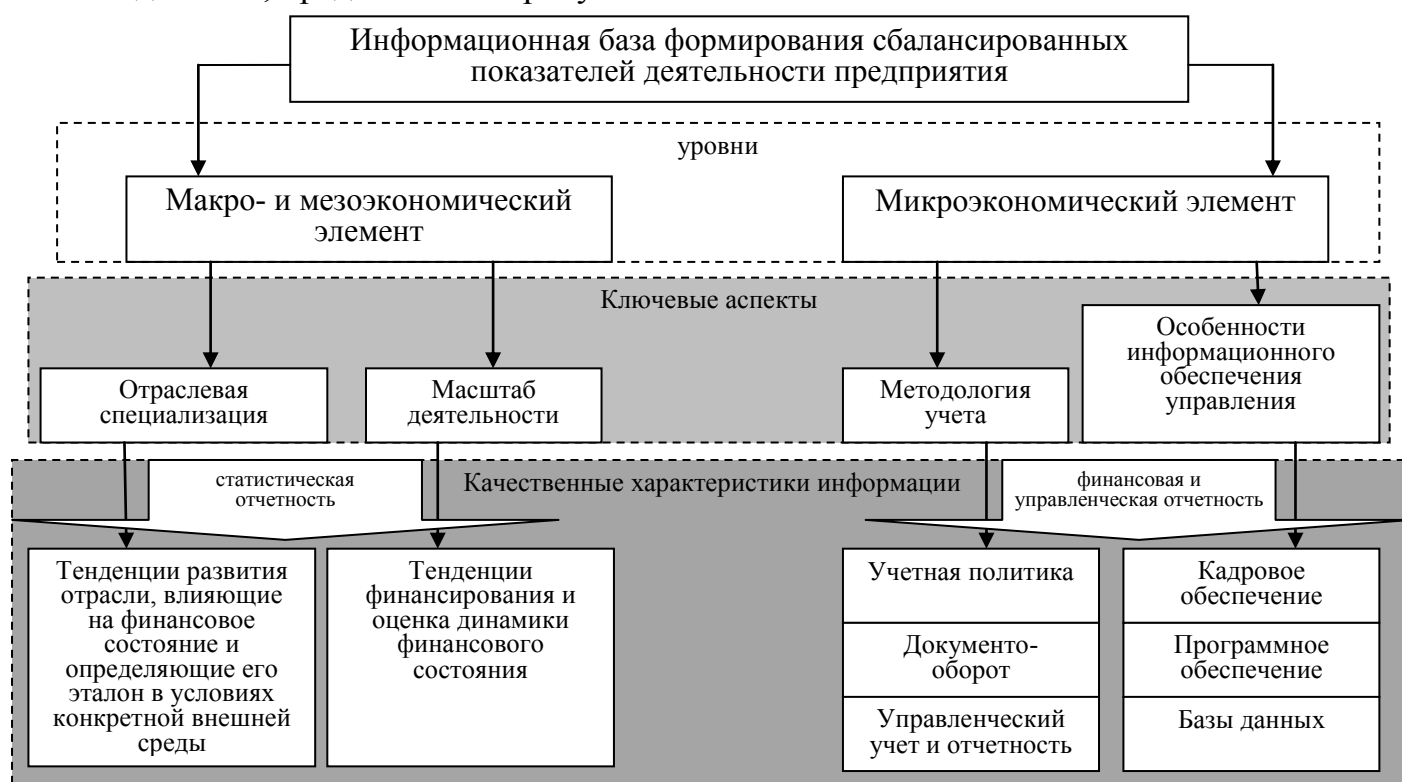


Рисунок 3 – Структура информационной базы формирования сбалансированных показателей

Обозначив ключевые моменты информационной системы, в диссертации рассмотрен подробно каждый ее элемент на примере формирования сбалансированных показателей в промышленности. На макроуровне информационная база обеспечивается статистическим анализом отрасли. В частности, доля металлургии как комплексной отрасли, включающей и металлообработку, в ВВП страны составляет около 5%. Металлообработка является отраслью сферы обрабатывающей промышленности и составляет ее относительно стабильный элемент. Доля металлообработки в 2012 г. от общего объема отгруженной продукции

обрабатывающих производств в Орловской области составляет 16,2%, а в Белгородской - 27,4% (Рисунок 4).

