

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение**  
**высшего образования**  
**«КУЗБАССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**имени Т.Ф. Горбачева»**

Институт экономики и управления  
Направление 38.04.02 «Менеджмент»  
Магистерская программа «Управленческий учет и анализ»  
Кафедра управленческого учета и анализа

**ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА**  
***к выпускной квалификационной работе***

Крамских Анастасии Сергеевны  
(фамилия, имя, отчество)

Тема ВКР: Организация и внедрение стратегического управленческого учета на предприятии

Заведующий кафедрой Кучерова Е.В.

Руководитель ВКР Тюленева Т.А.

Консультанты:

---

---

---

---

Кемерово 2018

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение**  
**высшего образования**  
**«КУЗБАССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**имени Т.Ф.Горбачева»**

Кафедра управленческого учета и анализа

У Т В Е Р Ж Д А Ю

Дата \_\_\_\_\_  
Зав. кафедрой \_\_\_\_\_  
(подпись)

**ЗАДАНИЕ ПО ВЫПУСКНОЙ КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ**

Обучающемуся Крамских Анастасии Сергеевне

1. Тема ВКР Организация и внедрение стратегического управленческого учета на предприятии

утверждена приказом по вузу от \_\_\_\_\_

2. Срок сдачи законченной ВКР \_\_\_\_\_

3. Исходные данные к ВКР результаты научно-исследовательской работы, материалы преддипломной практики

4. Объем и содержание пояснительной записки (основных) вопросов общей и специальной части) и графического материала

Введение      2 страницы \_\_\_\_\_

Раздел 1      19 страниц \_\_\_\_\_

Раздел 2      20 страниц \_\_\_\_\_

Раздел 3      34 страницы \_\_\_\_\_

Заключение      4 страницы \_\_\_\_\_

Приложения      6 страниц \_\_\_\_\_

Графическая часть      14 страниц \_\_\_\_\_

5. Консультанты по ВКР (с указанием относящихся к ним разделов)

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
3. \_\_\_\_\_
4. \_\_\_\_\_
5. \_\_\_\_\_
6. \_\_\_\_\_

Дата выдачи задания « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

**Руководитель** \_\_\_\_\_  
(подпись)

6. Основная литература и рекомендуемые материалы:

1. Акулов, А.О. Система сбалансированных показателей [Текст]: учебное пособие / А.О. Акулов. – Кемерово: Инт, 2014. – 160 с.

2. Алексеева, А. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст]: учебное пособие / А. Алексеева, Ю. Васильев, А. Малеева, Л. Ушвицкий. – Москва: КНОРУС, 2015. – 720 с.

3. Булгакова, С.В. Управленческий учет [Текст]: учебное пособие / С.В. Булгакова. – Воронеж: ВГУ, 2015. – 370 с.

4. Воронова, Е. Ю. Управленческий учет [Текст]: учебное пособие / Е. Ю. Воронова. – Москва: Юрайт, 2013. – 551 с.

5. Грант, Р. Современный стратегический анализ [Текст]: пер. с англ. / Р. Грант ; науч. ред. В. Н. Фунтова. – Питер, 2011. – 554 с.

6. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: Учебное пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – Москва: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 352 с.

7. Мельник, М.В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: учеб. пособие / М.В. Мельник, Е.Б. Герасимова. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2017. – 208 с.

8. Сигидов, Ю. И. Управленческий учет [Текст]: Учебное пособие / Ю.И. Сигидов. – Москва: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 240 с.

9. Вахрушева, О.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: Учебное пособие / О.Б. Вахрушева. – Москва: Дашков и К, 2012. – 252 с.

Задание принял к исполнению (дата) \_\_\_\_\_

**ПРИМЕЧАНИЕ:** 1. Это задание прилагается к законченному проекту и вместе с проектом представляется в ГАК.

2. Кроме задания, студент должен получить от руководителя календарный график работы над проектом на весь период проектирования (с указанием срока выполнения и трудоемкости отдельных этапов).

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«КУЗБАССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ  
имени Т.Ф.Горбачева»

**КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН**  
**подготовки выпускной квалификационной работы**

1. Институт экономики и управления
2. Направление подготовки 38.04.02 «Менеджмент», магистерская программа «Управленческий учет и анализ»
3. Кафедра управленческого учета и анализа
4. Фамилия, имя, отчество Крамских Анастасия Сергеевна
5. Тема ВКР Организация и внедрение стратегического управленческого учета на предприятии
6. Руководитель ВКР Тюленева Татьяна Александровна
7. Консультанты \_\_\_\_\_

№	ФАМИЛИЯ, ИМЯ, ОТЧЕСТВО	Разделы и специальные вопросы
1		
2		
3		
4		
5		
6		
7		
8		
9		

Зав. кафедрой \_\_\_\_\_

Директор \_\_\_\_\_

## Календарный рабочий план

ЭТАПЫ ИЛИ РАЗДЕЛЫ РАБОТЫ	МЕСЯЦЫ И НЕДЕЛИ																								
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
1. Введение																									
2. Раздел I																									
3. Раздел II																									
4. Раздел III																									
5. Заключение																									
6. Графическая часть																									
7.																									
8.																									
9.																									
10.																									
11.																									
12.																									
13.																									
14.																									
15.																									
16.																									
Дата выдачи	Срок начала дипломирования	Срок сдачи ВКР на кафедру					Срок защиты в ГЭК					Приложение 6 стр.					Утверждено: зав. каф.								

На основании результатов просмотра ВКР магистранта Крамских А.С. кафедра считает возможным допустить его к защите в ГЭК.

«\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20 г.

Зав. кафедрой \_\_\_\_\_

## АННОТАЦИЯ

Выпускная квалификационная работа на тему «Организация и внедрение стратегического управленческого учета на предприятии» выполнена на 95 страницах машинописного текста, включает 8 таблиц, 3 рисунка и 2 приложения. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех разделов, включающих девять параграфов, заключения, списка литературы из 34 наименований.

Ключевые слова: СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, ЭФФЕКТИВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ, СИСТЕМА СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ.

Объектом исследования выпускной квалификационной работы явились методические подходы к формированию элементов системы стратегического управленческого учета. Цель выпускной квалификационной работы – развитие теоретических положений и разработка практических организационно-экономических мер, направленных на формирование и внедрение стратегического управленческого учета.

Методология выполненного в выпускной квалификационной работе исследования основана на диалектическом подходе к пониманию предмета исследования, сравнительном анализе. В результате выполненного исследования был предложен ряд мероприятий по внедрению стратегического управленческого учета путем интеграции системы сбалансированных показателей и методов их формирования по центрам финансовой ответственности.

Выводы и предложения по теме исследования, отраженные в выпускной квалификационной работе, были предложены руководству исследуемого предприятия и реализовывались им на протяжении анализируемого периода. Оценка эффективности проведенных мероприятий позволила установить, что эффективность деятельности исследуемого предприятия после внедрения на нем стратегического управленческого учета значительно увеличилась.

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕН- ЧЕСКОГО УЧЕТА.....	8
1.1 Сущность стратегического управленческого учета.....	8
1.2 Элементы системы стратегического управленческого учета.....	14
1.3 Сравнительный анализ стратегического управленческого учета и других видов управленческого учета .....	21
РАЗДЕЛ II. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕН- ЧЕСКОГО УЧЕТА .....	27
2.1 Инструменты как элемент системы стратегического управленческого учета .....	27
2.2 Методы как элемент системы стратегического управленческого учета .....	37
2.3 Центры ответственности как элемент системы стратегического управленче- ского учета .....	42
РАЗДЕЛ III. РАЗРАБОТКА И ВНЕДРЕНИЕ СИСТЕМЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРИМЕРЕ АО «ТЕПЛОЭНЕРГО».....	47
3.1 Характеристика и анализ основных показателей деятельности АО «Тепло- энерго».....	47
3.2 Формирование элементов системы стратегического управленческого учета АО «Теплоэнерго».....	54
3.3 Реализация элементов системы стратегического управленческого учета и оценка ее эффективности .....	63
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	81
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	85
ПРИЛОЖЕНИЯ .....	89

## ВВЕДЕНИЕ

В условиях рыночной экономики устойчивое функционирование предприятий невозможно без постоянного совершенствования его управленческой деятельности, направленной на обеспечение и повышение качества выпускаемой продукции. В этой связи во всем мире предприятия уделяют значительное внимание проблеме управления качеством, использованию современных средств и методов учета в этой области.

Однако, как показывает зарубежный и отечественный опыт, значительного успеха в области управления качеством добиваются только те предприятия, которые ориентируются на долгосрочные цели и задачи, базируясь на методах стратегического управления. В этой связи исследование современных подходов и методов стратегического управления и возможностей их применения на предприятиях представляется весьма актуальной проблемой.

Стратегический управленческий учёт вносит свой вклад в производство информации для нужд управления, фокусируясь на тех ее элементах, которые связаны с реализацией стратегических целей и задач. Это означает, что менеджеры по стратегическому управленческому учёту могут играть более важную роль в принятии ряда управленческих решений, особенно относительно диверсификации деятельности и позиционирования на рынке.

На современном этапе экономического развития предприятиям теплоснабжающей отрасли необходимо осуществлять планирование на долгий срок, чтобы быть готовыми справляться с нежелательными изменениями внешней и внутренней среды и более результативно осуществлять представляющиеся возможности.

Организации с успешно функционирующей системой стратегического управленческого учета имеют преимущества перед конкурентами на рынке и в будущем смогут обойти своих соперников, а также удовлетворить большую часть пожеланий своих собственников.



Объектом исследования выпускной квалификационной работы явились методические подходы к формированию элементов системы стратегического управленческого учета. Цель выпускной квалификационной работы – развитие теоретических положений и разработка практических организационно-экономических мер, направленных на формирование и внедрение стратегического управленческого учета. Для достижения поставленной цели определены следующие основные задачи.

1. Изучение методических основ и принципов организации и внедрения стратегического управленческого учета на предприятии.

2. Выявление и систематизация факторов, обуславливающих выбор стратегии промышленного предприятия.

3. Формирование инструментария оценки эффективности реализации выбранной стратегии.

4. Разработка предложений и мероприятий по достижению цели стратегии на каждом этапе ее реализации.

