

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО  
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ «ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
УНИВЕРСИТЕТ – УЧЕБНО-НАУЧНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ  
КОМПЛЕКС»

*На правах рукописи*

**Бесхмельницyna Светлана Николаевна**

**Формирование сбалансированных показателей деятельности  
предприятия в системе управленческого учета и отчетности**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация  
на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель  
д.э.н., доцент Иванова В.Г.

Орел - 2014

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ ПОДХОДОВ К ФОРМИРОВАНИЮ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ .....	11
1.1 Роль и значение сбалансированных показателей в деятельности производственных предприятий.....	11
1.2 Критериальные признаки сбалансированности показателей деятельности предприятий, определенных в системе управленческого учета и отчетности.....	36
1.3 Теоретические аспекты организации управленческого учета и формирования управленческой отчетности как основы построения информационного контура модели сбалансированных показателей деятельности предприятия .....	48
2 УЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ПРЕДПРИЯТИЕМ В СООТВЕТСТВИИ С КОНЦЕПЦИЕЙ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ.....	66
2.1 Информационная база формирования сбалансированных показателей деятельности предприятия (на примере обрабатывающей отрасли) .....	66
2.2 Методика определения сбалансированности показателей предприятий обрабатывающей промышленности.....	80
2.3 Исследование сбалансированных показателей состояния и развития предприятий обрабатывающей промышленности с помощью моделей управленческого анализа.....	88
3 НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО АНАЛИЗУ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ .....	100
3.1 Методика анализа сбалансированных показателей деятельности производственного предприятия .....	100
3.2 Методика управленческого анализа и оценки развития промышленных предприятий на основе системы сбалансированных показателей .....	115
3.3 Выявление причинно-следственных связей в информационном обеспечении модели сбалансированных показателей деятельности производственного предприятия .....	125
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	138
СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .....	147
ПРИЛОЖЕНИЯ	

## ВВЕДЕНИЕ

**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;

6) 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 г.), (г. Орел, 2013-2014 гг.). Результаты диссертационного

исследования, положения и рекомендации апробированы и внедрены в деятельность промышленных предприятий регионов России.

**Публикации.** Основные результаты диссертационного исследования опубликованы в научных работах (статьях), в том числе 4 – в научных изданиях, рекомендованных ВАК России, статьях и материалах конференций.

**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.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ ПОДХОДОВ К ФОРМИРОВАНИЮ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

## 1.1 Роль и значение сбалансированных показателей в деятельности производственных предприятий

Чтобы своевременно и адекватно реагировать на динамику внешней и внутренней среды, система планирования, учета, анализа и контроля на предприятии должна быть адаптивной и гибкой.

Адаптация становится важнейшим инструментом обеспечения процессов жизнедеятельности предприятий и предполагает переход от конкурентной борьбы к сотрудничеству за счет создания стратегических альянсов.

В настоящее время многим компаниям становится понятно, что для эффективности их деятельности необходимо разрабатывать четкую стратегию, для управления процессом реализации которой, особенно в условиях высокой конкуренции и неопределенности, необходимы определенные инструменты. Наиболее эффективным и популярным инструментом стратегического управления является система сбалансированных показателей - ССП (Balanced Scorecard - BSC).

Система сбалансированных показателей, как аналитический инструмент, появилась в начале 1990-х гг. в результате научного исследования, заказанного подразделением аудиторско-консалтинговой компании KPMG, выполняемого под руководством американских ученых Дэвида Нортон, консультанта по вопросам управления, основателя консалтинговой фирмы Renaissance Solutions и президента компании «Balanced Scorecard Collaborative», и Роберта Каплана, профессора бизнес - школы при Гарвардском университете (Harvard Business School).

По мнению зарубежных экономистов (М. Портера, П. Хорвата,

Ш. Хенша), Д. Нортон и Р. Каплан совершили «научную революцию» в менеджменте, дополнив систему координат бизнес-пространства новыми измерениями<sup>1</sup>.

Д. Нортон и Р. Каплан при поиске современного инструмента управления стратегией предприятия, в качестве основной гипотезы выбрали следующую: «Базирование методики оценки эффективности деятельности предприятия исключительно на финансовых показателях не обеспечивает роста будущей экономической ценности организации». То есть ни один финансовый показатель (или система финансовых показателей) из финансовой отчетности за прошлые периоды не позволяет объективно оценить будущее финансовое положение компании.

Результатом разработки новой теории и нового управленческого подхода стала публикация в «HarvardBusinessReview» работы «Measurethatdriveperformance» («Измерения, ведущие к исполнению»), открывшая бизнесу пути по совершенствованию и оптимизации правил экономики.

Возглавив в 1993 году консалтинговую компанию «RenaissanceSolutions», Дэвид Нортон предложил бизнесу управленческие инструменты по постановке, внедрению и контролю в рамках BalancedScorecard. Позже, объединившись с одной из крупнейших консультационных компаний того времени, «GeminiConsulting», альянс усилил продвижение концепции BalancedScorecard на рынок<sup>2</sup>.

Система сбалансированных показателей ставит целью интегрировать стратегические и оперативные задачи, финансовые составляющие, отношения с клиентами (потребителями), внутренние процессы и интеллектуальный капитал предприятия в единый механизм управления. ССП – это система управления с помощью показателей, а не система

---

<sup>1</sup> Степанова, Г.Н. Сбалансированная система показателей как инструмент управления конкурентоспособностью современного предприятия / Г.Н. Степанова // Финансовая газета. Региональный выпуск – 2007. – № 17.

<sup>2</sup> Меренков А.В. Внедрение системы сбалансированных показателей в страховых компаниях // А.В. Меренков // СПС «Консультант», – 2005. – №1

измерения показателей, то есть она играет роль механизма реализации стратегии организации, а не ее формулирования.

В настоящее время существует множество определений понятия системы сбалансированных показателей, суть которых сводится к рассмотрению ССП как управленческого инструмента достижения целей организации (Таблица 1).

Таблица 1 – Определения системы сбалансированных показателей

Автор	Определение
Д. Нортон и Р. Каплан <sup>1</sup>	инструмент, позволяющий трансформировать миссию и стратегию организации в исчерпывающий набор показателей эффективности, которые служат для стратегического управления и контроля
Зенкина И.В. <sup>2</sup>	система управления компанией, обеспечивающая планомерную реализацию ее стратегических планов, их интерпретацию на язык операционного управления и контроль над осуществлением стратегии на основе ключевых показателей деятельности организации
Козачина М. <sup>3</sup>	управленческая и стратегически-измерительная система, которая переводит миссию и стратегию организации в сбалансированный комплекс интегрированных рабочих показателей
Крылов С.И. <sup>4</sup>	механизм последовательного доведения до персонала стратегических факторов успеха, целей компании и контроль их достижения через так называемые ключевые показатели эффективности
Мозгова А. <sup>5</sup>	это система управления (а не просто система измерения), которая позволяет организации четко сформулировать планы на будущее и стратегию и воплотить их в реальные действия

С нашей точки зрения, система сбалансированных показателей представляет собой учетно-аналитический инструмент, необходимый для реализации стратегии, включающий в себя как финансовые, так и нефинансовые показатели эффективности деятельности предприятия, использование которых обеспечивает рациональную разработку стратегических целей, их управление и контроль над достижением.

<sup>1</sup> Зенкина И.В. Основы формирования системы показателей экономического субъекта в русле современных концепций стратегического управления // Экономический анализ: теория и практика, 2009. – №27

<sup>2</sup> Зенкина И.В. Основы формирования системы показателей экономического субъекта в русле современных концепций стратегического управления / И.В. Зенкина // Экономический анализ: теория и практика, 2009. – №27, – с. 18

<sup>3</sup> Козачина М. Система сбалансированных показателей как инструмент реализации стратегии. Практика их разработки и внедрения в российских компаниях / М. Козачина // Кадровик. Кадровый менеджмент, 2009. – № 8. – с. 24

<sup>4</sup> Крылов С. И. Сбалансированная система показателей как аналитический инструмент стратегического управления в условиях современной рыночной экономики/ С. И. Крылов// Экономический анализ: теория и практика. – 2007 – №24(105) – С.2 – 10. 9 с.

<sup>5</sup> Мозгова А. Система сбалансированных показателей как инструмент мотивации персонала. Из опыта Магнитогорского металлургического комбината // Мозгова А., Кофанова А. – «Кадровик. Кадровый менеджмент». – 2011. –№ 6, с. 18

Разработка ССП обеспечивалась определенными обуславливающимиее причинами, а именно:

- необходимость создания четкой и сбалансированной системы, содержащей конкретные показатели, реально отражающие действительное состояние организации;
- неудовлетворенность руководителей наличием только финансовых показателей, характеризующих деятельность организации;
- необходимость улучшения системы как внутренней, так и внешней отчетности, предоставляемой потенциальным инвесторам, путем включения в нее нефинансовых показателей для подтверждения финансовой стабильности;
- необходимость внедрения разработанной стратегии в практическую деятельность организации;
- необходимость повышения эффективности раннего распознавания и управления рисками;
- необходимость осуществления дальнейшей разработки системы согласования целей деятельности организации в целом, отдельных ее структурных звеньев и отдельных работников.

Задачи ССП можно определить как перевод стратегии развития предприятия в систему показателей финансово-хозяйственной деятельности, отражающей основные элементы процесса управления и измерения. Система показателей определяет формирование и корректировку стратегического развития организации и включает в себя количественные индикаторы, необходимые для уведомления руководства и сотрудников о полученных результатах деятельности за текущий период, а также за предшествующий период для анализа их динамики.

Базовая установка концепции сбалансированных показателей заключается в том, что используемые финансово-экономические показатели недостаточны для выявления стратегического успеха. Для решения этих задач необходимо разработать комплекс показателей функционирования

организации в различных плоскостях, позволяющий выявлять факторы, оказывающие влияние на эти показатели, а также осуществлять контроль за ними. При этом следует рассматривать показатели, которые будут оказывать влияние на результаты деятельности организации в будущем<sup>1</sup>.

Основные принципы построения системы сбалансированных показателей представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Основные принципы построения системы сбалансированных показателей

Принцип ССП	Сущность принципа
Каскада	цели первого уровня являются аналитической суммой целей второго уровня
Сбалансированности	при составлении ССП необходимо видеть и понимать, как одно влияет на другое (повышение удовлетворенности сотрудников и, как следствие, производительности труда оказывает влияние на улучшение качества выпускаемой продукции, а благодаря этому растет доля рынка компании)
Соподчиненности	каждый параметр, включенный в ССП, должен быть элементом цепи причинно-следственных связей, посредством которой может быть получена информация о стратегии
Рациональности	правильно составленная система сбалансированных показателей должна иметь сбалансированный комплекс результатов и факторов достижения результатов, что является неотъемлемой частью общей стратегии
Коммуникативного сотрудничества элементов ССП	все показатели ССП через цепь причинно-следственных связей должны быть согласованы с финансовыми целями
Единства	все элементы ССП тесно взаимосвязаны и имеют единую конечную направленность – способствовать эффективной деятельности предприятия
Целостности	ССП представляет единую целостность, эффективная работа которой зависит от качества работы и взаимодействия ее элементов
Оптимальности	любое управленческое решение, принятое в рамках ССП, должно исходить из задачи получения оптимального результата
Существенности	ССП должна содержать такие данные, что их искажение или отсутствие может повлиять на эффективность деятельности предприятия
Достоверности	данные в ССП должны правдиво представлять операции и события
Измеримости	стратегическая цель может быть достигнута только при том условии, что она переведена на язык конкретных задач и измерена с помощью показателя, отражающего эффективность ее достижения
Комплексности	показатели стратегических задач должны охватывать все стороны деятельности, критичные для управления бизнесом и достижения целей его развития
Причинно-следственной связи	стратегические задачи и показатели деятельности должны рассматриваться как система взаимосвязанных элементов, которую необходимо отслеживать и учитывать при формировании стратегии и балансировке стратегических показателей
Локализации ответственности	за решение каждой стратегической задачи должен нести ответственность руководитель одной организационной единицы, эффективность деятельности которого измеряется соответствующим показателем
Информационной открытости	планирование и оценка показателей деятельности подразделений является информационно прозрачными, обеспечивающими понимание сотрудниками подразделений стоящих перед ними задач, правил оценки результатов их труда, взаимосвязи деятельности их подразделения с задачами других подразделений

Представленные принципы должны удовлетворять двум условиям: во-

<sup>1</sup> Афанасьева, Н.В. Принципы и методы формирования сбалансированной системы показателей / Н.В. Афанасьева // Internetresource: <http://interes2009.nm.ru>

первых, они не должны находиться в логическом противоречии друг с другом, и, во-вторых, принцип меньшей степени общности конкретизирует принцип большей степени общности.

Внедрение системы сбалансированных показателей представляет собой не просто создание системы измерителей, а организацию конкретных действий компании на пути к реализации стратегических целей. Опыт создания ССП в российских и западных компаниях позволил определить типовой механизм ее разработки и внедрения.

1. Определение стратегических целей деятельности. Работа по составлению сбалансированной системы показателей начинается с определения руководителями конкретных стратегических целей на основе ключевых программ, связанных с принятой стратегией. При этом необходимо учитывать, что сам процесс разработки системы сбалансированных показателей проясняет стратегические цели и определяет критические параметры их достижения, а стратегические цели, включаемые в систему, специфичны и индивидуальны для каждой конкретной организации, их нельзя заменять другими. Они позволяют перевести стратегию в набор целевых формулировок, относимых к той или иной составляющей системы сбалансированных показателей.

Для определения финансовых целей необходимо выбрать, на что следует сделать упор: либо на увеличение доходности и завоевание рынка, либо на генерирование потока наличности, при этом, руководство должно четко обозначить тот сегмент рынка, в котором оно намеревается вести конкурентную борьбу за клиента.

Как только установлены финансовые и клиентские цели, организация определяет цели для внутреннего бизнес-процесса, что является одним из принципиальных новшеств и очевидным преимуществом системы сбалансированных показателей.

Сформулированные стратегические цели в рамках каждой из составляющих системы сбалансированных показателей могут обладать

различной степенью приоритета, а их качество определяет качество всей системы и в значительной степени влияет на процесс стратегического управления предприятием. Именно, стратегические цели, а не измеряющие их показатели рассматриваются в качестве «сердцевины» системы сбалансированных показателей.

2. Построение стратегической карты. Стратегические цели не являются независимыми и оторванными друг от друга, а наоборот, они тесно друг с другом связаны и влияют друг на друга. Определение и документирование причинно-следственных связей между отдельными стратегическими целями является одним из составных элементов системы сбалансированных показателей. В ходе такой работы неявные представления менеджеров о наличии причинно-следственных связей между отдельными стратегическими целями становятся явными и отражаются (документируются) в стратегических картах.

Стратегическая карта представляет собой графический документ, отражающий причинно-следственные связи между отдельными стратегическими целями деятельности организации. Как правило, она имеет вид блок-схемы, в которой стратегические цели представлены в виде отдельных блоков, а причинно-следственные связи между ними – в виде стрелок.

Построение стратегических карт для формирования системы сбалансированных показателей обеспечивается следующими ее преимуществами (Рисунок 1).



Рисунок 1 – Значимость построения стратегических карт для формирования системы сбалансированных показателей

3. Выбор показателей. Завершение построения стратегической карты позволяет перейти к выбору показателей системы, которые необходимы для четкого и однозначного выражения содержания стратегических целей, а также для определения степени их достижения. Путем измерения стратегических целей обеспечивается развитие управляемого объекта в намеченном направлении. В целях обеспечения однозначного понимания достижения поставленных стратегических целей для каждой из них рекомендуется использовать не более двух показателей.

Анализ значений показателей обеспечивает правильный выбор тех из них, которые необходимо включить в систему сбалансированных показателей. Важным условием принятия какого-либо показателя в систему управления является наличие его описания, параметров и формулы для расчета.

4. Определение целевых значений показателей. После окончания выбора показателей необходимо определить их целевые значения. Стратегическая цель считается описанной и принятой только в том случае, когда установлено ее целевое значение, которое задается на высоком уровне, но достижимое в процессе финансово-хозяйственной деятельности. Определение целевых показателей может достигаться 2 способами:

- интерактивно в ходе внутрифирменного семинара (совещания);
- предварительно разрабатываясь сотрудниками организации, а затем принимаясь после обсуждения на семинаре (совещании).

При определении целевых значений показателей необходимо соблюдать следующий принцип: сбалансированность стратегических целей должна отражаться в сбалансированности целевых значений описывающих их показателей.

5. Разработка стратегических мероприятий. Определив целевые значения показателей системы, можно перейти к разработке стратегических мероприятий, имеющих тесную привязку к стратегическим целям. Стратегические мероприятия помогают конкретизировать стратегические цели и связать стратегию с операционными задачами сотрудников отдельных подразделений организаций. Тем самым реализуется ключевая идея системы сбалансированных показателей – перевод стратегии в конкретные действия.

6. В качестве стратегических действий могут фигурировать внутренние проекты или другие события, не относящиеся к оперативной деятельности и требующие значительного объема ресурсов. К числу таких мероприятий можно отнести, например, приобретение компании или ее части, внедрение новой ИТ-системы или заключение договора о кооперации с одним из конкурентов.

В итоге стратегические мероприятия становятся основой распределения средств в рамках реализации стратегии. Другими словами, определение стратегических мероприятий предполагает сопоставление представлений о стратегических целях с имеющимися ресурсами

организации. На основе разработанных стратегических мероприятий формируются стратегические бюджеты, тем самым происходит увязка стратегического планирования с оперативным (прежде всего бюджетированием)<sup>1</sup>.

7. Результаты внедрения системы сбалансированных показателей в деятельность предприятий представлены на рисунке 2.

По существу ССП становится единым стержнем, объединяющим основные хозяйственные операции предприятия. Такая интеграция позволяет корпоративным пользователям применять систему сбалансированных показателей для управления сокращающимися производственными циклами и сохранять конкурентоспособность компании на высоком уровне.

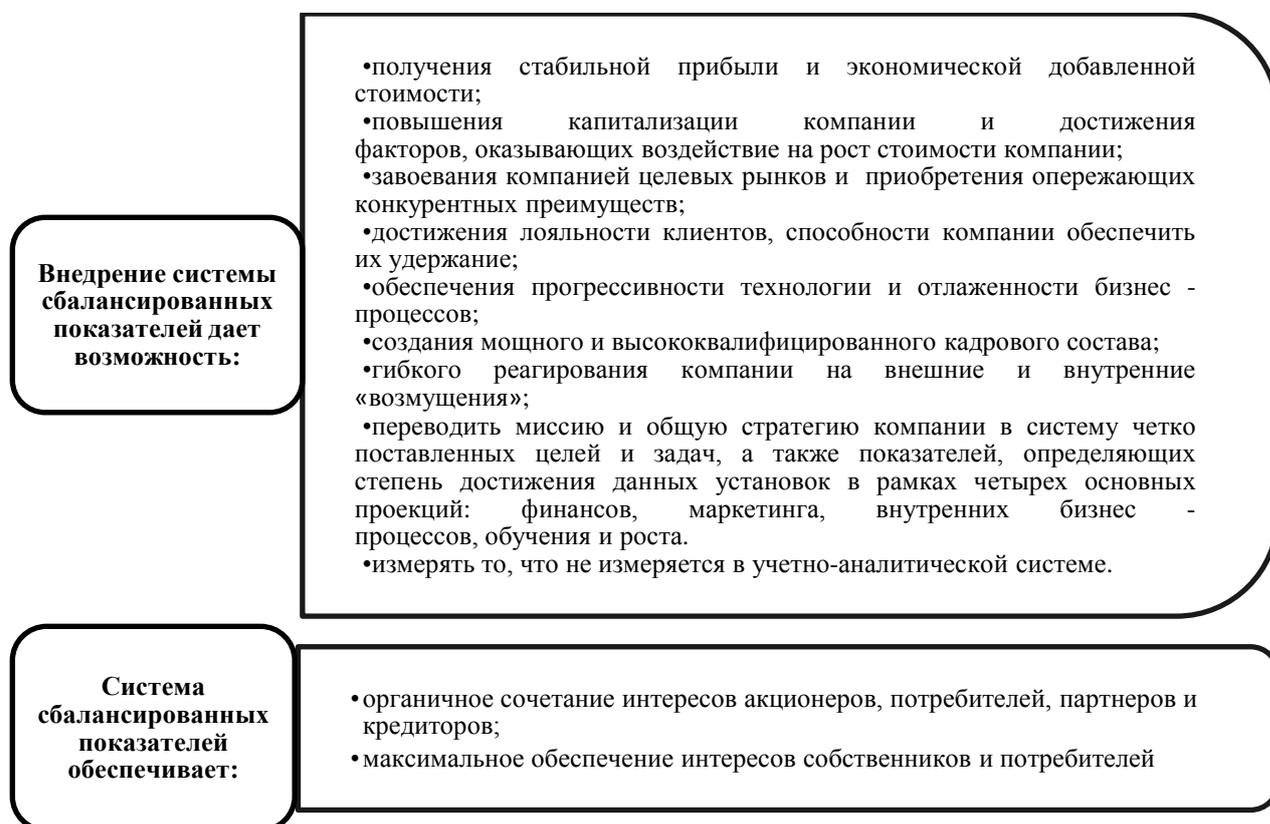


Рисунок 2 – Результаты внедрения системы сбалансированных показателей

В ходе диссертационного исследования проведен анализ опыта

<sup>1</sup> Крылов С. И. Сбалансированная система показателей как аналитический инструмент стратегического управления в условиях современной рыночной экономики/ С. И. Крылов// Экономический анализ: теория и практика. – 2007 – №24(105) – С.2 – 10

внедрения ССП, который выявил ряд типичных ошибок, совершаемых организациями:

1) основная роль при разработке ССП отдается финансовой составляющей, а остальным не уделяется вообще либо уделяется мало внимания, в результате чего компания понимает, каких финансовых результатов она может достичь, а с помощью каких инструментов это сделать не знает;

2) всю работу по внедрению ССП в организации руководитель перекладывает на работников, сам не принимая в этом процессе непосредственного участия;

3) если при составлении ССП стратегическая цель слишком объемная, то центры ответственности не понимают конкретных целей;

4) непонимание со стороны руководства важности повышения квалификации сотрудников, в то время как эффективность ССП зависит от информированности каждого сотрудника;

5) недооценка психологии работников с точки зрения соответствия системы стимулирования поощрений и вознаграждений вклада каждого сотрудника в результаты работы;

6) недостаточное внимание к процедурам поддержки, текущего и «капитального» мониторинга – каждый показатель, цель и источник информации должны иметь своего руководителя.

Таким образом, подводя итог исследования роли и значения системы сбалансированных показателей на предприятиях, нами сформулированы концептуальные элементы системы сбалансированных показателей (Рисунок 3).

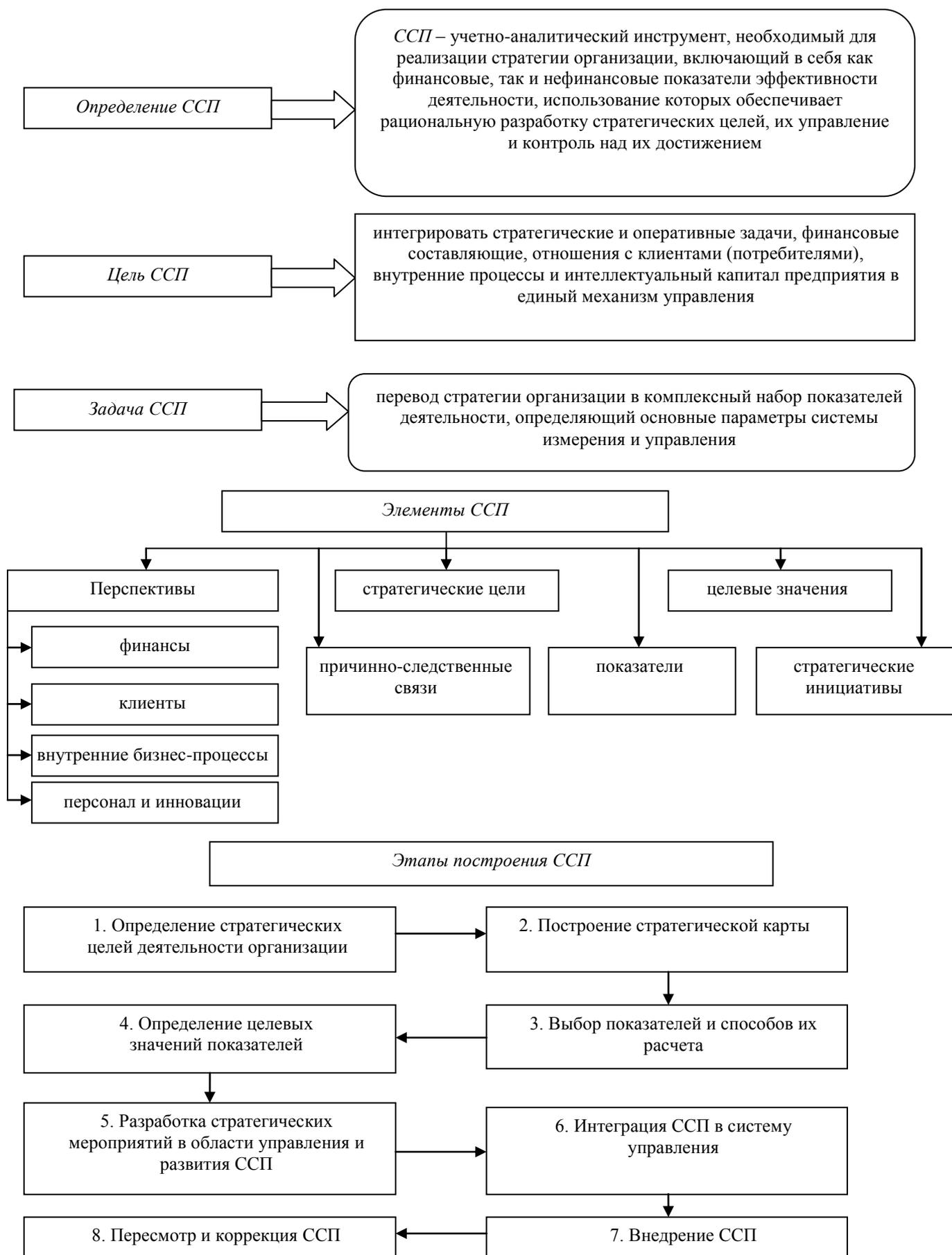


Рисунок 3 – Концептуальные элементы ССП

Считаем, что систему сбалансированных показателей следует рассматривать не только в качестве учетно-аналитического инструмента, используемого в системе стратегического менеджмента, но и в качестве информационной базы управленческого анализа в условиях современной экономики. Это объяснимо, поскольку ССП характеризует хозяйственную деятельность организации, а всесторонний анализ является обеспечивающей функцией менеджмента, в том числе и стратегического.

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

Сравнительный анализ условий ведения бизнеса, проведенный Д. Нортоном и Р. Капланом и дополненный для периода современного развития экономики (Таблица 3), показал, что с момента создания ССП произошли значительные изменения, касающиеся всех сфер экономической деятельности предприятий, что не может не отразиться на конструктивных особенностях ССП. Состояние предприятия необходимо определять системой показателей, характеризующих как отдельные перспективы, так и их взаимообусловленность в определенный момент времени, развитие – системой показателей, характеризующих их динамику во времени и в разрезе перспектив.

Показатели развития предназначены для того, чтобы отразить, как логически связанные между собой планы, программы и проекты приводят предприятие к состоянию, определенному его долгосрочными целями.

Разработка системы начинается с предварительного конкурентного ситуационного анализа, который закладывает основу для определения и наполнения базовых компонентов системы и ее инициации.

Таблица 3 – Сравнительный анализ условий ведения бизнеса для периодов промышленной конкуренции, создания ССП и современного этапа развития экономики

Область сравнения	Период		
	Промышленной конкуренции (до 1990г.)	Создания ССП (1990-2000 гг.)	Современного экономического развития (2000 г. – настоящее время)
Бизнес-процессы	Разделение деятельности по функциональным сферам	Интеграция бизнес-процессов	Реинжиниринг бизнес-процессов
Взаимодействие с клиентами и поставщиками	Слабое	Интеграция с клиентами и поставщиками	Синхронизация основных бизнес-процессов предприятия с потребителями и партнерами
Ориентация рынка	Выпуск стандартных товаров и услуг по низким ценам	Удовлетворение индивидуальных заказов, предложение разнообразных продуктов	Прогнозирование потребностей, предложение уникальных товаров и услуг, формирование спроса
Масштаб деятельности	Границы стран, объединений	Глобальный	Глобальный, тенденции к унификации и стандартизации при сохранении национальных особенностей
Роль государства	Незначительная	Существенная (доминирующая)	Существенная (партнерская)
Роль инноваций	Значительная, обеспечивающая достаточно длительный успех	Решающая (при сокращении цикла продукта)	Фундаментальная (при необходимости непрерывного совершенствования)
Роль интеллекта	Четкое разделение работников на занятых в производстве и управлении	Спрос на маркетологов, менеджеров, администраторов	Решающая роль «золотых воротничков», выполняющих аналитические функции; вовлеченность всех сотрудников в процесс реализации стратегии
Роль информации и информационных технологий	Значительная	Решающая (при внедрении продуктов интеллектуальной собственности)	Определяющая (при внедрении продуктов интеллектуальной собственности, ориентированных на потребителей)
Характер управления	Периодическое реагирование	В режиме реального времени	Непрерывный мониторинг, адаптивное реагирование
Характер конкуренции	Преимущественно локальный	Глобальный	Всеобщий (при особой роли государства)

До разработки системы сбалансированных показателей предпринимались попытки формирования показателей результативности деятельности, отвечающих современным экономическим условиям. Но они включали в себя лишь финансовые аспекты деятельности и отражали более реальную ситуацию текущего финансового состояния компаний. Однако для осуществления своевременного и эффективного управления данными

показателей было недостаточно (Таблица 4).

Таблица 4 – Историческое развитие показателей эффективности деятельности компании

1920-е годы XX в.	1970-е годы XX в.	1980-е годы XX в.	1990-е годы XX в.
Модель Дюпона (Du Pont Model); Рентабельность инвестиций (ROI)	Чистая прибыль на одну акцию (EPS); Коэффициент соотношения цены акции и чистой прибыли (P/E)	Коэффициент соотношения рыночной и балансовой стоимости акций (M/B); Рентабельность акционерного капитала (ROE); Рентабельность чистых активов (RONA); Денежный поток (CashFlow)	Экономическая добавленная стоимость (EVA); Прибыль до выплаты процентов, налогов и дивидендов (EBITDA); Рыночная добавленная стоимость (MVA); Система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard -BSC); Показатель совокупной акционерной доходности (TSR); Денежный поток отдачи на инвестированный капитал (CFROI)

Система сбалансированных показателей изначально разрабатывалась с целью определение современных способов повышения эффективности функционирования предприятий и их управления.

Авторами ССП доказано, что осуществлять эффективное управление только лишь при помощи финансовых показателей в современных условиях невозможно. Для принятия рациональных и своевременных решений в области управления необходимо использовать и нефинансовые (качественные) показатели.

В процессе проводимых исследований было выявлено значительное отклонение между балансовой и рыночной стоимостью предприятий, которые связаны с постоянным ростом стоимости нематериальных активов (интеллектуального капитала, инноваций, репутации) в общей стоимости организации.

Первые положительные результаты внедрения ССП в процесс управления предприятиями, дали толчок для распространения практики применения данной модели. В основном ССП стали применять крупные и средние предприятия, функционирующие в различных отраслях хозяйства.

При построении системы сбалансированных показателей недостаточно просто выделить основные показатели, описывающие ту или иную проекцию. ССП это инструмент реализации долгосрочных целей (карты целей), поэтому ключевые показатели должны отражать именно те значения в заданных областях, к которым стремится предприятие.

В процессе диссертационного исследования были проанализированы классические методики разработки ССП, общий обзор которых представлен в таблице 5.

Таблица 5 – Обзор этапов классических методик разработки ССП

Основные виды мероприятий	Описание
Стратегический анализ: установление характерных особенностей и динамики развития отрасли хозяйства, определение позиции, занимаемой предприятием среди других предприятий отрасли, а также раскрытие особенностей деятельности предприятия	Стратегический анализ и разработка стратегии предприятия производится, как правило, без привязки к ССП
Корректировка стратегии: переработка и/или подтверждение стратегии предприятия	
Формирование проекций: определение ключевых аспектов деятельности предприятия, выделение перспектив ССП	Проекция выделяется для всего предприятия в целом и не различаются по подразделениям и бизнесам
Детализация стратегии по проекциям ССП: общая стратегия разбивается на стратегии в каждой перспективе ССП	Стратегия привязывается к проекциям ССП.
Определение ключевых факторов успеха: выбор наиболее значимых факторов, играющих большую роль в достижении успеха предприятия	Ключевые факторы иногда выделяются до формирования стратегии
Разработка системы показателей: выбор показателей и выявление причинно-следственных связей между ними, согласование краткосрочных и долгосрочных целей.	Имеются примеры показателей, но собственно методики и алгоритмы расчета, как правило, в литературе не обсуждаются.
Установление целевых значений показателей: каждому показателю определяется тактическое и стратегическое значение	Методы установления целевых значений показателей не приводятся
Разработка плана мероприятий: конкретные действия, необходимые для реализации стратегии предприятия, привязываются к значениям показателей	Это принципиально отличается от традиционной модели планирования: сначала мероприятия, а потом привяжем к ним показатели. То есть, что можем, то и сделаем, а результаты вторичны

Сбалансированная система переводит миссию и общую стратегию компании в систему четко поставленных целей и задач, а также показателей, определяющих степень достижения данных установок в рамках четырех основных проекций: финансов, клиентов, внутренних бизнесов-процессов, обучения и роста (Рисунок 4).

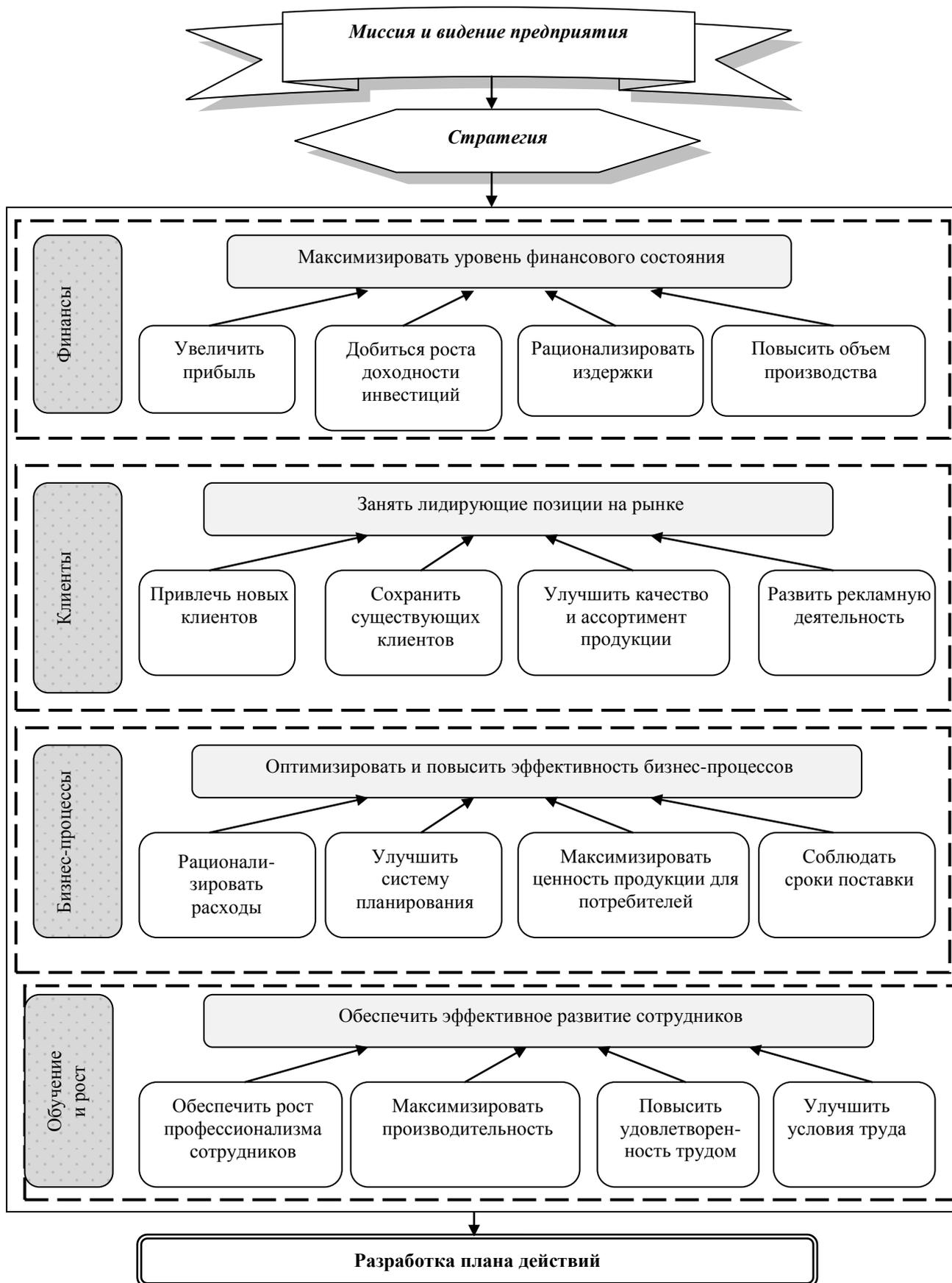


Рисунок 4 – Общая модель системы сбалансированных показателей

Процесс производства любого продукта включает в себя: финансы, клиентскую составляющую, производство, управление персоналом. Все эти составляющие тесно связаны между собой при реализации предприятием своей миссии и видения. Данная взаимосвязь наглядно представлена на рисунке 5.