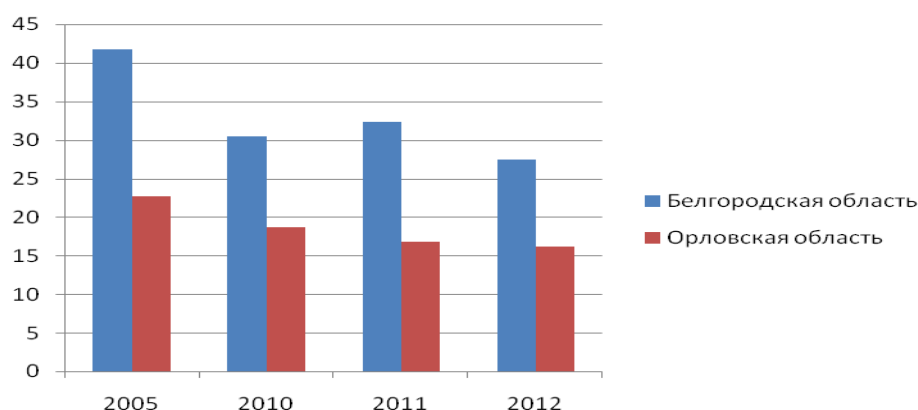


Рисунок 4 – Доля металлообработки в обрабатывающей промышленности Орловской и Белгородской областях в 2005-2012 гг., %

Ситуация в обрабатывающем секторе в дальнейшем будет во многом определяться способностью российской экономики к восстановлению положительной динамики инвестиционного спроса, увеличение которого может способствовать улучшению динамики в машиностроительном секторе. Отраслевые тенденции, влияющие на систему сбалансированных показателей производственного предприятия, представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Информационная база формирования системы сбалансированных показателей производственного предприятия: отраслевой сегмент

Тенденции на федеральном уровне развития отрасли (РФ в целом)	Тенденции на региональном уровне развития отрасли
1. Значимость в экономике (5% ВВП, 21,6 % промышленного производства и 14,2 % российского экспорта)	1. Проблемы отрасли: отсутствие внутреннего спроса, перебои с поставками сырья (лом металлов), неконкурентоспособность
2. Показатели рентабельности увеличиваются до 34%, металлообработка является одной из самых прибыльных отраслей российской обрабатывающей промышленности	2. Экспортоориентированность отрасли при недостаточном наполнении внутреннего регионального рынка
3. Повышается производительность труда работников отрасли	3. Отсутствие инвесторов в отрасли

Методология формирования учетно-аналитических показателей на микроуровне отражается в учетной политике, как основном документе, определяющем порядок ведения учета и формирования отчетности производственного предприятия (Таблица 2).

Таким образом, информационная база формирования сбалансированных показателей определяется на макро-, мезо- и микроэкономическом уровнях, поскольку предприятие не является изолированной системой и его деятельность во многом обеспечивается требованиями внешней среды.

Таблица 2 – Методологические аспекты формирования учетных данных для определения сбалансированных показателей производственного предприятия

Показатель	Данные производственного предприятия
Способ ведения учета	Отражаются в учетной политике способы оценки и амортизации активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, система счетоводства, учетные регистры и т.д.
Уровень централизации учета	Централизованный
Организационная структура учета	Линейная
Форма ведения учета	Автоматизировано
Метод ведения учета	Для регистрации и наблюдения используется документация и инвентаризация, для стоимостного измерения – оценка и калькуляция, для текущего учета – система счетов и двойная запись, для итогового обобщения – баланс и отчетность
Обработка учетной информации	Вручную, автоматизировано
Осуществление внутреннего контроля	Руководитель, главный бухгалтер
Формы бухгалтерской отчетности	Соответствуют типовым
Форма предоставления отчетности	Лично или электронно
Валюта учета	Валюта РФ: рубли и копейки

4 Сформирована исходная система сбалансированных показателей с выделением основных ресурсов для обеспечения сбалансированности, пересечением показателей с акцентом на цели их использования в различных структурных подсистемах, определяющая направления исследования параметров развития промышленных предприятий с помощью моделей управленческого анализа

В целях определения временной, ресурсной и структурной сбалансированности показателей промышленных предприятий в диссертации проведен анализ показателей деятельности (Таблица 3). Структурная сбалансированность показателей предприятия является приоритетной и определяется исходя из следующих элементов системы сбалансированных показателей: финансы, налоги, клиенты, потенциал.