Основные положения и выводы, сформулированные в выпускной квалификационной работе, нашли отражение в следующих публикациях по теме исследования:

1) Крамских, А.С. Стратегический учет в системе управления предприятием теплоэнергетической отрасли [Текст] / А.С. Крамских // Современная экономика: актуальные вопросы, достижения, инновации: сборник материалов XII Международной научно-практической конференции, г. Пенза, 20 декабря 2017 г. – Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение». – 2017. – С. 33-35.

2) Крамских, А.С. Формирование элементов системы стратегического управленческого учета предприятия [Текст] / А.С. Крамских // Экономика и управление в XXI веке: стратегии устойчивого развития: сборник материалов IV Международной научно-практической конференции, г. Пенза, 5 марта 2018 г. – Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение». – 2018.

# РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

## 1.1 Сущность стратегического управленческого учета

Для любой организации в условиях рыночной экономики важное значение имеет обеспечение стабильности работы. Средством достижения стабильности работы является реализация ряда мероприятий по приведению организации в соответствие со стратегией ее развития. Это требует решения блока таких проблем как: улучшение системы управления, повышение эффективности производственного процесса и конкурентоспособности выпускаемой продукции, рост производительности труда, улучшение финансово-экономических результатов в целом, что влечет за собой необходимость принятия оптимальных управленческих решений.

Особую роль в данном случае имеет также проблема информационного обеспечения и его автоматизация. Общеизвестной информационной системой, обеспечивающей потребности менеджеров для разработки и принятия управленческих решений, является управленческий учет. Как правило, информация, получаемая в системе управленческого учета, отражает все особенности работы предприятия, раскрывает экономические, технические и технологические возможности производства, внутрипроизводственные отношения. Однако, как показывает практика, немногие организации имеют таким образом поставленный управленческий учет, чтобы содержащаяся в нем информация удовлетворяла стратегическим целям управления.

В рыночных условиях хозяйствования определенная часть информации управленческого учета предназначается для собственников и менеджеров высшего уровня управления предприятием, является коммерческой тайной и носит строго адресный и конфиденциальный характер, переходя в разряд особо важной и

значимой стратегической «закрытой» информации. Поэтому необходимо в рамках системы управленческого учета формировать систему стратегического управленческого учета<sup>1</sup>.

Возникновение стратегического управленческого учета относится к 80-м годам XX века. Несмотря на то, что стратегический управленческий учет как самостоятельное отдельное направление существует уже более 20 лет, до сих пор не сформулировано его однозначного определения.

Проблемам развития стратегического учета (стратегически ориентированного учета, стратегического управленческого учета, учета для стратегического управления) уделяли внимание И. Богата, С. Голов, З. Гуцайлюк, М. Друри, А. Дайле, В. Залевский, З. Канурна, А. Карминский, Я. Крупка, С. Николаева, В. Паллий, С. Пушкар, Б. Райан, Я. Соколов, С. Суворов, К. Уорд, Н. Чумаченко, А. Шайкан, Л. Юрьева и другие. Учитывая весомый вклад указанных исследователей и ценность полученных ими результатов, остается ряд проблемных вопросов, требующих дальнейшей разработки. Так, проблема единого подхода к пониманию содержания стратегического направления бухгалтерского учета, его терминологии, целей, задач, функций, принципов, а также места в отечественной информационной системе предприятия является до сих пор не решенной.

Несмотря на большое внимание, которое получил стратегический управленческий учет, многие вопросы, касающиеся его содержания, остаются дискуссионными. Ряд авторов определяют стратегический управленческий учет как представление и анализ информации о рынках, о затратах конкурентов, о структуре затрат и мониторинге стратегии предприятия и стратегий конкурентов на этих рынках в течение ряда периодов, а также представление информации, обеспечивающей поддержку принятия решений стратегического характера.

Некоторые специалисты связывают определение стратегического управленческого учета с ориентацией на внешнюю среду. Так, Уэйн Симмондс, который первым предложил термин «стратегический управленческий учет», рассматривает

---

<sup>1</sup> Никандрова Н.Г. Организация системы стратегического управленческого учета на предприятии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://pskgu.ru/projects/pgu/storage/wt/wt142/wt142\\_22.pdf](http://pskgu.ru/projects/pgu/storage/wt/wt142/wt142_22.pdf) – Загл. с экрана (дата обращения 17.01.2018)

его как представление и анализ данных управленческого учета о бизнесе и его конкурентах, которые используются для мониторинга и развития стратегии такого бизнеса<sup>2</sup>.

По определению Е.Г. Саранцевой и В.В. Давыдовой стратегический управленческий учет можно определить как комплексную учетно-аналитическую систему информационного обеспечения процесса стратегического управления предприятием, предназначенную для содействия разработке и реализации стратегии и направленную на принятие стратегических решений. И как следствие, авторы делают вывод: стратегический управленческий учет направлен на информационную поддержку принятия стратегических решений, прогнозирование и организацию контроля, поэтому он не сводится только к системе учета, а направлен на:

- учетно-аналитическое обеспечение процесса стратегического управления предприятием;
- достижение поставленных стратегических целей и задач;
- достижение высоких финансовых результатов деятельности предприятия;
- укрепление конкурентной позиции и развитие конкурентных преимуществ предприятия<sup>3</sup>.

С.В. Булгакова определяет стратегический управленческий учет как инструмент формирования стратегии и реализации стратегического менеджмента экономического субъекта. Это своего рода направление дальнейшего развития управленческого учета, в котором наибольшее внимание уделяется внешним факторам<sup>4</sup>. По мнению С.Ю. Андреевой, стратегический управленческий учет является комплексным направлением управленческого учета, ориентированным на процесс принятия долгосрочных (стратегических) решений, в рамках которого предполагается тщательный анализ внешней бизнес-среды<sup>5</sup>. Е.Р. Мухина выделя-

---

<sup>2</sup> Андреева, С.Ю. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: конспект лекций / С.Ю. Андреева. – Йошкар-Ола: Поволжский государственный технологический университет, 2013. –116 с.

<sup>3</sup> Саранцева, Е.Г. Стратегический управленческий учет [Текст] / Е.Г. Саранцева // Вестник волжского университета им. В.Н. Тагичева. – 2015. – № 3 (34). – С. 77-82.

<sup>4</sup> Булгакова, С.В. Управленческий учет [Текст]: учебное пособие / С.В. Булгакова. – Воронеж: ВГУ, 2015. – 370 с.

<sup>5</sup> Андреева, С.Ю. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: конспект лекций / С.Ю. Андреева. – Йошкар-Ола: Поволжский государственный технологический университет, 2013. –116 с.

ет стратегический управленческий учет как отдельное самостоятельное направление управленческого учета, с помощью которого реализуются базовые функции управления (учет, планирование, контроль, мотивация, организация, информационное обеспечение) в долгосрочном периоде для достижения стратегических целей организации, использующем для этого методы, присущие различным наукам<sup>6</sup>. С.Н. Землякова и Н.Н. Дадыка считают, что стратегический управленческий учет это подсистема системы управленческого учета, которая значительно расширяет сферу своего действия в информационном обеспечении стратегического и оперативного управления предприятием<sup>7</sup>. Л.В. Юрьева определяет стратегический управленческий учет как информационную систему для обеспечения процесса стратегического планирования. По мнению автора, процесс достижения стратегической цели, принятие стратегических решений, исследование стратегических задач предприятия осуществляется на основе функционирования единого стратегического учетно-управленческого механизма<sup>8</sup>.

Проведенный анализ определений стратегического управленческого учета позволяет выделить следующие ключевые аспекты управленческого учета на предприятии:

- стратегический управленческий учет является информационной системой;
- стратегический управленческий учет ориентирован на процесс принятия стратегических управленческих решений;
- стратегический управленческий учет предоставляет информацию не только о внутренней среде предприятия, но и особое внимание уделяет информации о внешней среде;
- управленческий учет участвует в интегрированной системе учета, организации, планирования, анализа и контроля с целью формирования информационно-

---

<sup>6</sup> Мухина, Е.Р. теоретические аспекты стратегического управленческого учета как элемента эффективного управления организацией [Текст] / Е.Р. Мухина // Вопросы экономики и права. – 2014. – № 8. – С. 104-109.

<sup>7</sup> Землякова, С.Н. Модели формирования системы стратегического управленческого учета затрат [Текст] / С.Н. Землякова, Н.Н. Дадыка // Теория и практика современной науки. – 2016. – № 8(14). – С. 125-129.

<sup>8</sup> Юрьева, Л. В. Стратегический управленческий учет как основа информационного обеспечения деятельности предприятия [Текст] / Л. В. Юрьева // Устойчивое развитие российских регионов: экономическая политика в условиях внешних и внутренних шоков: сборник материалов XII международной научно-практической конференции, г. Екатеринбург, 17-18 апреля 2015 г. – Екатеринбург : УрФУ, 2015. – С. 483-488.

го обеспечения принятия управленческих решений по достижению оперативных и стратегических целей предприятия.

Изучив мнения авторов о системе стратегического управленческого учета, можно выделить общие черты. Все авторы оценивают стратегический управленческий учет как интегрированный процесс сбора, идентификации, измерения, накопления, подготовки, интерпретации и представления финансовой и нефинансовой информации для анализа внешней и внутренней среды организации, а также для оценки и контроля процесса выполнения стратегии, на основании которой высшим менеджментом принимаются стратегические управленческие решения для выполнения миссии организации, а собственники осуществляют оценку деятельности организации с точки зрения доходности капитала.

Стратегический управленческий учет органически вписывается в систему управленческого учета предприятия. Целью стратегического управленческого учета является обеспечение эффективного функционирования предприятия на сравнительно длительную перспективу. Необходимость стратегического управленческого учета обусловлена усложнением управленческих проблем, и необходимостью их комплексного решения. Он предназначен для менеджеров верхнего уровня управления предприятием. Для него нужна информация, в том числе конфиденциальная, составляющая коммерческую тайну, о возможностях предприятия и об экономической среде (рынках, товарах, конкурентах и т.п.).