Рисунок 5 – Взаимосвязь элементов ССП с миссией компании

Количество показателей, входящих в состав системы достаточно выгодно с позиции ассоциации и соответствия исследуемых вопросов целям, достижение которых указывает на реализацию разработанной предприятием стратегии. Важным является понимание того, что формирование цели означает не порядок действий, а конечный желаемый результат.

Стратегические цели определяются руководством предприятия и устанавливаются в количественном выражении, что позволяет разрабатывать формулы для расчета и оценивать результаты достижения целей.

Для каждой проекции ССП разрабатываются целевые показатели, представляющие собой значения, к которым предприятие должно стремиться

в процессе реализации стратегии. В качестве ориентиров рекомендуется выбирать конкурентов, занимающих лидирующие позиции в отрасли. Также в некоторых случаях можно проводить сравнение с показателями предприятий, функционирующим в других отраслях.

Финансовая составляющая системы сбалансированных показателей формирует конечную цель для компаний, которые добиваются получения максимально возможных прибылей<sup>1</sup>. Финансовые показатели свидетельствуют о том, насколько выработанная стратегия компании способствует качеству итоговых результатов.

Финансовые цели обычно относятся к увеличению прибыльности, показателем которой являются, например, доход от основной деятельности. По существу финансовые стратегии просты: компания может получать больше прибыли, во-первых, с помощью увеличения объема продаж и, во вторых, с помощью снижения расходов.

Таким образом, финансовые результаты компании улучшаются посредством двух основных факторов - роста доходов и продуктивности (Рисунок 6).

Рост производительности является важной составляющей финансовой проекции, что может обеспечиваться за счет снижения себестоимости путем сокращения прямых и косвенных затрат. При этом предприятие продолжает производить то же количество продукции при сниженных затратах на материальные ресурсы.

---

<sup>1</sup>Ромашова, Е.А. Основы стратегического управления в условиях рыночных отношений / Е.А. Ромашова // Архитектура. Экономика. Геоэкология. Сб. науч.тр. аспирантов и магистрантов. Н.Новгород: ННГАСУ. – 2006. – с. 158-167

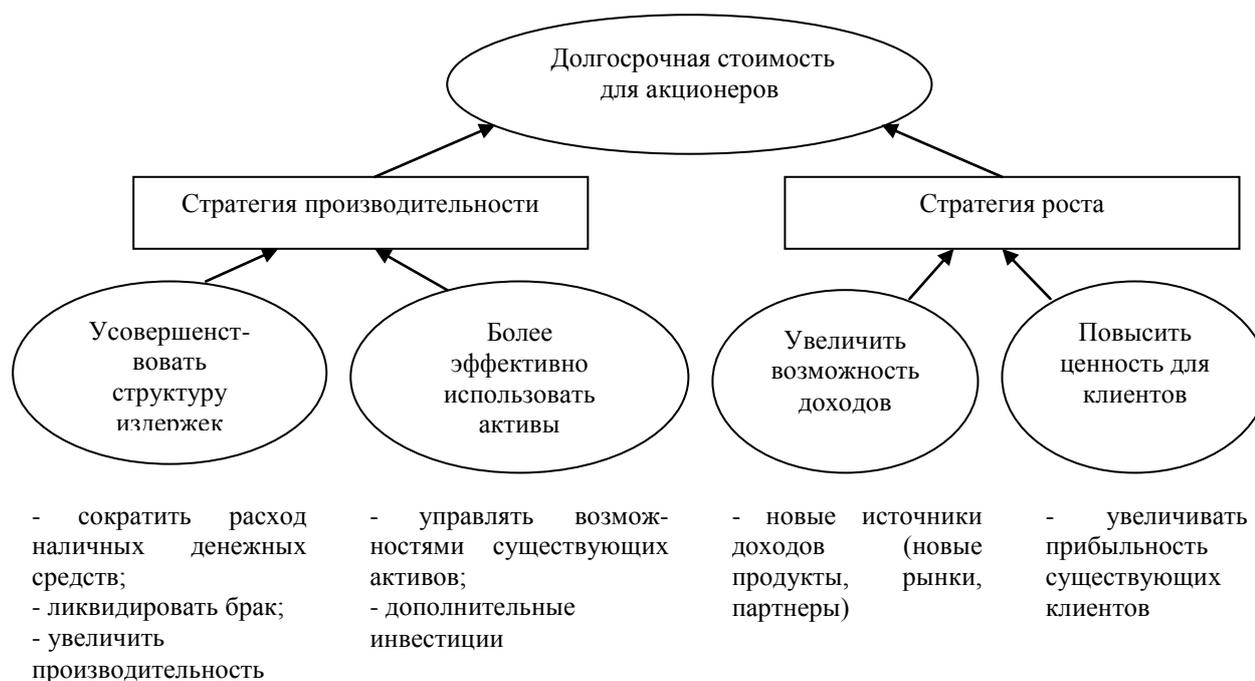


Рисунок 6 – Финансовая составляющая системы сбалансированных показателей

В целях повышения производительности и реализации данной стратегии предприятию необходимо более рационально применять свои активы (финансовые и физические), сокращая при этом оборотный и основной капитал путем уменьшения остатков материальных ресурсов на складах, сокращение незапланированных простоев, отказа от инвестирования в оборудование и т.д..

Связь стратегии и финансовой составляющей ССП возникает в том случае, если организация устанавливает равновесие между двумя факторами зачастую противоречащими друг другу, - ростом и производительностью. Как правило, рост доходов, а следовательно, создание стоимости, требует больше времени, чем повышение производительности.

Разрабатывая стратегическую карту, организация неизбежно сталкивается с конфликтами достижения краткосрочных результатов в противовес долгосрочным. Главной финансовой целью должен быть устойчивый рост стоимости для акционеров. Именно поэтому считаем, что

финансовый компонент стратегии должен иметь и долгосрочный (рост), и краткосрочный (производительность) показатели. Мгновенное уравновешивание этих противоборствующих сил является организационной моделью для стратегической карты.

Клиентская составляющая занимает важное место в системе сбалансированных показателей. Для роста доходов необходимо иметь соответствующий потребительский спрос. При определении клиентской проекции стратегической карты руководители разрабатывают целевые сегменты рынка потребителей, в которых конкурирует предприятие и формируют показатели функционирования хозяйственного субъекта с точки зрения клиентов.

Клиентская составляющая содержит в себе общие критерии эффективной деятельности, рационально сформулированной и реализованной стратегии (Рисунок 7)<sup>1</sup>. В качестве примера, выступает процесс обеспечения клиентов необходимыми товарами, который приводит к сохранению и расширению клиентской базы путем передачи информации от потребителя к потребителю. Сочетая процесс увеличения клиентской базы и развивая бизнес, с существующими клиентами, организации следует постоянно увеличивать свою долю рынка целевых клиентов<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup>Рамперсад Х.К. Универсальная система показателей для оценки личной и корпоративной эффективности / Х.К. Рамперсад, ., К. Туоминен. -М.: Альпина Бизнес Букс. – 2006. – с. 275-286

<sup>2</sup> Ромашова, Е.А. Преимущества применения системы сбалансированных показателей в российской практике стратегического управления/ Е.А. Ромашова // XI Нижегородская сессия молодых ученых: Сб. науч.тр. Н.Новгород: Департамент образования и науки, – 2006 – с. 254

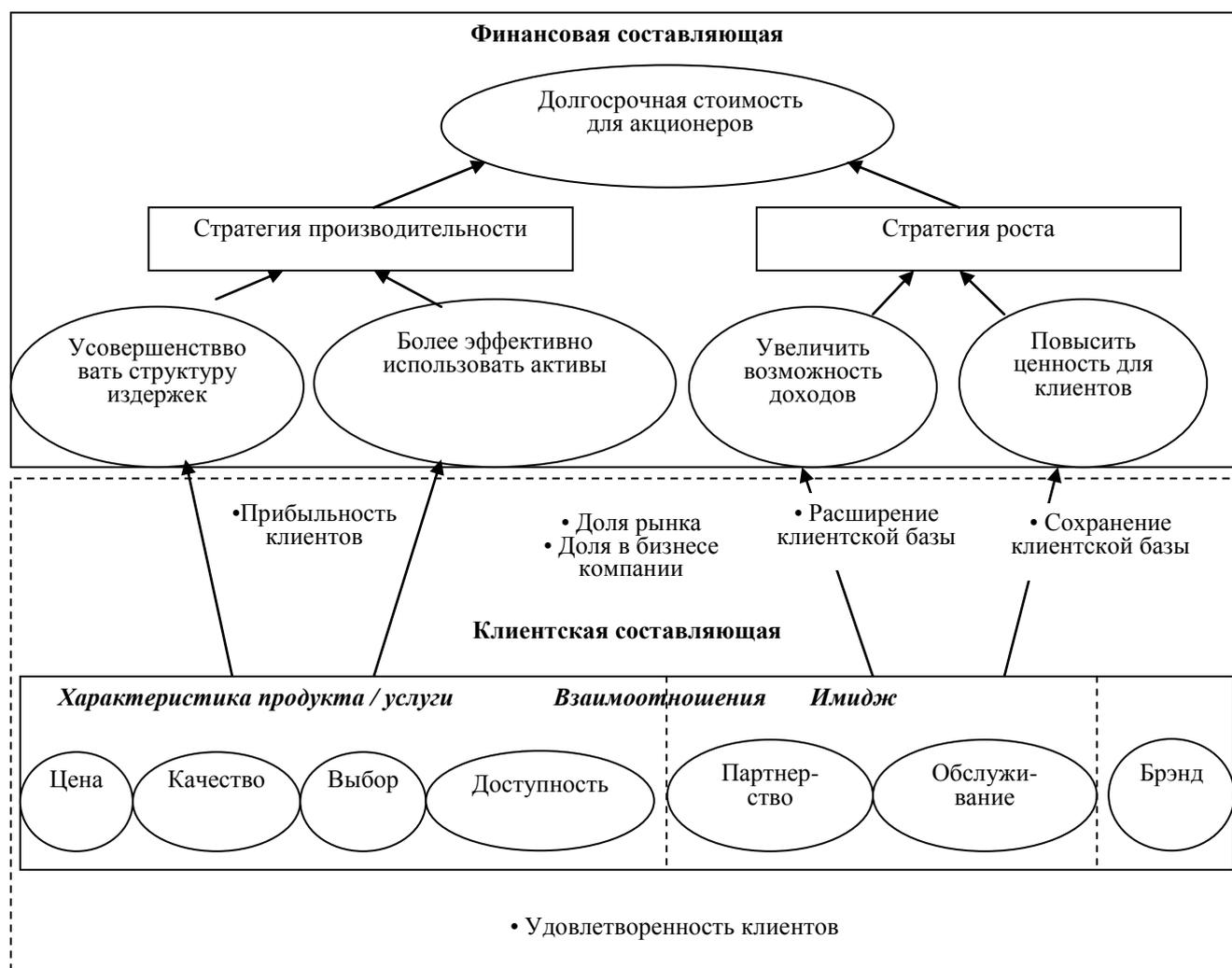


Рисунок 7 – Клиентская составляющая системы сбалансированных показателей

Компания может добиться роста доходов, укрепляя отношения с существующими клиентами, что, в свою очередь, позволяет увеличить объем продаж имеющихся продуктов и услуг или их дополнительного ассортимента.

Считаем, что для воплощения стратегической цели увеличения доходов предприятий целесообразно рационально расширять ассортимент продукции, продавать новые виды продуктов и товаров, а также осуществлять реализацию на новых рынках.

Цели и показатели того или иного потребительского предложения определяют стратегию организации. Устанавливая специфические цели и

показатели, предприятие переводит свою стратегию на уровень осязаемых показателей, которые понятны всем сотрудникам и на достижение которых направлены их усилия.

Таким образом, цели клиентской составляющей характеризуют стратегию, а цели финансовой - экономические показатели успешной стратегии. В задачи других составляющих входит формулировка способов реализации выбранной стратегии. Организация осуществляет менеджмент внутренних процессов с целью предоставления дифференцированного потребительского предложения. Отличные характеристики данных составляющих выступают движущей силой стратегии.

Внутренняя составляющая (внутренние бизнес-процессы) представляют собой инструмент создания стоимости.

Внутренняя составляющая отвечает за два жизненно важных компонента стратегии:

- 1) формирование и предоставление клиенту предложения ценности;
- 2) модернизация процессов и снижение издержек как средства повышения производительности в финансовой составляющей. Множество возможных внутренних бизнес-процессов можно классифицировать в следующие группы (Рисунок 8).

Внутренняя составляющая ССП			
Управление производственными процессами	Управление клиентами	Инвестиционные процессы	Законодательные и социальные процессы
Процессы: производство и доставка продуктов и услуг	Процессы: увеличение ценности для клиентов	Процессы: создание новых продуктов и услуг	Процессы: совершенствование сообщества и улучшение окружающей среды
<ul style="list-style-type: none"> <li>• поставки</li> <li>• производство</li> <li>• распределение</li> <li>• управление рисками</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• выбор</li> <li>• привлечение клиентов</li> <li>• сохранение клиентской базы</li> <li>• рост</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• возможности создания новых продуктов</li> <li>• проект/ разработка</li> <li>• запуск</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• окружающая среда</li> <li>• безопасность и здоровье</li> <li>• трудоустройство</li> <li>• сообщество</li> </ul>

Рисунок 9 – Внутренние процессы ССП, создающие стоимость для клиентов и акционеров предприятия

Процесс управления производством - это основной повседневный процесс, с помощью которого компании производят продукты и услуги и доставляют их клиентам. Операционный менеджмент для производственных предприятий включает:

- приобретение материальных ресурсов у поставщиков;
- превращение материальных ресурсов в готовый продукт;
- распределение готового продукта по клиентам (дистрибуция);
- управление рисками.

Операционные процессы сервисных компаний представляют собой производство и доставку услуг потребителям. Процесс управления потребителями расширяет и углубляет взаимоотношения с целевыми клиентами. В этом процессе целесообразно выделить четыре компонента:

- 1) выбор целевого клиента;
- 2) завоевание целевого клиента;
- 3) сохранение клиентской базы;
- 4) развитие и расширение бизнеса с клиентами.

Процесс выбора клиента заключается в определении целевой группы населения, для которой потребительная ценность, произведенная организацией, является наилучшим. Данный процесс характеризует отличительные свойства клиента, являющиеся привлекательными для организации. Предприятия, сотрудничающие с индивидуальными потребителями, проявляют интерес к их доходом, обеспеченности, возрасту, размеру семьи, образу жизни. Бизнес-сегмент потребительского рынка характеризуется большой чувствительностью к цене. Привлечение клиентов предполагает опережающие действия по отношению к новым потенциальным потребителям, правильному выбору первичных продуктов. Сохранение клиентской базы характеризует эффективность обслуживания и учет мнения заказчиков. Увеличение доли бизнеса клиента в организации является результатом управления отношениями, а также формирования репутации организации как надежного консультанта и поставщика.

Инновации являются результатом разработки и производства новых видов продукции, процессов и услуг, которые обеспечивают для предприятия занятие лидирующих позиций на потребительском рынке и завоевывание новых рынков сбыта. Управление инновациями предполагает:

- 1) поиск и выбор новых продуктов и услуг, производство и осуществление которых обеспечит рост доходности предприятий;
- 2) управление процессом разработки и реализации новых видов продукции и услуг;
- 3) продвижение и внедрение новых видов продукции и услуг на потребительские рынки.

Разработчики новых видов продукции и руководство вырабатывают новые идеи, расширяя возможности уже имеющихся продуктов и услуг, применяя новые технологии и открытия, а также учитывая предложения потребителей. По окончании формирования модели нового продукта или услуги, менеджерам необходимо принять решение о выборе проекта, который получит финансирование, и какой будет оплачиваться за счет внутренних источников, что можно осуществить совместно с другой организацией или поручить третьей стороне (аутсорсинг). Процесс считается успешным, в случае, когда получается продукт, привлекательный для целевого круга клиентов, и который способен приносить прибыль. Завершающим этапом цикла разработки продукта выступает процесс его продвижения на рынок. Инновационный процесс конкретного проекта считается завершенным в том случае, если организация достигает запланированного объема производства и продаж.

Компании строят свою деятельность в соответствии с соблюдением критериев законодательства, охраны окружающей среды, обеспечение безопасности и здоровья и трудоустройства, вложение инвестиций в развитие общества.

Инвестиционные вложения в охрану окружающей среды, здоровье,

безопасность и развитие общества не должны носить только альтруистский характер. Положительная репутация организации способствует привлечению и сохранению высококвалифицированных специалистов.

Рассмотренные факторы демонстрируют процесс превращения эффективного менеджмента в фактор создания долгосрочной стоимости для акционеров.

Считаем, что в рамках ССП следует различать показатели, используемые для измерения достигнутых результатов, и показатели, отражающие процессы по получению этих результатов. Данные категории показателей должны быть увязаны друг с другом, так как для достижения первых необходимо реализовать вторые.

Таким образом, система сбалансированных показателей позволяет высшим менеджерам организации связать стратегию предприятия с набором параметров, индивидуально сформированных для различных уровней управления и связанных между собой.

1.2 Критериальные признаки сбалансированности показателей деятельности предприятий, определенных в системе управленческого учета и отчетности

Сбалансированность показателей предприятий как сложное явление структурируется по уровням и видам. Первый уровень сбалансированности заключается в рациональном обосновании калькуляционной единицы и позволяет установить альтернативность затрат. На последующих уровнях формируются затраты, себестоимость, финансовые результаты. Каждый последующий уровень считается достигнутым, когда фактически определена стоимость бизнеса предприятия в целом. В связи с тем, что к процессу управления хозяйствующими субъектами предъявляются повышенные требования, это приводит к разделению процесса управления на

материализованный уровень и уровень, относящийся к виртуальным расчетам и решениям (Рисунок 9).

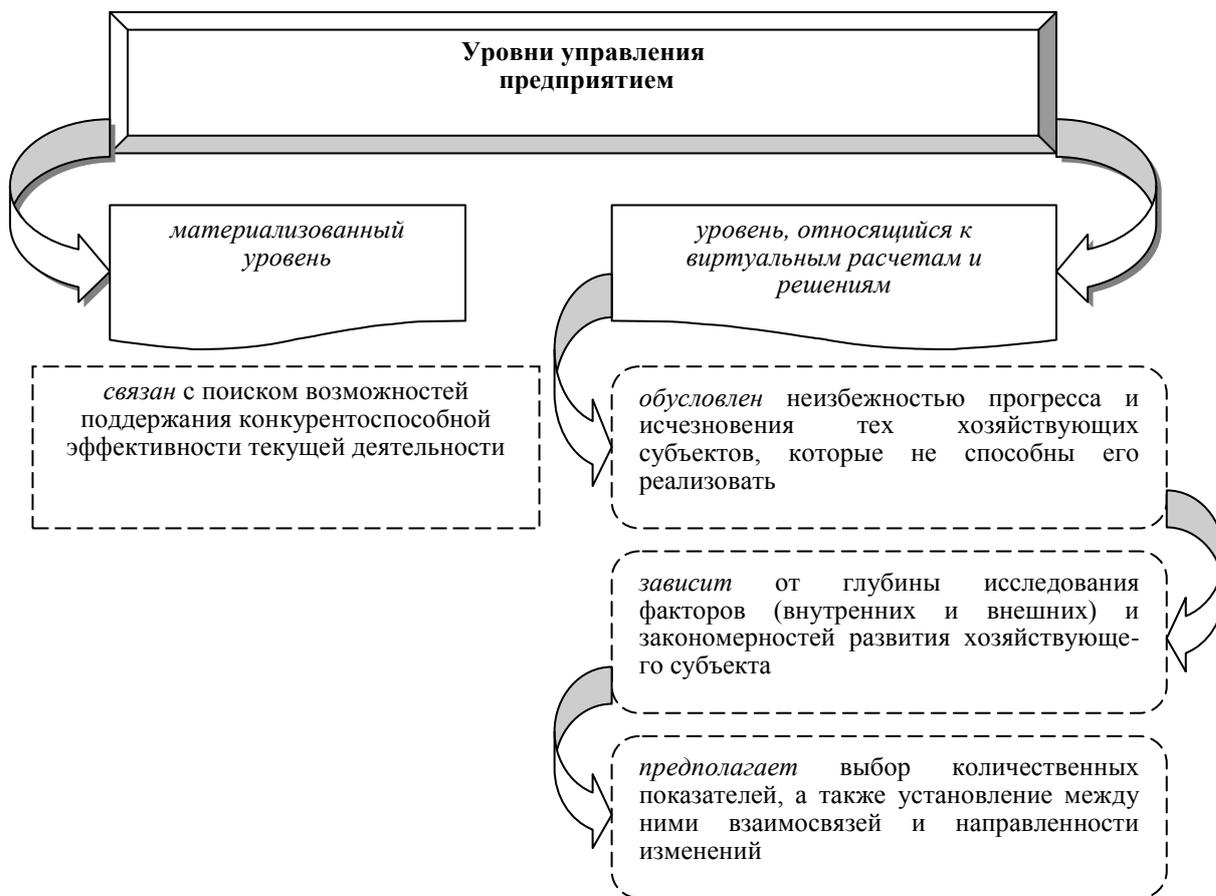


Рисунок 9 – Основные уровни управления финансово-хозяйственной деятельностью промышленных предприятий

Уровень сбалансированности позволяет определить сочетание и достаточность различных элементов вложений (финансовых, трудовых и др.) в деятельность предприятия и получаемых результатов.

Понятие видов сбалансированности относится к внутренним и внешним проявлениям сочетаний соответствующих элементов. Поэтому, на наш взгляд, целесообразно выделять три вида сбалансированности: ресурсную, временную и структурную.

В практике формирования и реализации системы сбалансированных показателей рассматривается не только как совокупность финансовых и нефинансовых показателей, несмотря на то, что они являются наиболее

значимыми для оценки текущего положения и будущих стратегических целей развития предприятия, но и как совокупность обязательных атрибутов, в качестве которых выступают существенные производные от этих показателей, согласованные между собой в цепочке причинно-следственных связей, приводящих к заданным целям.

Нефинансовые цели (например реинжиниринг определенных производственных процессов) всегда можно интерпретировать в финансовых показателях, так как результирующий прирост капитала имеет универсальное финансовое выражение. Согласованность финансовых и нефинансовых показателей и их производных отражает сбалансированность состояния и развития хозяйствующего субъекта.

Уровни и виды сбалансированности показателей можно представить с точки зрения их влияния на достижение поставленных руководством текущих и стратегических целей (Рисунок 10).

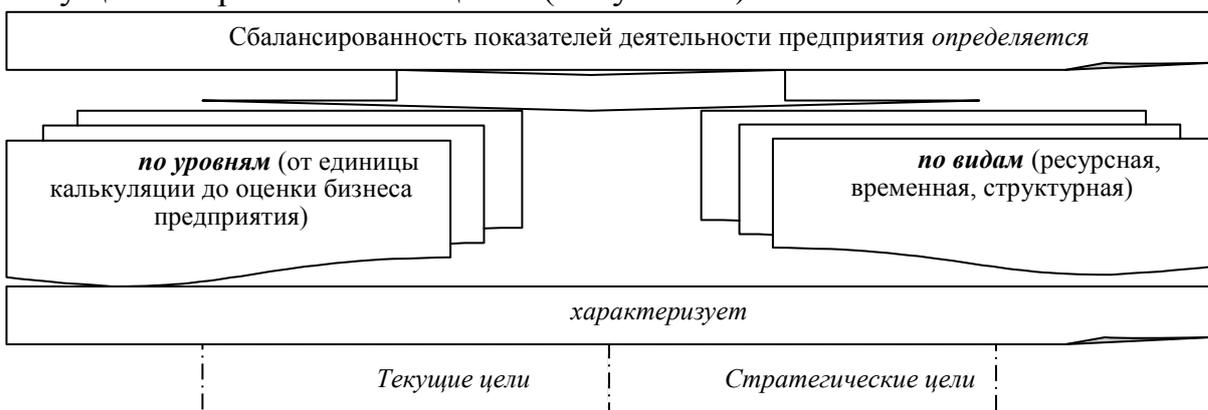


Рисунок 10 – Сочетание уровней и видов сбалансированности при проведении анализа вариантов экономической устойчивости промышленного предприятия

Наибольшая доля в этом влиянии принадлежит ресурсной сбалансированности. Каждая стратегическая цель распадается на подцели, в которых появляются значимые показатели, контролирующие реализацию стратегии. В частности, для прибыли таким показателем является затраты на рубль продукции, для инвестиций – прибыль на один рубль вложений, для материальных ресурсов – норма удельного расхода и т.д.

На начальном этапе анализа ресурсной сбалансированности предприятия рассчитываются показатели потребности в ресурсах, необходимых для осуществления производственного процесса, которые отвечают нормам их удельного расхода и рыночному спросу на продукцию. В связи с тем, что рыночная ситуация постоянно меняется, что соответственно ведет к изменению соотношения отдельных видов производственных ресурсов. Меняется и динамика показателей сбалансированности предприятия.

На всех уровнях сбалансированности от калькуляционной единицы до стоимости бизнеса при оценке рациональности использования ресурсов учитываются два основных момента (Рисунок 11).

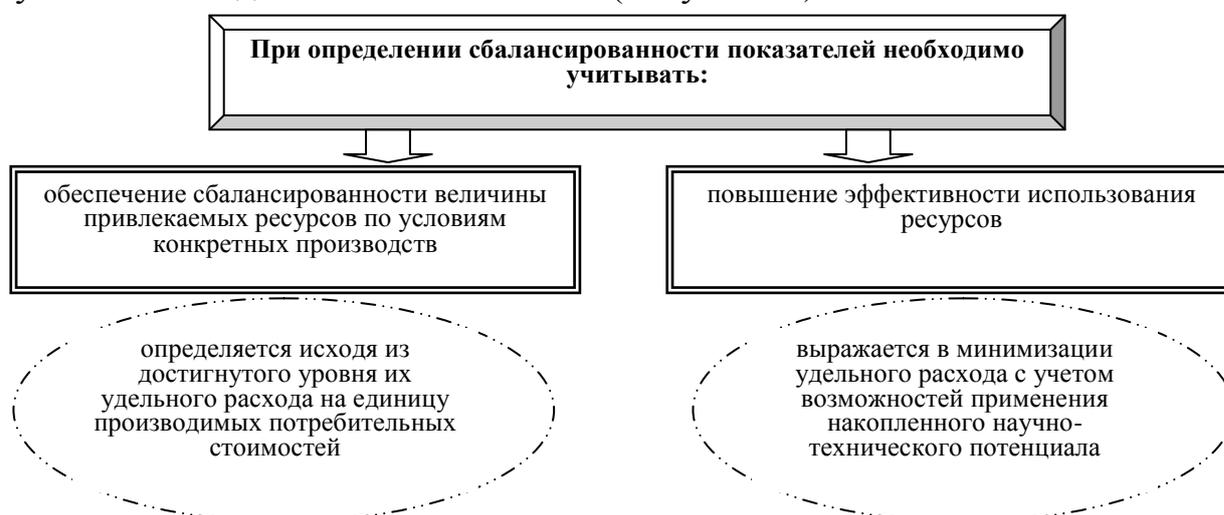


Рисунок 11 – Обстоятельства, которые необходимо учитывать при определении сбалансированности показателей

Эти обстоятельства являются необходимыми и приоритетными для промышленных предприятий при оценке своей ресурсной обеспеченности относительно ожидаемой доли рынка потребительных стоимостей, которые они производят. При этом, одновременно определяется: во-первых, сколько стоит бизнес в виде необходимого объема привлекаемых ресурсов; во-вторых, сколько рынок может заплатить за предоставляемые потребительные стоимости. Это характеризует верхний уровень затрат на формирование конкретного бизнеса. Нижний уровень затрат обусловлен технико-

технологическими условиями достижения планового объема производства определенных потребительных стоимостей.

Ресурсная сбалансированность показателей предприятия базируется на эффективности и рациональности внешних и внутренних, статических и динамических сочетаний всех факторов производства, оказывающих влияние на прирост капитала. При этом необходимо учитывать и так называемые новые ресурсные факторы, такие как информационный и экологический.

Вид экономической деятельности играет большую роль в формировании структуры факторов производства, которая позволяет охарактеризовать, например, как материалоемкое и т.д. Не смотря на это, возможны различные варианты пропорций и сочетаний производственных факторов, обусловленные их альтернативностью, взаимозаменяемостью и количественной переменностью.

Достижение наименьших удельных затрат привлеченных ресурсов зависит от эффективности их использования, которая одновременно определяет структуру этих ресурсов и зависит от нее. Для обеспечения стабильности и роста эффективности финансово-хозяйственной деятельности необходимо совмещать все имеющиеся у предприятия производственные факторы во времени и в пространстве.

Для определения сбалансированности показателей важную роль играют критерии сбалансированности, о которых основоположники системы сбалансированных показателей Д. Нортона и Р. Каплан дают только общее представление. В частности, в процессе разработки системы показателей должен быть достигнут «баланс между внешними отчетными данными для акционеров и клиентов и внутренними характеристиками наиболее значимых бизнес-процессов, инноваций, обучения и роста. Это равновесие между показателями результатов прошлой деятельности и будущего роста, между краткосрочными и долгосрочными целями, финансовыми и

нефинансовыми показателями, основными и вспомогательными параметрами, а также внешними и внутренними факторами деятельности»<sup>1</sup>.

Критерии сбалансированности должны включать приблизительно одинаковое количество данных в каждой из следующих областей:

- 1) удовлетворенность клиентов и сотрудников;
- 2) финансовая эффективность;
- 3) эффективность поставщиков;
- 4) производственная эффективность (производительность, продолжительность производственного цикла и т.п.);
- 5) качество производимой продукции или оказываемых услуг.

Критерии оценки эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия должны быть связаны с факторами, необходимыми для формирования долгосрочного успеха, - ключевыми движущими факторами бизнеса (Рисунок 12).

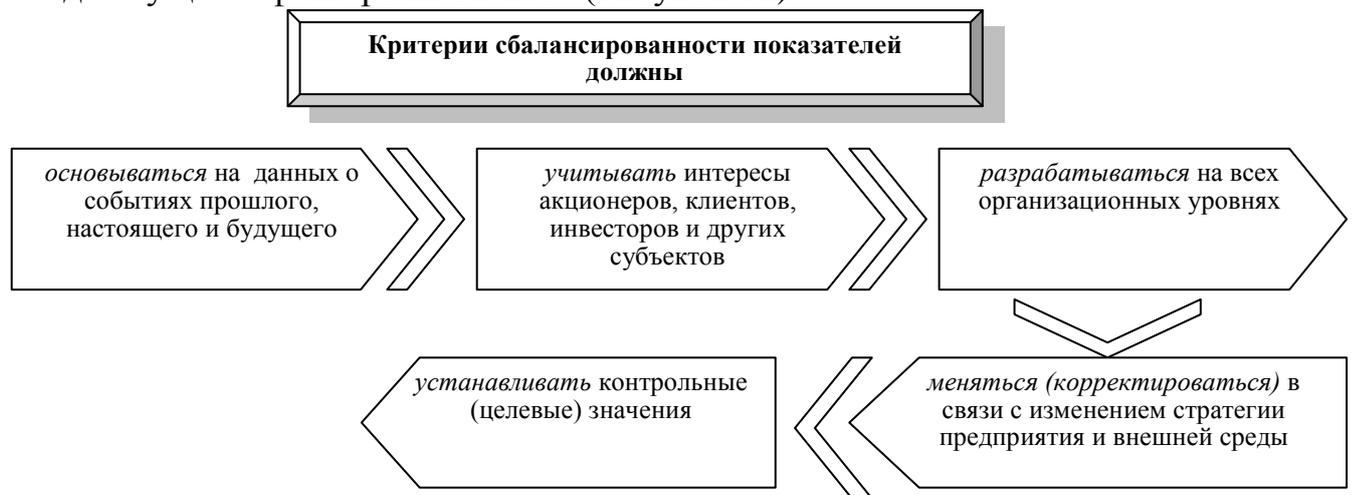


Рисунок 12 – Критерии сбалансированности показателей деятельности предприятий

Признаки сбалансированности системы показателей представлены на рисунке 13.

<sup>1</sup> Каплан, Р. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие систему сбалансированных показателей / Р. Каплан, Д. Нортон.- М.: Олимп-Бизнес, 2004.- 416 с. 2005. -416с., с. 158

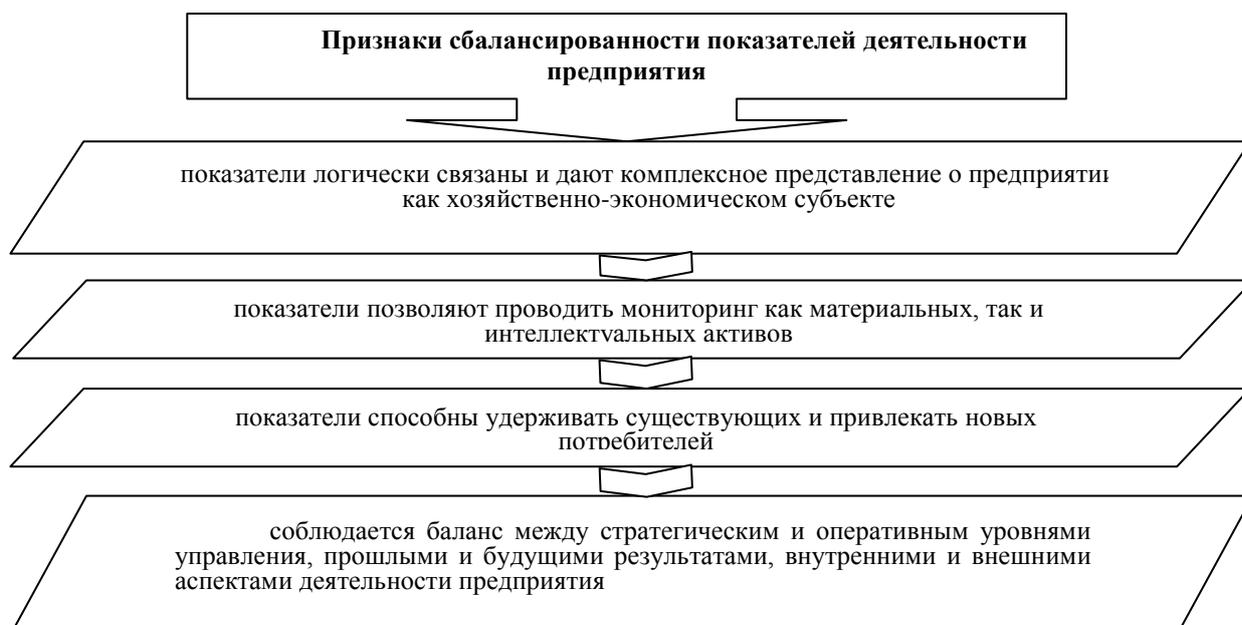


Рисунок 13 – Признаки сбалансированности показателей деятельности предприятия

Найдя основу будущего решения, целесообразно разработать систему сбалансированных показателей, поэтапно. Основопологающими этапами формирования ССП на наш взгляд является организационный и целевой. Организационный этап определяет состав команды проекта и основные аспекты стратегии организации (Рисунок 14).