Таблица 3 – Структурный, ресурсный и временной аспект сбалансированности показателей деятельности производственного предприятия

Структурный элемент ССП	Показатель	Цель использования	Пересечение	Сбалансированность	Управляемые ресурсы
1	2	3	4	5	6
Финансы	Объем выручки от продаж, тыс. руб.	Контроль доли рынка, оценка динамики	Клиенты	Налоги, потенциал	Производственные, финансовые, человеческие ресурсы
	Уровень затрат на 1 рубль продаж продукции, %	Контроль затрат	Потенциал	Налоги	Производственные ресурсы
	Рентабельность продаж, %	Контроль отраслевых соответствий	-	Потенциал, клиенты, налоги	Производственные, финансовые, человеческие ресурсы
	Норма рентабельности, %	Финансовый контроль	-	Потенциал	Финансовые ресурсы
	Коэффициент финансовой автономии	Финансовый контроль	-	Потенциал, клиенты, налоги	Финансовые, кредитные ресурсы, обязательства

Продолжение таблицы 3

1	2	3	4	5	6
Налоги	Совокупные налоговые платежи, тыс. руб.	Контроль платежеспособности, контроль затрат	-	Потенциал, финансы	Финансовые ресурсы
	Уровень налоговой нагрузки, %	Контроль платежеспособности, контроль затрат, контроль эффективности мероприятий в сфере налоговой оптимизации	-	Потенциал, финансы	
Клиенты	Темп роста выручки от продаж, %	Оценка динамики	Финансы	Налоги	Производственные, финансовые ресурсы
	Коэффициент доведения продукции до потребителей, %	Контроль брака, деловой активности	-	Финансы Финансы	Финансовые ресурсы, маркетинг
	Коэффициент рекламной деятельности, %	Контроль маркетинга	-		
	Коэффициент конкурентоспособности, %	Контроль соответствия потребностям клиентов	Потенциал	Финансы, налоги	Человеческие, финансовые ресурсы, производственный потенциал
Потенциал	Коэффициент конкурентоспособности, %	Контроль конкурентоспособности, оценка рыночной позиции	Клиенты		
	Уровень затрат на 1 рубль продукции, %	Определение источника экономии затрат	Финансы	Налоги	Производственные ресурсы
	Качественные характеристики (SWOT-анализ, организационный потенциал)	Определение направления стратегического развития	-	Финансы, налоги, клиенты	Производственные, финансовые, человеческие ресурсы

В диссертации проведен анализ структурных элементов ССП: «финансы», «налоги», «клиенты» (Таблица 4), при этом временная сбалансированность основана на исследовании свойственных конкретному предприятию тенденций развития соответствующих структурных элементов системы сбалансированных показателей.

Таким образом, исследованная по фактическим данным учета и отчетности система сбалансированных показателей включает в себя не автономные, а взаимосвязанные, пересекающиеся элементы и индикаторы, которые используются в различных управленческих целях в зависимости от функционала менеджмента. В диссертации взаимосвязь между показателями структурной сбалансированности определена на примере влияния показателей налогообложения на финансовое состояние. Таким образом, оценивая сбалансированность показателей развития производственного предприятия по элементам «Финансы», «Налоги» и «Клиенты», можно сделать вывод о разбалансированности большинства показателей.

Таблица 4 – Оценка временной сбалансированности показателей производственного предприятия по элементам «Финансы», «Налоги», «Клиенты»¹

Показатели	2012 г.	2013 г.
Элемент ССП «Финансы»		
1. Объем реализованной продукции, тыс. руб.	Разбалансирован	Сбалансирован
2. Рентабельность реализации, %	Сбалансирован на микроуровне (согласно плану продаж), разбалансирован в отраслевой оценке	
3. Уровень затрат на 1 рубль продаж, %	Разбалансирован	
4. Норма рентабельности, %	Не определяется	
5. Коэффициент финансовой автономии	Сбалансирован	
Элемент ССП «Налоги»		
Совокупные налоговые платежи, тыс. руб.	Разбалансирован	
Уровень налоговой нагрузки, %	Разбалансирован по показателям нагрузки на доходы, финансовые результаты, прибыль, работника, реализацию. Сбалансирован по нагрузке на собственный капитал и затраты	Разбалансирован по показателям нагрузки на доходы, на финансовые результаты, прибыль, работника, реализацию, затраты, собственный капитал и затраты
Элемент ССП «Клиенты»		
Темп роста выручки от продаж, %	Разбалансирован	Сбалансирован
Коэффициент доведения продукции до потребителей	Разбалансирован	
Коэффициент рекламной деятельности	Сбалансирован	
Коэффициент конкурентоспособности	Сбалансирован на микроуровне (согласно плану продаж), разбалансирован в отраслевой оценке	Сбалансирован на всех уровнях

Классический подход к построению системы сбалансированных показателей основан на проведении на предварительном этапе анализа для выявления проблемных областей. В диссертации такое исследование основано на выявлении проблемных зон посредством проведения SWOT-анализа в контексте отраслевого развития.