К основным специфическим особенностям стратегического управленческого учета можно отнести:

- разработку нескольких вариантов стратегии развития предприятия и выбор наиболее оптимального из них;
- оценку достижения оперативных и стратегических целей, финансового состояния и производственного потенциала предприятия;
- интеграцию прогнозных, плановых нормативных и фактических данных финансово-производственной деятельности и исчисление в долгосрочной перспективе;

- учет факторов внешней среды, капитала, доходности, риска и др.

Под стратегическим управленческим учетом нужно понимать осуществляемый на предприятии процесс регистрации, обработки, анализа, подготовки информации, в большей мере имеющей санкционированный доступ и представления ее руководству для выработки управленческих решений по комплексному и перспективному развитию как предприятия в целом, так и его структурных подразделений и видов деятельности.

Как правило, необходимость в стратегическом управленческом учёте «назревает», когда предприятие достигает определённого уровня управленческой культуры, а его руководство начинает реально осознавать недостатки существующей системы традиционного управленческого учёта, среди которых<sup>9</sup>:

- отсутствие механизма планирования (бюджетирования), позволяющего проводить предварительный сравнительный анализ принимаемых решений, рассчитывать плановые, экономически оправданные показатели затрат, прогнозировать результаты деятельности и обосновывать перспективные решения, проводить анализ отклонений фактических показателей от плановых и выявлять их причины;

- отсутствие «прозрачной» системы учёта затрат, позволяющей проанализировать их по видам, местам возникновения, центрам ответственности и в других разрезах, необходимых для адекватного контроля деятельности и управления;

- отсутствие механизма оценки рентабельности направлений деятельности и отдельных продуктов;

- несовершенство с точки зрения решения управленческих задач системы внутренней отчётности;

- отсутствие процедур проведения анализа и принятия управленческих решений, связанных с вопросами формирования производственной программы, ценообразования, оценки инвестиционных проектов;

---

<sup>9</sup> Грант, Р. Современный стратегический анализ [Текст]: пер. с англ. / Р. Грант ; науч. ред. В. Н. Фунтова. – Питер, 2011. – 554 с.

- недостаточный уровень ответственности и мотивации персонала за снижение уровня затрат и повышение эффективности деятельности как своего подразделения, так и предприятия в целом;

- отсутствие чёткого механизма управления подразделениями предприятия (системы контрольных показателей, регламента их планирования, получения отчётов, анализа и оценки, стимулирования).

Таким образом, весьма перспективным представляется выделение в сложной системе управленческого учета любого предприятия стратегического управленческого учета для высшего руководства и оперативного управленческого учета для внутреннего менеджмента. Стратегический управленческий учет нацелен на перспективу. Информация стратегического управленческого учета и использование его данных должны обеспечить принятие управленческих решений, устраняющих перечисленные выше недостатки существующей системы традиционного управленческого учёта.

В настоящий момент стратегический управленческий учет находится в стадии зарождения и на практике приравнивается к основным аспектам функционирования традиционного управленческого учета. Однако на любом предприятии имеется резерв повышения эффективности системы управленческого учета и создания организационно-экономических условий для организации и внедрения системы стратегического управленческого учета. Для использования стратегического управленческого учета в практике финансово-хозяйственной деятельности предприятий его принципы должны получить свое воплощение в соответствующей организации.

## **1.2 Элементы системы стратегического управленческого учёта**

Из вопросов, составляющих содержание теоретических основ стратегического управленческого учета, наибольшую сложность вызывает вопрос его орга-



низации. Процесс организации и функционирования стратегического управленческого учета базируется на определенной организационно-методической основе, включающей множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, которые образуют определенную целостность единства.

По мнению Никандровой Н.Г., организационно-методическая основа стратегического управленческого учета состоит из трех взаимосвязанных блоков. Первый блок организационно-методической основы составляют цель, задачи и функции стратегического управленческого учета. Целью стратегического управленческого учета является информационное обеспечение управленческих решений по достижению стратегических целей и задач предприятия, ориентированных не только на ближайшее, но и сравнительно отдаленное будущее. Основными задачами стратегического управленческого учета можно считать<sup>10</sup>:

- формирование особо важной, в т.ч. конфиденциальной, стратегической информации для принятия конкретных управленческих решений менеджерами верхнего уровня управления предприятием;

- экономический анализ внешней и внутренней среды, в т.ч. стратегической позиции предприятия на рынке, дифференциации продукции предприятия, результативности деятельности центров ответственности;

- контроль за степенью достижения поставленных стратегических целей и задач предприятия;

- обеспечение взаимосвязи между стратегической и оперативной деятельностью предприятия и др.

Одной из главных функций стратегического управленческого учета является анализ деятельности предприятия. Поскольку стратегия бизнеса тесно связана с внешними условиями, в которых функционирует организация, то стратегический анализ в первую очередь должен быть сконцентрирован на долгосрочных целях и внешних условиях, в которых действует предприятие.

---

<sup>10</sup> Никандрова Н.Г. Организация системы стратегического управленческого учета на предприятии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://pskgu.ru/projects/pgu/storage/wt/wt142/wt142\\_22.pdf](http://pskgu.ru/projects/pgu/storage/wt/wt142/wt142_22.pdf) – Загл. с экрана (дата обращения 17.01.2018).

Следующей функцией стратегического управленческого учета является обеспечение условий для наиболее объективного анализа эффективности деятельности предприятия, а также для того, чтобы при принятии стратегических управленческих решений были учтены пожелания всех групп заинтересованных лиц.

Важной функцией стратегического управленческого учета является стратегическое планирование. Стратегическое планирование необходимо для составления планов долгосрочного характера, которые, в свою очередь, предназначены для того, чтобы достичь стратегических целей организации.

Еще одной функцией стратегического управленческого учета можно выделить контроль над деятельностью организации. На данном этапе роль управленческого учета выражается в отслеживании и контроле над достижением поставленных целей и обеспечении возврата к стадии принятия решений<sup>11</sup>.

Второй блок организационно-методической основы составляют научные подходы, принципы и методы стратегического управленческого учета. Научные подходы, применяемые при организации стратегического управленческого учета, могут быть общими и частными. Общими научными подходами являются системный, комплексный и компьютерный. Системный подход означает, что организация и функционирование стратегического управленческого учета рассматривается как подсистема системы управленческого учета, являющимися частью другой, более высокого уровня, системы управления предприятием. Комплексный подход означает, что в рамках предприятия стратегический управленческий учет рассматривается как часть финансово-производственной деятельности с комплексным использованием всех видов информации. Компьютерный подход связан с использованием современных компьютерных технологий при организации и функционировании стратегического управленческого учета.

К частным подходам организации и функционирования стратегического управленческого учета на предприятии можно отнести:

---

<sup>11</sup> Андреева, С.Ю. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: конспект лекций / С.Ю. Андреева. – Йошкар-Ола: Поволжский государственный технологический университет, 2013. –116 с.

- интеграционный, обеспечивающий взаимосвязи как по вертикали, так и по горизонтали;

- ситуационный, позволяющий концентрировать внимание на конкретные ситуации;

- динамичный, рассматривающий стратегический управленческий учет в диалектическом развитии, в причинно-следственных связях и соподчиненности;

- специальный, включающий в себя разработку методики организации стратегического управленческого учета с учетом специфики предприятия, отрасли, а также функционирования на предприятии системы управленческого учета.

Способы, приемы и практические действия методов стратегического управленческого учета позволяют обеспечивать руководителей предприятия обобщенной, достоверной информацией, необходимой для принятия правильных управленческих решений, направленных на достижение стратегических целей и задач предприятия. Вариантность применяемых методов стратегического управленческого учета, а также моделирования, прогнозирования и экономико-математических методов зависит от решаемых управленческих задач.

Третий блок организационно-методической основы состоит из информационного обеспечения стратегического управленческого учета. Взаимодействие первых двух блоков организационно-методических основ стратегического управленческого учета невозможно без их информационного обеспечения. В отечественной и зарубежной научной литературе достаточно точно отражены классификационные признаки информации, в том числе по содержанию (одноцелевая, многоцелевая), по возможности закрепления и хранения, по степени готовности для использования, по степени важности, по полноте, по характеру, по степени надежности и т.д.

К информации стратегического управленческого учета предъявляется ряд специфических требований, отличных от требований к информации для финансового учета, к бухгалтерской информации для внешних пользователей. Она должна отвечать: целенаправленности, оперативности, достаточности, адресности, гибко-

сти, экономичности в получении и использовании, защищенности от несанкционированного доступа, конфиденциальности.

Рассмотренные выше блоки организационно-методической основы являются комплексными со своими целями и задачами, с соответствующим информационным базисом, увязанным в пространстве и времени и служат базой для организации на предприятии стратегического управленческого учета<sup>12</sup>.

По мнению Л.В. Шалаевой стратегический управленческий учет включает в себя не просто учет как таковой, но и еще три взаимосвязанных элемента: стратегический анализ, стратегическое планирование и стратегический контроль<sup>13</sup>. Схематично взаимосвязь между элементами стратегического управленческого учета представлена на рис. 1.1.

Стратегический анализ направлен на определение состояния хозяйственной деятельности организации в конкретный момент времени. Помимо этого в ходе выполнения стратегического анализа дается оценка ясности и реалистичности ее стратегических целей. Поскольку стратегия развития, как правило, достаточно тесно связана с внешними условиями, в которых организация осуществляет свою хозяйственную деятельность, то стратегический анализ прежде всего призван исследовать внешние условия как факторы, оказывающие влияние на долгосрочные (стратегические) цели организации. Вторым важным элементом стратегического управленческого учета – стратегическое планирование. В ходе его осуществления разрабатываются планы долгосрочного характера, которые, в свою очередь, предназначены для достижения долгосрочных, т.е. стратегических, целей организации. Стратегическое планирование также известно как корпоративное планирование или долгосрочное планирование.

---

<sup>12</sup> Землякова, С.Н. Модели формирования системы стратегического управленческого учета затрат [Текст] / С.Н. Землякова, Н.Н. Дадька // Теория и практика современной науки. – 2016. – № 8(14). – С. 125-129.

<sup>13</sup> Шалаева, Л.В. Стратегический управленческий учет затрат в сельскохозяйственных организациях [Текст] / Л.В. Шалаева. – Пермь: ИПЦ «Прокрость», 2014. – 171 с.