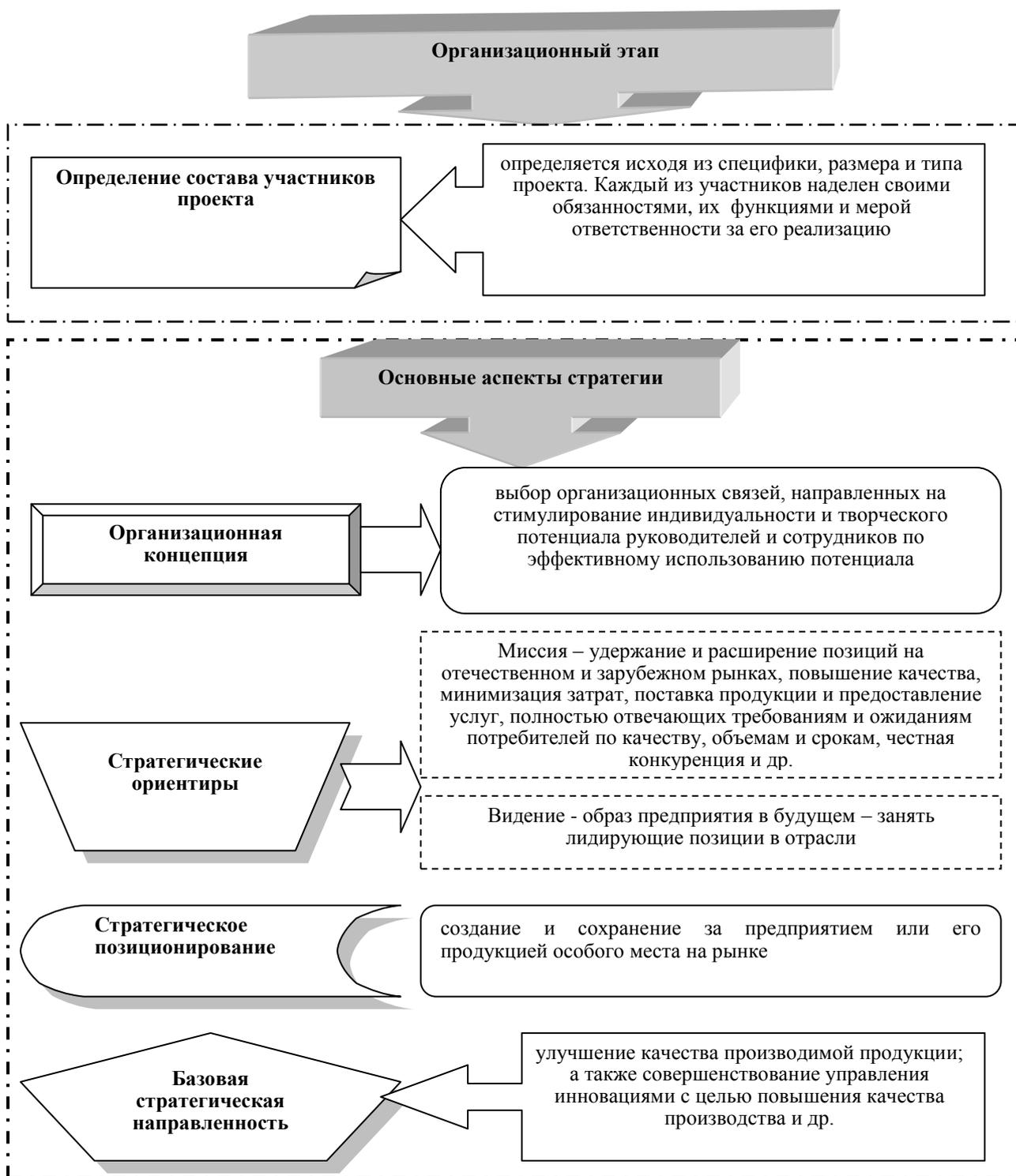


Рисунок 14 –Организационный этап разработки ССП

Целевой этап определяет стратегические цели для включения их в систему сбалансированных показателей (ССП), которые обычно группируются по четырем проекциям: финансы, клиенты, внутренние бизнес-процессы, обучение и развитие (Рисунок 15).

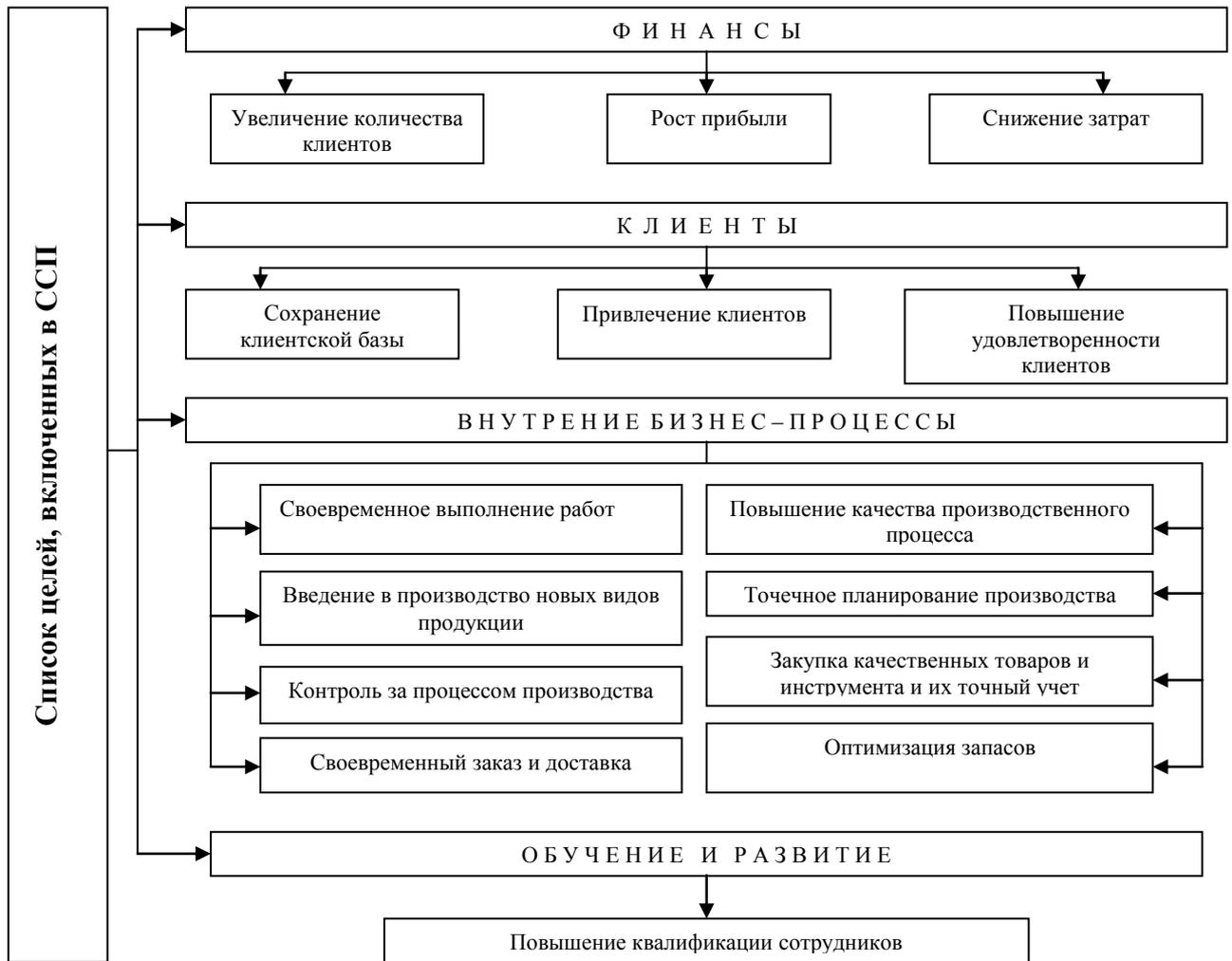


Рисунок 15 – Стратегические цели организации, включаемые в ССП

Критерии оценки рассматриваемых проекций системы сбалансированных показателей взаимосвязаны. В основе данной взаимосвязи лежит причинно - следственная связь. Так, если одной из наиболее важных целей (одной из группы целей) организации выступает увеличение объема чистой прибыли от реализации продукции (финансовая проекция), то в качестве возможных первопричин к реализации такой цели являются повышение лояльности клиентов и увеличение их количества (маркетинговая проекция). В свою очередь, повышение качества продукции, увеличение скорости обработки заказов, повышение качества сервисного обслуживания (показатели, имеющие отражение в проекции внутренних бизнес - процессов) являются первопричиной повышения лояльности и роста числа клиентов.

Система показателей, необходимых менеджеру каждого уровня, должна включать те параметры, которыми он оперирует в своей деятельности. Для топ-менеджера это показатели стоимости организации, результативности использования капитала, рациональности инвестиций и т.д. На высшем уровне управления производственной единицы используются показатели операционных затрат, загрузки мощностей, величины брака и т.д. Построение ССП осуществляется таким образом, чтобы задачи и показатели менеджеров более высокого уровня в интегрированном виде отражали задачи и показатели менеджеров более низкого уровня<sup>1</sup>.

Таким образом, удается реализовать стратегию деятельности всех структурных подразделений, управляемых с помощью системы управленческого учета и отчетности, а также мотивации персонала на достижение целевых значений сбалансированных показателей.

К сожалению, в России система сбалансированных показателей не получает должного распространения и развития. Теоретическая разработанность и изученность данной проблемы отечественными учеными крайне мала.

Руководство компаний по-разному относится к раскрытию информации о своей деятельности и реализуемых проектах.

Некоторые воспринимают их как источник конкурентных преимуществ, позволяющий повысить соответствующую инвестиционную привлекательность, как возможность ассоциировать предприятие с современными управленческими и информационными технологиями. Такие руководители с готовностью рассказывают о своих проектах, за исключением вопросов, составляющих суть стратегии предприятия. Другие же, наоборот, старательно скрывают информацию о проекте, считая ее распространение крайне нежелательным. Такие предприятия рассчитывают выиграть время в конкурентной борьбе, рассчитывая на быстрое внедрение.

---

<sup>1</sup>Система сбалансированных показателей BSC[электронный ресурс]/ Режим доступа: <http://www.mrcb.ru/?8483>

Кроме того, некоторые компании не желают афишировать проекты до тех пор, пока не появится уверенность в их успехе.

Пример системы сбалансированных показателей промышленного предприятия представлен в приложении 1

Считаем, что одной из наиболее востребованных в ССП отраслей народного хозяйства в настоящее время является российская промышленность перед руководителями предприятий которой стоят задачи подготовки к работе в современных условиях, мотивирования персонала, поиска своего места в новых структурах, демонстрации способности эффективно руководить структурными подразделениями.

Система показателей будет сбалансированная только тогда, когда предприятие определит нормы их динамического развития. Например, норма страхового запаса должна быть сбалансирована по временным периодам с покупательским спросом и временем доставки соответствующих товаров. Финансовые показатели балансируются на уровне планового балансового бюджета в разрезе статей активов и пассивов.

Обобщая вышеизложенное, можно сказать, что ССП как современный инструмент управления, переводит видение компании и ее стратегии в набор взаимосвязанных сбалансированных показателей, оценивающих критические факторы не только текущего, но и будущего развития. Используя ССП менеджеры управляют такими процессами, как перевод видения в стратегию, доведение стратегии до всех уровней системы управления, бизнес-планирование и распределение ресурсов, обратная связь, обучение и текущий мониторинг исполнения стратегии<sup>1</sup>.

Несмотря на все имеющиеся преимущества системы сбалансированных показателей, имеются и трудности ее использования, а именно размытость внедрения ССП, отсутствие быстрых результатов, невозможность разработки ССП без инициативы топ-менеджмента, трудность оценки важности

---

<sup>1</sup>Сбалансированная Система Показателей (ССП)[электронный ресурс]/ Режим доступа: <http://www.sgqconsulting.ru/systema-pokazateley.htm>

ключевых показателей.

Считаем, что трудно оценить сам процесс внедрения ССП, так как для получения объективных результатов, а тем более положительных, необходим длительный период времени, за который в деятельности компании многое может поменяться. Реализация первого этапа внедрения ССП и разработка стратегических целей проходит достаточно быстро и четко, а вот дальнейшее продвижение ССП проблематично, так как требует большого объема подготовительной и разъяснительной работы. Причем в данном случае обязательно участие руководителя соответствующего подразделения. Получение оцениваемых результатов деятельности по ССП возможно только в течение нескольких лет непосредственно реализации стратегического плана. Поэтому серьезной проблемой может стать непонимание руководством целей внедрения ССП в условиях быстроизменяющейся рыночной ситуации.

Необходимость формирования финансовых показателей в ССП убеждает менеджеров в их недостаточности для реализации стратегии. Например, они не отражают нематериальные ресурсы, и особенно, ресурсы, основанные на знаниях. Успех бизнеса в традиционных областях часто основан на экономии за счет роста масштабов и/или объемов производства, а поэтому связан с эффективным распределением финансового и физического капитала.

Таким образом, традиционные финансовые показатели плохо подходят для управления компанией, деятельность которой тесно связана со знаниями. Кроме того, установка на использование только финансовых показателей стимулирует достижение лишь краткосрочных результатов. Привязка вознаграждения менеджеров к квартальным доходам и прибылям, стимулирует менеджеров «добиваться цифр», даже если это негативно влияет на достижение долгосрочных результатов.

Уровень конкурентоспособности предприятий в большей степени зависит от эффективности управленческой деятельности, которая включает в

себя планирование, учет, контроль и анализ процесса принятия решений. Основной целью такой деятельности выступает обеспечение сбалансированности стратегии организации с текущим и оперативным уровнями.

1.3 Теоретические аспекты организации управленческого учета и формирования управленческой отчетности как основы построения информационного контура модели сбалансированных показателей деятельности предприятия

Современное состояние экономики диктует свои правила, заставляя большую часть специалистов осуществлять ведение управленческого учета, помимо того, что они ведут обязательную учетную деятельность. Основным продуктом управленческого учета является управленческая отчетность. Однако, несмотря на то, что сейчас вопросам организации и ведения о управленческого учета уделяется много внимания, вопросы, связанные с управленческой отчетностью, являются неразработанными как на теоретическом, так и на практическом уровне.

Проблемы в организации управленческого учета на большинстве российских предприятиях объясняются отсутствием единой методологической основы, методических рекомендаций в отдельных отраслях отечественной экономики. Между тем в настоящее время отечественные предприятия, функционируя в условиях конкуренции и борьбы за выживаемость, испытывают острую необходимость в постановке действенной системы управленческого учета и отчетности. В этих условиях неизмеримо возрастает роль сбалансированных показателей, являющихся

необходимым инструментом мобилизации резервного потенциала повышения эффективности деятельности предприятий<sup>1</sup>.

В связи с этим проблема внедрения модели сбалансированных показателей в отечественную практику управленческого учета и отчетности приобретает первостепенное значение, возникает необходимость проведения глубоких теоретических исследований экономической природы, сущности и содержания управленческого учета, отчетности. На сегодняшний день многие руководители недооценивают значение управленческого учета, не понимая цели и задачи его организации. В России в настоящее время не существует единого подхода к трактовке термина «управленческий учет». Среди специалистов также отсутствует единое представление о сущности данного понятия, его месте в системе управления организацией.

В отечественной специальной литературе категория «управленческий учет» появилась после публикации знаменитой работы Н.Г. Чумаченко<sup>2</sup> «Учет и анализ в промышленном производстве США» (1971 г.), и С.С. Сатуболдина<sup>3</sup> «Учет затрат на производство в промышленности США» (1980 г.).

С конца 90-х гг. XX века в отечественной литературе понятие «управленческий учет» появилось после опубликованных работ Н.П. Кондракова, А.Ф. Мухина, С.А. Стукова,<sup>4</sup> когда в жизнь российской экономики хлынул поток западной литературы. В иностранной литературе было много непонятных слов, из которых особенно выделялось «management accounting», что в буквальном переводе означает «управленческое счетоводство». Но российские специалисты не любят слово «счетоводство» и заменяют его словом - «учет».

---

<sup>1</sup> Аврова, И.А. Управленческий учет / И.А. Аврова. - М.: Бератор-паблишинг, 2007. – 215 с.

<sup>2</sup> Чумаченко, Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н.Г. Чумаченко. - М.: "Финансы", 1971.

<sup>3</sup> Сатуболдина, С.С. Учет затрат на производство в промышленности США / С.С. Сатуболдина. - — Л.: Лениздат, 1989. — С. 123.

<sup>4</sup> Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: учебное пособие. – 5-е изд. перераб. и доп. - М.: Инфра – М, 2007. – 717 с.

Отечественные авторы видели назначение управленческого учета не только в учете затрат, но и в анализе, с последующим представлением информации для принятия управленческих решений. Развитие управленческого учета происходило в рамках планирования, экономического анализа, оперативного и бухгалтерского учета.<sup>1</sup>

Впоследствии наибольший вклад в разработку теории управленческого учета внесли П.С. Безруких<sup>2</sup>, М.В. Вахрушина<sup>3</sup>, О.Д. Каверина<sup>4</sup>, Т.П. Карпова<sup>5</sup>, О.Е. Николаева<sup>6</sup>, В.Ф. Палий<sup>7</sup>, В.И. Ткач<sup>8</sup>, А.Д. Шеремет<sup>9</sup>. Так, например, по мнению С.А. Николаевой, управленческий учет представляет собой интегрированную систему учета, нормирования, планирования, контроля и анализа<sup>10</sup>.

Т.П. Карпова указывает на то, что управленческий учет отражает не только данные о затратах и результатах, но и другие объекты, информация о которых необходима для принятия специальных проблемных управленческих решений<sup>11</sup>.

По мнению А.Д. Шеремета, информация управленческого учета используется как для принятия оперативных (текущих), так и перспективных (стратегических) управленческих решений и информация управленческого учета предназначена для управления, как структурными подразделениями предприятия, так и предприятием в целом и сегментами его бизнеса<sup>12</sup>.

---

<sup>1</sup> Аврова, И. А. Управленческий учет. / И. А. Аврова. – М.: Бератор - Пресс, 2009.

<sup>2</sup> Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции / П.С.Безруких. М.: Финансы, 1974. - 320 с.

<sup>3</sup> Вахрушина, М.В. Бухгалтерский управленческий учет / М.В. Вахрушина. - М.: Омега-Л, 2007. — 570 с.

<sup>4</sup> Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. -М.: Финансы и статистика, 2008. 352 с.

<sup>5</sup> Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. М.: ЮНИТИ, 2002.-350 с.

<sup>6</sup> Николаева О.Е. Управленческий учет: учеб.пособие / О.Е.Николаева, Т.В.Шишкова. М.: Изд-во УРСС, 1997. - 368 с.

<sup>7</sup> Палий В.В. Управленческий учет новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В.В.Палий, В.Ф.Палий // Бухгалтерский учет. — 2000. -№ 17.-С. 58-62.

<sup>8</sup> Ткач В.И. Управленческий учет: международный опыт / В.И.Ткач, М.В.Ткач. М.: Финансы и статистика, 1994. - 144 с.

<sup>9</sup> Шеремет А.Д. Методика финансового анализа / А.Д.Шеремет, Р.С.Сайфулин, Е.В.Негашев. М.: ИНФРА-М, 2002. - 207 с.

<sup>10</sup> Николаева, О.Е. Стратегический управленческий учет / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – М.:Едиториал УРСС, 2005.

<sup>11</sup> Карпова Т. П. «Основы управленческого учета», М.; «ИНФРА-М, 2003

<sup>12</sup> Управленческий учет / Под ред. А.Д.Шеремета. - М.: ФБК Пресс, 2005. – 208 с.

Определение понятия «управленческий учет» зарубежными и отечественными учеными представлены в приложении 2.

Таким образом, нами сделан вывод, что управленческий учет представляет собой это интегрированную внутрихозяйственную информационную систему текущего наблюдения и контроля за конкретными хозяйственными операциями, а также за всей финансово-производственной деятельностью предприятия, обеспечивающий аналитическими данными процесс принятия управленческих решений для целей достижения оперативных, тактических и стратегических целей.

Отличительной особенностью управленческого учета является его способность аккумулировать информацию о финансово-производственной деятельности и связывать процесс управления с учетным процессом (Рисунок 16).

В настоящее время управленческий учет посредством своих функций является основой информационной системы управления внутренней деятельностью предприятия. Таким образом целью управленческого учета является информационное обеспечение управленческих решений по достижению целей и задач деятельности организации.

Таким образом, организация модели управленческого учета состоит в формировании совокупности формализованных процедур, позволяющих обеспечивать руководителей необходимой внутренней и внешней информацией для целей принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений в рамках своей компетенции.

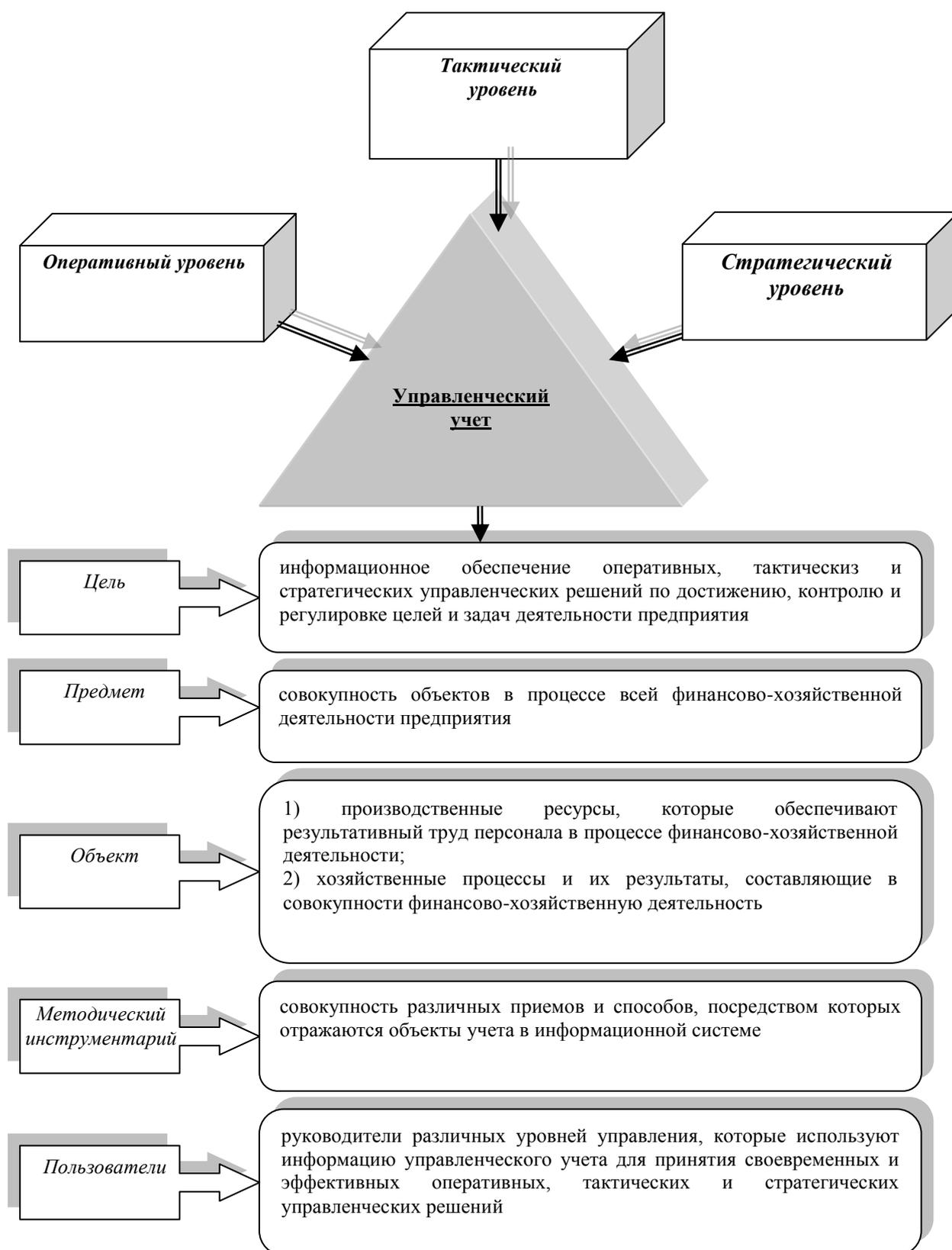


Рисунок 16 – Сущность управленческого учета

Система оперативного, тактического и стратегического учета представлена на рисунке 17.

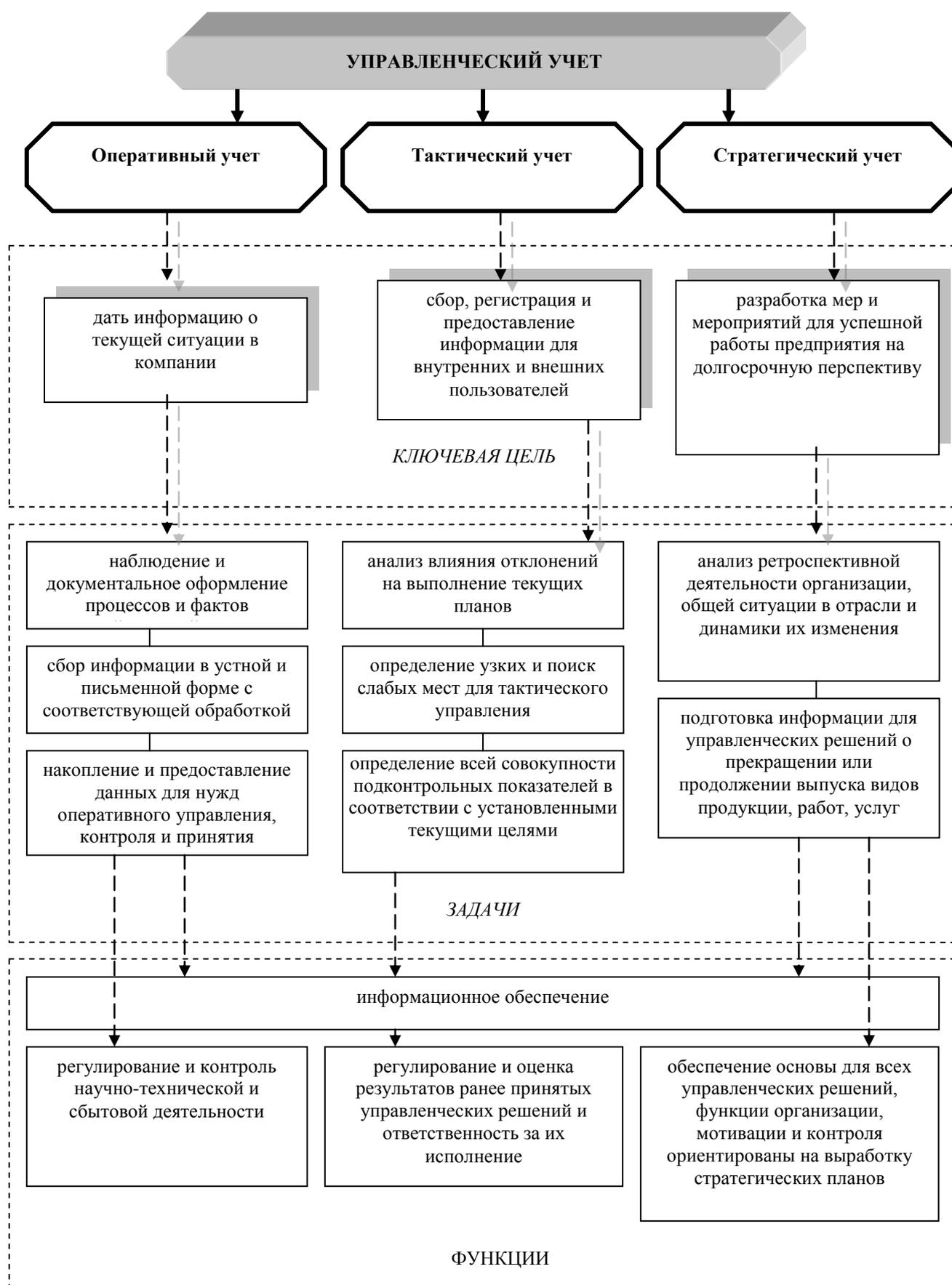


Рисунок 17 – Специфика оперативного, тактического и стратегического уровней управленческого учета

Оперативный учет – один из видов хозяйственного учета, связанный с отражением отдельных сторон деятельности хозяйствующих субъектов и их совокупностей для потребностей оперативного управления<sup>1</sup>.

Оперативный учет предназначен для представления информации с целью ведения текущей деятельности структурными подразделениями. В отличие от остальных видов хозяйственного учета оперативный учет был широко распространен в условиях административно-командной системы и нередко регламентировался органами общегосударственного и отраслевого управления, выступая средством реализации командного руководства экономикой.

Оперативный учет является продолжением эволюции бухгалтерского учета. Когда бухгалтерский учет перестал удовлетворять потребности структурных подразделений в актуальной и достоверной информации, возникла необходимость ведения другого учета. Именно удовлетворение информационных потребностей структурных подразделений стало целью оперативного учета. Первоначально оперативный учет удовлетворял потребности производственных служб и являлся синонимом понятия «производственный учет». Со временем оперативный учет развился до полноценного, по сути первичного учета, полностью заменяющего первоначальную цель бухгалтерского учета<sup>2</sup>.

При решении многих управленческих задач во многих случаях в значительном мере наблюдается недостаток доступной, достоверной аналитической и оперативной информации, характеризующей реальную эффективность деятельности организации на момент принятия управленческих решений на различных уровнях управления. Таким образом, в последнее время у специалистов вызывает интерес тактический управленческий учет.

---

<sup>1</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / М.А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2004.

<sup>2</sup>Шепелев, Д. Что такое управленческий учет? / Д. Шепелев // [http://www.iteam.ru/publications/finances/section\\_50/article\\_1450/](http://www.iteam.ru/publications/finances/section_50/article_1450/)

Тактическое (ситуационное) управление – процесс определения и достижения краткосрочных (текущих) целей организации, в котором руководитель использует различные стили руководства в зависимости от особенностей структурного подразделения и конкретной ситуации.

Тактические цели управленческого учета (повседневные задачи руководителя) задаются, с одной стороны, исходя из стратегических целей, а, с другой, учитывают текущую ситуацию и особенности (профессиональный уровень и мотивацию) подчиненного.

Достижение долгосрочных целей организации складывается из результатов ежедневных действий менеджеров. Таким образом, тактический управленческий учет – это инструмент руководителя для решения стратегических задач, который занимает промежуточное положение между долгосрочным стратегическим учетом и краткосрочным оперативным. Суть хорошо поставленного тактического учета заключается в том, чтобы провести долгосрочные стратегические решения реализовать в количественные показатели тактического плана, обеспечивающие постоянную координацию производственно- хозяйственной деятельности.

Тактический управленческий учет фокусируется на внутренних факторах деятельности. Наряду с ними для достижения долгосрочных целей используется стратегический управленческий учет.

Тактический и стратегический учеты имеют существенные отличия. Термин «тактика» в словаре С.И. Ожегова<sup>1</sup> раскрывается как совокупность средств и приемов для достижения намеченной цели, а стратегия - как искусство планирования, осуществляемого на основе различного вида прогнозов.

Управленческий учет представляет собой подход, обеспечивающий менеджеров организации информацией, способствующей формулированию стратегической политики.

---

<sup>1</sup>Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений /Российская академия наук. Институт русского языка им. В. В. Виноградова. — 4-е изд., дополненное. — М.: Азбуковник, 1999. — 944 с.

Разработка стратегии нацелена на адаптацию предприятия к изменениям внешних условий. Считаем целесообразным придерживаться мнения, высказанного Г. Минцбергом, Б. Альстрэндом и Дж. Лэмпелом<sup>1</sup> о том, что «стратегия - это принцип поведения или следования некой модели поведения».

Стратегию организации необходимо рассматривать как связующий элемент системы управленческого учета и отчетности.

Стратегическое управление основано на человеческом потенциале, нацеливает производственную деятельность на потребности клиентов, гибко реагирует на изменения, что позволяет достигать поставленных целей и конкурентных преимуществ.

В научных трудах, посвященных стратегическому управлению, оно трактуется как смещение акцентов при управлении предприятием от тактики к стратегии.<sup>2</sup>

Объектами стратегического управления выступают организации, стратегические подразделения и функциональные зоны компании.

При создании предприятия его владельцы исходят из стратегических, долгосрочных целей, поэтому большое внимание в настоящее время уделяется стратегическому управленческому учету.

В России стратегический управленческий учет недостаточно развит и находится на стадии зарождения. Стратегический управленческий учет представляет собой направление управленческого учета, формирующее информационную базу для целей принятия стратегических управленческих решений.

В процессе стратегического управленческого учета осуществляется анализ внешней бизнес - среды, в которой функционирует предприятие, учитывая стратегическую позицию организации на рынке.

---

<sup>1</sup>Минцберг Г., Альстрэнд Б., Лэмпел Дж. Школы стратегий. Стратегическое сафари: экскурсия по дебрям стратегий менеджмента / Под общ. ред. Ю. Каптуревского - СПб. : Питер. , 2002. - 330.

<sup>2</sup>Ансофф, И. Стратегическое управление / И. Ансофф. — М.: Экономика, 1989. — 519 с.

Следовательно, решение задач управленческого характера требует постановки оперативного, тактического и стратегического управленческого учета, нацеленного на сохранение и наращивание ресурсного потенциала.

Успешный анализ, последующее исполнение принятых решений, эффективность функционирования компании - все это и не только является составляющими успеха предприятия в дальнейшем. Целью организации управленческого учета является составление в необходимые сроки и в требуемых объемах управленческой отчетности.

Термины «внутренняя отчетность», «внутрихозяйственная отчетность», «управленческая отчетность», «оперативная отчетность», «внутренняя бухгалтерская отчетность», «бухгалтерская управленческая отчетность» - все это синонимы управленческой отчетности. Разные специалисты используют разные определения, но подразумевают под ним одно.

В современной экономической литературе существует ряд подходов к трактовке понятия управленческой отчетности. Основная часть авторов, когда дает определение опирается на характеристику бухгалтерской деятельности в целом, добавляя в него некоторые особенности, присущие именно управленческой отчетности, главная из которых - это ориентация информации на управленческий персонал, т.е. на внутренних пользователей (Таблица 6).

В узконаправленных определениях отсутствует указание на характер аудитории, на основного потребителя информации, содержащейся в управленческой отчетности. Отчетность - это не просто сбор информации, это ее систематизация в систему показателей для дальнейшего представления. В то же время, данные определения содержат важный акцент на то, что информация отчетности содержит сведения не только о финансовом положении организации, но и о ее производственных и технологических показателях.

Таблица 6 – Определения понятия «управленческая отчетность»

Автор	Определение
в узком смысле	
Л.Н Юдина	система детальной информации об имуществе, капитале, обязательствах, доходах и расходах компании, хозяйственных операциях и их результатах, о внутренних и внешних факторах, оказавших влияние на достигнутые результаты, необходимой управленческому персоналу для прогнозирования, планирования, организации, контроля и регулирования деятельности хозяйствующего субъект <sup>1</sup>
В.Ф. Палий <sup>2</sup>	инструмент внутреннего контроля и оценки деятельности компании укрупненный и стандартный перечень в конце этого ответа <sup>3</sup>
в широком смысле	
Коренева О.Н.	это результат, являющийся некоторым итогом, выводом учета или процесса формирования информации о финансово-хозяйственной деятельности или ситуации; представление информации с целью максимального облегчения и эффективности принятия управленческих решений; это результат формирования информации, ее контроля и анализа, это представление информации ее пользователю <sup>4</sup>
Духанин С.В.	внутрифирменная отчетность, которая подготавливается в сфере контроллинга и затем используется для принятия тех или иных управленческих решений на предприятии <sup>5</sup>
Друри К.	комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование организации как субъекта хозяйственной деятельности, сгруппированных в целом по предприятию и его структурным подразделениям <sup>6</sup>
Гусева Е.Э.	система показателей, связанных между собой, характеризующих условия и результаты деятельности организации за отчетный период <sup>7</sup>

Контроль, связанный непосредственно с учетом, является составляющей функцией управления, при этом необходимо принять во внимание, что любой отчет, в первую очередь, выполняет информационную функцию.

И.А. Слободняк утверждает, что бухгалтерская управленческая отчетность представляет собой систему учетно-аналитической информации, представленную в виде множества учетных и расчетных показателей, сформированную в соответствии с внутренними регламентами, характеризующую внутреннюю и внешнюю среду организации в целом и (или) ее сегментов и оперативно удовлетворяющую информационные

<sup>1</sup>Юдина Л. Н. Управленческий учет и контроллинг». — М.: Финансовый менеджмент. — 2005. — № 1.

<sup>2</sup>Палий В.В. Управленческий учет новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В.В.Палий, В.Ф.Палий // Бухгалтерский учет. — 2000. -№ 17.-С. 58-62.

<sup>3</sup> Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета. — М.: Инфра-М, 2010. — 279 с

<sup>4</sup> Коренева О.Н. Управленческая отчетность //Аудит и финансовый анализ. — 2011. — № 4. — с. 37–44.