Оценка потенциала организации как элемента системы сбалансированных показателей носит смешанный характер и состоит не только из количественных, но и из качественных показателей, ее результаты отражаются и в значительном степени определяют моделирование будущих значений системы сбалансированных показателей.

5 Разработаны научно-методические рекомендации по анализу сбалансированных показателей деятельности в системе управленческого учета и отчетности, включающие построение управленческой модели формирования элементов проекции «Финансы», разработку стратегической карты и методику управленческого анализа и оценки развития промышленных предприятий

Модель сбалансированных показателей является удобным инструментом проведения анализа хозяйственной деятельности и управления, однако не всегда учитывает тонкости, связанные с конкретными хозяйственными операциями и действиями, и особенности российской учетной практики. Информационное

¹рассчитано по материалам ЗАО «Промстройинвест»

обеспечение сбалансированных показателей на микроуровне формируется в системе управленческого учета и отчетности, поэтому с учетом превентивного принципа в диссертации предложено определять показатели проекции «Финансы» во взаимосвязи с данными учетно-аналитической системы, отраженными в журналах хозяйственных операций в ретроспективе и усредненные по чрезвычайным обстоятельствам. Действующая при этом модель учета проекции «Финансы» дополняется трансформационными экономически обоснованными проводками, отражающими соответствующие действия и превращающие установочную учетную модель в независимую финансовую систему.

Предложенная управленческая модель формирования проекции «Финансы» позволяет определять возможности снижения показателей убыточности деятельности, а также предусматривает анализ производства необходимого количества продукции, полностью реализуемой в течение отчетного периода.

В результате трансформационных преобразований в учете строится изолированная финансовая система сбалансированных показателей, отражающая норму рентабельности продаж, которая выступает значимым элементом проекции ССП «Финансы».

Для решения задач моделирования системы сбалансированных показателей в контексте взаимосвязи элементов «Налоги» и «Финансы», в диссертации доказано, что ССП позволяет прогнозировать результаты деятельности с целью получения прибыли, а также определять величину налога на прибыль при вариации значений торговых наценок на реализуемую продукцию.

Формирование финансовой составляющей системы сбалансированных показателей начинается с определения главной стратегической цели и составляющих ее более частных, конкретных целей на основе наиболее значительной финансовой проблемы, определяющей стратегию развития. В диссертации построена стратегическая карта ССП производственного предприятия, на основе которой методом корреляционно-регрессионного анализа спрогнозированы параметры системы и их целевые значения (Таблица 5).

Использование предложенного аналитического инструментария целесообразно использовать в практике управления стратегическим развитием предприятия.

В диссертации разработана методика управленческого анализа и оценки развития промышленных предприятий на основе системы сбалансированных показателей, дополняющая стратегический анализ (Рисунок 4). После определения положения предприятия на рынке устанавливаются основные среднесрочные цели.

**Таблица 5 – Стратегическая карта системы сбалансированных показателей
производственного предприятия**

Структурный элемент ССП	Показатель	2013г.	2015 г. (прогноз)	Механизм достижения показателя
Финансы	Объем выручки от продаж, тыс. руб.	28 384	38 300	Увеличение деловой активности, активизация маркетинга, гибкость ценовой политики для постоянных клиентов
	Темп роста выручки от продаж, %	108,7	135	
	Уровень затрат на 1 рубль продаж продукции, %	98,41	80	Экономия затрат, интенсификация производства, рост продаж (эффект масштаба)
	Рентабельность продаж, %	7,2	21	Увеличение оборачиваемости, активизация маркетинга, гибкость ценовой политики для постоянных клиентов, интенсификация производства, рост продаж (эффект масштаба)
	Норма рентабельности	-	21	
	Коэффициент финансовой автономии	84	85	Сохранение текущей политики
Налоги	Совокупные налоговые платежи	3 775	3 500	Налоговая оптимизация, временное планирование налоговых выплат
	Уровень налоговой нагрузки (на доходы)	0,130	0,091	
Клиенты	Темп роста выручки от продаж, %	108,7	135	Увеличение деловой активности, активизация маркетинга, гибкость ценовой политики для постоянных клиентов
	Коэффициент доведения продукции до потребителей	0,93	1,00	Активизация маркетинга, оптимизация ассортиментной политики (устранение неликвидных видов продукции), оптимизация логистических процессов и складского учета
	Коэффициент рекламной деятельности	1,15	1,1-1,2	Активизация маркетинга, мониторинг эффективности рекламных инструментов, технологии малобюджетной и вирусной рекламы
Потенциал	Уровень затрат на 1 рубль продаж продукции, %	98,41	80	Экономия затрат, интенсификация производства, рост продаж (эффект масштаба)

В ходе реализации предложенной методики в диссертации выделены ключевые этапы внедрения системы сбалансированных показателей, детализированные с учетом предложенных целевых индикаторов развития предприятия, а также фиксации центров ответственности за их достижение. Практическая ценность предложенных мероприятий по внедрению методики анализа заключается в том, что она сформирована с учетом отраслевых тенденций, что позволяет рекомендовать ее в качестве образца для разработки и углубления системы сбалансированных показателей для организаций различного профиля, масштаба и специализации.