Рисунок 1.1 – Взаимосвязь элементов системы стратегического управленческого учета

В рамках данного этапа происходит выбор инструментов стратегического управленческого учета, которые в дальнейшем будут использоваться в ходе реализации стратегии предприятия. Инструментарий стратегического управленческого учета представляет собой совокупность традиционных методов учета и анализа и дополнительных специфических технологий мониторинга, идентификации и сбора данных, прогнозирования, анализа, принятия решений в условиях неопределенности. При этом перед руководителем организации стоит серьезная проблема выбора наиболее подходящего инструмента из числа предложенных вариантов. От оптимальности выбора зависит качество информационной базы для про-

ведения стратегического планирования, контроля и анализа, следовательно, и уровень эффективности всей системы стратегического управленческого учета.

Результатом стратегического планирования является стратегия развития организации – долгосрочная программа действий организации (на 5 лет и более).

Третий важнейший элемент стратегического управленческого учета – это стратегический контроль. Его роль состоит в отслеживании и контроле за достижением поставленных стратегических целей и обеспечении возврата к стадии принятия решений. Такие возвраты необходимы для того, чтобы скорректировать решения и вернуться на путь, который необходимо пройти для достижения целей, или для того, чтобы изменить цели (или скорректировать их) в случае необходимости (в частности, если изменить внешние и внутренние условия хозяйственной деятельности организации).

Анализ точек зрения разных авторов об элементах системы стратегического управленческого учета позволяет выделить в ней инструменты, методы и центры финансовой ответственности. Их характеристика представлена в табл. 1.1.

Таблица 1.1 – Характеристика элементов системы стратегического управленческого учета

Элемент	Содержание
Инструменты	Совокупность показателей стратегического управленческого учета, с помощью которых осуществляются стратегическое планирование, контроль и анализ в рамках выбранной стратегии для повышения эффективности деятельности предприятия
Методы	Совокупность способов и приемов поиска и подготовки качественной информационной базы для принятия управленческих решений, в том числе элементы метода бухгалтерского учета, приемы экономического анализа и приемы обработки инструментов системы стратегического управленческого учета в соответствии с информационными запросами управления
Центры финансовой ответственности	Составляющие организационной структуры предприятия, ответственные за реализацию стратегических целей и задач, по которым разрабатываются стратегические целевые установки

Изложенные элементы определяют сущность концепции стратегического управленческого учета и в дальнейшем будут положены в основу разрабатываемой системы стратегического управленческого учета.

### 1.3 Сравнительный анализ стратегического управленческого учета и других видов управленческого учета

Система управленческого учёта накапливает, классифицирует, обобщает и указывает в отчетах информацию, помогающую руководителям предприятий и другим сотрудникам в принятии решения, планировании, контроле и измерении показателей функционирования.

От выбора системы управленческого учета зависит успешность и результативность принятия решений. Специалисты утверждают, что система управленческого учета является наиболее важной особенностью организации, и считают её как «объективизацию» организации в том смысле, что она обеспечивает согласованную картину того, что из себя представляет предприятие.

Большинство авторов придерживаются мнения о дифференциации управленческого учета на стратегический и традиционный (иначе оперативный) управленческий учет. В ходе проведенного анализа были выявлены основные отличия стратегического управленческого учета от традиционного. Результаты проведенного исследования представлены в табл. 1.2.

Таблица 1.2 – Основные отличия стратегического и традиционного управленческого учета

Анализируемый аспект	Стратегический управленческий учет	Традиционный управленческий учет
Предназначение	Выживание организации в долгосрочной перспективе посредством установления динамичного баланса с окружением, позволяющего решать проблемы заинтересованных в деятельности организации лиц.	Производство товаров и услуг с целью получения дохода от их реализации.
Учет фактора времени	Ориентация на долгосрочную перспективу.	Ориентация на краткосрочную и среднесрочную перспективу.
Анализ внутренней среды	Анализ основных внутренних факторов.	Концентрация анализа на внутренних факторах.
Анализ внешней среды	Постоянный мониторинг внешней среды: предоставление и анализ информации о рынках, затратах конкурентов и их структуре, стратегий конкурентов на этих рынках в течении целого ряда отчетных периодов.	Проводится нерегулярно, от случая к случаю.

Анализ нефинансовых факторов	Производит систематизированный учет и оценку нефинансовых факторов.	Нефинансовые факторы, как правило, не учитываются.
Отношение к анализу затрат	Для стратегического анализа объем произведенной продукции не является наиболее существенным фактором, который объясняет поведение затрат.	Единственным фактором, определяющим поведение затрат, признается объем производимой продукции. На этом основании производится разделение затрат на переменные и постоянные.
Роль в организации	Играет одну из ключевых ролей, поскольку адаптирован к реальным деловым потребностям конкретной организации. Необходим для функционирования стратегического менеджмента на предприятии. Является информационной базой для стратегического менеджмента организации и помогает в формулировании стратегий на различных стадиях развития бизнеса. Контролирует степень достижения поставленных стратегических задач и обеспечивает взаимосвязь между оперативной и стратегической деятельностью предприятия, поскольку выражает стратегические планы и задачи в конкретных показателях.	Роль ограничивается решением, в большей степени оперативных задач.
Подготовка управленческих решений	Направлен на стратегические управленческие решения и контроль за их реализацией.	Направлен на внутренние, оперативные управленческие решения, частично – стратегические.
Критерии эффективности управления	Своевременность и точность реакции организации на новые запросы рынка и изменения в зависимости от изменения окружения.	Прибыльность и рациональность использования производственного потенциала.

Однако, несмотря на все отличительные черты стратегического и традиционного управленческого учета, между ними существует достаточно тесная связь: для успешного функционирования компании необходимо, чтобы отмеченное оперативное управление было согласовано со стратегическими целями<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> Андреева, С.Ю. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: конспект лекций / С.Ю. Андреева. – Йошкар-Ола: Поволжский государственный технологический университет, 2013. –116 с.



Марков А.Н. в своей работе проанализировал детально функции управленческого учета и стратегического управленческого учета и разложил их на элементы нижнего уровня, подфункции, с точки зрения аспекта разработки и исполнения стратегии. По мнению автора, функцию традиционного управленческого учета целесообразно дифференцировать на две подфункции: собственно учет, в рамках которого в соответствии с учетной политикой предприятия осуществляются проводки, отражающие изменения в балансе и прибыли компании, а также подфункцию анализа. Две подфункции управленческого учета реализуются разными подразделениями или разными командами в рамках одного подразделения.

Стратегический управленческий учет в свою очередь можно разделить на четыре подфункции. Во-первых, это подфункция стратегического анализа. В рамках данной подфункции осуществляется сбор и учет информации, необходимой для реализации функции стратегического управленческого учета. Также, данная подфункция реализует процесс стратегического анализа, который проводится в ходе разработки и корректировки стратегии.

Финансовая подфункция функции стратегического управленческого учета формирует долгосрочную финансовую модель. Данная модель основана на долгосрочных прогнозах макроэкономических и рыночных показателей, стратегий и действий конкурентов. В долгосрочной финансовой модели упор делается не только на финансовые, но и на нефинансовые, стратегические, а также комплексные показатели, то есть все показатели, которые являются необходимыми для разработки, корректировки и оценки исполнения стратегии компании<sup>15</sup>.

Наконец, последней подфункцией стратегического управленческого учета является подфункция проектного управления. По сути, данная подфункция может относиться и к функции управленческого учета в связи с тем, что при ее реализа-

---

<sup>15</sup> Воронова, Е. Ю. Управленческий учет [Текст]: учебное пособие / Е. Ю. Воронова. – Москва: Юрайт, 2013. – 551 с.

ции используются инструменты и технологии управленческого учета, связанные с оценкой инвестиционной привлекательности проекта<sup>16</sup>.

С точки зрения других авторов, управленческий учет можно разделить на следующие виды: производственный учет; маржинальный учет; бюджетный учет; стратегический учет. Сравнительный анализ вышеперечисленных видов управленческого учета представлен в табл. 1.3.

Таблица 1.3 – Сравнительная характеристика видов управленческого учета

Анализируемый аспект	Производственный управленческий учет	Маржинальный управленческий учет	Бюджетный управленческий учет	Стратегический управленческий учет
Задачи управления	Управление себестоимостью продукции	Планирование объемов продукции, цены и затрат в целях максимизации операционной прибыли	Повышение эффективности деятельности подразделений	Обеспечение развития предприятия и повышение конкурентоспособности в долгосрочной перспективе
Направленность	Направлен на расчет производственной себестоимости, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (является основой управленческого учета)	Направлен на оптимизацию объема реализации продукции, цены и затрат в целях максимизации операционной прибыли предприятия	Направлен на повышение эффективности деятельности подразделений через формирование системы бюджетирования и персонализированной ответственности за финансовые результаты	Направлен на создание системы ресурсного и финансового обеспечения стратегии развития предприятия
Проблема	Соответствие себестоимости реально затраченным ресурсам для производства продукции	Определение прибыли в зависимости от изменения объемов производства и реализации	Прозрачность финансовых результатов предприятия для менеджеров и их ответственность за результаты деятельности	Получение конкурентного преимущества. Ресурсное и финансовое обеспечение стратегии предприятия. Планирование и учет инвестиционной и инновационной деятельности
Технологии управленческого учета	Standard-costing, ФСА, ABC-costing, Target costing, Just -in-Time, ТОС, др.	Direct costing, CVP- анализ, операционный левэридж, релевантный подход к анализу решений, др.	бюджетирование, АБВ, КPI, EVA, трансфертное ценообразование, др.	Life cycle costing, Kaizen costing, TQM, ССП (BSC), KPI, АВМ, реинжиниринг бизнес-процессов и др.

<sup>16</sup> Марков, А.Н. Стратегический управленческий учет и его функциональное назначение в рамках системы управления предприятием [Текст] / А.Н. Марков // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 5. – С. 62-65.