<sup>5</sup>Духанин С.В. Взаимосвязь управленческой отчетности и финансовой отчетности по МСФО // Проблемы финансов и учета. — 2010. — №1. — с. 42–47

<sup>6</sup>Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: пер. с англ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — С. 655

<sup>7</sup> Гусева Е.Э. Управленческая отчетность и ее использование для принятия управленческих решений // Современный бухучет. — 2005. — № 1. — С. 20

потребности внутренних пользователей.<sup>1</sup> Не смотря на то, что процитированное определение, является одним из наиболее точных, в нем содержится небольшой недостаток: оно направлено на отражение информации сугубо оперативного характера. Однако в современных условиях без наличия прогнозной информации стратегического характера информационная полезность всей управленческой отчетности может ставиться под сомнение.

Теоретический анализ сущности управленческой отчетности позволил сделать вывод, что существующий понятийный аппарат отражает сразу несколько важных моментов, позволяющих понять суть и отличительные черты данного вида отчетности: информация управленческой отчетности является базой для принятия решений; расчетные показатели и сведения, которые являются составляющими управленческой отчетности, отражают данные не только о внутренней, но и о внешней среде организации. В то же время, на наш взгляд, беспочвенным выглядит подчеркивание на уровне определения отчетности ее структурной композиции - возможности составления на уровне предприятия и его структурных подразделений. При понимании сущности и роли бухгалтерской управленческой отчетности, сомнения вызывает то, что ее необходимо составлять только за короткие промежутки времени.<sup>2</sup>

Таким образом, все авторы считают целесообразным использование понятия «бухгалтерская управленческая отчетность», которое уже морфологически включает важные признаки, позволяющие идентифицировать соответствующий вид отчетности среди всего массива информации, имеющейся в организации:

---

<sup>1</sup> Николаева, О.Е. Управленческий учет. / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – Изд. 3-е, испр. и дополн. – М.: Эдиториал УРСС, 2007. – 320с.

<sup>2</sup>Артеменко В.Г., Беллендир М.В. Бухгалтерский учет: учебное пособие, 2-е изд. / В.Г. Артеменко, М.В.Беллендир. – Москва-Новосибирск, Издательство «Дело и сервис»,2009 г.

– бухгалтерская отчетность - указание на порядок формирования отчетности, основанной на данных бухгалтерского учета, содержащий подсистему управленческого учета;

– управленческая отчетность - указание на цель, достижение которой должно обеспечить формирование учетно-аналитической информации, используемой менеджерами (внутренними пользователями) для принятия управленческих решений.

Основные различия по назначению и применению бухгалтерской и управленческой отчетности представлены на рисунке 19.

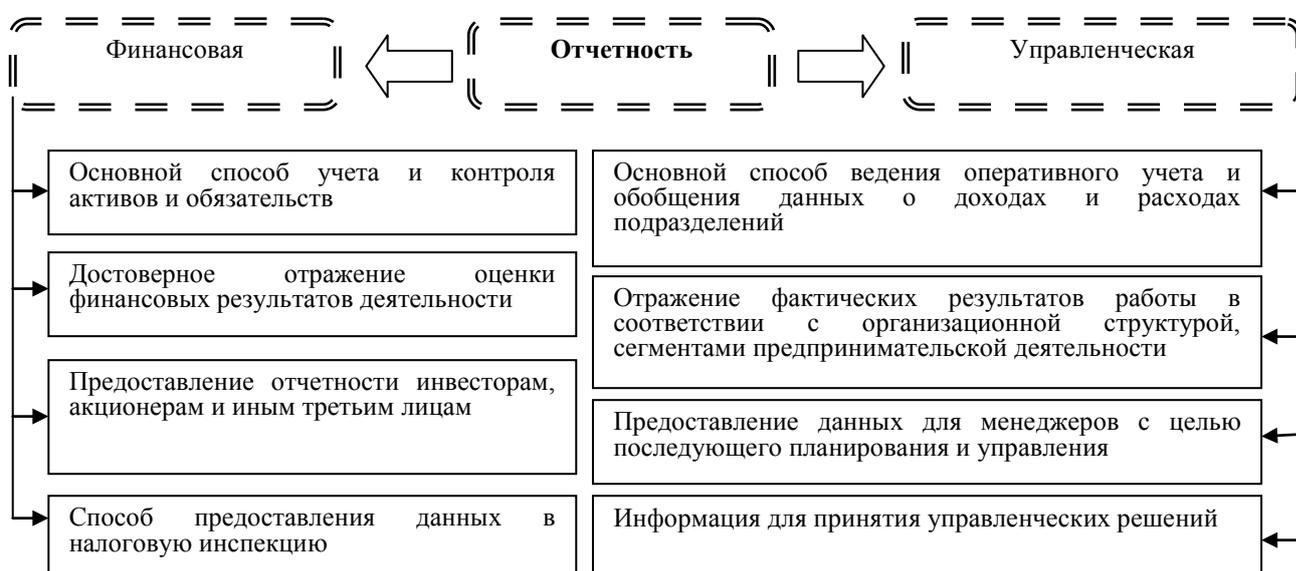


Рисунок 19 - Основные различия по назначению и применению финансовой и управленческой отчетности

Процесс формирования управленческой отчетности - это результат свода информации из системы управленческого учета. Поскольку управленческая отчетность, в виде сгруппированных учетных показателей, используется специалистами предприятия, чаще всего руководством, для принятия управленческих решений, то управленческий учет должен быть организован так, чтобы эффективно составлять и представлять управленческую отчетность.

Несмотря на различия целей и задач, у бухгалтерской и управленческой отчетности схожая первичная база. Она состоит из первичных документов, которыми оформляются хозяйственные операции. В управленческой отчетности обобщается плановая, нормативная и прогнозная информация, не только строго оформленная первичными документами, но и полученная на основе анализа и экспертных оценок. Схема видов управленческой отчетности представлена на рисунке 20.



Рисунок 20 – Схема взаимосвязи управленческого учета и управленческой отчетности

Управленческая отчетность - это внутренняя отчетность организации, которая строится на основе данных управленческого учета для руководства организацией. Следовательно, требования к управленческой отчетности не обязательно должны соответствовать положениям нормативных стандартов, но могут с ними частично совпадать, если это удовлетворяет целям составления соответствующей управленческой отчетности.

Характеристика основных принципов формирования управленческой отчетности представлена в таблице 7.

Таблица 7 - Характеристика основных принципов формирования управленческой отчетности <sup>1</sup>

Принципы формирования управленческой отчетности	Характеристика	Аналогичные принципы финансовой отчетности
Представление данных в форме сравнения (аналитичность)	Исторические, текущие и прогнозные сведения необходимые для анализа	Сопоставимость - в отношении данных за прошлые и отчетный периоды
Соответствие управленческим задачам (адресность и достаточность), понятность	существенная для управления информация	Существенность - для агрегирования однородных показателей, но при учете интересов всех групп пользователей
Достоверность и точность	Соответствие отчетных данных учетным при соблюдении норм ведения управленческого учета	Достоверное и объективное представление
Своевременность (оперативность) представления, частота отчетности	актуальность информации (представляться в сроки, достаточные для принятия и осуществления управленческих решений по предотвращению (снижению) негативных последствий хозяйственных процессов)	-
Связь с обязательными формами отчетности	Показатели управленческой отчетности по определенным алгоритмам могут быть получены из финансовой отчетности.	-
Гибкость	Информация должна отвечать меняющимся управленческим ситуациям	-
Инициативность	Центры ответственности должны иметь возможность формулировать свои предложения по совершенствованию отчетности	-
Значимая обратная связь	Руководители должны ранжировать свои цели по степени их приоритетности и сообщать об этом лицам, подготавливающим отчетность	-
Полезность	Отчетность привлекает внимание менеджеров к областям риска и позволяет оценивать их работу	Уместность (информация должна помогать пользователям в принятии экономических решений)
Достаточная экономичность	Эффект от использования отчетности должен превышать затраты на ее подготовку	Баланс между выгодами и затратами
Единообразии	Если не происходит изменений в характере деятельности организации, система отчетности должна давать единообразную информацию	Требование последовательности содержания и форм отчетности

Следовательно, принципам составления и представления внутренней бухгалтерской отчетности поможет обеспечить возможность более детального и основательного изучения финансового положения предприятия и, несомненно, окажет положительное влияние на эффективность принимаемых управленческих решений.

Таким образом, дополнительные требования к управленческой отчетности определяются ее направленностью на внутренних специалистов

<sup>1</sup> Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет / В. Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2012. – 432 с.

(менеджеров организации) и разделяются на следующие группы.

1. Требования к содержанию форм отчетности:

- количество и состав признаков, по которым раскрывается информация о затратах на продажу (места возникновения затрат, статьи затрат, виды деятельности, товары и т.п.);

- обобщение показателей по каждому признаку (количество и характеристика мест возникновения затрат, статей затрат, видов деятельности, товаров, по которым информация представляется общей суммой);

2. Требования к периодичности представления форм отчетности:

- по уровням управления;

- по срочности достижения целей управления.

По результатам проведенного в первой главе исследования сделаны следующие выводы:

1. У руководителей предприятий возникает потребность в получении достаточно достоверной стратегической информации, описывающей различные аспекты функционирования объектов управления, как финансового, так и нефинансового характера. Источником получения и инструментом обработки такой информации может служить система управленческого учета и отчетности в целом и совокупность сбалансированных показателей, определяемых данной системой.

Система сбалансированных показателей выходит за рамки финансовых параметров. Название концепции отражает попытку учесть набор показателей, где сбалансированы как кратковременные, так и долгосрочные цели, финансовые и нефинансовые показатели, запаздывающие и опережающие индикаторы, внутренние и внешние перспективы эффективности.

2. Опыт использования системы сбалансированных показателей

показывает, что для каждой отрасли и компании есть свои особенности, зависящие от ресурсов и конкурентного положения. Поэтому менеджерам необходимо выделить главные моменты, характерные именно для их организации, и тогда можно будет направить все усилия на повышение эффективности в необходимых направлениях.

3. Теоретический анализ внедрения системы сбалансированных показателей позволил сделать вывод, что стратегию организации можно определить как совокупность финансовых и нефинансовых целей, которые в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочных перспективах позволяют организации максимально приблизиться к ее миссии. Концепция системы сбалансированных показателей дает собственникам предприятия, инвесторам, клиентам, конкурентам, сторонним организациям всеобъемлющее представление об эффективности работы бизнеса, а именно о преимуществах, успехах, недостатках и конкретных результатах деятельности.

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

5. 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 определений управленческого учета и отчетности. На наш взгляд управленческий учет представляет собой интегрированную внутрихозяйственную информационную систему текущего наблюдения и контроля как за отдельными хозяйственными операциями в ходе их непосредственного осуществления, так и за всей финансово-производственной деятельности, с целью информационно-аналитического

обеспечения принятия управленческих решений менеджерами всех уровней по достижению оперативных, тактических и стратегических целей. Управленческая отчетность - это сгруппированная учетно-аналитическая информация в виде учетных и расчетных показателей, составленная по внутрифирменным формам и предназначенная для внутренних пользователей с целью принятия управленческих решений текущего и стратегического характера.

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

## 2 УЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ПРЕДПРИЯТИЕМ В СООТВЕТСТВИИ С КОНЦЕПЦИЕЙ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

2.1 Информационная база формирования сбалансированных показателей деятельности предприятия (на примере обрабатывающей отрасли)

В ходе диссертационного исследования установлено, что одной из задач системы сбалансированных показателей является усиление стратегии бизнеса, обеспечение мониторинга и обратной связи, позволяющей отслеживать и генерировать организационные инициативы на уровне структурного подразделения.

Процесс формирования информационной базы, используемой для внедрения системы сбалансированных показателей, реализуемый в диссертационном исследовании, графически представлен на рисунке 21.

Обозначив ключевые моменты информационной системы, целесообразно рассмотреть каждый ее элемент на примере формирования сбалансированных показателей в промышленности.

Первым элементом являются данные отраслевой статистики и показателей финансового состояния организаций, сходных по размеру и финансовым показателям. Данный элемент формируется с учетом отраслевой специализации, в связи с чем для формирования системы сбалансированных показателей целесообразно использовать показатели развития металлургической отрасли и обрабатывающей промышленности, опираясь на данные как федеральной, так и территориальной статистики.

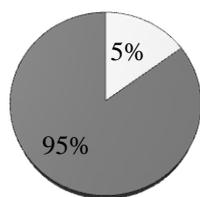
Доля металлургии как комплексной отрасли, включающей, в частности, и металлообработку в ВВП страны составляет в 2013 году около 5% (Рисунок 22).



Рисунок 21 – Структура информационной базы формирования сбалансированных показателей

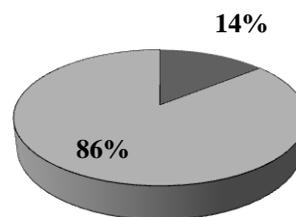
Доля металлургии в налоговых платежах во все уровни бюджетов составляет 9%. Как потребитель продукции и услуг субъектов естественных монополий металлургия использует от общепромышленного уровня 32% электроэнергии, 25% природного газа, 10% нефти и нефтепродуктов, ее доля в грузовых железнодорожных перевозках – 20%. Металлургическая промышленность является одной из отраслей специализации России в современном международном разделении труда. На сегодняшний день по производству стали Россия занимает 4-е место в мире (уступая Китаю, Японии и США), а по экспорту металлопродукции – 3 место в мире (экспорт стального проката в 2013 году составил около 28,3 млн. т; из Китая - 52,1 млн. т, из Японии – 35,6 млн. т).

Структура ВВП России в 2013 году



□ Металлургия   ■ Прочие отрасли

Структура экспорта в России в 2013 году



■ Металлургия   □ Прочие отрасли

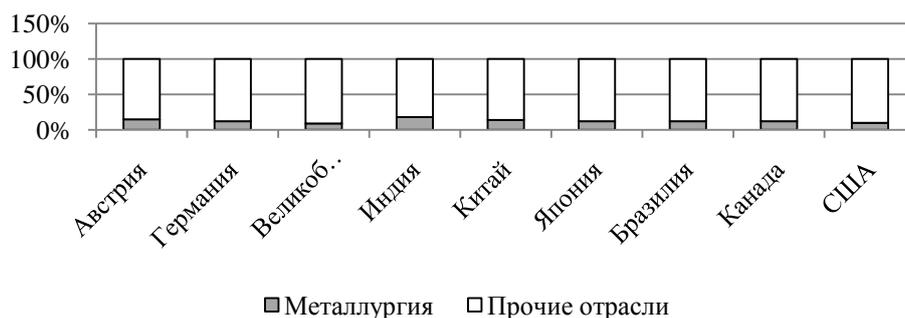


Рисунок 22 – Значение металлургии в структуре производства Российской Федерации и зарубежных стран в 2013 году

По производству и экспорту алюминия Россия занимает 2-е место в мире, уступая только США; по производству никеля – первое место в мире, по производству титана – второе место. Значение металлообработки в общем объеме производства продукции российскими предприятиями на основании статистических данных за 2008-2012 годы представлено на рисунке 23.

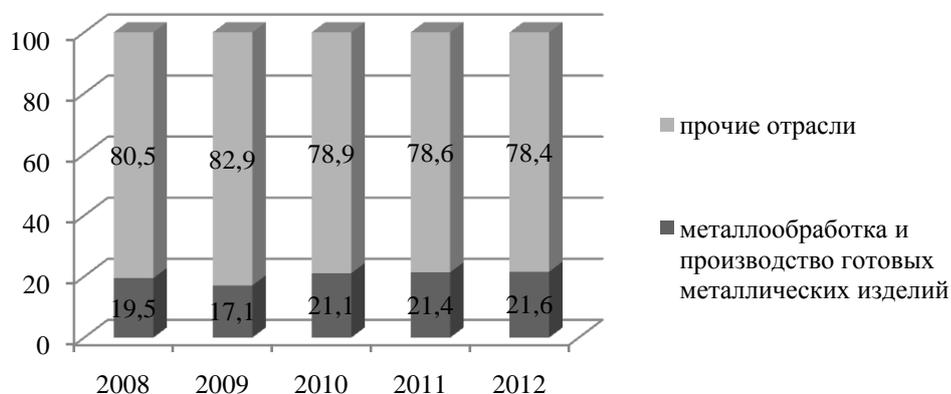


Рисунок 23 – Структура объема отгруженной продукции российского производства

Доля металлообработки в структуре объема производства продукции российскими предприятиями ежегодно увеличивается: если в 2009 году доля анализируемой отрасли составляла 19,5 % совокупного производства, то в 2013 году – уже 21,6 %. Сравнивая Россию с другими развитыми странами, следует отметить, что данный показатель является одним из самых высоких в мире. Сопоставимые по значению доли отрасли металлообработки в структуре производства имеет Иран (17,8%), Индия (17,5%) и Австралия (18,5%). В США доля металлообработки в структуре национального производства составляет 9,8%, в Канаде – 11,5%, в Японии – 12,3%. Основные показатели развития отрасли металлообработки представлены в таблице 8.

Таблица 8 – Основные показатели работы организаций по виду экономической деятельности «Металлургическое производство и производство готовых металлических изделий»<sup>1</sup>

Показатель	2000	2005	2009	2010	2011	2012
Число действующих организаций (на конец года)	...	16565	23647	23680	25776	28502
Индекс производства, в процентах к предыдущему году	...	1903	2393	3424	4045	4010
Среднегодовая численность работников организаций, тыс. человек	115,3	107,0	83,6	112,4	107,0	104,8
Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг), процентов	1258	1220	998	970	998	995

Число предприятий, функционирующих в исследуемой отрасли, ежегодно увеличивается, что говорит о распылении капитала в металлообработке. Так, в 2013 году число функционирующих в сфере металлообработки предприятий увеличилось до 28502, что больше по сравнению с 2009 года в 1,21 раза.

При этом, являясь высокотехнологичной отраслью современной промышленности, металлообработка и производство готовых металлических изделий требуют значительных финансовых вложений, в связи с чем в

<sup>1</sup> Россия в цифрах 2014. Краткий статистический сборник. – М., 2014 // [www.gks.ru](http://www.gks.ru)

данном сегменте рынка целесообразна концентрация капитала для обеспечения эффективной работы. Примечательно, что при выявленной динамике показателей производства в стоимостном и физическом выражении, на протяжении исследуемого периода устойчиво снижается численность сотрудников предприятий анализируемой отрасли на 2-3%, а в 2013 году – на 4% в год. Данная тенденция не нарушается как в годы роста объемов производства, так и в годы его снижения, что свидетельствует в целом о повышении производительности труда работников анализируемой отрасли металлообработки.

Данные о производстве основных видов продукции металлургического производства и готовых металлических изделий представлены в таблице 9.

Таблица 9 - Производство основных видов продукции металлургического производства и готовых металлических изделий

Показатель	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Чугун, млн.т	48,0	48,0	50,5	50,0
Сталь, млн.т	66,8	68,1	70,4	68,8
Прокат готовый черных металлов, млн.т	55,0	56,5	59,0	57,9
Прокат плоский с покрытиями, млн.т	3,6	4,1	4,3	5,0
Трубы стальные, млн.т	9,2	10,0	9,7	10,0
Алюминий первичный, в процентах к предыдущему году	98,4	89,9	98,5	89,5
Свинец необработанный, в процентах к предыдущему году	107,5	97,6	102,6	57,6
Цинк необработанный нелегированный, в процентах к предыдущему году	116,5	100,9	101,3	87,5
Медь рафинированная нелегированная необработанная, в процентах к предыдущему году	104,5	104,1	96,7	97,9
Никель необработанный, в процентах к предыдущему году	103,4	100,0	96,4	97,6
Конструкции строительные сборные из стали, млн.т	3,4	3,5	3,7	3,9

Динамика рентабельности деятельности предприятий металлообработки проиллюстрирована рисунком 24.

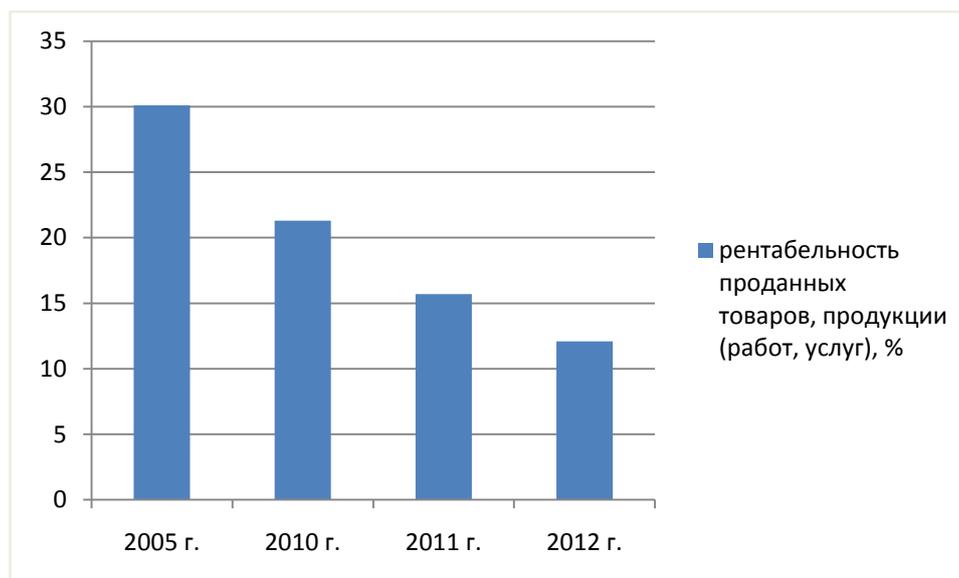


Рисунок 24 – Изменение рентабельности деятельности российских предприятий металлообработки в 2005-2013 годах

Оценивая рентабельность деятельности предприятий анализируемой отрасли, можно сделать вывод о том, что она была максимальной в 2005 годах и составляла 30,1%. В экономическом смысле данный показатель означает, что на каждый рубль выручки от реализации продукции предприятий металлообработки приходилось 30,1 копеек прибыли от реализации.

Данный показатель является одним из самых высоких по отраслям обрабатывающих производств (Приложение 3): начиная с 2010 года, рентабельность реализованной продукции демонстрирует ежегодное снижение и в 2012 году достигает уровня в 12,1%. Анализируемая отрасль даже в период экономического кризиса демонстрировала относительную устойчивость и функционировала рентабельно, что делает ее привлекательной для инвесторов.

Обрабатывающие производства, в частности, в отрасли металлообработки, играют значительную роль в развитии региональной экономики. Ведущей отраслью рыночной специализации промышленности Центрально-Черноземного экономического района, куда включаются Белгородская и Орловская области, является машиностроение и

металлообработка, обеспечивая занятость населения, наполняемость регионального бюджета налоговыми доходами, определяя вектор экономического и технологического развития обрабатывающей промышленности.

Наиболее динамично в сфере обрабатывающей промышленности Орловской и Белгородской областей развивается металлургическое производство и машиностроение. 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 25).

По выплавке стали Центральный Федеральный округ занимает 2 место среди прочих округов после Уральского. Его доля в общем объеме производства стали составляет 19,3%. Проанализируем показатели экспорта и импорта металлоизделий в 2012 году на основании данных таблицы 10.

Белгородская область занимает 6 место среди других субъектов РФ и производит стали 3348,9 тыс. т.

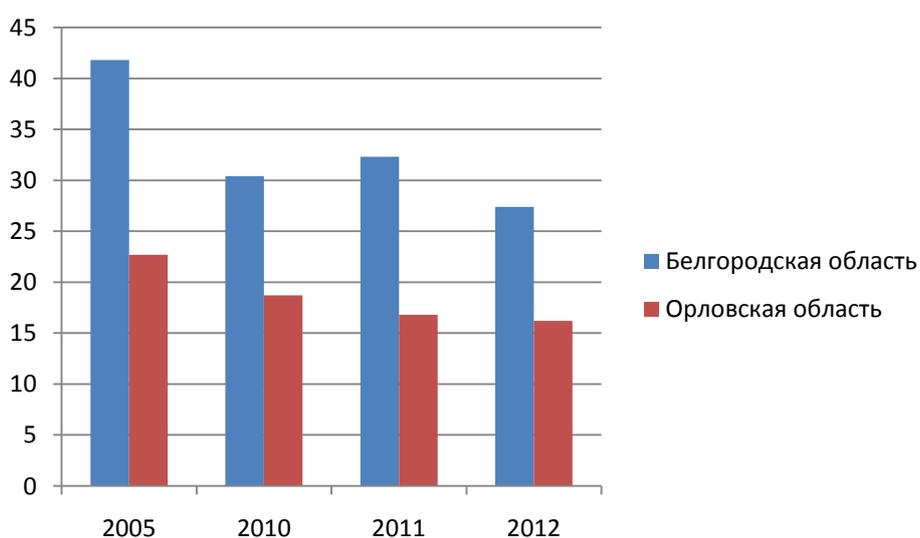


Рисунок 25 – Доля металлообработки в обрабатывающей промышленности Орловской и Белгородской областях в 2005-2012 гг.

Объем вывоза металлоизделий из Орловской области в 2012 году превысил объем импорта на 26,44 млн. долларов в стоимостном выражении. В 2012 году орловскими предприятиями было реализовано на экспорт 17,9 млн. долл. металлоизделий, в то время как стоимость закупленных на внешних рынках металлоизделий составила 3,5 % от общего объема импорта.

Таблица 10 – Структура экспорта и импорта продукции металлообработки в Орловской и Белгородской областях в 2012 году

Показатель, млн. долл.	Импорт		Экспорт	
	млн. долл. США	% от общего объема	млн. долл. США	% от общего объема
Белгородская область (металлы и изделия из них)	1310,3	25	2173,9	59,8
Орловская область (металлы и изделия из них)	20,21	3,5	46,65	17,9

Тем не менее, по некоторым видам металлических изделий регионы испытывают дефицит и не обеспечивают собственными силами потребности региональной экономики (Таблица 11).

Таблица 11 – Ввоз и производство отдельных видов металлоизделий в Белгородской области

Показатель, млн. долл. США	2000	2005	2008	2009	2010	2011	2012
Прокат черных металлов	210,4	689,4	2744,4	1214,2	1794,3	2410,2	2030,6
Трубы стальные	87,6	166,8	204,1	72,4	271,6	448,3	251,3

В исследуемый период максимальный объем ввоза проката черных металлов и труб был зафиксирован в 2008 году. В 2012 году в результате кризиса перерабатывающей промышленности в белгородской области потребовалось ввезти 850,1 млн. долл. США черных металлов. При этом негативным фактором развития металлургической промышленности является значительное сокращение обрабатывающих производств.

Анализ показателей развития российской промышленности за 2013 год показывает низкие результаты по сравнению с 2009 годом. В обрабатывающем секторе значительную часть года наблюдалась отрицательная динамика. Однако в ноябре темп роста производства в обрабатывающем секторе составил 4.8%, что позволило в целом по итогам года зафиксировать небольшой рост.

Среди отраслей, которые резко ухудшили динамику производства в 2013 году, следует отметить металлургию, которая сократила выпуск продукции из-за ухудшения конъюнктуры внешнего рынка. Некоторые металлургические предприятия даже вынуждены были приостановить производство.

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 – в тех его секторах, которые выпускают оборудование инвестиционного характера.

Далее целесообразно произвести группировку отраслевых тенденций, влияющих на систему сбалансированных показателей производственного предприятия (Таблица 12).

Таблица 12 – 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. Экспортноориентированность отрасли при недостаточном наполнении внутреннего регионального рынка
3. Повышается производительность труда работников отрасли	3. Отсутствие инвесторов в отрасли

Кроме отраслевой специализации, эталонное значение финансовых показателей определяется и масштабами осуществляемой деятельности. Практическую значимость улучшения финансового состояния для развития экономики как конкретного хозяйствующего субъекта, так и России в целом, подтверждают результаты проведенного в 2012 году исследования Российского Банка поддержки малого и среднего предпринимательства с участием более 1200 руководителей<sup>1</sup>.

Оценки финансового состояния предприятий представлены на рисунке 26. Более половины опрошенных характеризует финансовое состояние своих предприятий как среднее (почти 57% респондентов). Положительно финансовую устойчивость организаций охарактеризовали 29% опрошенных руководителей, плохое и очень плохое финансовое состояние возглавляемых предприятий определили 12% и 3% соответственно. Среднее значение характеристик финансового состояния по шкале от «-5» (очень плохое финансовое состояние) до «+5» (очень хорошее финансовое состояние) составило +0,31 балла.

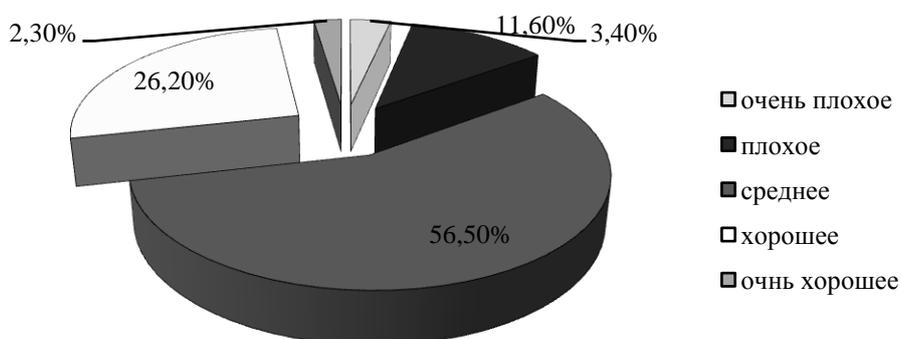


Рисунок 26 – Оценка финансового состояния малых и средних предприятий в 2012 году<sup>2</sup>

Анализируя результаты опроса в отраслевом разрезе, авторы исследования отмечают крайне негативные оценки финансового состояния со

<sup>1</sup> Предпринимательский климат в России: Индекс ОПОРЫ - XXI [Электронный ресурс]: URL: <http://opora.ru/legal/analysis/research/>

<sup>2</sup> Там же/

стороны сельскохозяйственных предприятий, 25% которого охарактеризовали свое финансовое состояние как «плохое» или «очень плохое». При этом самая большая доля позитивных ответов – в торговле и промышленности (более 30%).

Участникам опроса предлагалось оценить и динамику финансового состояния, что привело к результатам, проиллюстрированным на рисунке 27. Почти 36% опрошенных оценили финансовое состояние своих компаний как стабильное, 35% отметили позитивную динамику финансового состояния. 29% респондентов констатировали ухудшающуюся динамику финансового состояния.

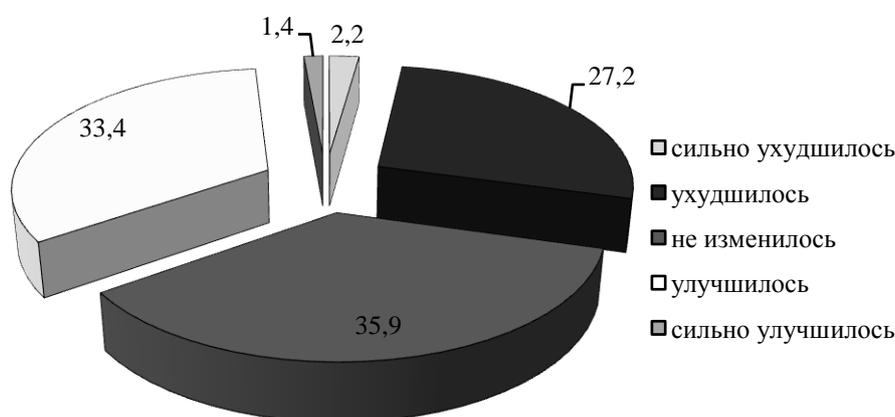


Рисунок 27 – Оценка динамики финансового состояния малых и средних предприятий в 2012 году<sup>1</sup>

Таким образом, для малых и средних предприятий России проблема обеспечения финансовой устойчивости в системе сбалансированных показателей и определение путей ее повышения является одной из наиболее актуальных.

Далее целесообразно проанализировать особенности формирования информации, используемой в системе сбалансированных показателей производственного предприятия, на микроэкономическом уровне.

<sup>1</sup> Предпринимательский климат в России: Индекс ОПОРЫ - XXI [Электронный ресурс]: URL: <http://opora.ru/legal/analysis/research/>

Организационные и информационные аспекты анализа финансового состояния организации определяются прежде всего порядком нормативно-правового регулирования финансовой деятельности экономических субъектов и особенностями ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности. Внесенные с 2011г. нормативные изменения в состав и содержание форм бухгалтерской отчетности преследуют, по нашему мнению, две основные цели. С одной стороны, они направлены на обеспечение требований к раскрытию в бухгалтерской отчетности информации согласно Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). С другой стороны, внесенные изменения позволяют расширить объем предоставляемой организацией публично информации о показателях финансово-хозяйственной деятельности за счет более глубокой детализации показателей, зафиксированных в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Новые формы отчетности, таким образом, улучшают качество информации, используемой в аналитических целях, за счет расширения возможностей анализа динамики и структуры активов, капитала и обязательств, для оценки тенденций изменения имущественного и финансового положения организации.

Применение в процессе управления информационным потоком систем поддержки принятия решений, систем автоматизации функций управления являются отличительным признаком предприятий обрабатывающей промышленности. В упрощенном виде система информационного обеспечения производственного предприятия представлена на рисунке 28.

Методология формирования учетно-аналитических показателей в кратком виде отражена в учетной политике, как основном документе, определяющем порядок ведения учета и формирования отчетности производственного предприятия.



Рисунок 28 – Система информационного обеспечения управления производственного предприятия

Основные характеристики методологического обеспечения формирования информационной базы системы сбалансированных показателей представлена в таблице 13.

Для ведения бухгалтерского учета утверждается график документооборота, разрабатывается система внутрипроизводственного учета, контроля и отчетности, которые в целях диссертационного исследования относятся к качественным характеристикам системы информационного обеспечения, данные которой используются для формирования сбалансированных показателей производственного предприятия.

Таблица 13 – 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

Резюмируя содержание данного раздела диссертационной работы, можно сделать вывод о том, что информационная база формирования системы сбалансированных показателей рассмотрена на макро-, мезо- и микроэкономическом уровнях, так как предприятие не является изолированной системой и его деятельность во многом определяется требованиями внешней среды. Данные уровни раскрыты в работе в следующих аспектах: отраслевая специализация, масштаб деятельности, методология учета и система информационного обеспечения управления, которые затем детализируются в качественных характеристиках.

## 2.2 Методика определения сбалансированности показателей предприятий обрабатывающей промышленности

В первой главе диссертационного исследования определена необходимость разграничения ресурсов, времени и структурной сбалансированности показателей, для характеристики которых целесообразно провести их анализ. Структурная сбалансированность показателей предприятия является приоритетной и определяется исходя из следующих элементов системы сбалансированных показателей: финансы, налоги, клиенты, потенциал (Таблица 14).

Таблица 14 – Структурный, ресурсный и временной аспект сбалансированности показателей деятельности производственного предприятия

Структурный элемент ССП	Показатель	Цель использования	Пересечение	Сбалансированность	Управляемые ресурсы
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
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	Финансовые ресурсы
Клиенты	Темп роста выручки от продаж, %	Оценка динамики	Финансы	Налоги	Производственные, финансовые ресурсы
	Коэффициент	Контроль брака,	-	Финансы	Финансовые

	доведения продукции до потребителей, %	деловой активности			ресурсы, маркетинг
	Коэффициент рекламной деятельности, %	Контроль маркетинга	-	Финансы	Финансовые ресурсы, маркетинг
	Коэффициент конкурентоспособности, %	Контроль соответствия потребностям клиентов	Потенциал	Финансы, налоги	Человеческие, финансовые ресурсы, производственный потенциал
Потенциал	Коэффициент конкурентоспособности, %	Контроль конкурентоспособности, оценка рыночной позиции	Клиенты	Финансы, налоги	Человеческие, финансовые ресурсы, производственный потенциал
	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, клиенты, налоги,	Производственные, финансовые, человеческие ресурсы

Далее считаем целесообразным провести анализ структурных элементов ССП: «финансы», «налоги», «клиенты». При этом временная сбалансированность должна быть основана на исследовании свойственных конкретной организации тенденций развития соответствующих структурных элементов системы сбалансированных показателей.

Данные для оценки системы показателей «Финансы» сгруппированы в таблице 15.