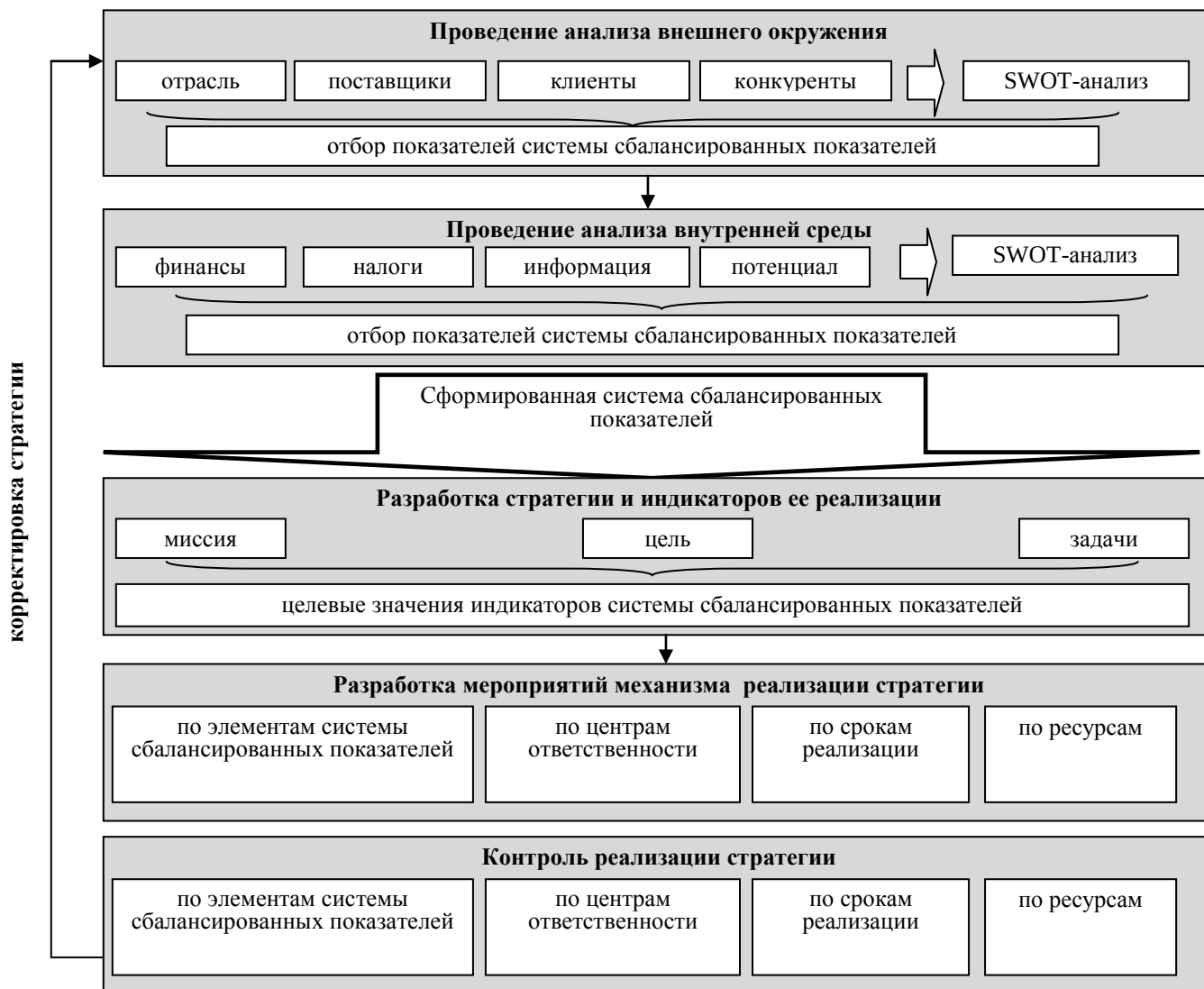


Рисунок 4 – Алгоритм управленческого анализа сбалансированных показателей в системе стратегического управления производственного предприятия

6 Выявлены причинно-следственные связи в информационном обеспечении сбалансированных показателей деятельности производственного предприятия, на основании которых построена модель информационного обеспечения, учитывающая методический инструментарий достижения целевых значений сбалансированных показателей в системе управленческого учета и отчетности

В работе на основе теоретического исследования причинно-следственных зависимостей построена модель информационного обеспечения сбалансированных показателей деятельности производственного предприятия (Рисунок 5). В процессе управления любым направлением деятельности необходимо вырабатывать эффективные решения, принятие которых поможет достичь определенной цели. В сложившейся ситуации, правильное решение можно принять только после подробного ознакомления с каждым из этапов организации управленческого учета и формирования управленческой отчетности.