Основные методы	Нормирование затрат и анализ отклонений; функциональные методы распределения затрат; калькулирование по видам деятельности; управление изменениями затрат	Выделение переменной составляющей себестоимости и уровней релевантности; расчет операционного рычага; оценка приростных показателей прибыли при принятии решений	Выделение центров финансовой ответственности и сферы ответственности руководителей; разработка системы показателей эффективности деятельности подразделений; формирование трансфертной цены	Всесторонняя оценка возникновения затрат и сравнение с конкурентами; разработка системы показателей результативности предприятия; анализ доходности инвестиций на основе дисконтирования денежных потоков; формирование фондов развития предприятия
-----------------	---	--	---	---

Из данных таблицы можно сделать вывод, что производственный учет является основным видом управленческого учета и перед ним стоит задача ответить на вопрос: сколько и каких ресурсов было потрачено на выпуск той или иной продукции. Производственный учет позволяет вычислить себестоимость продукции и проанализировать затраты, из которых складывается данная себестоимость. Маржинальный учет устанавливает зависимость прибыли от объемов производства и реализации. Данный вид учета направлен на решение такой управленческой задачи, как планирование объемов продукции, цены и затрат в целях максимизации операционной прибыли. Бюджетный учет предназначен для повышения управляемости, прозрачности и предсказуемости финансовых результатов предприятия для менеджеров, усиления их ответственности за результаты деятельности подразделений, планирования доходов и фиксирования лимитов расходов. Стратегический учет направлен на обеспечение развития предприятия и повышения его конкурентоспособности в долгосрочной перспективе. Данный вид учета решает проблему ресурсного и финансового обеспечения стратегии предприятия.

По результатам исследования, проведенного в данном разделе, можно сделать следующие выводы.

1. Анализ существующих в современной экономической литературе точек зрения на стратегический управленческий учет позволил охарактеризовать его как интегрированный процесс сбора, идентификации, измерения, накопления, подготовки, интерпретации и представления информации для анализа внешней и внутренней среды, а также для оценки и контроля процесса выполнения стратегии, на основании которой высшим менеджментом принимаются стратегические управленческие решения для выполнения миссии организации, а собственники осуществляют оценку деятельности организации с точки зрения доходности капитала.

2. По итогам оценки характеристик различных видов управленческого учета – производственного, маржинального, бюджетного и стратегического – по направленности, кругу решаемых проблем и задачам управления, основным методам и технологии осуществления, были выделены особенности стратегического управленческого учета – формирование информации для ресурсного и финансового обеспечения стратегии предприятия, направленной на его развитие и повышение конкурентоспособности в долгосрочной перспективе.

3. Целью стратегического управленческого учета является обеспечение эффективного функционирования предприятия на сравнительно длительную перспективу. По результатам анализа представленных в современной экономической литературе подходов к характеристике элементов системы стратегического управленческого учета для реализации указанной цели выделены следующие элементы: инструменты, методы и центры финансовой ответственности. С помощью инструментов – информационной базы – осуществляются стратегическое планирование, контроль и анализ в рамках выбранной стратегии для повышения эффективности деятельности предприятия. С использованием методов выполняются поиска и подготовки качественных инструментов системы стратегического управленческого учета для принятия управленческих решений в соответствии с информационными запросами управления. Каждый из инструментов и методов разрабатывается применительно к центрам финансовой ответственности, по которым формируются целевые установки для реализации стратегии предприятия.

## **РАЗДЕЛ II. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

### **2.1 Инструменты как элемент системы стратегического управленческого учета**

Инструментарий стратегического управленческого учета определяется методами и приемами тех направлений, по которым развивалась система стратегического управленческого учета. Данная система содержит в себе множество приемов, в том числе методы традиционного управленческого учета, методы стратегического менеджмента и специальные. Существует несколько направлений стратегического управления, для осуществления которых требуется информация стратегического управленческого учета: оценка конкурентов, стратегическое позиционирование, обеспечение конкурентных преимуществ. Для реализации этих направлений в стратегическом управленческом учете должны использоваться необходимые инструменты. Среди основных инструментов стратегического учета можно выделить следующие технологии и концепции: система сбалансированных показателей, концепция «шесть сигм», цепочка ценностей, таргет-костинг, кайзен-костинг, бенчмаркинг, ABC-костинг, оценка финансовых показателей деятельности, анализ цепочки ценностей и др. Рассмотрим, какие инструменты стратегического управленческого учета адекватны к применению для осуществления внешнего и внутреннего стратегического анализа на предприятии.

Концепция «шесть сигм» – это подход к совершенствованию бизнеса, который стремится найти и исключить причины ошибок или дефектов в бизнес-процессах путем сосредоточения на тех выходных параметрах, которые оказываются критическими важными для потребителя. «Шесть сигм» – стратегический подход, который работает для всех процессов, продуктов и отраслей. Это своего рода система мониторинга и оценки качества бизнес-процессов, ориентированная на уменьшение количества дефектов в продукции и услугах.

Концепции «шесть сигм» является узконаправленной, это технология управления качеством оказываемых услуг и качеством производимой продукции, поэтому она необходима для компаний, которые в первую очередь ориентированы на измерение показателей степени удовлетворенности клиентов, непрерывное улучшение качества работы на всех уровнях компании. Главная цель концепции «шесть сигм» – внедрение совершенных производственных, административных и сервисных процессов, в результате работы которых фирма будет иметь 3-4 дефекта на миллион изделий или событий в сфере управления. Система основана на расчете дефектов на единицу продукции и единицу события на каждом конкретном участке процесса. Показатель число дефектов на единицу продукции позволяет измерить степень участия конкретных специалистов, отделов в достижении как высокого качества продукции, так и качества обслуживания «внутренних» и «внешних» клиентов. Таким образом, главная стратегическая задача данной концепции – снижение изменчивости процессов на предприятии<sup>17</sup>.

«Таргет-костинг» – система управления, направленная на снижение затрат производимой продукции (работ, услуг), а также система контроля издержек и калькулирования себестоимости продукции с учетом фактического запроса потребителей и рыночной ситуации в целом в момент разработки и до начала выпуска продукции на рынок. Главной особенностью «таргет-костинг» является расчет себестоимости, исходя из предварительно установленной цены реализации, определяемой на основе маркетинговых исследований. Методика «таргет-костинг» позволяет заранее, до начала производства, снизить все риски, связанные с производством и реализацией продукции, либо, отказаться от них. Наибольшее распространение метод таргет-костинг получил на предприятиях, работающих на международных рынках в условиях жесткой конкуренции, и прежде всего в инновационных отраслях: автомобилестроении, производстве электроники и пр. К недостатком данного инструмента можно отнести то, что для целевого снижения затрат на предприятии могут потребоваться значительное

---

<sup>17</sup> Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: Учебное пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – Москва: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 352 с.

время или серьезные инвестиции. А технические возможности предприятия не всегда позволяют снизить себестоимость до заданного уровня

В отличие от «таргет-костинг», решающего проблему снижения затрат и эффективного управления издержками на стадии планирования, «кайзен-костинг» решает ту же задачу на стадии производства. Кроме того, «кайзен-костинг» предполагает более широкую сферу применения, нежели традиционное управление затратами, направленное на формирование нормативных показателей затрат, анализ расхождений и принятие корректирующих мер. Таким образом, «кайзен-костинг» позволяет организованно и целенаправленно осуществлять политику снижения себестоимости, рационально инвестировать денежные средства, координировать действия множества людей, вовлечённых в производственный процесс, и совместными усилиями добиваться достижения поставленных целей. Недостатком данного метода является необходимость в мотивации сотрудников и корпоративной культуре, поддерживающей вовлечённость персонала в деятельность организации.

Бенчмаркинг – представляет собой процесс сравнения продуктов, услуг или процессов одной организации с продуктами, услугами или процессами другой организации. Иногда, проводят сравнение внутри одной и той же организации. Цель этого процесса заключается в поиске улучшений тех аспектов, по которым проводится сравнение. Бенчмаркинг позволяет применить в своей работе лучшие практики других компаний. Но, сначала, необходимо добиться полного понимания своих собственных процессов, т.к. невозможно провести адекватное сравнение, не имея представления о собственной деятельности. Для этого нужно знать границы рассматриваемых процессов, выполняемые операции, текущий уровень исполнения процессов и другие параметры, характеризующие работу. Преимуществом данного инструмента стратегического управленческого учета является возможность получения комплексной оценки управления затратами на предприятии в сравнении с эталонным предприятием. Однако неверный выбор предприятия-эталона снижает эффективность данного метода. Кроме того, рассматриваемы ин-

струмент требует системности и целенаправленности в применении опыта других предприятий.

АВС-костинг. Сущность данного инструмента заключается в изучении зависимости между затратами и различными производственными процессами. Согласно методике расчета определяется полный перечень и последовательность выполнения операций (функций) с одновременным расчетом потребности ресурсов для каждой операции. Преимущество данного метода заключается в значительном повышении обоснованности отнесения накладных расходов на конкретный продукт, более точном калькулировании себестоимости и обеспечении взаимосвязи получаемой информации с процессом формирования затрат. К недостаткам данного инструмента можно отнести то, что его использование требует значительных изменений в системе бухгалтерского учета и совершенствования систем информационной поддержки, что влечет за собой рост затрат на управление.

Анализ жизненного цикла продуктов конкурентов. Данный вид анализа проводится исходя из разработок Бостонской консалтинговой группы, дифференцировавшей четыре стадии (фазы) жизненного цикла продукта – внедрение на рынок, рост, зрелость, упадок (Бостонская матрица 2x2). Каждой стадии жизненного цикла продукта свойственны уровни делового и финансового рисков, динамика денежных потоков. Оценка делового и финансового рисков предполагает исследование динамики затрат (переменных и постоянных) конкурента. В целом анализ жизненного цикла продукта конкурента позволяет скоординировать собственные действия, исходя из знаний об ориентированности конкурентов в управлении затратами, доходами, денежными потоками и рисками на каждой стадии жизненного цикла продукта<sup>18</sup>.

Анализ финансовых показателей деятельности проводится с точки зрения оценивания финансового состояния, финансовых результатов деятельности, а также сильных и слабых сторон. Он осуществляется на основе бухгалтерской

---

<sup>18</sup> Булгакова, С.В. Аналитические инструменты стратегического управленческого учета [Текст] / С.В. Булгакова // Экономический анализ: теория и практика. – 2015. – № 4 (403). – С. 36-49.