Таблица 15 – Анализ показателей категории «Финансы» производственного предприятия в 2011-2013 гг.<sup>1</sup>

Показатели	2011 г.	2012 г.	Темп роста, %	2013 г.	Темп роста, %
1. Объем реализованной продукции, тыс. руб.	25 727	26 101	101,5	28 384	108,7
2. Балансовая прибыль, тыс. руб.	1 149	1 136	98,9	1 466	129
3. Прибыль от реализации, тыс. руб.	1 219	1 742	142,9	2 056	118
4. Рентабельность реализации, %	4,7	6,7	142,6	7,2	107,5
5. Себестоимость продукции, тыс. руб.	19 817	24 339	122,8	27 934	114,8
6. Уровень затрат на 1 рубль продаж, %	77,03	93,25	121,06	98,41	105,54
7. Потребность в кредитных ресурсах	Не определяется у производственного предприятия				
8. Коэффициент финансовой автономии	0,72	0,79	109,7	0,84	106,3

<sup>1</sup>рассчитано на материалах ЗАО «Промстройинвест»

Объем реализации в абсолютном выражении и темп роста продаж как индикаторы состояния проекции «финансы» в не являются сбалансированными во временном аспекте: разбалансированность наблюдается в 2012 году, в котором темп роста объема продаж не покрыл официального уровня инфляции и, очевидно, был обусловлен ростом цен на реализуемую продукцию, а не увеличением ее объема в физическом выражении. В 2013 году ситуация стала более ровной, показатели превысили установленные планом продаж темпы роста в 105% по сравнению с 2012 годом и были сбалансированными.

Рентабельность продаж (или рентабельность оборота) как отношение прибыли от реализации продукции или чистой прибыли к сумме полученной выручки показывает какую прибыль имеет предприятие с каждого рубля реализации и продажи. За исследуемый период показатель в 2010 г. составил 0,05, затем в 2012 г. увеличился до 0,06, в 2013 г. остался на прежнем уровне. Это происходит из-за постепенного увеличения выручки от реализации.

Уровень общих затрат (в целом по товарной продукции) на 1 рубль стоимости реализованной продукции ежегодно увеличивается, что негативно отражается на сбалансированности показателей: в исследуемый период он увеличился с 77 до 98 копеек, что свидетельствует о росте затратноемкости продукции. Норма рентабельности в среднем по реализуемой продукции производственного предприятия не определяется.

Коэффициент финансовой автономии, (финансовой независимости) показывает долю активов предприятия, которая покрывается за счет собственного капитала. Наблюдается превышение нормативного значения коэффициента за исследуемый период с 2011-2012 гг., что означает рост финансовой независимости и уменьшение риска финансовых затруднений в предстоящем периоде. В целом данный показатель можно отнести к сбалансированным несмотря на то, что производственное предприятие не использует данный индикатор в системе внутренней управленческой отчетности как целевой ориентир. Уровень финансовой автономии более

50% для организации сферы металлообработки можно признать оптимальным, при этом в контексте ежегодного роста финансовой автономии за счет прибыли целесообразно углублять финансовый анализ оценкой стоимости капитала. На практике при сохранении данной тенденции может возникнуть ситуация, когда величина выплачиваемых дивидендов из прибыли будет выше издержек по погашению процентов при использовании банковского кредита, то есть собственный капитал будет более дорогим по сравнению с заемным. В связи с этим уровень финансовой автономии, по нашему мнению, можно ограничить 85% для сохранения стабильности финансовой системы производственного предприятия и обеспечения принципа оптимальной стоимости используемого капитала.

Резюмируя оценку показателей по элементу «Финансы» для производственного предприятия в 2011-2013 годах, можно сформировать таблицу 16.

Таблица 16 – Оценка временной сбалансированности показателей производственного предприятия в 2012-2013 гг. по элементу «Финансы»<sup>1</sup>

Показатели	2012 г.	2013 г.
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	

Для оценки сбалансированности показателей по элементу «Налоги» системы сбалансированных показателей деятельности производственного предприятия целесообразно провести горизонтальный и вертикальный анализ налоговых отчислений (Таблица 17). Практически все виды налоговых платежей предприятия демонстрируют положительную динамику,

<sup>1</sup>рассчитано по материалам ЗАО «Промстройинвест»

в частности, страховые взносы демонстрируют рост с 1039 тыс.руб. в 2011 году до 1657 тыс.руб. в 2013 году.

Таблица 17 – Совокупные налоговые платежи как индикатор элемента «Налоги» Производственного предприятия в 2011-2013 гг.<sup>1</sup>

Показатель, тыс.руб.	2011 г.	2012 г.	2013г.	Изменение		Темп роста, %	
				12-11	13-12	12-11	12-12
Страховые взносы в ВБФ	1 039	1 333	1 657	294	324	128,30	124,31
Налог на прибыль	321	344	318	23	-26	107,17	92,44
Налог по УСН	-	-	292	-	292	-	-
Налог на добавленную стоимость	318	247	669	-71	422	77,67	270,85
Земельный налог	8	8	8	0	0	100,00	100,00
Транспортный налог	68	76	78	8	2	111,76	102,63
Налог на имущество	104	101	26	-3	-75	97,12	25,74
Налог на доходы физических лиц	456	585	727	129	142	128,29	124,27
Всего налогов	2 314	2 694	3 775	380	1 081	116,42	140,13

Увеличение налога на прибыль в 2012 году на 23 тыс.руб. сменилось в 2013 году сокращением на 26 тыс.руб., что связано с использованием методов налогового планирования. Сократившись в 2012 году с 318 до 247 тыс.руб., налог на добавленную стоимость по итогам 2013 года вновь стал увеличиваться, достигнув значения в 669 тыс.руб. На неизменном уровне остался земельный налог, что было обусловлено стабильностью значения налоговой ставки и кадастровой стоимости земельных участков. Транспортный налог увеличивался: на 8 тыс.руб. в 2012 году и на 2 тыс.руб. в 2013 году.

Падение наблюдалось по налогу на имущество, значение которого снизилось со 104 тыс.руб. в 2011 году до 101 тыс.руб. в 2012 году и до 26 тыс.руб. в 2013 году, что было обусловлено падением стоимости основных средств вследствие устаревания и их постепенной амортизации.

В 2013 году в структуре уплачиваемых налогов присутствует налог, уплачиваемый по упрощенной системе налогообложения, сумма которого составила по итогам 2013 года 292 тыс.руб. Динамика налога на доходы физических лиц была положительной.

<sup>1</sup>рассчитано по материалам ЗАО «Промстройинвест»

По итогам оценки совокупного объема налоговых платежей можно сделать вывод об изменчивости как абсолютного значения показателей налогообложения, так и относительных величин, характеризующих структуру уплачиваемых предприятием налогов. Следующим показателем оценки элемента «Налоги» является уровень налоговой нагрузки, по общим и частным показателям (Приложение 4).

Показатель налоговой нагрузки на доходы производственного предприятия составляет в исследуемый период от 9 копеек налоговых издержек на 1 рубль выручки от реализации в 2011 году до 13 копеек в 2013 году.

Показатель налоговой нагрузки на собственный капитал предприятия свидетельствует о том, что собственный капитал был «нагружен» налоговыми издержками в 2011 году на 62% налогами, в 2012 году – на 61% и в 2013 году – на 75%. Налоговая нагрузка на реализацию увеличилась с 0,077 в 2011 году до 0,109 в 2013 году. Налоговая нагрузка на затраты увеличилась с 0,101 до 0,113. По итогам 2013 года кредиторская задолженность предприятия по налогам и сборам составляла 93 тыс. руб. задолженность по страховым обязательствам. Таким образом, по итогам оценки показателей налогообложения производственного предприятия можно сделать вывод о том, что показатели налоговой нагрузки стабильно увеличиваются, что свидетельствует о возрастании тенденции их разбалансированности во временном контексте.

Оценка сбалансированности показателей по элементу «Налоги» для производственного предприятия в 2011-2013 годах представлена в таблице 18.

Таблица 18 – Оценка временной сбалансированности показателей производственного предприятия в 2012-2013 гг. по элементу «Налоги»

Показатели	2012 г.	2013 г.
Совокупные налоговые платежи	Разбалансирован	
Уровень налоговой нагрузки	Разбалансирован по показателям нагрузки на доходы, на финансовые результаты, на прибыль, на работника, на реализацию. Сбалансирован по нагрузке на собственный капитал и затраты	Разбалансирован по показателям нагрузки на доходы, на финансовые результаты, на прибыль, на работника, на реализацию, на затраты, на собственный капитал и затраты

Далее оценивается сбалансированность показателей по элементу «Клиенты» с использованием установленных в системе коэффициентов (Таблица 19).

Таблица 19 – Анализ показателей элемента «Клиенты» в Производственного предприятия в 2011-2013 гг.<sup>1</sup>

Показатели	2011 г.	2012 г.	Темп роста, %	2013 г.	Темп роста, %
1. Товарная продукция, тыс.руб.	27 105	28 765	106,1	30 500	106,2
2. Объем реализованной продукции, тыс. руб.	25 727	26 101	101,5	28 384	108,7
3. Затраты на маркетинг и рекламу, тыс. руб.	94	101	107,4	107	105,9
4. Коэффициент доведения продукции до потребителей	0,95	0,91	96,7	0,93	102,2
5. Коэффициент рекламной деятельности	0,84	0,97	115,7	1,15	118,3
6. Коэффициент конкурентоспособности	0,81	0,90	110,3	1,16	129,5

Анализ результатов расчетов позволяет сделать вывод о том, что в отношении данного элемента производственное предприятие имеет наиболее сбалансированные показатели по итогам 2013 года. Коэффициент конкурентоспособности, исчисленный как произведение темпа роста объема продаж, коэффициента рекламной деятельности и коэффициента доведения продукции до потребителя, увеличился до 1,16 – в 2013 году (почти на 30% по сравнению с уровнем 2012 года). Худшей динамикой из анализируемых показателей в 2013 характеризуется коэффициент доведения продукции до

<sup>1</sup>рассчитано по материалам ЗАО «Промстройинвест»

потребителей, который уменьшился в 2012 году на 3,3%, и даже в условиях незначительного увеличения в 2013 году демонстрировал в целом за исследуемый период снижение, что свидетельствует о целесообразности уделения внимания маркетинговой политики в стратегии организации.

Сбалансированность исследуемых показателей элемента «Клиенты» охарактеризована в таблице 20.

Таблица 20 – Оценка временной сбалансированности показателей производственного предприятия в 2012-2013 гг. по элементу «Клиенты»

Показатели	2012 г.	2013 г.
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

Таким образом, оценивая сбалансированность показателей развития производственного предприятия по элементам «Финансы», «Налоги» и «Клиенты», можно сделать вывод о разбалансированности большинства показателей. Исходя из приоритетов структурной сбалансированности, автором сформирована исходная система сбалансированных показателей с указанием основных ресурсов для обеспечения сбалансированности, пересечением показателей с акцентом на цели их использования в различных структурных подсистемах.

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, в связи с чем целесообразно исследовать ее в самостоятельном разделе диссертационной работы.

### 2.3 Исследование сбалансированных показателей состояния и развития предприятий обрабатывающей промышленности с помощью моделей управленческого анализа

Развивающаяся теория и практика отечественной системы управленческого учета и отчетности, сближение применения ее элементов с зарубежным опытом вызывают необходимость пересмотра традиционных представления и подходов к рассмотренной системе. Наличие самостоятельной системы управленческого учета и отчетности позволяет более четко управлять ресурсами и затратами, ориентируя их на конечные результаты: объем продукции, прибыль, маржу, финансовые операции. В этой системе значительная роль отводится анализу.

Управленческий анализ, так же как и управленческий учет, призван решать вопросы формирования затрат, эффективности использования ресурсов, а также реализации продукции. Управленческий уровень отражает внутренние проблемы предприятия.

Управленческий анализ предполагает оперативную обратную связь, опирается на данные учетных регистров, а также данные оперативного учета, отраженные в других источниках информации, кроме бухгалтерских. Управленческий анализ необходим для выявления параметров, факторов, причин, оказавших влияние на итоговые финансовые показатели деятельности, служит для выработки решений, позволяющих организации достичь оптимальных в определенной ситуации результатов ее деятельности<sup>1</sup>.

Управленческий анализ рассматривает эффективность и рентабельность отдельных хозяйственных операций, поэтому его целесообразно организовать в разрезе видов деловой активности организации.

---

<sup>1</sup>Головина, Т.А. Управленческий анализ в целях принятия оптимального решения при наличии альтернативных вариантов производства в молочной промышленности / Т.А. Головина // Управленческий учет». – 2006. -№5.

Цели и задачи управленческого анализа представлены на рисунке 29.

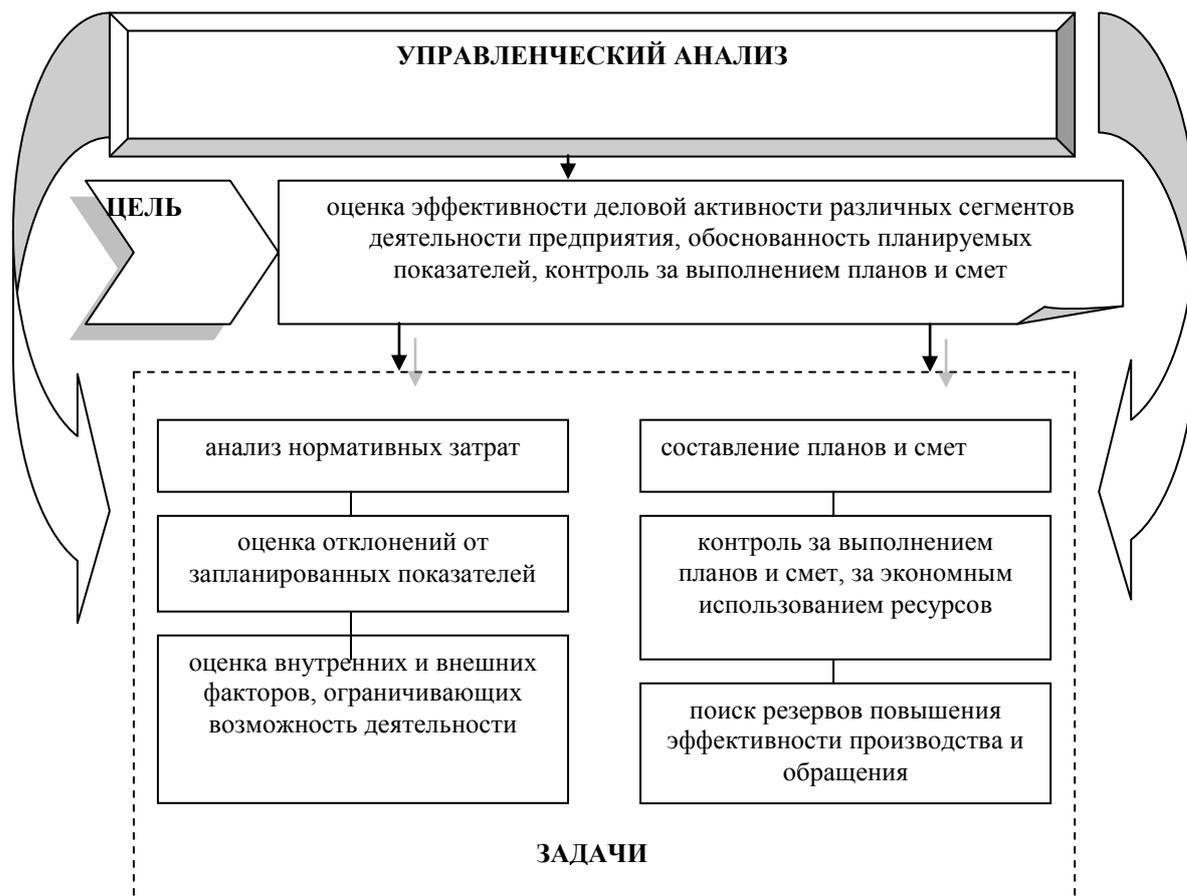


Рисунок 29 – Цели и задачи управленческого анализа

Таким образом, управленческий анализ направлен в будущее, он является перспективным, поскольку служит прогнозированию, планированию деятельности, принятию оптимальных решений и, тем самым достижению наилучших результатов деятельности предприятия.

Классический подход к построению системы сбалансированных показателей основан на проведении на предварительном этапе управленческого анализа для выявления проблемных областей. Для исследования каждой из четырех составляющих ССП можно использовать набор инструментов стратегического анализа.

Первоначальное исследование основано на выявлении проблемных зон посредством проведения SWOT-анализа в контексте отраслевого развития. Необходимо точно обозначить цель, задачи построения матрицы

стратегического SWOT-анализа предприятия, а также определить последовательность проведения этапов анализа.

Схема базовых элементов SWOT-анализа приведена на рисунке 28.

С учетом выявленных ранее тенденций отраслевого развития производственного предприятия целесообразно уделить внимание выделению сильных и слабых сторон деятельности и составить матрицу SWOT-анализа (Таблица 21).

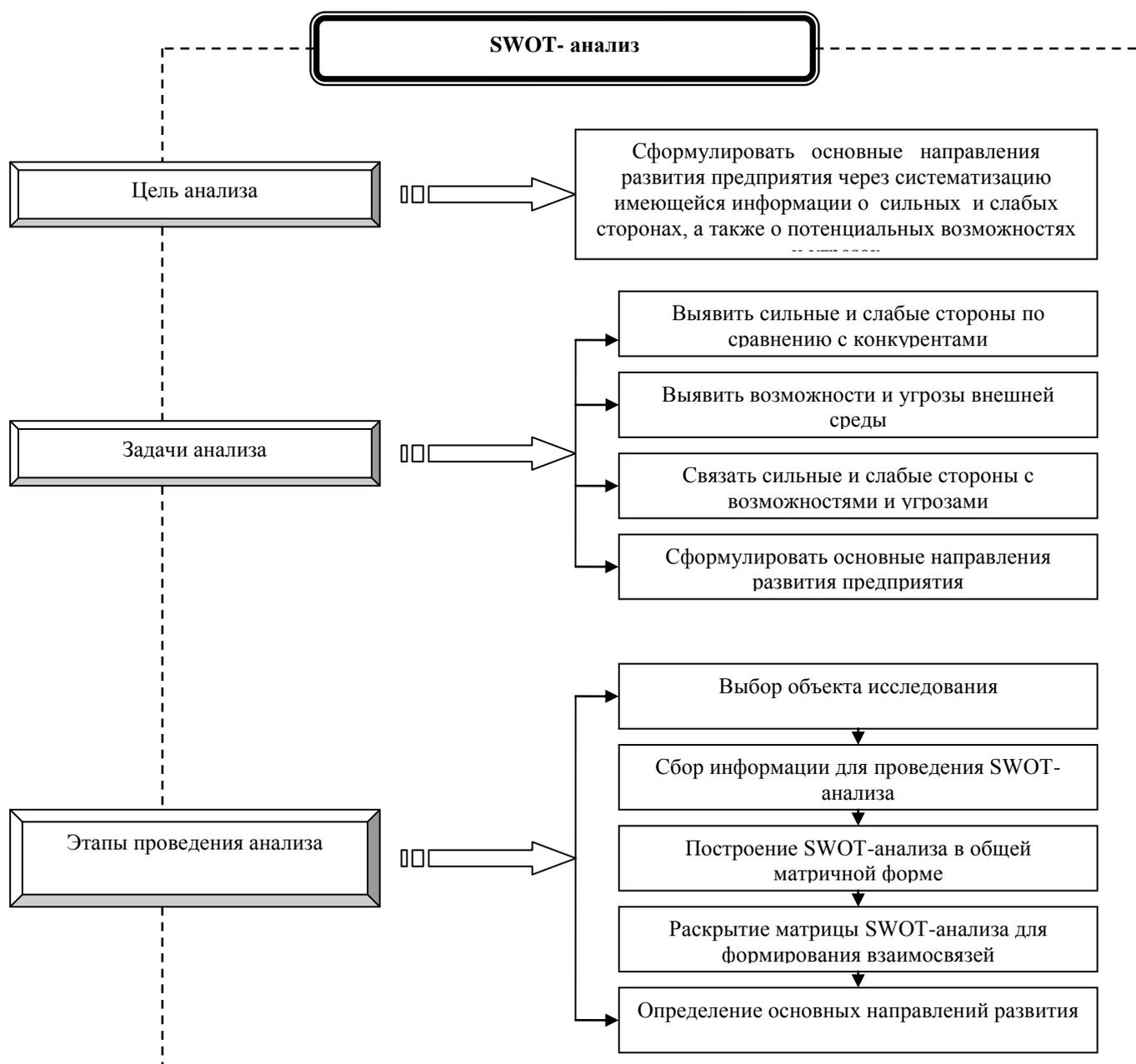


Рисунок 29 – Элементы проведения SWOT-анализа производственного предприятия

Таблица 21 – Матрица SWOT-анализа производственного предприятия

	Факторы	
	положительные	отрицательные
Внутренняя среда	<ul style="list-style-type: none"> <li>- высокий уровень корпоративного имиджа, признание профессионализма и квалификации работников производства и управления;</li> <li>- высокий уровень материально-технического оснащения производственного процесса;</li> <li>- многосторонняя социальная поддержка работников (соцпакет, дополнительные гарантии охраны и безопасности труда, материальная помощь в трудных жизненных ситуациях), позволяющая минимизировать угрозу текучести кадров;</li> <li>- постоянное расширение спектра сопутствующих услуг (транспортировка, услуги по хранению и т.п.)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- относительно узкая специализация в разрезе осуществляемых видов услуг при достаточном потенциале расширения;</li> <li>- недостаточное внимание к рекламе как средству расширения спроса;</li> <li>- проблема «текучести» кадров;</li> <li>- угроза недостатка собственных финансовых ресурсов</li> </ul>
Внешняя среда	<ul style="list-style-type: none"> <li>- удачное размещение в месте концентрации целевой аудитории;</li> <li>- использование корпоративного имиджа;</li> <li>- гибкая система управления, ассортиментная политика;</li> <li>- учет мнений клиентов на основе мониторинга тематических сайтов и участия в выставках;</li> <li>- активное использование рекламы в маркетинговой деятельности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- угроза падения уровня платежеспособного спроса в результате стагнации регионального рынка;</li> <li>- утрата рыночных позиций из-за повышения уровня конкуренции;</li> <li>- угроза высокой цены на используемый собственный капитал</li> </ul>

SWOT-анализ начинается с детального анализа внешней среды предприятия. Поставщики (деловые фирмы и отдельные лица, обеспечивающие компанию материальными ресурсами, необходимыми для производства конкретных продуктов или услуг), поставляют основные комплектующие части, а также часть готовой продукции, реализуемой производственным предприятием.). В качестве основных поставщиков выступает ОАО «Сталепрокат» и ОАО «Михайловский ГОК».

События в среде поставщиков могут серьезно повлиять на деятельность предприятия, поэтому менеджменту организации необходимо тщательно следить за ценами и сроками на предметы снабжения. Нехватка тех или иных деталей, возникновение конфликтов с поставщиками и прочие события могут нарушить производственный процесс и график отгрузки оборудования заказчикам. В краткосрочном периоде будут упущены возможности сбыта, а в долгосрочном – подорван имидж производственного

предприятия, работающего на следующих типах рынков (Таблица 22):

Таблица 22 – Потребители продукции и посредники производственного предприятия<sup>1</sup>

Клиентская группа	Состав клиентов
Рынок организаций-производителей: организаций, приобретающих товары и услуги для использования их в процессе производства	ООО «Электротэкс», ЗАО «Орлэкс», ООО «Орелкомпрессормаш», ЗАО «Брянский машиностроительный завод», ОАО «ГМС-Насосы» и т.п.
Рынок промежуточных продавцов (посредники): организации, приобретающие товары и услуги для последующей перепродажи их с прибылью для себя	ООО «Акрон», ОАО «Сельхозкомплект»
Рынок государственных заказчиков: государственные организации, приобретающие товары и услуги либо для последующего их использования в сфере коммунальных услуг, либо для передачи этих товаров и услуг тем, кто в них нуждается	ОАО «РЖД», МУП «Тамбовдорстрой»
Международный рынок: включает зарубежных потребителей производителей, промежуточных продавцов, и государственные учреждения. Доля данного рынка очень мала, так как осуществляется, лишь экспорт запасных частей и только на территорию Украины	ОАО «Харьков-Агро»

Качественный состав клиентов производственного предприятия можно классифицировать по двум критериям: 1) принадлежности к отрасли народного хозяйства; 2) распределению по федеральным округам и на экспорт.

По отраслям народного хозяйства насосная продукция в 2009 году распределялась в отрасль производства оборудования для нефтедобывающей промышленности (13,87%) и посредническим организациям (13,53%).

Потребители продукции по принадлежности к федеральным округам и на экспорт распределяются согласно таблице 23.

Центральный федеральный округ занимает лидирующее место среди потребителей, как по количеству, так и по объему реализации металлургической продукции. Кроме этого, по объему реализации наиболее значимыми округами являются Приволжский и Северо-Западный. Значительный объем продукции предприятия экспортируется в страны СНГ, в связи с чем считаем дать оценку конкурентным позициям

<sup>1</sup> рассчитано по материалам ЗАО «Промстройинвест»

производственного предприятия, основными конкурентами которого являются ООО «Металлист» и ООО «Деталькомплект».

Таблица 23 – Распределение продукции по федеральным округам и на экспорт, %

Федеральный округ, Экспорт	Доля в количестве единиц, %	Доля в объёме реализации, %
Центральный	44,78	43,35
Северо-Западный	1,65	10,66
Южный	19,44	6,66
Приволжский	12,11	12,22
Урал	4,89	7,62
Сибирь	2,87	5,54
Дальний Восток	0,46	2,19
Экспорт в страны СНГ	7,87	9,96
Экспорт за пределы СНГ	5,92	1,79
Итого	100	100

1. Конкуренентоспособность предприятий во многом предопределяет конкурентоспособность продукции, которую оно производит.

2. Возникновению конкурентных преимуществ способствует использование более выгодных производственных ресурсов, новых технологий, лучший кадровый состав и его более высокая квалификация, более надежное финансовое обеспечение, более богатый опыт и навыки в организации производственно-сбытовой деятельности, более активное стимулирование сбыта, умелое использование маркетинга и коммерческого сотрудничества.

3. Оценка конкурентоспособности предприятий должна основываться на определенном наборе показателей, обоснование состава которых строится исходя из целей оценки и потребностей субъектов управления.

4. Исследования показывают, что в настоящее время предложено немало методик рейтинговой оценки предприятий, каждая из которых отличается целями проводимой оценки, набором исходных параметров и показателей, степенью применения автоматизированных баз данных, алгоритмами получения стандартизированных показателей, свертки критериев и расчета рейтинговой оценки, возможностью использования в

динамике<sup>1</sup>.

5. Для оценки конкурентоспособности предприятий в целях диссертационного исследования применялся метод ранжирования показателей, что ЗАО «Промстройинвест» имеет прочные конкурентные позиции, однако, проигрывает конкурентам по критерию оценки цены продукции. Следовательно, для укрепления конкурентных позиций целесообразно откорректировать ценовую политику.

Оценивая контактное окружение производственного предприятия можно отметить, что оно участвует в различных ярмарках и тендерах, где взаимодействует с представителями органов государственной власти, представителями отраслевых союзов и т.п. Кроме того, особое значение имеют предприятия, оказывающие услуги по информационной поддержке производственного предприятия, к которым относятся поставщики программного оборудования (ООО «Гарант-Сервис» - обслуживание «1:С» и «Гарант»; поставщики сетевых решений – ООО «Корсети»). Таким образом, внешняя среда Производственного предприятия характеризуется устойчивостью хозяйственных связей предприятия с основными контрагентами.

В заключение оценки фактического состояния показателей, формирующих систему, следует отметить следующее. 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. Проследить взаимосвязь между показателями структурной сбалансированности можно на примере влияния показателей налогообложения на финансовое состояние:

$$\Delta \text{КФУ}_{2013} = \frac{\text{КЗНиС}_{2013} + \text{КО}_{2013} - \text{КЗНиС}_{2012}}{\text{Б}_{2013}} - \frac{\text{КО}_{2012}}{\text{Б}_{2012}}, \quad (1)$$

<sup>1</sup> Бурда, А. Г. Рейтинговая оценка конкурентоспособности кондитерских предприятий / А.Г. Бурда // [электронный ресурс] Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2006/01/pdf/17.pdf>

где  $\Delta K_{\text{фy}}$ - изменение коэффициента финансовой устойчивости за 2013 год;

КЗНиС– кредиторская задолженность предприятия по налогам и сборам;

КО– краткосрочные обязательства предприятия;

Б – валюта баланса.

Таким образом, для 2013 года изменение коэффициента финансовой устойчивости предприятия равно:

$$\Delta K_{\text{фy}2013} = \frac{93 + 941 - 91}{5978} - \frac{1177}{5580} = -0,0532$$

для 2012 года:

$$\Delta K_{\text{фy}2012} = \frac{91 + 1177 - 71}{5580} - \frac{1421}{5141} = -0,0619$$

В 2012 году наблюдался рост задолженности Производственного предприятия перед бюджетом по налогам и сборам на 20 тыс.руб. Это привело к росту краткосрочных пассивов, за счет чего коэффициент финансовой устойчивости организации сократился на 0,0619. Экономический смысл такой динамики показывает, что рост кредиторской задолженности перед бюджетом по налогам и сборам привел к сокращению источников собственного капитала в структуре баланса предприятия почти на 6%.

В 2013 году также возросла задолженность предприятия перед бюджетом по налогам и сборам на 2 тыс.руб., что также привело к увеличению краткосрочных пассивов и как следствие – к снижению коэффициента финансовой устойчивости на 0,0532 (Таблица 24).

Таким образом, факторный анализ влияния кредиторской задолженности перед бюджетом на коэффициент финансовой устойчивости показал отрицательную динамику, что привело к разбалансированности показателей.

Одним из показателей эффективной деятельности предприятия является размер налоговой нагрузки, поэтому при сбалансированности показателей структурного элемента ССП «Налоги» целесообразно построить

структурно-логическую модель факторной зависимости совокупной налоговой нагрузки от размера выручки от реализации и величины налоговых платежей.

Таблица 24 – Влияние изменения кредиторской задолженности перед бюджетом по налогам и сборам предприятия на коэффициент финансовой устойчивости в 2011-2013 годах

Период	Изменение кредиторской задолженности, тыс.руб.	Изменение коэффициента финансовой устойчивости	Влияние на финансовое состояние/сбалансированность
2012-2011 гг.	20	-0,0619	Отрицательное/разбалансированность
2013-2012 гг.	2	-0,0532	Отрицательное/разбалансированность

Влияние изменения налоговых платежей (СНП) и выручки от реализации (ВР) на уровень налоговой нагрузки (СНН) в кратной модели будет рассчитываться следующим образом:

$$\Delta \text{СНН}_{\text{снп}} = \text{СНП}_1 / \text{ВР}_0 - \text{СНН}_0, \quad (2)$$

$$\Delta \text{СНН}_{\text{вр}} = \text{СНП}_1 - \Delta \text{СНН}_{\text{снп}}. \quad (3)$$

Расчет влияния каждого фактора, определяющего величину налоговой нагрузки, представлен в таблице 25. Подставив фактические значения в модель, получается изменение налоговой нагрузки за счет определяющих ее факторов (Рисунок 30).



Рисунок 30 – Структурно-логическая факторная модель оценки параметров сбалансированности налоговой нагрузки

Анализируя полученные результаты, можно отметить, что рост

налоговой нагрузки в 2012 году был обусловлен более бурным ростом налоговых платежей по сравнению с темпами роста выручки.

Таблица 25 – Расчет влияния причин разбалансированности налоговой нагрузки предприятия<sup>1</sup>

Показатель	2010	2011	2012
Выручка, тыс.руб.	25 727	26 101	28 384
Всего налогов, тыс.руб.	2 314	2 694	3 775
Налоговая нагрузка на доходы экономического субъекта, %	8,9	10,2	13
Влияние изменения выручки на налоговую нагрузку,	-	-0,3	-1,5
Влияние изменения налоговых платежей на налоговую нагрузку, %	-	1,6	4,3
Общее изменение налоговой нагрузки, %	-	1,3	2,8

Увеличение налоговых платежей привело к увеличению налоговой нагрузки на 1,6 %, что было сглажено увеличением выручки от реализации, уменьшившей это влияние на 0,3%. Влияние фактора «Выручка от реализации» на показатели налоговой нагрузки предприятия представлено на рисунке 31.

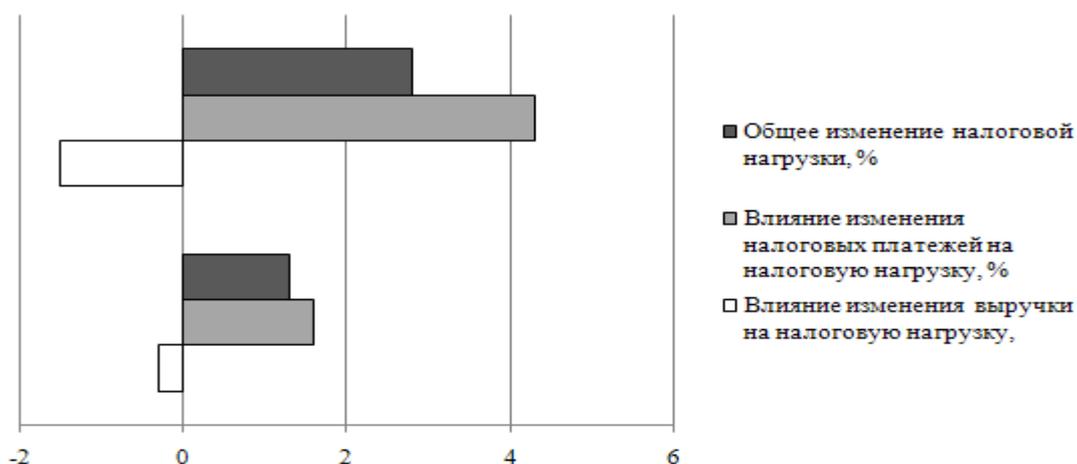


Рисунок 31 – Влияние факторов на разбалансированность налоговой нагрузки производственного предприятия в 2012-2013 годах

Таким образом, в 2012 году совокупная налоговая нагрузка на доходы производственного предприятия возросла на 1,3%. В 2013 году изменение выручки от реализации также привело к снижению налоговой нагрузки

<sup>1</sup> По данным ЗАО «Промстройинвест»

на 1,5 %. При этом увеличение налоговых платежей привело к росту разбалансированности налоговой нагрузки производственного предприятия. Влияние данного фактора выразилось в увеличении совокупной налоговой нагрузки на доходы на 4,3% по сравнению с уровнем 2012 года. Совокупное изменение результирующего показателя системы сбалансированных показателей по элементу «Налоги» – налоговой нагрузки – составило в 2013 году 2,8 %.

Подводя итоги второй главы диссертационной работы, можно сделать следующие выводы.

1. Информационная база формирования системы сбалансированных показателей формируется на макро-, мезо- и микроэкономическом уровнях, так как предприятия не являются изолированной системой и их деятельность во многом определяется требованиями внешней среды. Данные уровни раскрыты в работе в следующих аспектах: отраслевая специализация, масштаб деятельности, методология учета и система информационного обеспечения управления, которые затем были детализированы в своих качественных характеристиках.

2. На формирование и моделирование системы сбалансированных показателей предприятия оказывают влияние тенденции развития металлообработки в российской экономике.

3. Оценивая сбалансированность показателей развития производственного предприятия по элементам, можно сделать вывод о разбалансированности большинства показателей. Исходя из приоритетов структурной сбалансированности, сформирована исходная система сбалансированных показателей с акцентом на цели их использования в различных структурных подсистемах. Сбалансированность показателей по элементам системы можно охарактеризовать следующим образом:

- «Финансы»: сбалансированы по критериям объема продаж и финансовой автономии, разбалансирован по критерию уровня затрат на 1 рубль продукции. Рентабельность продаж сбалансирована на микроуровне

(согласно плану продаж), разбалансирована в отраслевой оценке. Норма рентабельности как превентивный инструмент, обеспечивающий финансовый баланс, в организации не применяется;

- «Налоги»: разбалансирован по совокупности исследуемых критериев;
- «Клиенты»: сбалансирован по критериям «темпа роста выручки», коэффициенту рекламной деятельности, коэффициенту конкурентоспособности; разбалансирован по критерию доведения продукции до покупателей.

4. На конкретных примерах и фактическом материале финансовой отчетности производственного предприятия продемонстрирована взаимосвязь и влияние показателей проекций «Финансы» и «Налоги» системы сбалансированных показателей, характеризующих ее разные структурные элементы.

### 3 НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО АНАЛИЗУ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

#### 3.1 Методика анализа сбалансированных показателей деятельности производственного предприятия

Поскольку во второй главе диссертационного исследования доказано, что информационное обеспечение сбалансированных показателей формируется в системе управленческого учета и отчетности, то с учетом превентивного принципа предлагается применять методику формирования показателей во взаимосвязи с данными учетно-аналитической системы.