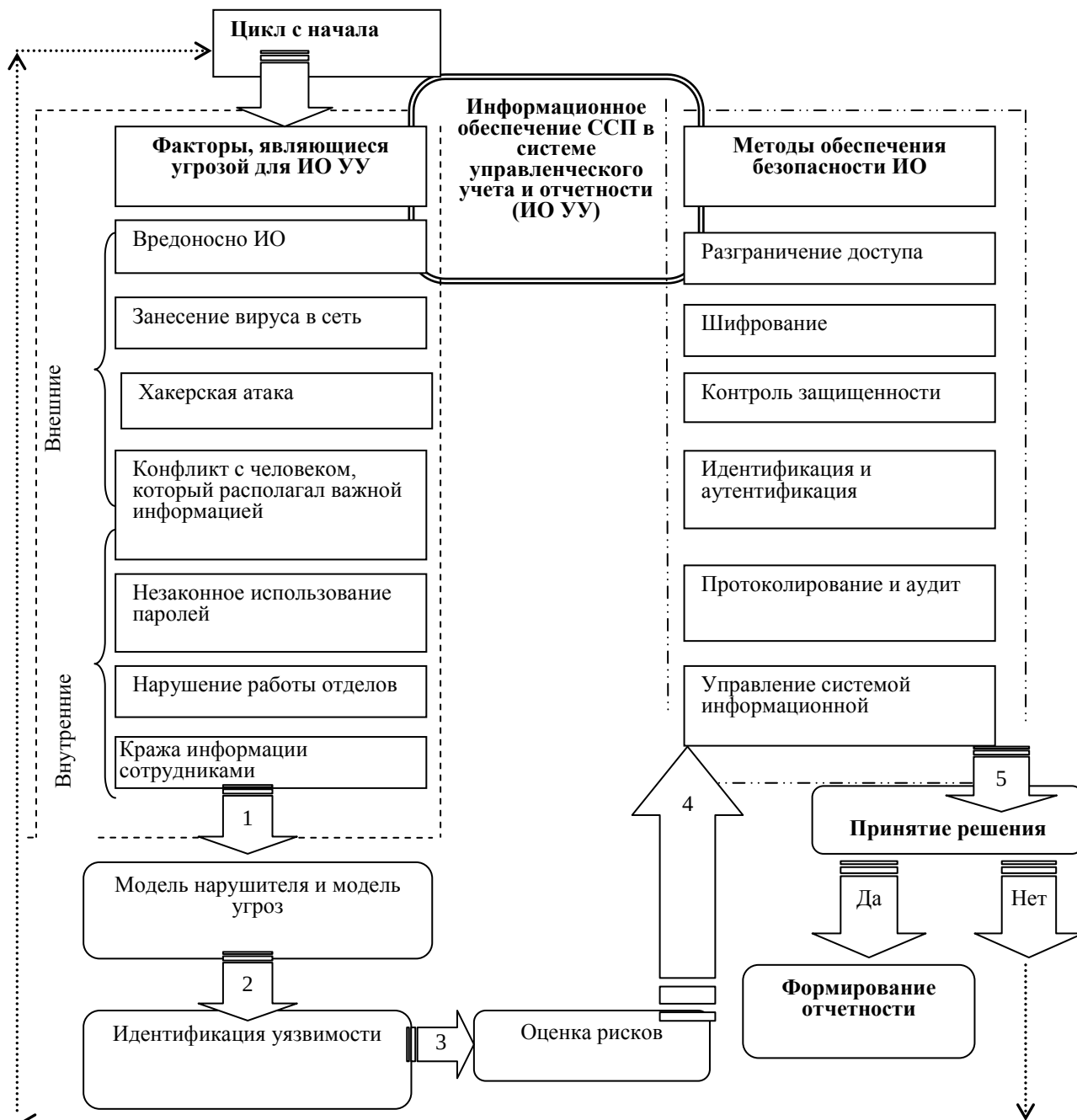


Рисунок 5 – Модель информационного обеспечения сбалансированных показателей деятельности производственного предприятия

Конечной целью создания эффективного информационного обеспечения является предотвращение или минимизация ущерба, наносимого субъектам посредством нежелательного воздействия на информацию управленческого учета и отчетности. Эффективность ССП на предприятии зависит от ряда факторов, одним из которых является информационная безопасность, так как в современном мире невозможно представить деятельность предприятия без программных средств.