(финансовой) отчетности, позволяет проводить численный анализ показателей по финансовому аспекту деятельности. Такой анализ в оценке собственного финансового состояния и финансовых результатов деятельности экономического субъекта традиционно составляет предметную область комплексного экономического анализа. Он включает общеизвестные формулы расчета соответствующих показателей. В стратегическом управленческом учете расчет этих показателей производится в оценках конкурентов. Это помогает определить, в чем состоит нынешняя стратегия конкурентов, их цели, намерения, каковы их ресурсы и возможности<sup>19</sup>.

Стратегический анализ цепочки ценностей предполагает оценивание конкурентного преимущества различных экономических субъектов-конкурентов, рассматриваемых в общей цепи видов деятельности, создающих ценность. В этом контексте цепочка ценности представляет собой согласованный набор стратегически важных видов деятельности, обеспечиваемых экономическими субъектами-конкурентами. Стратегический вопрос состоит в том, сможет ли экономический субъект поддерживать свое конкурентное преимущество на основе затрат или дифференциации либо фокусировании, управлять элементами цепочки ценности в сопоставлении с элементами цепочки ценностей своих конкурентов. Поскольку цепочка ценностей предусматривает не только собственное присутствие в ней экономического субъекта в качестве звена (звеньев) цепи, но и присутствие его конкурентов, постольку стратегический анализ цепочки ценностей определяет возможности оценивания затрат и финансовых результатов по каждому элементу (звеньям цепи – видам деятельности), представленному тем или иным экономическим субъектом-конкурентом<sup>20</sup>.

Сбалансированная система показателей, разработанная профессорами Гарвардского университета Д. Нортоном и Р. Капланом, в настоящее время представляется одной из наиболее популярных и признанных в мире концепций стратегического управления. Она обеспечивает целенаправленный мониторинг деятельно-

---

<sup>19</sup> Булгакова, С.В. Управленческий учет [Текст]: учебное пособие / С.В. Булгакова. – Воронеж: ВГУ, 2015. – 370 с.

<sup>20</sup> Булгакова, С.В. Аналитические инструменты стратегического управленческого учета [Текст] / С.В. Булгакова // Экономический анализ: теория и практика. – 2015. – № 4 (403). – С. 36-49.

сти предприятия, позволяя прогнозировать и предупреждать появление проблем и органично сочетая уровни стратегического и оперативного управления, а также контролируя наиболее существенные финансовые и нефинансовые показатели деятельности предприятия. Сбалансированная система показателей охватывает стратегически важные направления и является инструментом, создающим рамочную структуру системы управления, которая включает вопросы не только стратегического, но и оперативного управления. Рассмотрим более подробно данный инструмент стратегического управленческого учета.

В основе сбалансированной системы показателей лежит выделение четырех аспектов деятельности организации, которые названы перспективами. Они непосредственно связаны со стратегией организации. Каждая перспектива включает в себя несколько компонентов – стратегические цели, собственно показатели, а также инициативы по их достижению.

1. Перспектива «финансы» характеризует стратегию с точки зрения акционеров (собственников), заинтересованных в финансовых результатах. В данной перспективе присутствуют показатели, отвечающие на вопрос «Какие показатели нашей деятельности акционеры будут воспринимать как успех компании?». Это может быть капитализация, курс обыкновенной акции, прибыль, рентабельность активов, собственного капитала и т.д. Иными словами, данная перспектива отражает экономический интерес собственников во владении предприятием.

2. Перспектива «клиенты» характеризует стратегию с точки зрения потребителей, т. е. тех, кто платит компании деньги, обуславливающие достижение финансовых целей. Показатели данной перспективы отвечают на вопрос «Как компания должна выглядеть с точки зрения клиентов?». В качестве показателей могут применяться: доля рынка, индексы лояльности клиентов, средний объем заказа, число повторных обращений и т.д. Данная перспектива призвана показать, что компания должна предложить их рынку, чтобы получать деньги.

3. Перспектива «внутренние бизнес-процессы» отражает стратегические приоритеты бизнес-процессов внутри собственно организации, т. е. ту деятель-

ность, результаты которой предъявляются рынку и потребителям. Естественно, чтобы «выход» организации соответствовал требованиям клиентов, необходима определенная результативность и эффективность бизнес-процессов. Показатели данной перспективы отвечают на вопрос «В каких процессах нужно достичь совершенства, чтобы удовлетворить ожидания клиентов?». Примерами таких показателей могут быть индикаторы качества, производственных потерь, скорости обслуживания и т.д. Данная перспектива ориентирована на характеристику внутренней среды организации с точки зрения приближения к требованиям рынка.

4. Перспектива «обучение и рост» (также называется «развитие») отражает приоритеты при создании организационного потенциала, способствующего организационным изменениям, инновациям и росту. Эта перспектива отражает способность компании изменять собственные бизнес-процессы на основе организационного потенциала. Ее показатели отвечают на вопрос «Как организация должна обучаться и развиваться для достижения поставленных целей?». Данная перспектива внутреннюю среду, но уже с позиции ее способности изменять внутренние бизнес-процессы.

Таким образом, в системе сбалансированных показателей находят отражение все важные аспекты деятельности организации в их взаимосвязи, т. е. имеет место системный подход к реализации стратегии. В то же время принципиально возможно добавление новых перспектив, что имеет место в случае с некоммерческими организациями и органами власти. Однако классической является структура с четырьмя перспективами. По каждой из перспектив системы сбалансированных показателей необходимо определить стратегическую цель или цели, показатель (или несколько показателей), характеризующих ее достижение, а также критические факторы успеха (КФУ), играющие решающую роль в достижении стратегических целей предприятия. Также по каждой цели могут определяться ответственные, методика расчета показателей и т.д.

Еще одна важнейшая категория системы сбалансированных показателей – стратегическая карта. Она представляет собой стратегические цели компании по

перспективам в формализованном виде и позволяет донести их до исполнителя<sup>21</sup>. Работа над стратегической картой верхнего уровня состоит в изучении и анализе стратегических целей и аналитических материалов к стратегии предприятия, а также в формулировании и уточнении критических факторов успеха, конкретизирующих стратегические цели предприятия.

Критические факторы успеха – это стратегические задачи и результаты деятельности, к которым компания должна стремиться для повышения своей конкурентоспособности и достижения успеха на рынке. Формулирование и уточнение критических факторов успеха позволяет прийти к общему пониманию и конкретизировать данные цели, что упростит и сделает более удобным составление стратегической карты верхнего уровня. Таким образом, прежде чем приступить к созданию стратегической карты верхнего уровня, необходимо определиться с критическими факторами успеха, которые будут на ней изображены. При выборе критических факторов успеха необходимо исходить из следующих критериев:

- фактор успеха охватывает полностью или в наибольшей степени положения стратегии предприятия;
- фактор успеха представляет результат работы предприятия для достижения его стратегической цели;
- фактор успеха или его связь с другими факторами на карте непосредственно отражает те или иные положения миссии, основной стратегической цели и локальных целей предприятия.

Для каждой цели определяются набор критических факторов успеха и показателей, отражающих степень реализации цели и их целевые значения. В качестве показателей обычно используются «ключевые показатели эффективности» (КПЭ). В зависимости от того, к какой из перспектив (финансы, клиенты, бизнес-процессы, обучение и развитие) относятся ключевые показатели эффективности, они могут быть представлены в финансовом выражении, в процентах, баллах и

---

<sup>21</sup> Акулов, А.О. Система сбалансированных показателей [Текст]: учебное пособие / А.О. Акулов. – Кемерово: Инт, 2014. – 160 с.

т.д. Стратегия, стратегические цели, критические факторы успеха и ключевые показатели эффективности образуют карту стратегии по определенной перспективе.

Показатели результативности позволяют отслеживать реализацию стратегии и корректировать ее в соответствии с изменяющимися условиями, в то же время обеспечивают основу для планирования и оценки исполнения бюджета деятельности каждого сотрудника. Показатели могут исчисляться с различной частотой: ежедневно, ежеквартально или ежегодно<sup>22</sup>. Таким образом, для внедрения системы сбалансированных показателей на предприятии необходимо выполнить ряд последовательных действий:

- определить миссию, видение и стратегию предприятия;
- определить область охвата (подразделения предприятия, в которых внедряется система сбалансированных показателей);
- определить стратегические цели;
- определить критические факторы успеха;
- определить ключевые показатели эффективности для оценки достижения целей и способы получения данных для показателей;
- определить целевые значения ключевых показателей эффективности;
- внедрить управление процессами;
- оценивать эффективность реализуемой системы на предприятии, вносить корректировки в случае обнаружения отклонений.

Как и в любой системе, в системе сбалансированных показателей есть определенные преимущества и недостатки. К преимуществам системы можно отнести следующие.

1. Учитываются не только финансовые показатели, но также и нематериальные активы.
2. Сокращает возникновение критических ситуаций. С помощью данной системы возможно избежать кризисов, таких как, например, банкротство.
3. Понимание стратегических целей всеми работниками компании.

---

<sup>22</sup> Адуева, Т. В. Планирование и проектирование организаций [Текст]: учебное пособие / Т. В. Адуева. – Томск: ТУСУР, 2016. – 73 с.

4. Перевод стратегии в цели и действия. Система позволяет перевести стратегию в конкретные мероприятия.

5. Позволяет полномасштабно увязать стратегию компании с оперативным бизнесом.

6. Охватывает все важнейшие аспекты деятельности предприятия.

7. Дает представление полной картины бизнеса для менеджмента.

Также система сбалансированных показателей имеет и отрицательные стороны.

1. Систему невозможно адаптировать к любым условиям. Она не универсальная. Система может идеально подходить к одной отрасли, стране или организации, но не будет работать при определенных условиях. Следовательно, ее необходимо разрабатывать для конкретного объекта.

2. При разработке и внедрении системы сбалансированных показателей необходимо быть внимательным с конфиденциальностью данных. Ведь для понимания стратегии сотрудниками, нужно раскрыть перед ними все механизмы работы. А это может привести к утечке информации.

3. Невозможность адекватного измерения эффектов от внедрения системы.

4. Временное отторжение системы некоторыми сотрудниками организации.