Модель сбалансированных показателей, продемонстрированная во второй главе при оценке взаимозависимости балансируемых показателей, - это является удобным инструментом проведения анализа хозяйственной деятельности и управления. Однако в ней не всегда можно учесть некоторые тонкости, связанные с конкретными хозяйственными операциями и действиями. Поэтому считаем целесообразным разработать управленческую модель, опираясь на учетные данные, отраженные в журналах хозяйственных операций предшествующих периодов, усредненные с учетом наличия в них проводок по чрезвычайным обстоятельствам.

Управленческая модель формирования сбалансированных показателей, полученная прямой обработкой журналов хозяйственных операций, может не соответствовать критериям независимой денежной системы, использование которой в процессе управления по элементу «Финансы» наиболее обосновано. В данном случае следует выполнить дополнительные хозяйственные операции, закодированные трансформационными проводками, которые позволяют отразить возможности предприятия по распродаже активов и выполнению своих обязательств перед кредиторами.

Считаем целесообразным раскрыть специфику построения и использования управленческой модели сбалансированных показателей. При акцент делается на то, что важным индикатором в системе финансов производственного предприятия является неопределяемая норма рентабельности как превентивный инструмент, обеспечивающий финансовый баланс.

Выступая в качестве производителя, предприятие обязано постоянно страховать себя от предпринимательских рисков. Поэтому в учетной деятельности должны присутствовать как элементы традиционного экономического планирования, так и управления системой сбалансированных показателей. Это особенно важно для предприятий, в которых бухгалтер часто является единственным специалистом по проблемам финансового учета и налогообложения. Использование полномасштабной управленческой модели формирования финансового результата позволит существенно облегчить его задачу.

В результате анализа сбалансированных показателей, проведенного во второй главе, предприятие испытывает определенные трудности в работе, что выражается в разбалансированности многих показателей. Чтобы найти способ повышения его финансовой отдачи, строится управленческая модель формирования сбалансированных показателей, которую затем преобразуется в независимую денежную систему.

Журнал хозяйственных ежемесячных операций Производственного предприятия обычно содержит очень большое количество проводок, что не позволяет проводить оперативный управленческий анализ. Чтобы определить, является ли базовая схема управленческой модели хозяйственной деятельности независимой по денежному обороту, следует рассчитать ее баланс. Результаты расчета баланса базовой модели представлены в таблице 26.

Таблица 26 - Баланс базовой управленческой модели формирования финансового результата Производственного предприятия за 1 квартал 2014 года

АКТИВ		ПАССИВ	
№ и наименование счета	Сумма, руб.	№ и наименование счета	Сумма, руб.
10 «Материалы»	8 704	51 «Расчетные счета»	164 928
43 «Выпуск продукции»	1 013 248	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	691 112
50.1 «Касса организации (в рублях)»	10 080	68 «Расчеты по налогам и сборам»	49 840
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	669 049	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	81 187
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	48 165	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	45 308
99 «Прибыли и убытки»	5 035	71 «Расчеты с подотчетными лицами»	721 906
Баланс	1 754 281	Баланс	1 754 281

Баланс условной управленческой модели формирования финансовых результатов деятельности производственного предприятия за 1 квартал 2014 года не является балансом независимой денежной системы, потому что в нем присутствуют остатки по счетам 10 «Материалы», 43 «Выпуск продукции», 50.1 «Касса организации (в рублях)», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Кроме того, следует обратить внимание еще на одну его особенность: активный счет 51 «Расчетные счета» расположен в пассиве баланса. При применении системы сбалансированных показателей считается допустимым, что в балансе, составленном без учета начальных сальдо, присутствует овердрафт. В реальной деятельности предприятия такого кредита не было, а расчеты с контрагентами осуществлялись за счет средств, накопленных организацией в более благоприятные периоды. Задача моделирования системы сбалансированных показателей в данном случае состоит в том, чтобы найти условия, при которых сальдо по счету 51 «Расчетные счета» из кредитового станет дебетовым.

Для того, чтобы преобразовать управленческую модель учета финансового результата деятельности производственного предприятия в форму независимой финансовой системы, необходимо выполнить ряд действий (Рисунок 32).



Рисунок 32 – Мероприятия по преобразованию модели сбалансированных показателей производственного предприятия в форму независимой финансовой системы

Таким образом, управленческую модель учета финансовых результатов следует дополнить трансформационными проводками, которые отражают экономические действия, касающиеся предъявления счета покупателю, списания стоимости проданных излишних материалов, начисления НДС, перевода средств, сумм дебиторской задолженности и т.д.

Таким образом, остатки по основным счетам учета, содержащим информацию об имуществе и обязательствах организации были обнулены трансформационными проводками (имущество – реализовано, обязательства – погашены), что позволяет нам балансировать систему по финансовому

критерию для обеспечения ее финансовой самостоятельности без привлечения дополнительных кредитных ресурсов. Следует учитывать, что трансформационные проводки по реализации излишков материалов не учитывали возможность получения ни прибыли от продажи, ни убытка. Таким образом, финансовый результат от проведенной операции будет равен нулю.

Баланс управленческой модели учета финансовых результатов организации с учетом осуществленных трансформационных проводок будет иметь следующий вид (Рисунок 33).

Преобразованный баланс управленческой модели формирования финансовых результатов	
<b>АКТИВ</b>	<b>ПАССИВ</b>
43 «Выпуск продукции»                      1013248	51 «Расчетные счета»                              1 018 283
99 «Прибыли и убытки»                        5 035	
<b>БАЛАНС</b> 1 018 283	<b>БАЛАНС</b> 1 018 283

Рисунок 33 – Преобразованный баланс управленческой модели формирования финансовых результатов производственного предприятия

Сумма на счете 51 «Расчетные счета» характеризует степень убыточности деятельности организации: именно её не хватает в отчетном месяце, чтобы расплачиваться с кредиторами. Для построения изолированной финансовой системы необходимо рассчитать минимальную торговую наценку, по которой организация может реализовать оставшуюся продукцию, чтобы покрыть недостаток средств на счете 51 «Расчетные счета».

Для чего введется обозначение нормы рентабельности продаж (НРП). Тогда организация, реализуя остатки продукции, должна составить следующие корреспонденции счетов:

Дебет счета 57 «Переводы в пути»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»  $1\,013\,248 \cdot (1 + \text{НРП})$

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 43 «Выпуск продукции»  $1\,013\,248$  руб.

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость»  $(1\,013\,248 \cdot (1 + \text{НРП})) \cdot 18\%$

Дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»  $(1\,013\,248 \cdot (1 + \text{НРП})) \cdot 18\%$

Предполагая, что организация не получит ни прибыли, ни убытка от операции, то сальдо по счету 90 «Продажи» будет равно нулю.

Управленческая модель хозяйствования, описываемая системой проводок, представляет собой изолированную финансовую систему сбалансированных показателей (Рисунок 34).

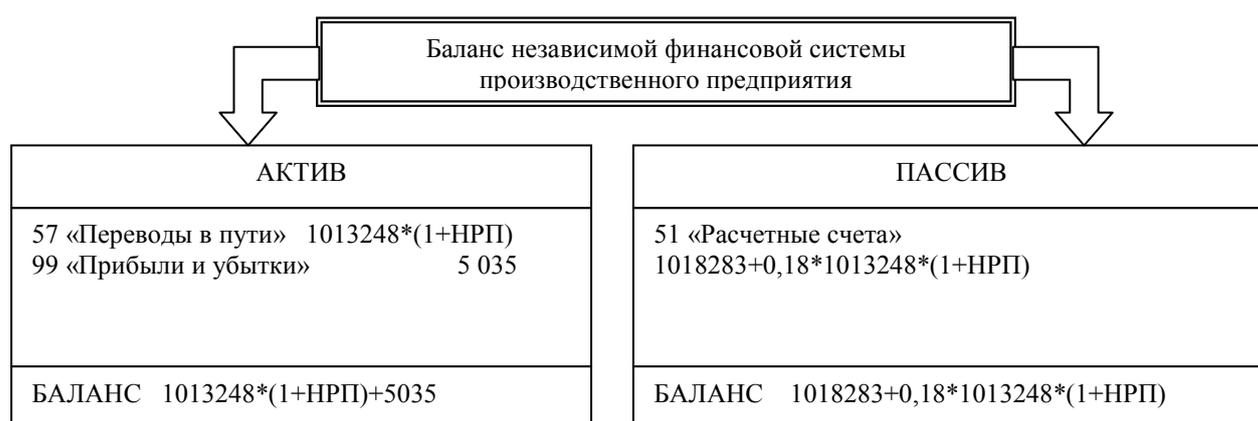


Рисунок 34 – Баланс независимой финансовой системы производственного предприятия

Таким образом, минимальная торговая наценка будет рассчитываться

исходя из равенства:

$$1013248*(1+НРП)+5035=1018283+0,18*1013248*(1+НРП)$$

$$1013248+1013248*НРП+5035=1018283+182385*НРП+182385$$

$$830863*НРП=182385$$

Расчетная величина минимальной нормы рентабельности продаж, по которой следует реализовать остатки продукции для того, чтобы покрыть недостаток средств на расчетном счете, составляет 21,9 %. Сопоставляя данный показатель с фактическими показателями рентабельности продаж на микроуровне и макроуровне (для отрасли металлообработки), следует отметить, что его значение не обеспечивает временной сбалансированности для производственного предприятия, однако, обеспечивает его финансовую независимость и стабильность, что является с учетом изменяющихся условий внешней среды главной стратегической целью предприятия в отношении элемента «Финансы».

Рассчитав величину нормы рентабельности, можно определить сумму, которая будет учитываться на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Её величина составит 1 235 656 руб. Сумма, требующая покрытия на расчетном счете, составит 1 240 701 руб.

Для решения задач моделирования системы сбалансированных показателей в контексте взаимосвязи элементов «Налоги» и «Финансы», а также решения проблем налогового планирования, следует рассчитать вероятность получения прибыли от продажи остатков продукции при условии повышения нормы рентабельности до среднеотраслевого уровня.

Результаты прогнозирования финансового результата от продажи продукции по рентабельности продаж и планированию платежей по налогу на прибыль представлены в таблице 27.

Таблица 27 – Прогнозирование финансового результата от продажи продукции и платежей по налогу на прибыль при различных торговых наценках

№, наименование счета	Рентабельность продаж				
	22 %	24 %	26%	28%	30%
90.1 «Выручка»	1 236 163	1 256 428	1 276 692	1 296 957	1 317 222
90.2 «Себестоимость продаж»	1 013 248	1 013 248	1 013 248	1 013 248	1 013 248
90.3 «Налог на добавленную стоимость»	222 509	226 157	229 805	233 452	237 100
90.9 «Прибыль/убыток от продаж»	406	17 023	33 639	50 257	66 874
99 «Прибыли и убытки»	- 4 629	11 988	28 604	45 222	61 839
68.4 «Налог на прибыль»	-	2 398	5 721	9 044	12 368

Таким образом, можно сделать вывод, что пропорционально росту рентабельности будет проявляться более стремительный рост прибыли от продаж и соответственно рост платежей по налогу на прибыль.

Динамика прогнозируемых значений финансового результата от продажи продукции и налоговых платежей при увеличении значения торговой наценки представлена на рисунке 35.

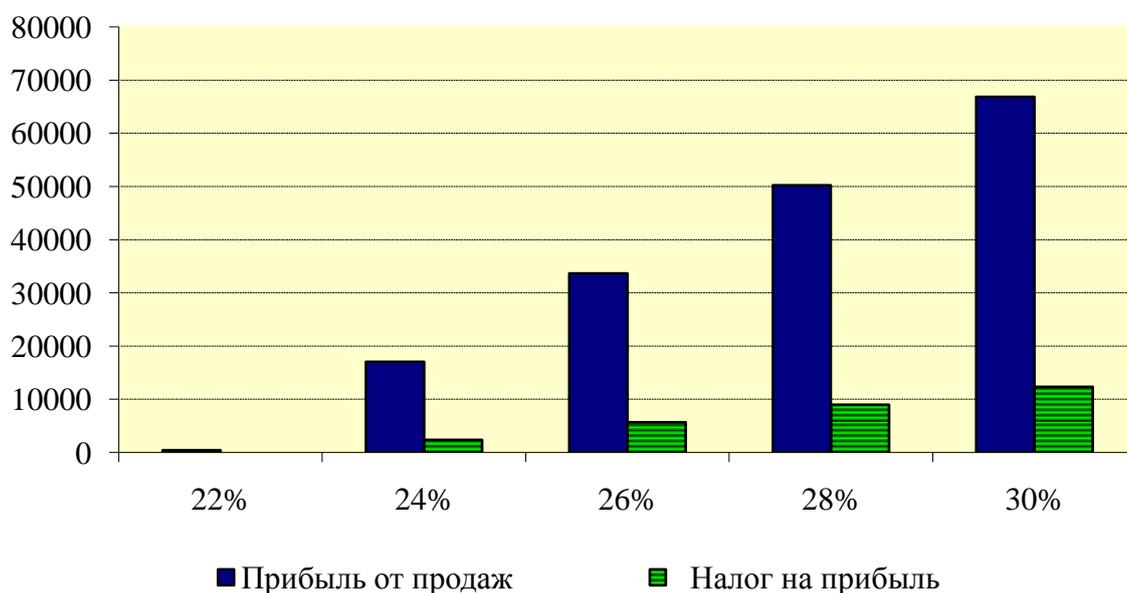


Рисунок 35 – Динамика прогнозируемых значений финансового результата от продажи продукции и налоговых платежей при увеличении значения рентабельности в системе сбалансированных показателей производственного предприятия

Таким образом, построение и баланс системы сбалансированных показателей осуществлялись исходя из допущений, что предприятие работает устойчиво, поэтому финансовый результат каждого последующего периода не зависит от предыдущего; предприятие работает равномерно, получая только текущие доходы и осуществляя только текущие расходы; все активы предприятия являются ликвидными, то есть могут быть проданы по рыночной цене, балансовой стоимости с некоторой заранее известной скидкой.

Сформированная на основании учетных регистров базовая модель была доработана и преобразована в управленческую модель формирования сбалансированных показателей производственного предприятия путем дополнительных экономически обоснованных проводок, превращающих базовую модель в независимую финансовую систему. Дополнительные трансформационные проводки выполнялись с учетом условий ликвидности организации.

Данная управленческая модель формирования финансового результата позволяет определить возможности снижения показателей убыточности деятельности организации и позволит организации вовремя расплачиваться с кредиторами по своим обязательствам.

Управленческая модель формирования системы сбалансированных показателей предполагает производство необходимого количества продукции, которая полностью реализуется в течение отчетного периода, так что на складах не остается никаких остатков.

Считаем, что модель, характеризующаяся такими признаками, ведет себя как отлаженный хозяйственный механизм, практически не подверженный внешним воздействиям. Она функционирует как изолированная (независимая) денежная (финансовая) система, что

предполагает стабильность и предсказуемость финансового результата её работы.

Построение управленческой модели формирования финансового результата позволило определить расчетным методом минимальное значение рентабельности для реализации остатков продукции производственного предприятия на уровне 21,9%. Это значение целесообразно использовать в политике ценообразования.

Система сбалансированных показателей позволяет также прогнозировать результаты основной деятельности организации 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 финансовой цели и составляющих ее более частных, конкретных стратегических финансовых целей на основе ключевой финансовой проблемы, которая связана с принятой стратегией.

Для оценки и адекватной формулировки такой цели производственному предприятию необходимо рекомендации их определения в соответствии с этапом жизненного цикла. В данном контексте предприятие можно охарактеризовать как фирму в стадии устойчивого рыночного состояния: производственное предприятие все еще нуждается в инвестировании и реинвестировании, но обязано демонстрировать превосходную рентабельность инвестиций. В данных условиях организация не только сохраняет существующую долю рынка, но и с каждым годом увеличивает ее. Главная стратегическая финансовая цель на данной стадии развития связана с получением максимальных прибыли (чистого денежного потока) от продаж и чистой прибыли (результативного чистого денежного потока) на инвестированный капитал. По нашему мнению, для производственного предприятия ее целесообразно сформулировать как

«Оптимизация использования активов и инвестиций в целях обеспечения как минимум нормального уровня рентабельности».

Считаем необходимым обратить внимание на двойную роль стратегических финансовых целей и измеряющих их показателей: с одной стороны, они определяют финансовые результаты, ожидаемые от реализации стратегии, а с другой - являются базовыми при определении целей и показателей остальных составляющих системы сбалансированных показателей.

Стратегические финансовые цели не являются независимыми и оторванными друг от друга. Это было доказано во второй главе исследования, когда производилась оценка влияния показателей различных элементов ССП друг на друга. Причинно-следственные связи между отдельными стратегическими финансовыми целями отражаются (документируются) в стратегической карте.

Целесообразно определить целевые значения сбалансированных показателей с разбивкой стратегической карты производственного предприятия (Таблица 28). Порядок расчета показателей стратегической карты представлен в Приложении 13.

Прогнозирование параметров системы сбалансированных показателей можно осуществить с помощью методики взаимосвязи финансовых показателей, инструментария экономического анализа, прикладного программного обеспечения. В частности, для формирования показателя выручки при определении величины рекомендуемых к погашению налоговых платежей можно использовать метод экстраполяции, основанный на определении взаимосвязи между показателями совокупных налоговых платежей и показателем выручки. В качестве прогнозного инструментария выбран метод корреляционно-регрессионного анализа.

Таблица 28 – Стратегическая карта системы сбалансированных показателей производственного предприятия

Структурный элемент ССП	Показатель	Значение в 2013 году	Прогноз на 2015 год	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	1 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 продукции, %	98,41	80	Экономия затрат, интенсификация производства, рост продаж (эффект масштаба)

Исходные данные систематизированы в таблицу 29.

Таблица 29 – Данные для регрессионного анализа связи показателей выручки и налоговых платежей, тыс. руб.

Период	Выручка	Налоговые платежи предприятия	x <sup>2</sup>	y <sup>2</sup>	x*y
	y	x			
2004	20 296	1 746	3 048 516	411 927 616	35 436 816
2005	21 052	1 837	3 374 569	443 186 704	38 672 524
2006	22 004	1 984	3 936 256	484 176 016	43 655 936
2007	22 823	2 193	4 809 249	520 889 329	50 050 839
2008	23514	2 018	4 072 324	552 908 196	47 451 252
2009	24 201	2 430	5 904 900	585 688 401	58 808 430
2010	24 211	2 192	4 804 864	586 172 521	53 070 512
2011	25 727	2 219	4 923 961	661 878 529	57 088 213
2012	26 101	2 314	5 354 596	681 262 201	60 397 714
2013	28 384	2 694	7 257 636	805 651 456	76 466 496
Сумма	238 313	21 627	47 486 871	5 733 740 969	521 098 732
Среднее значение	23 831,3	2 162,7	4 748 687	573 374 096,9	52 109 873

Среднее значение показателя x (налоговых платежей Производственного предприятия) составит 2 162,7 тыс. руб., среднее значение показателя выручки – y в рассматриваемый период равно 23 831,3 тыс. руб. Показатели дисперсии, необходимые для построения корреляционно-регрессионной модели, следующие:

$$Q_x = \sum x^2 - \frac{(\sum x)^2}{n} = 47486871 - (2162,7)^2 / 10 = 1353730,87;$$

$$Q_y = \sum y^2 - \frac{(\sum y)^2}{n} = 5733740969 - (23831,3)^2 / 10 = 5676947883,$$

$$Q_{xy} = \sum xy - \frac{\sum x \sum y}{n} = 52109873 - 238313 * 21627 / 10 = 5699206,9.$$

$$b_0 = \bar{y} = 23831,3 \text{ тыс. руб.}$$

$$b_1 = \frac{Q_{xy}}{Q_x} = \frac{5699206,9}{1353730,87} = 4,21.$$

Тогда выборочное уравнение линейной регрессии примет вид

$$\bar{y}_x = 23831,3 + 4,21 * (x - 2162,7)$$

или

$$\bar{y}_x = 4,21 * x + 23569.$$

Выборочный коэффициент линейной корреляции  $r_{xy}$  определяется по формуле:

$$r_{xy} = \frac{Q_{xy}}{\sqrt{Q_x \cdot Q_y}}, \quad (4)$$

Расчет данного показателя свидетельствует о том, что он равен 0,114.

Таким образом, расчеты подтвердили, что между показателями  $X$  и  $Y$  наблюдается положительная линейная корреляционная связь (связь прямая, так как коэффициент линейной корреляции больше нуля), которую согласно таблице Чеддока можно считать недостаточно сильной (коэффициент линейной корреляции равен 0,114, что означает в экономическом смысле, что изменение налоговых платежей на 11 % определяет изменение выручки от реализации продукции производственного предприятия в 2004-2013 годах).

Оценка значимости коэффициента множественной корреляции производится с помощью t-критерия Стьюдента:

$$t_{R_{yx_1x_2}}^{\phi} = \frac{R_{yx_1x_2} \cdot \sqrt{n-k-1}}{1-R_{yx_1x_2}^2} = 0,114 * \sqrt{10-2-1} / (1-0,114) = 0,34.$$

Так как полученные значения t-критерия больше t-табличного (2,042), то показатели сформированной модели регрессии нельзя признать значимыми. Таким образом, построенная регрессионная модель в целом подтверждает сделанный ранее вывод о том, что для получения адекватной регрессионной модели необходимы относительно стабильные условия налогообложения предприятий.

Для подтверждения сделанного вывода фактические значения выручки от реализации и значения, полученные с помощью модели регрессии, представлены на рисунке 36.

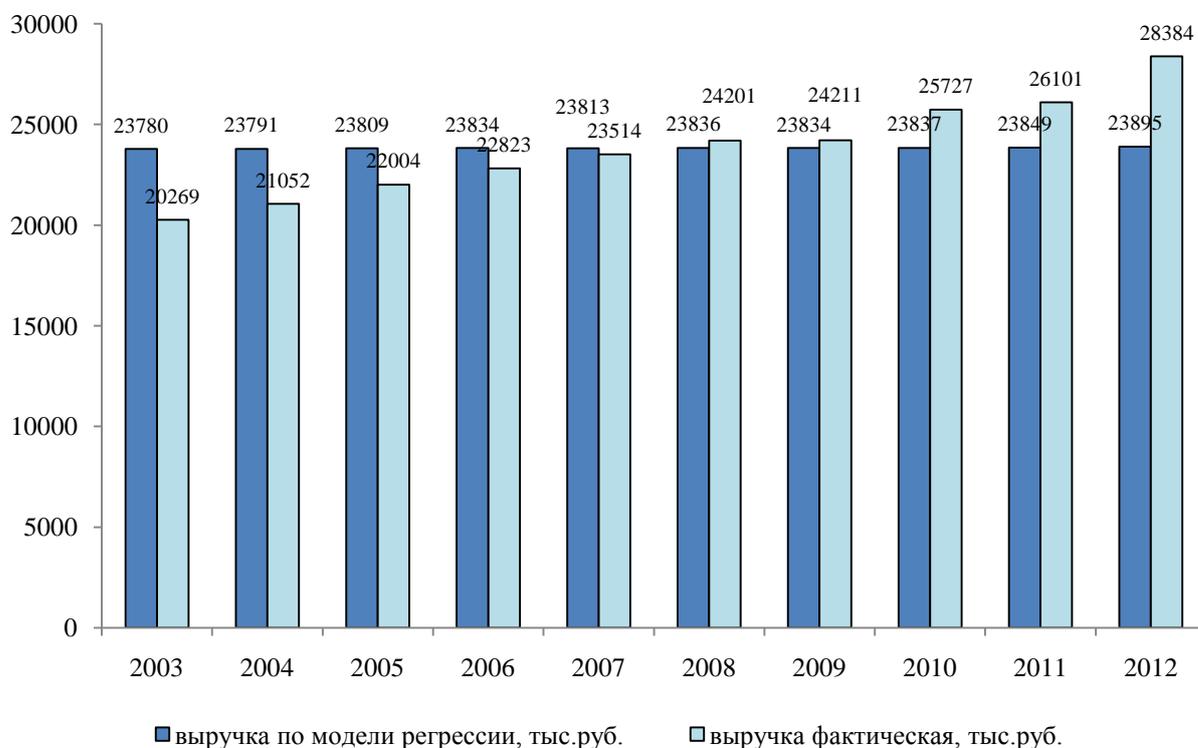


Рисунок 36 – Сопоставление фактических значений выручки от реализации продукции производственного предприятия и показателей, полученных с помощью модели регрессии

Точечный прогноз выручки на 2015 год на основании данной модели регрессии исходя из прогнозируемого значения налоговых платежей в сумме 3500 тыс. руб. будет следующий:

$$\bar{y}_x = 4,21 * 3500 + 23569 = 38300 \text{ тыс.руб.}$$

Таким образом, объем выручки предприятия при прогнозируемом объеме налоговых платежей на уровне 3 500 тыс. руб. равен 38 300 тыс. руб.

Определив целевые значения финансовых показателей ССП, можно перейти к разработке стратегических финансовых мероприятий, в качестве которых могут фигурировать внутренние инвестиционные проекты или другие события, не относящиеся к оперативной финансовой деятельности и

требующие значительного объема финансовых ресурсов (например, приобретение другой компании или внедрение системы бюджетирования в подразделениях).

### 3.2 Методика управленческого анализа и оценки развития промышленных предприятий на основе системы сбалансированных показателей

В предыдущих разделах диссертационной работы раскрыты отдельные аспекты формирования системы сбалансированных показателей применительно к производственным предприятиям. По-нашему мнению, использование предложенного аналитического инструментария целесообразно применять в практике управления стратегическим развитием.

В этой связи актуально сформулировать рекомендации по внедрению методики управленческого анализа сбалансированных показателей деятельности предприятия. Данный механизм целесообразно реализовывать как единый корпоративный процесс, основанный не только на поддержке руководства и представителей финансовой службы, но и на осознании персоналом каждого уровня управления целей и задач внедрения такой системы.

Этапы внедрения системы сбалансированных показателей представлено на рисунке 37.

Методика управленческого анализа развития промышленных предприятий на основе системы сбалансированных показателей не заменяет стратегический анализ или систему планирования, а дополняет его, являясь методом системного управления, опираясь на конкретные взаимосвязанные показатели и их значения.



Рисунок 37 – Основные этапы внедрения системы сбалансированных показателей

На рисунке 38 представлен алгоритм проведения управленческого анализа сбалансированных показателей, после внедрения которого и определения положения предприятия на рынке определяются основные среднесрочные цели. Для каждой цели определяются показатели и вырабатываются конкретные значения, которые служат ориентиром для их достижения предприятием.

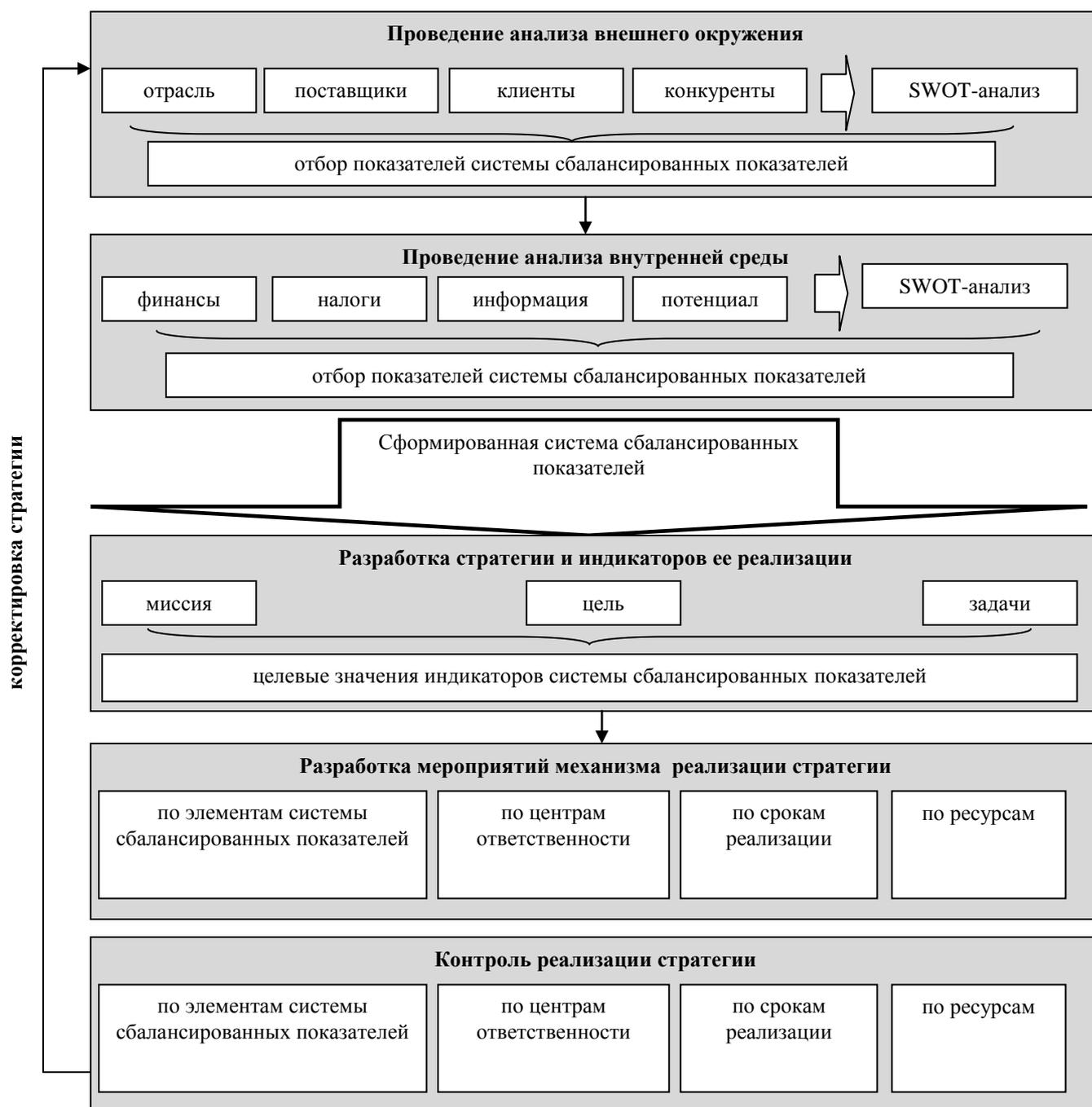


Рисунок 38 – Алгоритм управленческого анализа сбалансированных показателей в системе стратегического управления производственного предприятия

С учетом комплексной оценки сбалансированных показателей целевые ориентиры развития производственного предприятия целесообразно сначала вырабатывать на весь период планирования, а затем определять для того или иного критерия на отдельные периоды в рамках тактического и оперативного планирования.

На следующем этапе необходимо определять, какие стратегические мероприятия помогут производственному предприятию достигнуть целевых значений сбалансированных показателей. Здесь в системе сбалансированных показателей фиксируются и корректируются в соответствии с достигнутыми значениями годовые величины критериев в соответствии со сроками реализации стратегических мероприятий.

Далее по каждому показателю определяются ответственные подразделения, при этом в практике реализации комплексной оценки сбалансированных показателей в системе стратегического управления производственного предприятия возможны ситуации, когда за достижение одного показателя отвечает несколько структурных подразделений. Например, центры розничной (магазин) и оптовой (склад) продажи получают установленные в соответствии с запланированными значениями индикаторов по элементу «Финансы» свой план по выручке, совокупно дающий целевое значение для производственного предприятия в целом.

Далее происходит каскадирование показателей, то есть, отталкиваясь от годовых значений в целом по компании, каждое подразделение получает собственные показатели, за которые должно отвечать с учетом сферы ответственности и функционального значения в системе управления. Данный вид оценки и планирования не формирует предмет настоящего исследования и реализуется в поле тактического и оперативного планирования руководителями структурных подразделений, доводятся до сведения всех сотрудников для более четкого понимания ключевых задач, на решение которых направлена их деятельность.

Таким образом, система сбалансированных показателей затрагивает каждое подразделение производственного предприятия, увязывая стратегические цели предприятия и конкретные задачи структурных единиц в системе управления.

Важным элементом системы должна являться система контроля, когда руководство предприятия поэтапно оценивает результаты отдельных

подразделений и предприятие в целом и вносит коррективы в систему сбалансированных показателей.

Существенное значение при внедрении системы сбалансированных показателей как основы стратегического управления и анализа имеет то, что некоторые цели не являются стратегическими, однако от них зависит ежедневное функционирование предприятия. Поэтому на уровне структурных подразделений производственного предприятия важно увязать стратегические мероприятия, направленные на преодоление стратегического разрыва и выполнение текущей деятельности. Целевые показатели, которых должен достигнуть то или иное структурное подразделение, определяются на основе целевых показателей предприятия в целом (показатели верхнего уровня). В работе на основе комплексного анализа финансовой деятельности производственного предприятия не планируется революционно изменять положение организации на рынке. Оптимальная стратегия фирмы, скорее, ограниченный рост в условиях максимального управления рисками и обеспечение как минимум стабильности рыночной доли в отрасли металлообработки.

В контексте организационного аспекта внедрения методики управленческого анализа сбалансированных показателей следует отметить, что по каждой цели верхнего уровня определяется, какие подразделения ответственны за ее выполнение и каких целевых значений они должны достигнуть, чтобы реализовывались стратегические цели.

Таким образом, происходит каскадирование показателей и отделы получают собственную систему сбалансированных показателей, совокупность которых формирует общую систему производственного предприятия. В данном контексте следует закрепить каждый конкретный целевой показатель за конкретным структурным подразделением.

Далее руководитель подразделения составляет годовой бюджет, выделяя в отдельный раздел мероприятия, имеющие стратегическое значение. При разработке бюджета на будущий год начальник отдела

учитывает как текущую деятельность, которая определяется в разделе «базовый бюджет», так и реализацию стратегических мероприятий, требующую отдельного обеспечения ресурсами, описываемую в «бюджете проектов». Это подчеркивает особую важность стратегических мероприятий для развития производственного предприятия. При этом только выполнение обоих направлений деятельности позволит конкретному структурному подразделению достигнуть поставленных перед ним целевых показателей.

Затем на основании бюджетов подразделений составляется единый бюджет компании на год. На этом этапе возможны корректировки стратегических мероприятий и целевых значений, если ресурсы, требуемые для достижения целей, превышают возможности организации.

Таким образом, внедряя систему сбалансированных показателей и методику их анализа и оценки, руководство получает инструмент, связывающий стратегию и оперативную деятельность, количественные и качественные характеристики развития.

Одной из ключевых проблем на пути внедрения системы сбалансированных показателей может являться сопротивление организации изменениям, например, со стороны менеджеров высшего звена управления, конкретных исполнителей и т.п. В связи с этим предлагается следующий механизм реализации этапов внедрения и контроля системы сбалансированных показателей (Рисунок 39).

Примерами конкретизации инициатив может послужить детализация задач управления в системе производственного менеджмента. В качестве примера представлен алгоритм конкретизации инициатив по оптимизации деятельности начальника производственного цеха. Для поиска путей оптимизации функций и обязанностей начальника цеха использованы метод «мозговая атака» и метод контрольных вопросов. Для этого сформирована экспертная группа в составе: главного инженера предприятия и начальника цеха.