Построенная модель информационного обеспечения представляет собой сложный механизм, построенный по принципу иерархии и гарантирующий точный конечный результат и абсолютную конфиденциальность информации, анализ

которой позволяет составить реальное представление о положении дел, предотвратить утечку информации, что положительно скажется на дальнейшем развитии предприятия.

3. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

По результатам проведенного в диссертационной работе исследования можно сделать вывод о том, что актуальность выбранной темы подтвердилась как в теоретическом, так и в практическом аспектах, а ее цель и задачи достигнуты.

Система сбалансированных показателей является инновационной схемой, которая, сохраняя основные финансовые параметры, включает в сферу исследования показатели стратегического развития предприятия, оценочные индикаторы ее состояния в будущем с учетом перспектив.

По результатам исследования и анализа теории, касающейся содержания понятия управленческого учета и отчетности можно сказать, что у данных терминов богатый исторический путь. В научной литературе не сложилось однозначного мнения по поводу рассматриваемого категориального аппарата, в связи с чем предложена его авторская трактовка. Сформулированные определения разрешают адаптировать сложившуюся учетно-аналитическую систему предприятия к решению управленческих задач, поставленных на ближайшую и отдаленную перспективу в целях обеспечения стабильности и эффективности деятельности предприятия и четкой работы системы внутреннего контроля.

При разработке информационной базы формирования системы сбалансированных показателей реализован макро-, мезо- и микроэкономический подход. Это обусловлено тем, что производственные предприятия не являются изолированными системами и их деятельность во многом определяется требованиями внешней среды. Данные уровни раскрыты в следующих аспектах: отраслевая специализация, масштаб деятельности, методология учета и система информационного обеспечения управления, которые затем были детализированы в своих качественных характеристиках.

Исходя из приоритетов структурной сбалансированности, сформирована исходная система сбалансированных показателей с указанием основных ресурсов для обеспечения сбалансированности, пересечением показателей с акцентом на цели их использования в различных структурных подсистемах. На конкретных примерах и фактическом материале продемонстрирована взаимосвязь и влияние показателей ССП «Финансы» и «Налоги», характеризующих разные элементы, что подтверждает выделенные в работе структурные требования к сбалансированности. Балансировка показателей деятельности предприятия осуществлялась исходя из допущений об устойчивой и независимой от результатов предыдущей деятельности системы.

В условиях ориентации на реализацию стратегии ограниченного роста детализирована стратегическая карта, включающая значение индикаторов по отчетным данным и по плану развития, а также предложены основные мероприятия

по достижению целевых значений сбалансированных по временному и структурному принципу показателей.

Методика управленческого анализа и оценки развития промышленных предприятий на основе системы сбалансированных показателей базируется не только на количественных, формируемых исключительно в учетно-аналитической системе данных и индикаторах, но и на подсистеме качественных оценок деятельности предприятия, объективность которой обеспечивается консультативными механизмами и экспертным подходом к реализации.

Внедрение сформулированных предложений позволит определять сбалансированные показатели деятельности в системе управленческого учета и отчетности с целью обеспечения аппарата управления полной и достоверной информацией для принятия экономически обоснованных управленческих решений.

4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК

1. Бесхмельницкая, С.Н. Роль и значение сбалансированных показателей в деятельности производственных предприятий / С.Н. Бесхмельницкая // Экономические и гуманитарные науки. – 2014. - №10. – 0,7 п.л.

2. Бесхмельницкая, С.Н. Формирование системы управленческого учета и отчетности как основы построения информационного контура модели сбалансированных показателей деятельности предприятия / С.Н. Бесхмельницкая // Экономические и гуманитарные науки. – 2014. - №9. – 0,6 п.л.

3. Бесхмельницкая, С.Н. Концепция цепочки создания добавленной ценности через описание бизнес-процессов предприятий металлообрабатывающей отрасли / С.Н. Бесхмельницкая // Управленческий учет. – 2014. - №7. – 0,5 п.л.

4. Мальчикова, С.Н. Теоретические основы формирования системы управленческого учета бизнес-процессов с точки зрения процессного подхода к управлению металлургическим предприятием / С.Н. Мальчикова // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №11. – 0,6 п.л.