5. Не реализован принцип ответственности за общий результат.

6. Проблема оценки важных ключевых составляющих.

7. Сложность разработки и внедрения системы сбалансированных показателей.

8. Размытость внедрения. Обычно внедрение на первом этапе происходит быстро и легко. Однако последующее внедрение весьма затруднительно и занимает достаточно много времени.

Применение системы сбалансированных показателей имеет положительные стороны и отрицательные. Но, несмотря на отрицательные стороны, система сбалансированных показателей будет полезна всем предприятиям и, по мнению

большинства авторов, является лучшим инструментом для реализации стратегии компании<sup>23</sup>.

Проанализировав инструменты стратегического управленческого учета, можно сделать вывод, что в основе особенностей методики их построения лежит в первую очередь разный объект управления, то есть то, на что направлена работа всей концепции. На сегодняшний день существует большое количество методов и способов организации стратегического управленческого учета, поэтому организация исходя из своих стратегических целей, особенностей производства, географических, культурных особенностей выбирает необходимую ей методику или их совокупность.

Очевидное преимущество системы сбалансированных показателей по сравнению с остальными инструментами в том, что она управляет эффективностью всех процессов деятельности организации и пронизывает всю структуру организации. По нашему мнению, именно поэтому система сбалансированных показателей является оптимальным инструментом для организации и внедрения стратегического управленческого учета.

## **2.2 Методы как элемент системы стратегического управленческого учета**

Важнейшим элементом методики стратегического управленческого учета являются методы – способы и приемы исследования и обработки информации об изучаемых объектах. Многообразие методов стратегического управленческого учета объясняется сложностью его содержания, которое предполагает выполнение учетных и контрольно-аналитических функций. Методом стратегического управленческого учета называется совокупность различных приемов и способов, посредством которых объекты стратегического управленческого учета отражаются в информационной системе предприятия.

---

<sup>23</sup> Попова, М.А. Преимущества и недостатки системы сбалансированных показателей [Текст] / М.А. Попова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2016. – № 3-7. – С. 114-116.

Методы стратегического управленческого учета формируются под воздействием научного развития различных областей знаний и включают, в частности, методы<sup>24</sup>:

- бухгалтерского учета (документации и инвентаризации, оценки и калькуляции, счетов и двойной записи, балансового обобщения учетной информации);
- экономического анализа (факторного анализа, стохастического анализа (корреляционного, регрессионного), финансовых вычислений, статистических, экономико-математических, в том числе эконометрических);
- исследования операций (линейного программирования, теории вероятностей и др.);
- бюджетирования (формирования и контроля бюджетов);
- обработки исходной информации (формульного, графического и др.).

Ввиду отсутствия законодательных требований к ведению стратегического управленческого учета, экономическим субъектам допускается варьировать и выбирать те методы и способы, которые удобны для конкретного предприятия с учетом выбранных инструментов реализации стратегии. Для организации и внедрения стратегического управленческого учета на предприятии посредством системы сбалансированных показателей мы предлагаем использовать следующие методы.

1. Документация – данный метод позволит в достаточной мере отражать данные о производственной деятельности предприятия, поскольку первичный учёт в общей системе учета является основным источником информации для стратегического управленческого учёта. Определение и документирование причинно-следственных связей между отдельными стратегическими целями является одним из основных элементов сбалансированной системы показателей. Устанавливаемые причинно-следственные связи отражают наличие зависимостей между отдельными целями. В ходе такой работы неявные представления менеджеров о наличии причинно-следственных связей между отдельными целями становятся

---

<sup>24</sup> Булгакова, С.В. Управленческий учет [Текст]: учебное пособие / С.В. Булгакова. – Воронеж: ВГУ, 2015. – 370 с.



явными. Такая работа позволяет гармонизировать различные представления о путях реализации стратегии.

2. Обработка, обобщение, группировка и анализ исходной информации позволит накапливать и систематизировать информацию об объектах по определенным признакам. Данная информация будет использована для оценки результатов деятельности предприятия, принятия тактических и стратегических решений. Данная группа методов позволяет обобщать данные из различных источников и поддерживает аналитические возможности. Это позволяет осуществить планирование оперативных мероприятий при возникновении отклонения фактического значения показателя от целевого, проводить их анализ и прогнозирование, управлять модификацией стратегической карты предприятия.

Группировка применяется почти во всех исследованиях социально-экономического характера. Она позволяет изучить экономические явления и процессы в их взаимосвязи и взаимозависимости, выявить влияние наиболее существенных, определяющих факторов, обнаружить те или иные закономерности и тенденции. Смысл группировки исходной информации можно продемонстрировать на примере группировки стратегических целей в разрезе перспектив (финансы, клиенты, внутренние бизнес-процессы, обучение и рост). Задача данного метода состоит в том, чтобы выделить все стратегически важные аспекты деятельности компании и в каждом из них установить цели. Анализ – метод используется для принятия соответствующих стратегических управленческих решений, в ходе которых будут выявлены взаимозависимости и взаимосвязи между подразделениями предприятия по выполнению установленных плановых заданий, отклонения и причины, вызвавшие изменения в результатах производства.

3. Планирование – метод эффективен, так как базируется на анализе результатов хозяйственной деятельности. Анализ проводится по данным информации, сгруппированной и обработанной в соответствии с целями стратегического управленческого учета. Данный метод является необходимым, поскольку под-

держка процесса формирования системы сбалансированных показателей осуществляется в рамках следующих функциональных задач:

- планирование целевых показателей на долгосрочную перспективу;
- планирование и контроль рационального использования ресурсов предприятия;
- учет и контроль фактических значений показателей эффективности;
- планирование оперативных мероприятий;
- планирование, анализ и прогнозирование отклонений.

4. Факторный анализ – метод, позволяющий выявить и классифицировать факторы, влияющие на эффективность изучаемого явления. Представляет собой один из разделов комплексного анализа хозяйственной деятельности и обеспечивает переход от оценки абсолютного уровня и динамики эффективности к раскрытию основных направлений и тесноты причинно-следственных ключевых связей показателей системы сбалансированных показателей.

5. Статистическое наблюдение – метод по сбору экономической информации по определенной методологии, разработанной с определенными целями, например, для изучения динамики, структуры и тенденций изменения отдельных показателей по сферам деятельности, территориальным образованиям, формам собственности, номенклатуре промышленной продукции и т. п.

6. Расчет средних величин. С помощью средних величин, исчисленных на основе массовых данных о качественно однородных явлениях, можно определить общие тенденции и закономерности экономических и управленческих процессов. Необходимость данного метода обусловлена тем, что методы расчета ключевых показателей эффективности в сбалансированной системе показателей напрямую зависят от типа рассчитываемого показателя. Показатели в свою очередь могут быть отнесены к следующим категориям: абсолютные, относительные, средние. Средние показатели (величины) характеризуют обобщённое значение признака исследуемой совокупности. Сущность средней состоит в том, что в ней взаимоис-

ключаются случайные отклонения значений признака и учитываются изменения вызванные основным фактором.

7. Сравнение (фактических данных с плановыми, утвержденными нормами, фактических данных за ряд периодов, фактических данных со среднеотраслевыми). Сравнение – наиболее ранний и наиболее распространенный способ анализа. Использование данного метода позволит выявить отклонения ключевых показателей эффективности сбалансированной системы и провести дальнейшее исследование причин обнаруженных отклонений.

8. Абсолютные и относительные показатели. Абсолютные величины, в основном, служат базой для исчисления относительных величин, которые могут оценить степень изменения, пропорциональности производства, структурные сдвиги и т.д. В качестве данных показателей выступают ключевые показатели эффективности системы сбалансированных показателей.

9. Контроль – метод стратегического управленческого учета, который позволит направить деятельность предприятия на выполнение ранее установленных заданий, и позволяющий вскрывать и устранять возникающие отклонения. Применение данного метода позволит осуществлять учет и контроль показателей эффективности системы сбалансированных показателей, повысит степень адекватности принимаемых управленческих решений, а также интегрировать подсистемы планирования, отчетности и мотивации персонала в единую информационную систему стратегического управления предприятием.

Главными проблемами при внедрении на предприятии стратегического управленческого учета могут быть:

- сложность разработки форм и индикаторов взаимосвязи стратегического управленческого учета и оперативных решений менеджмента;
- низкий уровень автоматизации системы управленческого учета;
- значительная трудоемкость отбора информации, направленной на реализацию стратегических целей и задач предприятия.

## 2.3 Центры ответственности как элемент системы стратегического управленческого учета

Одним из способов взаимосвязи стратегического и оперативного уровней управления в компании является управление по центрам финансовой ответственности. Традиционно центры ответственности классифицируют по степени полномочий и обязанностей, по их месту в финансовой структуре организации. Стратегический управленческий учет обязан быть связан с информационными потоками центров ответственности, чтобы можно было оценить их деятельность с точки зрения достижения стратегических целей организации<sup>25</sup>.

Центром ответственности называется сегмент внутри предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решения. Выделение на предприятии центров ответственности позволяет:

- использовать специфические методы управления затратами с учетом особенностей деятельности каждого подразделения предприятия;
- увязать управление затратами с организационной структурой предприятия;
- децентрализовать управление затратами, осуществляя его на всех уровнях управления;
- установить ответственных лиц за возникновение затрат, выручки, прибыли.

К выбору способа деления предприятия на центры ответственности предъявляются следующие требования:

- 1) в каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения расходов;
- 2) во главе центра ответственности должно быть ответственное лицо – менеджер;
- 3) необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности;

---

<sup>25</sup> Костанян, А.А. Стратегический управленческий учет в системе управления малым предприятием [Текст] / А.А. Костанян // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2017. – № 1-1. – С. 115-117.

4) степень детализации информации должна быть достаточной для анализа, но не избыточной, чтобы ведение учета не было слишком трудоемким;

5) желательно, чтобы для любого вида затрат предприятия существовал такой центр ответственности, для которого данные затраты являются прямыми;

6) поскольку деление предприятия на центры ответственности сильно влияет на мотивацию руководителей соответствующих центров, необходимо учитывать социально-психологические факторы.

Наиболее распространены следующие типы центров ответственности: центр затрат; центр доходов; центр прибыли; центр инвестиций.