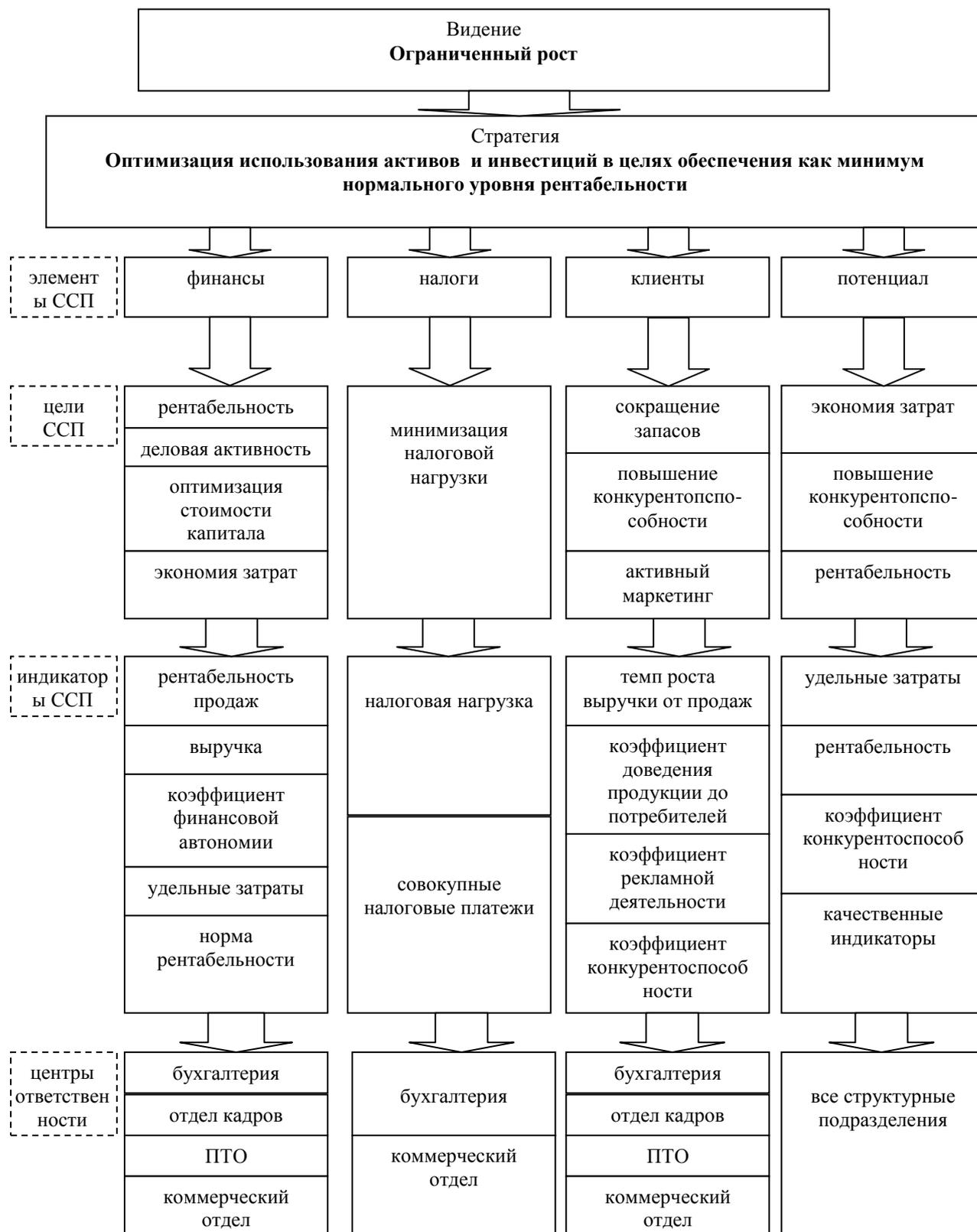


Рисунок 39 – Реализация этапов внедрения и контроля системы сбалансированных показателей деятельности предприятия

Для предварительного отбора вариантов данные использования экспертных методов сводятся в морфологическую матрицу, отражающую варианты осуществления процедур каждым экспертом (Таблица 29).

Таблица 29 – Морфологическая матрица ответов экспертов

Наименование процедур (операций)	Варианты предложений		
	Главный инженер	Начальник цеха	Специалист по кадрам
Устранение дублирования и излишних функций	Необходимо сократить затраты на функции, которые дублируются с другими сотрудниками	По функциям дублирующим с другими сотрудниками, можно лишь частично сократить затраты	В связи с сокращением, необходимо освободить сотрудника от повторяющихся функций, оставить дублирующиеся с другими сотрудниками
Разработка комплексных производственных прогнозов	Заказ исследований в консалтинговой компании	Собственные сотрудники разрабатывают прогнозы с использованием зарубежного опыта	Повышение обоснованности управленческих Решений начальника цеха
Автоматизация процесса ведения базы данных предприятия	Передача ведения базы данных предприятия специализированной компании	Автоматизировать процесс соглашения функций предприятие может собственными силами (новое оборудование, создание своей сети)	Процесс автоматизации на достаточном уровне развит, коренных изменений не требуется

Оценка и отбор показателей производится с участием специалистов заинтересованных подразделений и служб предприятия. По каждому предложению в таблице 30 даны соответствующие оценки. При этом при организационной оценке учитывались реальные организационные условия, являющиеся предпосылкой успешного внедрения того или иного варианта, а при экономической оценке учитывался уровень снижения трудозатрат и повышение качества выполнения функции, а также тенденция изменения основных показателей работы предприятия.

Таким образом, по данным таблиц, содержащих сравнительную организационно-экономическую оценку по каждому предложению, отбираются наиболее рациональные варианты, имеющие наибольшее количество положительных оценок.

Таблица 30 – Сравнительная организационно-экономическая оценка оптимизации деятельности руководителя структурного подразделения

Варианты	Преимущества	Недостатки	Оценки	
			организа- ционная	экономи -ческая
Необходимо сократить затраты на функции, которые дублируются с другими сотрудниками	Происходит сокращение затрат на функции, у сотрудников появляется дополнительное время	Потеря контроля за выполнением, который был при дублировании	+	+
Функции дублирующиеся с другими сотрудниками - можно лишь частично сократить затраты, в деятельности дублирующиеся - свести в одну.	Получение максимальной выгоды, в условиях сокращения временных затрат и перераспределения стоимостных затрат		+	+
В связи с сокращением необходимо освободить сотрудника от повторяющихся функций	Дублирование функций улучшает контроль выполнения	Лишние затраты на функции, которые выполняются в разных структурных подразделениях сотрудниками	+	+-
Заказ исследований в консалтинговой компании	Повышение качества производственной политики предприятия	Значительное увеличение затрат на планирование	+	-
Собственные сотрудники разрабатывают прогнозы с использованием зарубежного опыта	Возможность использования передовых технологий планирования	В отечественных условиях производства зарубежный опыт не всегда применим	+	+
Повышение уровня обоснованности управленческих решений с помощью программ автоматизации функций начальника цеха	Повышение обоснованности управленческих решений	Значительное увеличение финансовых расходов на сбор информации и программное обеспечение	+	--
Передача ведения базы данных предприятия специализированной компании	Предоставление оперативной и полной информации о состоянии производства	Проблема сохранения коммерческой тайны и дополнительные расходы	-	+-
Автоматизировать процесс соглашения функций предприятие может собственными силами (новое оборудование, создание своей сети)	Быстрая и качественная обработка информации	Расходы на покупку и монтаж дополнительного оборудования, и разработку программного обеспечения, затраты на организацию локальной сети предприятия.	+	-
Процесс автоматизации на достаточном уровне развит, коренных изменений не требуется	Это позволит сэкономить средства и время	Необходимо улучшить автоматизацию в условиях расширения деятельности	-	+

Результаты отбора применительно к оптимизации деятельности конкретного сотрудника производственного предприятия в системе сбалансированных показателей представлены в таблице 31.

Таблица 31 – Варианты снижения трудозатрат и повышения производительности на выполнение функций начальника цеха производственного предприятия в системе сбалансированных показателей

Варианты предложения	Оценки	
	организационная	экономическая
Автоматизация расчетов плановых показателей производства	+	+
Автоматизация обработки производственной информации	+	+
Переход на работу только с наиболее рентабельными видами продукции	+	+
Поручение проведения сбора информации для планирования линейным подразделениям компании, непосредственно занятым учетом производственных показателей	+	+
Передача ведения базы данных предприятия всем заинтересованным линейным подразделениям компании	+	+
Передача функции «организовывать подбор кадров» и «обеспечивать повышение квалификации» в отдел кадров	+	+
Увеличение источников статистической информации о требованиях рынка для ритмичного производства	+	+
Использование зарубежного опыта в области разработки производственной политики	+	+
Использование современного математического аппарата	+	+
Использование современных технологий при выполнении функций	+	+

В ходе диссертационного исследования выделены ключевые этапы внедрения системы сбалансированных показателей производственного предприятия, которые были детализированы и алгоритмизированы с учетом предложенных целевых индикаторов развития предприятия, а также фиксации центров ответственности за их достижение.

Практическая ценность предложенных мероприятий по внедрению системы сбалансированных показателей производственного предприятия заключается в том, что она была сформирована с учетом отраслевых тенденций рынка металлообработки, что позволяет рекомендовать ее в качестве образца для разработки и углубления системы сбалансированных показателей для организаций аналогичного профиля, масштаба и специализации.

### 3.3 Выявление причинно-следственных связей в информационном обеспечении модели сбалансированных показателей деятельности производственного предприятия

Понятия «причина» и «следствие» родились на стыке принципов всеобщей связи и развития. С одной стороны, с точки зрения принципа всеобщей связи, причинность определяется как один из основных видов связи, а именно генетическая связь явлений, в которой одно (причина) при определенных условиях порождает другое (следствие). С другой стороны, с точки зрения принципа развития, причинность определяется как всякое изменение и тем более развитие, то есть изменение в сторону появления нового качества, что имеет свою причину и следствие.<sup>1</sup>

Следует обратить особое внимание на тот факт, что причинные отношения (каузальные, от лат. «causa» - причина) присутствуют не только в процессе развития, но и при деградации, распаде и вообще при любых изменениях - как естественно наступающих, так и искусственно и целенаправленно производимых людьми - преобразованиях окружающего мира.

В основном вопросом причинно – следственной связи занимались философы, так как это глубокая проблема бытия, которая появилась несколько тысячелетий назад. В современное время причинно-следственные связи находят себя в разных сферах, в том числе и в учетно-аналитической. Так как причинная связь – это динамичный процесс, то первый критерий такой связи - временной. Это означает, что для появления причинной связи между социально-экономическими явлениями и их последствиями необходимо установить, что данное явление предшествовало во времени наступившим последствиям. Однако простая временная цепочка еще не создает причинной связи. Поэтому вторым критерием причинной связи

---

<sup>1</sup>Философия: Учебник / Под ред. В.Д. Губина, Т.Ю. Сидориной. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Гардарики, 2005 – 828 с.

является реальная возможность наступления рассматриваемых последствий в результате совершения данного деяния.

Практический опыт, наблюдения, а позднее - научные исследования подсказали, что во многих случаях удастся установить источник происходящих в мире изменений - явление, повлекшее за собой другое явление.

Первое из них назвали причиной, второе - следствием. Причинно-следственные связи и виды представлены на рисунке 40.

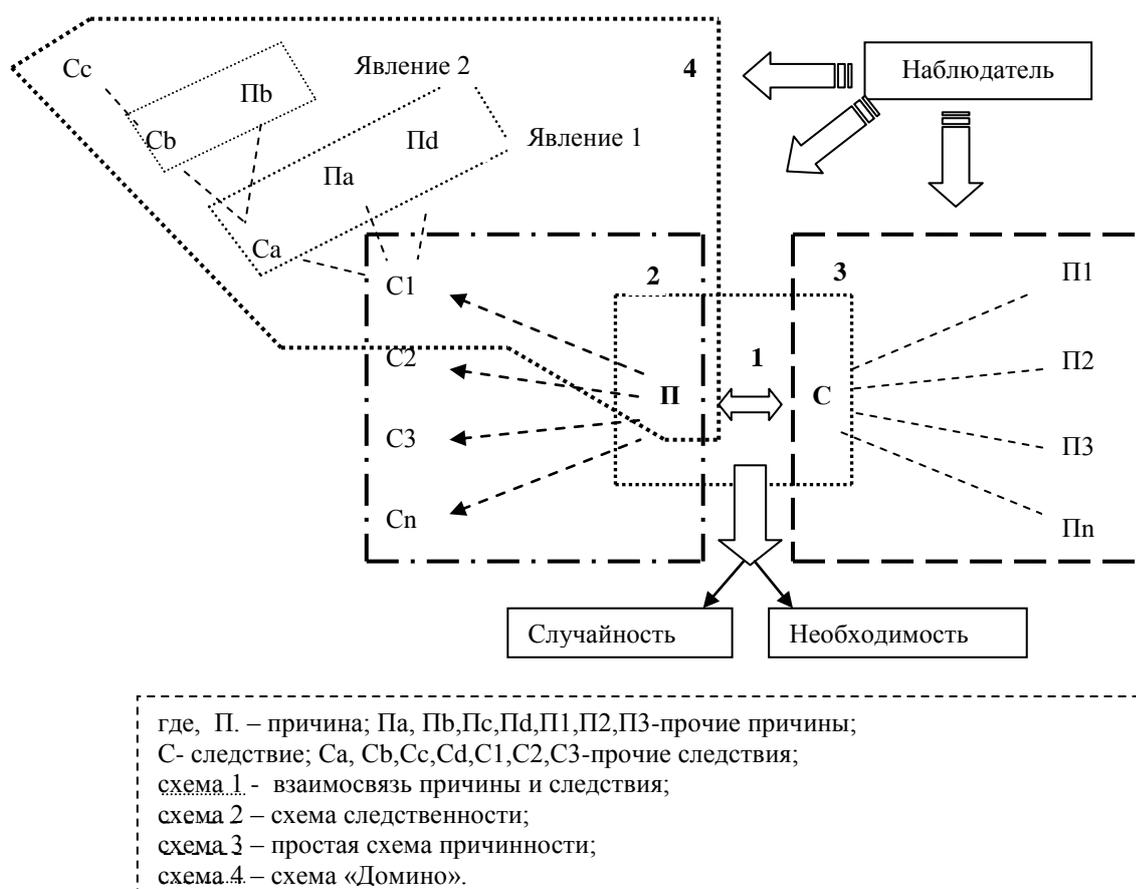


Рисунок 40 – Причинно-следственные связи и виды со стороны наблюдателя-экономиста

Причинно-следственная связь имеет несколько видов и не всегда направлена от причины к порожденному ею следствию. Наблюдатель – это абстрактное понятие, который может смотреть на связи с любой точки и видеть разные причины и разные следствия.

На первой схеме наблюдатель видит взаимодействие двух показателей. С появлением новых типов причинно-следственных связей увеличивалось их первичное понимание, усложнялась элементарная схема причинности. Взаимодействие – это не просто сложный тип связи, который на первый взгляд кажется простым, это явление обратного воздействия сторон на друг друга. Причина и следствие взаимно влияют и в тоже время выполняют практически одновременно роль и причины, и следствия.

Связь между причиной и следствием может носить не только необходимый, четко определенный, но и случайный, вероятностный характер. Взаимосвязь причинно-следственных связей на выходе дает новые диалектические категории: случайность и необходимость.

Когда наблюдатель рассматривает вторую схему «следственности», то он видит самую примитивную систему, когда связь направлена от причины к порожденному ею следствию. Он может сделать вывод о необратимости отношений, потому что причина и следствие асимметричны.

Следующая схема, «схема причинности» служит основой более сложных схем причинных отношений, охватывающих множество практически одновременно действующих причин.

В настоящее время, широкое распространение получила схема причинно-следственных связей, которая называется «эффект домино». Наблюдатель видит, что при воздействии на одну причину появляется целая цепочка следствий. Данный процесс аналогичен падению одной кости домино в длинный ряд, что вызывает последовательное падение всех поставленных друг за другом костей.

В работе на основе исследования теории построена модель, в которой причиной является информационное обеспечение управленческого учета и отчетности, а следствием - создание модели сбалансированных показателей деятельности предприятия в системе управленческого учета и отчетности (Рисунок 41).

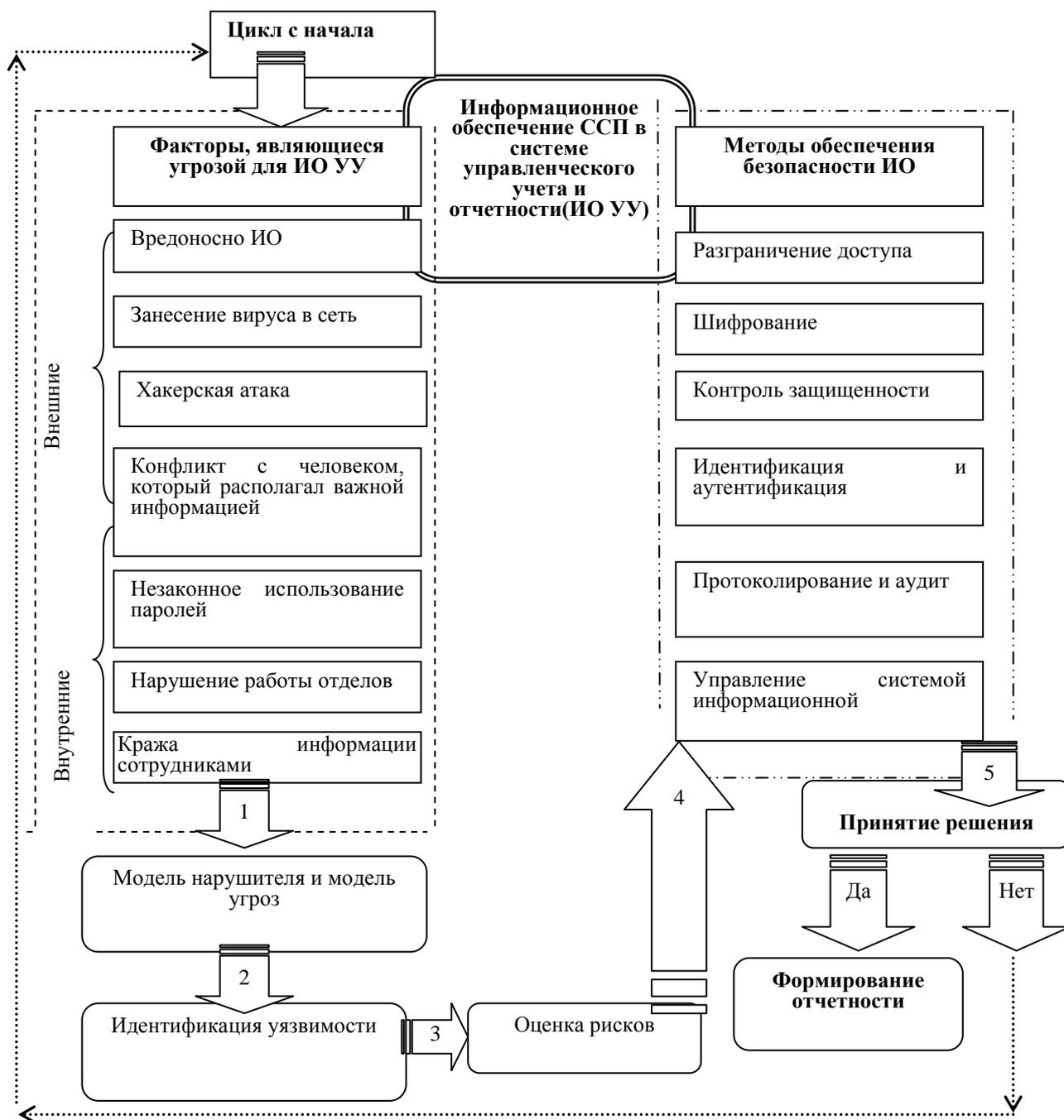


Рисунок 41 – Методы достижения целевых значений сбалансированных показателей в системе управленческого учета и отчетности

В процессе управления любым направлением деятельности необходимо вырабатывать осознанные и 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.

Конечной целью создания эффективного информационного обеспечения является предотвращение или минимизация ущерба (прямого, косвенного, материального, морального), наносимого субъектам посредством нежелательного воздействия на информацию управленческого учета и отчетности.

Обеспечение эффективной системы сбалансированных показателей – это непрерывный процесс, основное содержание которого является управление.

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.

Первым этапом представленной модели является рассмотрение ряда угроз, которые могут помешать созданию эффективного информационного обеспечения ССП, и в последующем нарушат работу системы управленческого учета, отчетности и внутреннего контроля. Поэтому только понимание всего спектра угроз позволит построить эффективную систему защиты.

Когда сотрудники ответственные за систему управленческого учета, отчетности и внутреннего контроля на предприятии определили угрозу, они переходят ко второму этапу - созданию модели нарушителя и модели угроз.

Для оценки возможного риска на предприятии недостаточно пользоваться стандартной моделью нарушителя. Под нарушителем должен подразумеваться не абстрактный внешний хакер, а человек, заинтересованный в сбое внутренней системы, внутренних активов.

Первую информацию о нарушителе можно получить у руководителя предприятия, потому что информация, касающаяся управленческого учета важна в большей степени для него, и он располагает сведениями о

конкурентах или бывших сотрудниках, заинтересованных в упадке организации, о том какие методы воздействия можно от них ожидать.

Разработка модели угроз и идентификация уязвимостей неразрывно связаны с проверкой окружения управленческой информации организации. Сама собой информация не появляется, не хранится и не обрабатывается.<sup>1</sup> Тем более информация из управленческой отчетности предназначена не для всех пользователей, поэтому разработка схем для управленческого учета несколько затруднена. Это связано с тем, что отчетность закрыта для некоторых пользователей и сбор информации затрудняется.

По результатам работы и анализа на этапе «Разработка модели нарушителя и модели угроз» можно говорить о том, что определены причины, которые влияют на достижение эффективной системы внутреннего контроля за информационным обеспечением управленческой отчетности.

Следующим этапом является идентифицировать уязвимости. Анализ идентификации и оценки уязвимостей, как правило, выполняется параллельно или в рамках процесса аудиторской проверки. Для проведения аудиторских мероприятий необходимо разработать критерии проверки и план. Важен момент, что критерии можно разработать на основе информации из схемы угроз и образа нарушителя. По итогам работ по трем направлениям: схема угроз, образ нарушителя и идентификации уязвимостей, специалист может говорить о том, что определены причины, влияющие на достижение эффективного состояния информационного обеспечения предприятия.

Рассмотрев предыдущие стандартные шаги, можно перейти к нестандартному шагу, потому что этап «Оценка рисков» напрямую связан с российской психологией. Если рассмотренные шаги могут выполняться с различным уровнем качества и детализации, то на данном этапе очень важно понять, что здесь нельзя допустить ошибки.

---

<sup>1</sup>Крошилин С.В. Информационные войны на микро- и макроуровне и их влияние на экономическую безопасность // Нац. интересы: приоритеты и безопасность. - 2011. - № 7. - С.46-50.

Полученные на предыдущих этапах результаты необходимо обработать, оценить и представить схематично. Все это является необходимым по причине того, что ущерб определяется на этапе идентификации уязвимости.

Оценку вероятности риска можно получить на основании статистики или методом прогнозирования, на основании взвешивания факторов, соответствующих разработанной схеме угроз.

Превосходной практикой оценки рисков станет классификация уязвимостей по уже выделенному набору факторов угроз, рассмотренных на первом этапе.<sup>1</sup> Следует отметить, что в процессе оценки рисков очень важен экспертный опыт специалистов по информационному обеспечению и мнение психолога.

Величину риска необходимо определить для всего набора факторов угроз и рассмотрев их через уникальность русской психологии. Стоит отметить, что величина ущерба и вероятности не обязательно должны быть выражены в денежных единицах. Здесь важно учивать факторы потери времени в пустую, потери квалифицированных специалистов.

Оценив результаты, важно понимать и помнить, что нельзя защититься от всех мыслимых и немыслимых угроз, потому, что невозможно предусмотреть все действия злоумышленников, не говоря уж обо всех ошибках пользователей.

На следующем этапе, системные администраторы, применяют все методы защиты, стараются обезопасить передачу информации по внутренней сети.

После того как информация передана и рассмотрена, принимаются определенные решения. В первую очередь менеджеры и управляющий персонал анализируют всю информацию коллегиально. Формирование информационного фонда должно подчиняться определенным требованиям.

---

<sup>1</sup>Крошилилин С.В. Информационные войны на микро- и макроуровне и их влияние на экономическую безопасность // Нац. интересы: приоритеты и безопасность. - 2011. - № 7. - С.46-50.

Основными требованиями являются: достоверность полученной информации, необходимость и достаточность ее объема, своевременность передачи и представления. Данные требования перечислены не в порядке значимости, потому что все они равнозначны и несоблюдение одного из них ведет к негативным последствиям для организации.<sup>1</sup>

Достоверность экономической информации, ее правильное отношение к хозяйственным явлениям определяет правильность результатов анализа, достоверность и обоснованность выводов, которые вытекают из рассмотренных ранее предложений. Использование в анализе непроверенных данных может исказить представления специалистов о реальной экономической действительности и приводит к неправильным решениям. Поэтому вся отобранная для анализа информация должна подвергаться тщательной проверке.

Соблюдение условий необходимости и достаточности имеет двойное значение. Первое условие определяет, что для получения качественного результата анализа необходимо располагать всей требуемой для этого информацией. Если возникает недостаток данных, то анализ изучаемого объекта будет неполным, что ведет к необоснованным, ошибочным решениям.

Нежелателен также и переизбыток информации. Во-первых, расходы на сбор и обработку избыточных данных увеличивают общие затраты на процесс, а во-вторых, удлиняется период создания информационного фонда и проведения анализа, что может в свою очередь вызвать запаздывание управленческих решений.

Объем необходимой и добавочной информации определяется в зависимости от задач и вида проводимого анализа. Для проведения анализа ССП, с целью создания управленческой отчетности происходит объединение усилий подразделений, потому что требуется больше исходной информации.

---

<sup>1</sup>Крошилилин С.В. Информационные войны на микро- и макроуровне и их влияние на экономическую безопасность // Нац. интересы: приоритеты и безопасность. - 2011. - № 7. - С.46-50.

Последний этапом является формирование управленческой отчетности, отражающей сбалансированность показателей деятельности, но если на предыдущем этапе не было принято решение, то цикл начинается сначала. Любой руководитель хочет, чтобы на предприятие появлялись новшества.

Проанализировав причинно-следственные связи между информационным обеспечением управленческого учета и отчетности и системой сбалансированных показателей, можно сделать вывод, что не только экономические связи просматриваются в данном взаимодействии, но и философские, юридические и политические. Достойный руководитель и менеджер должны быть не просто превосходными специалистами своего дела, но и отличными психологами и философами.

Создаваемая форма управленческой отчетности является результатом целой цепи операций, в которой участвуют специалисты не только экономического отдела предприятия, но и информационно-технического. Модель информационного обеспечения (Рисунок 41), это сложный механизм, гарантирующий точный конечный результат и абсолютную конфиденциальность информации. Не стоит забывать, что цель данной работы заключалась в формировании модели сбалансированных показателей в системе управленческого учета и отчетности, которая будет не только отражать всю картину финансового положения организации, но и обеспечивать при этом хорошую систему внутреннего контроля. Анализ такой информации позволяет составить реальное представление о положении дел в организации, предотвратить утечку информации, что положительно скажется на дальнейшем развитии.

Модель является иерархической, то есть каждый следующий уровень включает в себя функциональные возможности предыдущего.

После того, как все технические этапы и разработки проведены, экономисты могут заняться формированием управленческой отчетности, необходимой для расчета и анализа сбалансированных показателей. Данный

этап является наиболее важным для руководителей и менеджеров, потому что они должны владеть полной, точной и сформированной информацией.

Помимо сформированных отчетов в специальных бухгалтерских программах предлагается использовать:

- баланс, отвечающий потребностям управления ликвидностью и платежеспособностью;
- контроль-отчет.

При составлении управленческой отчетности, на основании которой будет проводиться анализ ликвидности и платежеспособности, следует отдавать предпочтение международной методике, главной особенностью которого является расположение активов и пассивов в порядке убывания их ликвидности.

Рационально использовать в целях управления финансовым состоянием, ликвидностью и платежеспособностью производственного предприятия структуру баланса, отраженную в таблице 32, которая характеризует проекцию «Финансы». Наиболее удобно составлять управленческую отчетность при помощи MS Excel. Этот программный продукт обладает отличными средствами анализа и обработки данных, в том числе, когда речь идет о больших массивах информации.

Благодаря подробной расшифровки статей баланса, а также группировки их по степени ликвидности и срочности оплаты, можно быстро провести анализ ликвидности и платежеспособности и предпринять какие-либо управленческие решения.

Таким образом, благодаря программному продукту MS Excel можно выполнить трансформацию бухгалтерской информации в целях оптимизации структуры управленческой отчетности и на основе получившихся данных сделать подробный анализ сбалансированных показателей, для наглядности расчетов построить графики и диаграммы, что очень упрощает работу менеджерам и руководителям в принятии управленческих решений.

Таблица 32 - Структура баланса, отвечающая потребностям управления ликвидностью и платежеспособностью

<b>Баланс</b>	
<b>Актив</b>	<b>Пассив</b>
<i>Оборотные активы</i>	<i>Текущие обязательства</i>
1) <u>Наиболее ликвидные активы:</u> Денежные средства, в т. ч. <ul style="list-style-type: none"> <li>• в кассе;</li> <li>• на расчетных счетах</li> </ul> Финансовые вложения	1) <u>Наиболее срочные обязательства:</u> Текущая задолженность, в т. ч. <ul style="list-style-type: none"> <li>• поставщикам и подрядчикам;</li> <li>• перед персоналом по заработной плате;</li> <li>• перед государственными внебюджетными фондами;</li> </ul> перед бюджетом
2) <u>Быстро реализуемые активы:</u> Дебиторская задолженность, в т. ч. долгосрочная	2) <u>Краткосрочные пассивы:</u> Займы и кредиты Прочие обязательства
3) <u>Медленно реализуемые активы:</u> Готовая продукция и товары Сырье и материалы Прочие оборотные активы	
<i>Внеоборотные активы</i>	<i>Долгосрочные обязательства</i>
1) <u>Трудно реализуемые активы:</u> Нематериальные активы Основные средства (по видам) Амортизация (показатель вычитается) Прочие внеоборотные активы	1) <u>Долгосрочные пассивы:</u> Займы и кредиты Прочие долгосрочные обязательства
	<i>Собственный капитал</i>
	1) <u>Постоянные пассивы:</u> Уставный капитал Фонды и резервы Нераспределенная прибыль

Еще одним видом управленческой отчетности является контроль-отчет, который строится на взаимном контроле счетов, данные по которым попадают в тот или иной вид бухгалтерской отчетности. Стоит помнить о том, что если руководитель будет располагать неверными сведениями о финансово-хозяйственной деятельности, то предприятие может оказаться в кризисном положении. В данной модели отчета, какой бы показатель не взяли, он будет совпадать в любом анализе счета, в любой отчетности, но будет экономить время руководителя, так как надо просмотреть всего одну строку. На наш взгляд такая форма управленческой отчетности будет удобна как наглядно, так и с точки зрения контроля счетов (Таблица 33).

Таблица 33 – Фрагмент контроль-отчета бухгалтерской отчетности производственного предприятия для целей управления

Форма учета	10	26	41	50	51	60	62	68	69	70	71	76	80	90	91
ПФР (РСВ)		+		+	+		+		+	+		+		+	+
ФСС (ФСС-4)		+		+	+		+		+	+		+		+	+
Баланс	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Отчет о финансовых результатах		+		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
НДФЛ		+		+	+				+	+	+				
УСН		+		+	+		+	+	+	+		+		+	+
Книга доходов и расходов		+		+	+		+		+	+		+		+	+
Отчет для руководителя	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Данные со счетов (Дебет/кредит) (тыс. рублей)	-	-	48/	-	18/	/54,5	232/	/76	/20,5	/50	57/	/67	/10		

Проанализировав и оценив контроль-отчет, можно сделать вывод, что руководству реально в короткие сроки получить точный отчет о деятельности предприятия. Данный отчет должен содержать основные бухгалтерские счета, включенную в квартальную и годовую отчетность, что позволит пользователю владеть всеохватывающей информацией.

Резюмируя содержание третьей главы диссертационного исследования, можно сделать следующие выводы:

1. Балансировка показателей деятельности производственного предприятия осуществляется исходя из следующих допущений:

- устойчивое и независимое от результатов предыдущей деятельности работа производственного предприятия;
- ликвидность совокупности активов: все активы могут быть проданы по рыночной цене, балансовой стоимости с некоторой заранее известной скидкой.

2. Сформированная на основании учетных регистров базовая модель была доработана и преобразована посредством экономически обоснованных трансформирующих проводок в управленческую модель формирования системы сбалансированных показателей производственного предприятия для обеспечения принципа финансовой независимости. Управленческая модель формирования сбалансированных показателей предполагает анализ производства необходимого количества продукции, которые полностью

реализуются в течение отчетного периода, так что на складах не остается никаких остатков.

Практическое применение сформированной модели балансировки показателей позволило определить расчетным методом минимальное значение рентабельности для реализации остатков продукции производственного предприятия, которое целесообразно использовать в политике ценообразования на продукцию производственного предприятия. Предложенная модель обладает значительным прогностическим потенциалом.

3. Главная стратегическая финансовая цель производственного предприятия была определена как оптимизация использования активов и инвестиций в целях обеспечения как минимум нормального уровня рентабельности. В условиях ориентации на реализацию стратегии ограниченного роста детализирована стратегическая карта, включающая значение индикатора в 2013 году (по отчетным данным) и 2015 году (по плану развития организации), а также предложены основные мероприятия по достижению целевых значений сбалансированных по временному и структурному принципу показателей.

4. Методика управленческого анализа сбалансированных показателей промышленных предприятий должна базироваться не только на количественных, формируемых исключительно в учетно-аналитической системе производственного предприятия данных и индикаторах, но и на подсистеме качественных оценок деятельности предприятия, объективность которых обеспечивается совещательными механизмами и экспертным подходом к реализации.

5. Разработана модель информационного обеспечения анализа и оценки сбалансированных показателей. Можно с уверенностью утверждать, что данная модель поможет предприятию сделать информацию абсолютно конфиденциальной для посторонних пользователей, потому что были учтены все факторы, наносящие риск. В тоже время, стоит отметить, что методы защиты, использованные в модели, являются современными и проверенными на практике.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

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. Резюмируя итоги исследования, можно сформулировать следующие основные выводы.

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 ССП 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. 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.

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.

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.

Сформулированные определения управленческого учета и отчетности разрешают 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.

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.

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%.

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.

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

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.

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

В диссертации проведен анализ структурных элементов ССП: «финансы», «налоги», «клиенты», 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.

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.

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 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.

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. После определения положения предприятия на рынке устанавливаются основные среднесрочные цели. 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.

В работе на основе теоретического исследования причинно-следственных зависимостей построена модель информационного обеспечения сбалансированных показателей деятельности производственного предприятия.

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.

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.

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.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Аврова, И. А. Управленческий учет / И. А. Аврова. – М.: Бератор - Пресс, 2009.- 123с.
2. Агеев, С.В. Приоритетная поддержка малого и среднего бизнеса как важнейший фактор экономической безопасности страны // Нац. интересы: приоритеты и безопасность. - 2010. - № 18. - С.62-66.
3. Агеева, О.А. Анализ абсолютных и относительных показателей ликвидности [Электронный ресурс]. Режим доступа к ресурсу: <http://rudocs.exdat.com/docs/index-280323.html?page=6>. (Дата обращения к ресурсу 13.10.2013 г).
4. Адамов, Н.А. Управленческий учет в строительстве: проблемы и перспективы / Н.А. Адамов, В.Е. Чернышев // Экономика и учет в строительстве. – 2009. – № 3. – С. 45-48.
5. Адамов, Н. Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления / Н. Адамов, Г. Адамова // Финансовая газета. Региональный выпуск. - 2007. - № 30.
6. Алексеев, В.М. Международные критерии оценки безопасности информационных технологий и их практическое применение: Учеб. пособие / В. М. Алексеев, В. В. Андрианов, С. Л. Зефирова ; М-во образования Рос. Федерации. Пенз. гос. ун-т. – Пенза: Изд-во Пенз. гос. ун-та, 2002.
7. Алексеев, П.В. История философии: – учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005 – 240 с
8. Альгин, В.А. Финансовая диагностика развития компаний: фундаментальная оценка на основе VCS / В.А. Альгин // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 3. – С. 21.
9. Анисимов, Ю.П. Бизнес-планирование инноваций: Монография / Ю.П. Анисимов, Е.В. Солнцева, Д.Б. Лебединская, В.И. Штефан. – Воронеж: Научная книга. – 2008. – С. 558.

10. Антонец, В.А. Инновационный бизнес: формирование моделей коммерциализации перспективных разработок / В.А. Антонец, Н.В. Нечаев, К.А. Хомкин, В.В. Шведова. – М.: Дело. – 2009. – С. 367.

11. Аныпина, В.М. Инновационный менеджмент: Концепции, многоуровневые стратегии и механизмы инновационного развития: Учеб.пособие 3-е изд., перераб., доп. / В.М. Аныпина, А.А. Дагаева. – М.: Дело. – 2007. – С. 584.

12. Артеменко, В.Г. Бухгалтерский учет, учебное пособие, 2-е изд. – Москва-Новосибирск, Изд-во «Дело и сервис», 2009 г.

13. Астахов, В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие. – 6-е изд., перераб. и доп. - Ростов н / Д: ИКЦ «МарТ», 2009. – 958 с.

14. Афанасьева, Н.В. Принципы и методы формирования сбалансированной системы показателей / Н.В. Афанасьева // Internetresource: <http://interes2009.nm.ru>.

15. Багиев, Г.Л. Маркетинг: Учебник для вузов / Под общ.ред. Г.Л. Багиева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика». – 2011. – С. 718.

16. Бакаев, А.С. Толковый бухгалтерский словарь / А.С. Бакаев. – М.: Бухгалтерский учет, 2011. – 192 с.

17. Баканов, М.И. Теория бухгалтерского учета / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет: учеб.для студ.экон.спец. – 4-е изд., доп.иперераб.- М.: Финансы и статистика, 2009. – 416 с.