Статьи в других научных изданиях

5. Бесхмельницкая, С.Н. Основы формирования учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности / С.Н. Бесхмельницкая // Материалы XI Всероссийской научно-практической конференции аспирантов и студентов (г. Старый Оскол, 24 апреля 2014 г.). – Старый Оскол: СТИ им. А.А.Угарова НИТУ «МИСиС», 2014. – 0,25 п.л.

6. Бесхмельницкая, С.Н. Исследование сбалансированных показателей состояния и развития промышленных предприятий с помощью моделей управленческого анализа / С.Н. Бесхмельницкая // Материалы международной научно-практической конференции «Учетно-налоговая концепция устойчивого развития экономики как инструмент социально-экономического регулирования хозяйствующих систем в условиях международных интеграционных процессов» (г. Орел, 22-24 апреля 2014 г.). – Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК», 2014. - 0,6 п.л.

7. Мальчикова, С.Н. Основы формирования учетно-аналитической системы бизнес-процессов с точки зрения процессного подхода к управлению металлургическим предприятием / С.Н. Мальчикова, Е.В. Ильичева // Материалы V Научно-технической конференции ОАО «ОЭМК» совместно с СТИ им. А.А.Угарова НИТУ «МИСиС» (г. Старый Оскол, 26 марта 2014 г.). – Старый Оскол: СТИ им. А.А.Угарова НИТУ «МИСиС», 2014. – 0,2 п.л. (авт. 0,1 п.л.)

8. Мальчикова, С.Н. Определение ресурсной, временной и структурной сбалансированности показателей промышленных предприятий / С.Н. Мальчикова // Материалы

всероссийской научно-практической конференции «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур» (г. Орел, 19-21 ноября 2013 г.). – Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК», 2013. - 0,5 п.л.

9. Мальчикова, С.Н. Анализ классификации бизнес-процессов с учетом специфики металлургической отрасли как инструмент повышения эффективности компании / С.Н. Мальчикова // Материалы X Всероссийской научно-практической конференции с международным участием «Современные проблемы горно-металлургического комплекса. Энергосбережение. Экология. Новые технологии» (г. Старый Оскол, 26-27 ноября 2013 г.). – Старый Оскол: СТИ им. А.А.Угарова НИТУ «МИСиС», 2013. – 0,3 п.л.

10. Мальчикова, С.Н. Исследование бизнес-процессов металлургической организации в разрезе учетно-аналитической системы / С.Н. Мальчикова // Материалы III Международной научно-практической конференции (г. Саратов, 27 сентября 2013 г.). – Саратов: «Эль-Принт», 2013. – 0,3 п.л.

11. Мальчикова, С.Н. Информационная база формирования сбалансированных показателей / С.Н. Мальчикова // Материалы международной научно-практической конференции «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (г. Орел, 23-25 апреля 2013 г.). – Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК», 2013. - 0,5 п.л.

12. Мальчикова, С.Н. «Директ-костинг» как основной метод управленческого учета затрат / С.Н. Мальчикова // Материалы Всероссийской научно-практической конференции «Образование, наука, производство и управление» (г. Старый Оскол, 21 ноября 2012 г.). – Старый Оскол: Отдел оперативной печати Старооскольского технологического института, 2012. – 0,3 п.л.

13. Мальчикова, С.Н. Мультивариантный подход к распределению накладных расходов / С.Н. Мальчикова // Материалы Всероссийской научно-практической конференции «Образование, наука, производство и управление» (г. Старый Оскол, 21 ноября 2012 г.). – Старый Оскол: Отдел оперативной печати Старооскольского технологического института, 2012. – 0,36 п.л.

14. Ишкова, С.Н. Особенности превращения нормально-функционирующего предприятия в банкрота / С.Н. Ишкова // Материалы Пятой региональной научно-практической конференции студентов, аспирантов и соискателей (г. Старый Оскол, 20 марта 2009 г.). - Старый Оскол, 2009. - 0,2 п.л.

15. Ишкова, С.Н. Роль управленческого учета в принятии решений / С.Н. Ишкова, Г.Б. Иванюхина // Материалы Пятой региональной научно-практической конференции студентов, аспирантов и соискателей (г. Старый Оскол, 20 марта 2009 г.). - Старый Оскол, 2009. - 0,3 п.л. (авт. 0,2 п.л.)

Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс

Лицензия №00670 от 05.01.2000

Подписано к печати _____ 2014 г. Формат 60х84/16

Печать офсетная. Объем 1,0 усл. печ. л. Тираж 100 экз.

Заказ №221/14

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе

Госуниверситет – УНПК

302030, г. Орел, ул. Московская, 65