18. Банк, С.В. Система показателей комплексного анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта // Экономический анализ: теория и практика. – 2011. - №4 – с. 37.

19. Баркова, Т.А. Управленческая отчетность организации: место в современных условиях хозяйствования и требования к составлению / Т.А. Баркова // Россия в экономических системах всемирного хозяйства: общее и особенное. Международная научно-практическая интернет-конференция (Орел, 28 апреля 2008 г.): материалы и доклады. В 4-х ч. – Ч. IV. /под. Общ.

Ред. проф. Н.И. Лыгиной. – Орел. ОрелГИЭТ. – 2008. – с. 20-26.

20. Барышев, С.Б. Комплексный управленческий анализ сбалансированных показателей деятельности торгового предприятия / С.Б. Барышев // Экономические и гуманитарные науки. – 2012. – №10. – С. 31-34.

21. Баутин, В.М. Формирование эффективных стратегий развития экономического потенциала предприятий промышленности / под науч. ред. В. М. Баутина. – Воронеж. – 2006. – С. 244.

22. Бауэр, В.П. Факторы рисков и угроз экономической безопасности оборота алмазов и бриллиантов в Российской Федерации / В.П.Бауэр, А.С.Чертков // Нац. интересы: приоритеты и безопасность. - 2010. - С.7-10.

23. Безруков, В. Оценка инновационной деятельности промышленных предприятий / В. Безруков, Г. Остапкович // Экономист. – 2011. – № 5. – С. 37-41.

24. Белолипецкий, В.Г. Финансовый менеджмент: Учебное пособие / В.Г. Белолипецкий. – М.: КНОРУС. – 2008. – С. 216.

25. Блинов, А. Внедрение системы управления по целям в российских условиях / А. Блинов // Проблемы теории и практики управления. – 2010. – №10. – С. 103-106.

26. Богатая, И. Н. Бухгалтерский учет / И. Н. Богатая, Н. Н. Хахонова. – 4 – е изд., перераб. и доп.. – Ростов н/д: Феникс, 2007. – 858 с.

27. Богомолова, И.П. Повышение эффективности деятельности предприятия на основе создания интегрированных структур / И.П. Богомолова, С.Н. Нечаева, О.М. Пасынкова, Е.Ю. Балагура. – Воронеж: издательство «Истоки». – 2007. – С.180.

28. Бойкова, М.П. Учет расходов будущих периодов и их корректировка для целей налогообложения // Бухгалтерское приложение к еженедельнику «Экономика и жизнь». – 2009. - № 28.

29. Бокалев Р.Н. Оценка ликвидности и платежеспособности (показатели) [Электронный ресурс]. Режим доступа к ресурсу:

<http://managment-study.ru/ocenka-likvidnosti-i-platezhesposobnosti-pokazateli.html>. (Дата обращения к ресурсу 22.10.2013 г).

30. Боровикова, Е. Активные и сбалансированные / Е. Боровикова // Консультант. – 2007. – № 15. – С. 37-39.

31. Бреславцева, Н.А. Управленческая отчетность: классификация, идентификация и империтивы / Н.А. Бреславцева // Управленческий учет. – 2010. - №1. – с. 3-11.

32. Бутанова, М.М. Экономическое планирование: методы и приемы практических расчетов: учебное пособие / М.М.Бутанова. - М.: КНОРУС, 2011. – 168 с.

33. Бутенко, И.В. Теория и практика финансовой отчетности организации: учебное пособие - М.: ФОРУМ, Инфра-М, 2010. –432 с.

34. Бухгалтерский управленческий учет: учеб.для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М. А. Вахрушина. – 6- е изд., испр. – Москва. – Омега – Л, 2007. – 570 с.

35. Бухгалтерский учет. Хрестоматия / под ред. В. И. Видяпина. – Спб.: Питер, 2007. – 864 с.

36. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. Е.П. Козлова, Н.В. Парашутин, Т.Н. Бабченко, Е.А. Галанин, 2-е изд. доп.-М.: Финансы и статистика, 2008.

37. Бухгалтерский учет: Учебник / И. И. Бочкарева, В. А. Быков и др. ; Под ред. Я. В. Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 768 с.

38. Вихров, А. Excel поможет создать систему управленческой отчетности/ А. Вихров // Финансовый директор. – 2011. - № 2. - с. 82-89.

39. Вихров, А. Управленческий баланс, который будет понятен топ-менеджеру компании / А. Вихров // Финансовый директор. – 2010. - № 7-8. - с. 16-22.

40. Волкова, О. Н. Управленческий учет: учеб. / О. Н. Волкова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007.

41. Воронин, В.П. Факторы устойчивого развития экономики предприятия / В.П. Воронин, А.А. Швец, И.А. Сафонов // Российское предпринимательство. – 2009. – №210. – С. 4-9.

42. Галатенко, В.А.. Основы информационной безопасности / В.А. Галатенко .- Под ред. В.Б. Бетелина. – М.: Интернет-Ун-т информ. технологий, 2003. – 100 с.

43. Галкина, Е.В. Организация мониторинга систем управленческой отчетности / Е.В. Галкина // Управленческий учет. – 2006. - №4 (июль-август). – с. 94-103.

44. Гаррисон, Р. Управленческий учет [Текст]/ пер. с англ. – 12-е изд. – СПб: Питер, 2010. – 592 с.

45. Гершуна, А.М. Разработка сбалансированной системы показателей. Практическое руководство с примерами / Под ред. А.М. Гершуна, Ю.С. Нефедовой. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес». – 2007. – С. 231.

46. Гинзбург, А. И. Экономический анализ. – 2- е изд. – СПб.: Питер, 2008. – 208 с.

47. Горский, М. Золотые страницы: лучшие примеры внедрения сбалансированной системы показателей: Сб. статей / М. Горский, А. Гершун. – Изд.: Олимп-Бизнес. – 2008. – С. 416.

48. Горский, М. ССП и жизнь. Сбалансированная система показателей. Практика внедрения на Российских предприятиях: сб. мат. второй науч.-практ. конф. / М. Горский. – М.: Финансовый директор. – 2006. – С. 231.

49. Губина О.В. Оценка влияния качества активов на состояние ликвидности [Электронный ресурс]. Режим доступа к ресурсу: [www.orelgiet.ru/almanah\\_2\\_4\\_2011.php](http://www.orelgiet.ru/almanah_2_4_2011.php). (Дата обращения к ресурсу 20.04.2014 г).

50. Гудзенко, А. Русский менталитет. М., ПАЙМС, 2001. С. 240

51. Гусева, Е.Э. Управленческая отчетность и ее использование для принятия управленческих решений // Современный бухучет. – 2005 г. – № 1. – С. 20

52. Гусева, Т. М. Бухгалтерский учет: Учеб.практическое пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2008. – 504 с.
53. Данилин, О. Принципы разработки ключевых показателей эффективности (КПЭ) для промышленных предприятий и практика их применения / О. Данилин // Управление Компанией. – 2003. – №2(21). – С. 16-21.
54. Дасковский, В.Б. Совершенствование оценки эффективности инвестиций / В.Б. Дасковский, В.Б. Киселев // Экономист. – 2009. – № 1. – С. 18-26.
55. Дмитриева, С.Л. Стратегическое планирование: учебное пособие. / С.Л. Дмитриева, Т.В. Шарапова. – Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета. – 2007. – С. 188.
56. Дорофеев, М.Л. Особенности применения матрицы финансовых стратегий в стратегическом финансовом анализе компании / М.Л. Дорофеев // Журнал Финансы и кредит. – №23(359). – 2009. – С. 37-42.
57. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений: пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – С. 655
58. Духанин, С.В. Взаимосвязь управленческой отчетности и финансовой отчетности по МСФО / С.В. Духанин // Проблемы финансов и учета. – 2010. – №1. – С. 42–47;
59. Духонин, Е.Ю. Управление эффективностью бизнеса. Концепция BusinessPerformanceManagement / Е.Ю. Духонин, Д.В. Исаев, Е.Л. Мостовой. – М.: Альпина Бизнес Букс. – 2005. – С. 249.
60. Ефимычев, Ю.И. Стратегия развития предприятий в современных экономических условиях: монография / Ю.И. Ефимычев, О.В. Трофимов. – Нижегород. гос. ун-т. Н. Новгород. – 2004. – С. 364.
61. Жемчугов, А.М. Разработка эффективной стратегии и структуры предприятия – практическая пошаговая методика / А.М. Жемчугов, М.К. Жемчугов // Проблемы экономики и менеджмента. – 2013. – №6. – С. 18.

62. Захаров, П.Н. Особенности формирования сбалансированной системы показателей реализации стратегии вуза / П.Н. Захаров // Экономика региона. – 2007. – № 18. – С. 56-59.

63. Зенкина, И.В. Основы формирования системы показателей экономического субъекта в русле современных концепций стратегического управления / И.В. Зенкина // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – №27. – С. 18.

64. Зильберман, А. Сбалансированная система показателей: точный вектор / А. Зильберман // Консультант. – 2012. – № 17. – С. 24-29.

65. Зуб, А.Т. Стратегический менеджмент: Теория и практика: Учебное пособие для вузов / А.Т. Зуб. – М.: Аспект Пресс. – 2002. – С. 415.

66. Иванов, А.П. Анализ показателей экономической эффективности компаний в рыночной среде / А.П. Иванов, Ю.Н. Быков // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – №12(69). – С.8 -14.

67. Иванова, В.Г. Методика управленческого анализа сбалансированных показателей / В.Г. Иванова // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №3. – 0,4 п.л.

68. Иванова, В.Г. Система сбалансированных показателей в управленческом учете / В.Г. Иванова, С.Б. Барышев // Бухгалтерский учет. – 2013. - №8. – 0,5 п.л. (авт. 0,3 п.л.)

69. Иванова, В.Г. Теоретико-методологические основы аналитических процедур по формированию сбалансированных показателей / В.Г. Иванова // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №6. – 0,5 п.л.

70. Иванова, В.Г. Теоретические основы управленческого учета и анализа сбалансированных показателей / В.Г. Иванова // Экономические и гуманитарные науки. – 2012. - №10. – 0,7 п.л.

71. Иванова, В.Г. Формирование внутренней отчетности по систематизации сбалансированных показателей / В.Г. Иванова // Управленческий учет. – 2012. - №10. - 0,5 п.л.

72. Иванова, В.Г. Элементы сбалансированной системы показателей как средства управления коммерческой организацией / В.Г. Иванова // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №5. – 0,6 п.л.
73. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб.для вузов. – М.: Экономист, 2006. – 618 с.
74. Каверина, О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 352 с.
75. Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский учет. Краткий курс., 3-е изд., - СПб.: Питер-пресс, 2009 г.
76. Каплан, Р. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей. / Р. Каплан, Д. Нортон. – М.: Олимп-Бизнес. – 2009. – С. 416.
77. Каплан, Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес». – 2003. – С. 271.
78. Каплан, Р. Стратегическое единство. Создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей / Р. Каплан, Д. Нортон. – М.: Издательский дом «Вильяме». – 2006. – С. 384.
79. Карпова, Т.Г. Управленческий учет: учебник – 2-е изд. перераб. и допол. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с. – (Профессиональный учебник:Бухгалтерский учет).
80. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет / В. Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2012. – 432 с.
81. Киселев Ю.М. Оценка финансового инновационного потенциала промышленных предприятий / Ю.М. Киселев // ЭКО. – 2011. – № 3. – С. 42-48.
82. Ковалев, В.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения) / В.В. Ковалев. - М.:Велби, 2006. – 432 с.

83. Ковалев, В.В. Финансовый менеджмент: теория и практика / В.В. Ковалев. - М.: ТК Велби; Проспект, 2011. - 1016 с. ISBN 978-5-482-01979-5
84. Ковалева, О.В. Бухгалтерский учет и аудит бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий / О.В. Ковалев. - Ростов-на-Дону, «Феникс», 2009, - 512 с.
85. Козачина, М. Система сбалансированных показателей как инструмент реализации стратегии. Практика их разработки и внедрения в российских компаниях / М. Козачина // Кадровик. Кадровый менеджмент. – 2009. – № 8. – С. 24-26.
86. Козлова, Е.П. Бухгалтерский учет / Е.П. Козлова. - М., «Финансы и статистика», 2009, - 384 с.
87. Колесникова, Ю. Система управленческого учета: сложность выбора / Ю. Колесникова // Консультант. – 2011. – №5. – С. 51-56.
88. Колпаков, В.М. Теория и практика принятия управленческих решений: Учеб.пособие. 2-е изд., перераб. и доп. / В.М. Колпаков. – К.: МАУП. – 2004. – С. 504.
89. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет: учебное пособие. – 5-е изд. перераб. и доп. - М.: Инфра – М, 2007. – 717с.
90. Коптева, Е.П. Финансовая составляющая системы сбалансированных показателей / Е.П. Коптева, С.В. Саранский // Экономические науки: Ученые записки Ульяновского государственного университета. Выпуск первый. Ульяновск: УлГУ. – 2006. – С. 40-43.
91. Коренева, О.Н. Управленческая отчетность / О.Н. Коренева//Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 4. – с. 37–44.
92. Коротков, А. Методы прогнозирования в маркетинговых исследованиях / А.Коротков // Маркетинг. - 2011. - №2. - с. 28-40.
93. Котова, Л.Р. Управление эффективностью системы управления персоналом на основе сбалансированной системы показателей / Л.Р.Котова // Нормирование и оплата труда в промышленности. – 2012. – № 6. – С. 23-27.

94. Краснова, М.В. Система сбалансированных показателей как инструмент подготовки корпоративной социальной отчетности / М.В. Краснова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 38. – С. 9-12.

95. Крошилин, С.В. Информационные войны на микро- и макроуровне и их влияние на экономическую безопасность // Нац. интересы: приоритеты и безопасность. - 2011. - № 7. - С.46-50.

96. Крылов, С.И. Анализ в сбалансированной системе показателей: теоретический аспект / С.И. Крылов // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 29. – С. 2-10.

97. Крылов, С.И. Развитие методологии анализа в сбалансированной системе показателей / С.И. Крылов. – М.: Финансы и статистика. – 2010. – С. 152.

98. Крылов, С.И. Сбалансированная система показателей как аналитический инструмент стратегического управления в условиях современной рыночной экономики / С.И. Крылов // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – №24(105). – С. 2-10.

99. Крылов, С.И. Сбалансированная система показателей: особенности формирования для государственных и некоммерческих организаций /С.И. Крылов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 31. – С. 36-38.

100. Кузьмина, М.С. Совершенствование управления бизнес-процессами промышленных предприятий / М.С. Кузьмина, И.А. Мещерякова, Г.Н. Потапов. – Воронеж: ВГУИТ. – 2011. – С. 160.

101. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета: Учебник для студ. вузов, обуч. по экон. спец.. – 3-е изд., перераб. и доп.. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 591 с.

102. Лазарева, Е.Г. Balancedscorecard как инструмент стратегического контроллинга / Е.Г. Лазарева // Финансовый менеджмент. – 2005. – №6. – С. 37-45.

103. Ларионов А. Д., Нечитайло А. И. Бухгалтерский учет: учеб. – М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2007. – 360 с.
104. Летягина, Е.Н. О прогнозировании функционирования отраслей, предприятий, комплексов / Е.Н. Летягина // Российское предпринимательство.-2011.- №11. - С. 70-75.
105. Лигачева, Л.А. Бухгалтерский учет: Учебное пособие -М.: ИМПЭ им. А.С. Грибоедова, 2009 г., - 216 с.
106. Лытнева, Н.А. Корректировка прибыли для целей налогообложения организации / Н.А. Лытнева, Е.А. Лытнева // «Бухгалтерский учет». - 2009. - № 1,
107. Любушин Н.П. Анализ финансового состояния организации: учебное пособие / Н. П. Любушин. – М.: ЭКСМО, 2006. – 256 с.
108. Любушин, Н.П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие. – 2- изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2009. – 448 с.
109. Макарова, И.К. Управление человеческими ресурсами: пять уроков эффективного HR-менеджмента / И.К. Макарова. – М.: Дело. – 2007. –С. 232.
110. Малышева, Л. Сбалансированная система показателей: баланс рисков и возможностей / Л. Малышева // Управленческий учет и финансы. – №2. – 2007. – С. 67-71.
111. Мальцев, С.Э. BalancedScoreCard - система показателей для эффективного управления / С.Э. Мальцев // Менеджмент: теория и практика. – 2003. – № 1. – С. 5-11.
112. Марусина, Е.И. Финансовый анализ: управленческий аспект [Электронный ресурс]. Режим доступа к ресурсу: [http://www.mstu.edu.ru/science/conferences/11ntk/materials/section9/section9\\_8.html](http://www.mstu.edu.ru/science/conferences/11ntk/materials/section9/section9_8.html). (Дата обращения к ресурсу 28.11.2013 г).
113. Межуева, Т.П. Ликвидность и платежеспособность предприятия, методы оценки и управления [Электронный ресурс]. Режим доступа к

ресурсу: <http://www.bibliofond.ru/view.aspx?id=489457>. (Дата обращения к ресурсу 14.12.2013 г).

114. Меренков, А.В. Внедрение системы сбалансированных показателей в страховых компаниях / А.В. Меренков // СПС «Консультант». – 2005. – №1.

115. Михеенко, Ю.В. Каскадирование сбалансированной системы показателей по уровням иерархии в организационной структуре компании. Экономико-прикладные проблемы системного управления в условиях кризиса: сб. науч. трудов / под ред. В.И. Хабарова. – М.: Московская финансово-промышленная академия; Маркет ДС. – 2009. – С. 304.

116. Мозгова, А. Система сбалансированных показателей как инструмент мотивации персонала. Из опыта Магнитогорского металлургического комбината / А. Мозгова, А. Кофанова // Кадровик. Кадровый менеджмент. – 2011. – № 6. – С. 41-45.

117. Нивен, П.Р. Диагностика сбалансированной системы показателей: Поддерживая максимальную эффективность / П.Р. Нивен. – Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс. – 2010. – С. 189.

118. Нивен, П.Р. Сбалансированная система показателей для государственных и неприбыльных организаций / Пол Р. Нивен. – Издательство: Баланс Бизнес Букс. – 2005. – С. 322.

119. Нивен, П.Р. Сбалансированная Система Показателей шаг за шагом. Максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов / Пол Р. Нивен. – М.: Изд-во: «Баланс-Клуб». – 2003. – С. 328.

120. Николаева, О. Е.; Шишкова, Т. В. Управленческий учет. / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – Изд. 3-е, испр. и дополн. – М.: Эдиториал УРСС, 2007. – 320с.

121. Овчинникова, Т.И. Совершенствование организационной структуры предприятий на основе оценки деятельности персонала / Т.И. Овчинникова, А.И. Пахомов, И.Н. Булгакова // Кадры предприятия. – 2011. – № 8. – С. 26-35.

122. Одинокова, О.В. Новый план счетов: актуальные проблемы в учете затрат // Диссертация на соискание ученой степени кандидата наук, ТИСБИ, 2009 г.

123. Олейников, Е.А. Экономическая и национальная безопасность. Учебник. – М.: Инфра, 2007. – 768 с

124. Ольве, Н.Г. Оценка эффективности деятельности компании. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей/ Ж. Рой, М. Веттер / Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс» . – 2009. – С. 304.

125. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета. – М.: Инфра-М, 2010. – 279 с.

126. Панчина, В.А. Значение автоматизированной информационной среды при составлении управленческих отчетов на предприятиях торговли / В.А. Панчина// Управленческий учет. – 2010. - №8. – с. 33-41.

127. Парасоцкая, Н.Н. Внедрение сбалансированной системы показателей на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию / Н.Н. Парасоцкая, И.В. Юрасова // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – №13(94). – С.28-39.

128. Парушина, Н.В. Теория и практика анализа финансовой отчетности организаций : учебное пособие / Н.В. Парушина, И.В. Бутенко, В.Е. Губин, О.В. Губина, С.В. Деминова, Н.А. Сучкова, С.А. Тимофеева; под ред. д.э.н. Н.В. Парушиной. - М.: ИД «ФОРУМ»: Инфра-М. -2010. – 432 с.

129. Парушина, Н.В. Анализ дебиторской и кредиторской задолженности / Н.В. Парушина // Бухгалтерский учет. – 2010. - №4.

130. Платонов, С. Современные методы и инструменты оценки коммерческой эффективности инновационных проектов / С. Платонов // Международная экономика. – 2012. – № 8. – С. 19-25.

131. Поделинская, И.А. Стратегическое планирование: учеб.пособие / И.А. Поделинская, М.В. Бянкин. – Улан-Удэ: Изд-во ВСГТУ. – 2005. – С. 55.

132. Попов, Д. Эволюция показателей стратегии развития предприятия / Д. Попов // Управление компанией. – №2. – 2011. – С. 34-38.
133. Попова, Л.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб.пособие / Л.В.Попова, Н.А. Шибаева, Р.Е. Исакова, Н.Г. Зиновьева. – ОрелГТУ. – 2006. – С.178.
134. Попова, Л.В. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, М.М. Петрыкина. – Орел, ОрелГТУ. – 2006. – С. 181.
135. Попова, Л.В. Основные теоретические принципы учетно-аналитической системы / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова. – Финансовый менеджмент. – 2003. – №5. – С. 16-21.
136. Пошерстник, Н. В. Бухгалтерский учет на современном предприятии: учеб. – практ. пособие: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 532 с.
137. Рамперсад, Х.К. Индивидуальная сбалансированная система показателей. Путь к личному счастью, гармоничному развитию и росту эффективности организации / Х.К. Расперсад. – Олимп-Бизнес. – 2005. – С. 176.
138. Рамперсад, Х.К. Универсальная система показателей для оценки личной и корпоративной эффективности / Х.К. Рамперсад, К. Туоминен. – М.: Альпина Бизнес Букс. – 2006. – С. 275-286.
139. Ромашова, Е.А. Основы стратегического управления в условиях рыночных отношений / Е.А. Ромашова // Архитектура. Экономика. Геоэкология. Сб. науч.тр. аспирантов и магистрантов. Н.Новгород: ННГАСУ. – 2006. – С. 158-167.
140. Ромашова, Е.А. Преимущества применения системы сбалансированных показателей в российской практике стратегического управления / Е.А. Ромашова // XI Нижегородская сессия молодых ученых: Сб. науч.тр. Н.Новгород: Департамент образования и науки. – 2006. – С. 254.

141. Рубцов, С. Основные противоречия современных взглядов на управление бизнесом и возможности их разрешения / С. Рубцов // Управление компанией. – 2011. – №5. – С. 49-56.

142. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. –

143. Савицкая, Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 281 с.

144. Савчук, В.П. Диагностика предприятия: поддержка управленческих решений / В.П. Савчук. – М.: БИНОМ. Лаборатория знаний. – 2004. – С.175.

145. Сертаков, А.С. Управление временем в проекте по внедрению системы сбалансированных показателей / А.С. Сертаков // Менеджмент в России и за рубежом. – №6. – 2005. – С.70-78.

146. Синявец, Т.Д. Теоретические основы аудита службы управления персоналом с использованием сбалансированной системы показателей (BSC) / Т.Д. Синявец, Е.Б. Нефедова // Вестник Омского университета. – 2008. – № 2. – С. 65-68.

147. Слободняк, И.А. Необходимость составления форм внутренней бухгалтерской отчетности, представленных как система показателей / И.А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 11. – С. 25-28.

148. Слободняк, И.А. Системный подход к формированию информации бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 29. – С. 31-38.

149. Соколов, А.Ю. Управленческая отчетность промышленных предприятий // Все для бухгалтера. – 2006. – № 19(187). – С. 13–17.

150. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2009.- 496 с.

151. Сорокина, Е.М. Бухгалтерская и финансовая отчетность организаций: учеб.пособие. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2008 г. –

152. Степанова, Г.Н. Сбалансированная система показателей как инструмент управления конкурентоспособностью современного предприятия / Г.Н. Степанова // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – № 17. – С. 34-39.

153. Суворова, С.П. Управленческая отчетность и принципы ее формирования / С.П. Суворова // Инновации и бизнес: труды международной научно-практической конференции, 20 апреля 2007. – Ч.3. – Орел: ОрелГИЭТ, 2007. – с.197-203.

154. Суглобов, А. Е. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие/ А. Е. Суглобов, Б. Т. Жарылгасова. – М.: КНОРУС, 2007. – 496 с.

155. Тамошина, Г.И. Управление предприятиями на основе маркетинговых стратегий / Г.И. Тамошина. – Воронеж: Изд-во ВГУ. – 2006. – С. 138.

156. Толкачева, Е.В. Стратегический контроллинг в системе управления предприятием / Е.В. Толкачева // Менеджмент в России и за рубежом. – №4. – 2004. – С. 29-36.

157. Тяжких С.В. Учет затрат в бухгалтерском учете., СПб., 2009, - 224 с.

158. Ульянов, И.С Прибыль и прибыльность / И.С Ульянов-М.:ИИЦ «Статистка России»,2010.-255 с.

159. Федорова, Г. В. Учет и анализ банкротств / Г. В. Федорова. – М.: Омега-Л, 2012. – 304 с.

160. Философия: Учебник/Под ред. В.Д. Губина, Т.Ю. Сидориной. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Гардарики, 2005 – 828 с.

161. Финансово-кредитный словарь/ А.Г. Грязнова – Москва : Финансы и статистика, 2002.-1168 с.

162. Финансовый учет: Учебник/Под ред. проф. В.Г. Гетьмана.- 2- е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2007.-784 с.

163. Фридаг, Х. Сбалансированная система показателей: Руководство по внедрению: Пер. с нем. / Хервиг Р. Фридаг, В. Шмидт. – М.: «Омега-Л». – 2006. – С. 267.

164. Фридаг, Х.Р. Сбалансированная система показателей: руководство по внедрению: 2-е изд. / Х.Р. Фридаг, В. Шмидт. – М.: Омега-Л. – 2007. – С. 267.

165. Харисова, Ф.И. Анализ оптимизации дебиторской и кредиторской задолженности / Ф.И. Харисова// аудит и финансовый анализ. – 2011. - №2. – с.171-173.

166. Хорват, П. Сбалансированная система показателей как средство управления предприятием / П. Хорват // Стандарты и качество. – 2008. – №2. – С.50-53.

167. Хорин, А. Н. Стратегический анализ / А. Н. Хорин, В. Э. Керимов. - М.: Эксмо, 2011. – 288 с.

168. Худолеев, В.В. Система форматов внутренней бухгалтерской управленческой отчетности [Электронный ресурс]. Режим доступа к ресурсу: <http://cyberleninka.ru/article/n/sistema-formatov-vnutrenney-buhgalterskoj-upravlencheskoj-otchetnosti>. (Дата обращения к ресурсу 06.11.2013 г).

169. Чернов, В.А. Анализ финансового состояния организации [Электронный ресурс]. Режим доступа к ресурсу: [http://www.cfin.ru/press/afa/2001-2/21\\_cher.shtml?printversion](http://www.cfin.ru/press/afa/2001-2/21_cher.shtml?printversion). (Дата обращения к ресурсу 27.11.2013 г).

170. Чипуренко, Е.В. Отложенные налоги: учет и отражение в отчетности : учеб.пособие. М.: Бухгалтерский учет, 2007.

171. Шевченко, И.В. Сбалансированная система финансовой оценки стратегического развития российских нефтегазовых корпораций на основе зарубежного опыта / И.В. Шевченко, Л.А. Воронина // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – №15(72). – С. 34-39.

172. Шевченко, И.Г. Управленческий учет для менеджеров: Учеб.-практ. руководство. – М.: Экономика, 2001. – 185с.

173. Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. Учебник / А. Д. Шеремет, Е. В. Негашев. - М.: Инфра-М, 2011. – 512 с.

174. Шиманская, Е.В. Внутренняя отчетность как источник информации при проведении контроля за соблюдением положений коллективного договора / Е.В. Шиманская // Все для бухгалтера. – 2011. – № 2. – С. 23-32.

175. Щекотихина, Н.И. Краткий обзор положений по управленческому учету / Н.И. Щекотихина // Социально-экономические приоритеты региональной политики развития торговли и общественного питания: материалы научной конференции: апрель 2006; кн. 2. – 26-28 апреля 2006. – с. 20-22.

176. Юдина Л.Н. Управленческий учет и контроллинг / Л.Н. Юдина. - М.: Финансовый менеджмент. -2005. - № 1.

177. Юдина, Л.Н. Управленческая отчетность организации // Экономический анализ. Теория и практика. – 2011. – № 15(96).

178. Яковлев, В.Ю. Эволюция показателей стратегии развития организации / В.Ю. Яковлев // Сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции «Особенности российского менеджмента», г. Казань. – 2007.– С. 21-24.

## ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Порядок расчета и балансировки показателей стратегической карты<sup>1</sup>

Структурный элемент ССП	Показатель	Порядок расчета и условия планирования
Финансы	Объем выручки от продаж, тыс.руб.	Ежегодный темп роста равен 110%
	Темп роста выручки от продаж, %	110% в год, 135 % за три года
	Уровень затрат на 1 рубль продаж продукции, %	Определяется как оптимальный уровень затрат, приблизительно равный достигнутому организацией в 2013 году
	Рентабельность продаж, %	Запланирован исходя из нормы рентабельности, определенной при балансировке показателей по критерию финансовой независимости
	Норма рентабельности	Определяется при балансировке показателей по критерию финансовой независимости
	Коэффициент финансовой автономии	Определяется на основании максимума в исследуемый период с учетом тенденции к повышению, учитывает ограничение по стоимости капитала
Налоги	Совокупные налоговые платежи	Планируется в соответствии с моделью корреляционно-регрессионной зависимости от выручки
	Уровень налоговой нагрузки (на доходы)	Среднее значение за 2012-2013 годы
Клиенты	Темп роста выручки от продаж, %	110% в год, 135 % за три года
	Коэффициент доведения продукции до потребителей	Среднее значение за 2012-2013 годы
	Коэффициент рекламной деятельности	Сохранение на уровне 2013 года
	Коэффициент конкурентоспособности	Балансируется на основе мультипликативной модели зависимости от двух предыдущих коэффициентов и темпа роста объема продаж
Потенциал	Коэффициент конкурентоспособности	Балансируется на основе мультипликативной модели зависимости от двух предыдущих коэффициентов и темпа роста объема продаж
	Уровень затрат на 1 рубль продукции, %	Определяется как оптимальный уровень затрат, приблизительно равный достигнутому организацией в 2012 году

<sup>1</sup> по данным ЗАО «Промстройинвест»

## ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Определение понятия «управленческого учета» зарубежными и отечественными учеными

Автор	Определение
Сатубалдин С.С. <sup>1</sup>	предназначен для классификации затрат, записи, накопления, исчисления себестоимости по видам издержек, по центрам ответственности, центрам прибыли, составления смет и отчетности о затратах и их анализа с подготовкой информации руководству для выбора оптимального решения
Вахрушина М.В. <sup>2</sup>	самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений.
Х. Андерсон, С.А. Николаева, С.Н. Зайцев <sup>3</sup>	интегрированная система формирования информации для планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в целях управления в краткосрочной и долгосрочной перспективе
Палий В.Ф. <sup>4</sup>	новая отрасль знания, объединяющая несколько прикладных экономических наук: планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и управленческий учет, управленческий анализ и ряд других. Это не только система наблюдения и обобщения текущих данных, прежде всего это система внутреннего оперативного управления
К. Уорд, Б. Райн <sup>5</sup>	процесс отображения финансовых и учетных проблем, анализа, планирования и контроля в единой системе финансово-управленческого учета, обеспечивающей разработку и эффективную реализацию бизнес-стратегий
Р. Энтони Дж. Рис <sup>6</sup>	процесс в рамках организации, который обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации.
Миддлтон Д. <sup>7</sup>	В основе управленческого учета лежит экономика, связанная с использованием ограниченных ресурсов, и наука, изучающая поведение людей. Управленческий учет обладает возможностью решить четыре главные проблемы: учет задолженности — прошлое, принятие решений - настоящее, контроль - настоящее, планирование- будущее
Друри К. <sup>8</sup>	представление лицам в самой организации информации, на основе которой они принимают более обоснованные решения и

<sup>1</sup> Сатубалдин, С. С. Учет затрат на производство в промышленности США : учеб. пособие / С. С. Сатубалдин. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1997. – 251 с.

<sup>2</sup> Вахрушина, М.В. Бухгалтерский управленческий учет / М.В. Вахрушина. - М.: Омега-Л, 2007. — 570 с.

<sup>3</sup> Николаева С.А. Учетная политика предприятия / С.А. Николаева. - М.: ИНФРА— М, 1995.

<sup>4</sup> Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета. – М.: Инфра-М, 2010. – 279 с.

<sup>5</sup> Стратегический управленческий учет : пер. с англ. / К. Уорд . – М. : Олимп-Бизнес , 2002 . – 448 с.

<sup>6</sup> Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / Пер. с англ.-М.: Финансы и статистика., 1993.

<sup>7</sup> Миддлтон Д. Бухгалтерский учёт и принятие финансовых решений / Д. Миддлтон. – М: Аудит, ЮНИТИ, 1997, - 380с.

<sup>8</sup> Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет : учеб. пособие / К. Друри. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1994. – 560 с.

	повышают эффективность и производительность текущих операций
Шеремет А.Д. Кондраков Н.П. Шапигузов С.Н. <sup>1</sup>	подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций
Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. <sup>2</sup>	идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами, Синонимом является внутренний учет (internal)
Керимов В.Э. <sup>3</sup>	информационная система внутрихозяйственного учета, представляющая информацию о затратах и доходах как всей организации, так и ее отдельных структурных подразделений в разрезе прошлого, настоящего и будущего времени, предназначенную для принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений
Национальная ассоциация бухгалтеров США	процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов

<sup>1</sup> Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. Учебник / А. Д. Шеремет, Е. В. Негашев. - М.: Инфра-М, 2011. – 512 с.

<sup>2</sup> Хорнгрен Ч.Б., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./Под ред. Я.В.Соколова.-М.: Финансы и статистика, 1995.416 с.: ил.

<sup>3</sup> Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет / В. Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2012. – 432 с.

## ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг) и активов организаций по видам экономической деятельности (в процентах)

Показатель	2005	2010	2011	2012
<b>Рентабельность проданных товаров, продукции ( работ, услуг)</b>				
<b>Всего в экономике</b>	<b>13,5</b>	<b>10,0</b>	<b>9,6</b>	<b>8,6</b>
Обрабатывающие производства	15,3	14,8	13,2	10,7
из них:				
производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака	7,9	10,8	7,8	9,4
текстильное и швейное производство	2,7	5,4	6,3	6,2
производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	5,0	6,6	8,6	9,1
обработка древесины и производство изделий из дерева	4,2	3,0	3,7	0,7
целлюлозно-бумажное производство; издательская и полиграфическая деятельность	11,2	11,3	11,5	10,1
производство кокса и нефтепродуктов	21,4	25,5	21,9	12,8
химическое производство	19,3	19,2	24,1	21,2
производство резиновых и пластмассовых изделий	4,6	6,7	6,7	7,6
производство прочих неметаллических минеральных продуктов	12,3	8,1	10,8	11,3
<b>металлургическое производство и производство готовых металлических изделий</b>	<b>26,7</b>	<b>19,1</b>	<b>14,2</b>	<b>11,3</b>
<b>из них металлургическое производство</b>	<b>30,1</b>	<b>21,3</b>	<b>15,7</b>	<b>12,1</b>
производство машин и оборудования	8,2	6,9	6,6	7,0
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	8,4	9,1	9,1	8,3
производство транспортных средств и оборудования	6,9	4,8	5,5	5,3
из него:				
производство автомобилей, прицепов и полуприцепов	4,1	2,9	3,4	4,1
производство судов, летательных и космических аппаратов и прочих транспортных средств	11,9	7,4	9,2	7,4

## ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Таблица – Налоговая нагрузка как индикатор сбалансированности элемента «Налоги» Производственного предприятия в 2010-2012 гг.

Наименование показателя	2011 г.	2012 г.	2013 г.
1. Налоговая нагрузка на доходы экономического субъекта	0,089	0,102	0,130
2. Налоговая нагрузка на финансовые результаты экономического субъекта	0,461	0,503	0,653
3. Налоговая нагрузка на собственный капитал экономического субъекта	0,622	0,613	0,752
4. Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения экономического субъекта	2,014	2,371	2,575
5. Налоговая нагрузка в расчете на одного работника экономического субъекта	53,814	59,867	80,319
6. Налоговая нагрузка на реализацию экономического субъекта	0,077	0,089	0,109
7. Налоговая нагрузка на затраты по производству товаров (работ, услуг) экономического субъекта	0,101	0,097	0,113
8. Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения экономического субъекта	0,249	0,253	0,257