Центры затрат образуют подразделения, которые для выполнения своих функциональных обязанностей потребляют различные ресурсы. Специфика центров затрат заключается прежде всего в том, что любое подразделение в ходе своей деятельности потребляет ресурсы и в этом смысле является центром затрат. Поэтому при организации на предприятии стратегического управленческого учета, равно как и другого вида учета, целесообразнее считать, что центр за свои затраты ответственности не несет. Понимание этого момента важно для определения руководством предмета ответственности подобного подразделения. Таким образом, центр затрат – это подразделение, работники которого измеряют объем продукции; отвечают за затраты, за отклонения фактических затрат от плановых (нормативных), причем только заранее установленных.

Центр доходов – подразделение, работники которого отвечают за доход (выручку) в денежном выражении. При этом работники данного центра ответственности не отвечают за расходы (затраты), за выпущенную, реализованную продукцию.

Центр прибыли – центр ответственности, работники которого отвечают за прибыль в отчетном финансовом году. Менеджер центра прибыли контролирует цены, объем производства и реализации, а также затраты. Поэтому для такого центра основным контролируемым показателем устанавливается прибыль.

Центр инвестиций – центр ответственности, в котором менеджер отвечает за прибыль в долгосрочном периоде (за использование активов и прибыли, инвестиции в отчетном финансовом году). Примером может служить высшее руководство коммерческой организации, имеющее право инвестировать собственную прибыль. Целью такого центра является не только получение прибыли, но и достижение рентабельности вложенного капитала, доходности инвестиций и увеличение паевого капитала.

Приведенную классификацию центров ответственности мы предлагаем в дальнейшем использовать при организации и внедрении стратегического управленческого учета на предприятии на основе декомпозиции стратегических целей и задач в разрезе центров финансовой ответственности, так как для организации и внедрения стратегического управленческого учета в качестве инструмента нами была выбрана система сбалансированных показателей, в которой существенный акцент сделан на взаимосвязь стратегического управленческого учета с информационными потоками центров ответственности для оценки их деятельности по достижению стратегических целей и задач предприятия.

Анализ экономической литературы позволил сформировать ряд особенностей формирования центров ответственности при внедрении на предприятиях системы стратегического управленческого учета (см. табл. 2.1).

Таблица 2.1 – Особенности формирования центров ответственности при внедрении на предприятиях системы стратегического управленческого учета

№ п/п	Достоинства	Недостатки
1.	По данным отчетности центров ответственности можно оценивать эффективность функционирования подразделений для достижения стратегической цели предприятия	Необходимость обеспечения полного доверия работников к применяемой на предприятии системе стратегического управленческого учета, внутреннего контроля и анализа
2.	Обеспечение согласованности стратегических целей организации с интересами и целями работников	Необходимость разработки системы критериев оценки деятельности подразделений и ответственных менеджеров, при которой совпадут интересы и цели работников с целями предприятия
3.	Оценка исполнения подчиненными должностных обязанностей по разработанным критериям	Высокая степень субъективизма при разработке системы критериев оценки деятельности отдельных работников

4.	Выделение центров ответственности позволяет контролировать выполнение стратегических управленческих решений в части затрат и результатов деятельности подразделений	Недостаточная разработанность в специальной экономической литературе порядка стратегического планирования, учета и отчетности по подразделениям предприятий
5.	Выделенные центры ответственности позволяют контролировать затраты подразделений и их вклад в общие результаты работы предприятия по достижению его стратегической цели	Степень обоснованности трансфертных цен сказывается на обоснованности оценки качества работы подразделений

Таким образом, использование центров ответственности, несмотря на имеющиеся недостатки, способствует значительному росту эффективности используемого в управлении инструментария стратегического управленческого учета и широко применяется в настоящее время. А последующая формализация стратегии через систему сбалансированных показателей, которая была выбрана в качестве инструмента для внедрения стратегического управленческого учета на исследуемом предприятии, является базой для проведения декомпозиции стратегических целей и задач по центрам финансовой ответственности и разработки стратегического плана.

По результатам проведенного в данном разделе исследования сформирован состав и дана характеристика элементов системы стратегического управленческого учета.

1. Из проанализированных в рамках проведенного исследования технологий и концепций стратегического управления в качестве инструментов системы стратегического управленческого учета выбрана система сбалансированных показателей, в которой можно выделить аспекты деятельности (перспективы), а по каждому из них стратегические цели, собственно показатели, а инициативы по их достижению. Проанализированы достоинства и недостатки использования данной системы, учет которых поможет оптимально организовать систему стратегического управленческого учета на предприятии.

2. Инструменты системы стратегического управленческого учета предложено внедрять на предприятии с использованием методов документации, обработки, обобщения, группировки статистического наблюдения и анализа информации, планирования, контроля, расчета абсолютных, относительных, средних величин. Указанные методы эффективны как для формирования целевых установок, так и для контроля их выполнения, а также возможных корректировок и оценки причин отклонений фактических показателей от целевых.

3. При внедрении системы стратегического управленческого учета перечисленные инструменты и методы предлагается разрабатывать по выделенным на предприятии центрами финансовой ответственности – центры затрат, центры доходов, центры прибыли и центр инвестиций – как для формирования стратегических целей и задач, так и для оценки деятельности центров по их достижению.



## **РАЗДЕЛ III. РАЗРАБОТКА И ВНЕДРЕНИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРИМЕРЕ АО «ТЕПЛОЭНЕРГО»**

### **3.1 Характеристика основных показателей деятельности АО «Теплоэнерго»**

Климатические и географические условия Российской Федерации определяют теплоэнергетику и теплоснабжение как одну из ключевых отраслей инфраструктуры, призванной обеспечить нормальное функционирование и стабильность национальной экономики, поддержание безопасных и качественных условий жизни граждан страны. Две трети нашей территории находятся в зоне резко континентального климата. Длительные и суровые зимы в большей части регионов ставят вопросы теплоснабжения в абсолютный приоритет. Развитие теплоэнергетики в России является важной составляющей развития экономики в целом и неотъемлемым условием для возможности нормальной жизнедеятельности граждан в связи с климатическими особенностями страны. Тепловая энергия и электроэнергия, вырабатываемая теплоэлектростанцией необходима для жизни населения и работы других предприятий и организаций, выпускающих различную продукцию. Основными потребителями тепла в Кузбассе являются жилищные организации и прочие потребители (в том числе крупные промышленные предприятия), на долю которых приходится 16661,44 тыс. Гкал и 8626,38 тыс. Гкал или 53,19 % и 27,54 % общего теплопотребления<sup>26</sup>.

Акционерное общество «Теплоэнерго» – одна из энергоснабжающих компаний Кузбасса. Главная цель деятельности АО «Теплоэнерго» – обеспечение качественного и надежного теплоснабжения потребителей города Кемерово наиболее экономичным образом при минимальном негативном воздействии на окружающую среду. Основными задачами деятельности АО «Теплоэнерго» являются:

---

<sup>26</sup> Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Кемеровской области [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://kemerovostat.gks.ru> – Загл. с экрана (дата обращения 24.01.2018).

- надежное и бесперебойное теплоснабжения потребителей;
- внедрение современных высокоэффективных технологий, направленных на повышение качества теплоснабжения;
- развитие теплоэнергетического хозяйства г. Кемерово;
- модернизация теплоэнергетических объектов и ввод новых мощностей;
- улучшение инвестиционного климата в топливно-энергетическом комплексе нашей области.

Деятельность АО «Теплоэнерго» распространяется на все сегменты теплоэнергетического рынка нашего города: производство, распределение и сбыт тепловой энергии. Предприятие решает вопросы технического перевооружения, ремонта и строительства тепловых коммуникаций, контроля за эффективностью использования топливно-энергетических ресурсов. Также АО «Теплоэнерго» сотрудничает с организациями, осуществляющими разработку программ повышения теплоэнергоэффективности и оказывающими научно-технические и иные услуги. Сегодня АО «Теплоэнерго» обслуживает 45 котельных, из них – 9 угольных, 34 газовых, 2 – электродкотельных, а также сети протяженностью 82237 м. Котельные располагаются в Рудничном, Кировском, Центральном и Заводском районах г. Кемерово, в жилых районах Ягуновский, Кедровка и Пионер, а также городо-спутнике «Лесная Поляна» и Кемеровском районе. За годы работы АО «Теплоэнерго» зарекомендовало себя как надежное предприятие, которое постоянно развивается и делает все возможное, чтобы идти в ногу со временем. Общим требованием на предприятии является стабильность работы объектов теплоснабжения, предупреждение аварийных ситуаций и высокое качество обслуживания. Специалисты постоянно следят за развитием новых технологий и внедряют их у себя. В результате модернизации тепловых сетей угольные котельные переводятся на газ – это позволяет повысить эффективность работы теплосистемы, сократить затраты на производство тепловой энергии и улучшить экологическую обстановку. Закрываются малорентабельные котельные с устаревшим оборудованием, а потребители переводятся на другие более надежные источники теплоснабжения.

Одной из основных задач, постоянно контролируемой руководством, является работа в области улучшения качества и надежности предоставления услуг по теплоснабжению, уменьшению расхода топливно-энергетических ресурсов, снижения себестоимости вырабатываемой тепловой энергии, улучшения экологической обстановки в регионе. Для снижения расхода газа проводится наладка котлов с целью повышения КПД. Для каждой котельной, в зависимости от температуры наружного воздуха, установлены нормы расхода угля, ведётся и строго контролируется ежесуточный его расход. АО «Теплоэнерго» активно работает в направлении снижения расхода топливно-энергетических ресурсов, разрабатывает и успешно внедряет на котельных различные энергосберегающие мероприятия на основе накопленного опыта внедрения энергосберегающих технологий в области малой энергетики, которые дают реальный экономический эффект. Для того, чтобы определить, в каком направлении необходимо совершенствовать деятельность исследуемого теплоснабжающего предприятия, необходимо провести всесторонний анализ его деятельности. Результаты проведенного анализа необходимы различным внутренним и внешним пользователям для выработки наиболее рациональной и эффективной системы управленческих решений.

Предварительная оценка финансового положения АО «Теплоэнерго» осуществляется на основании данных Бухгалтерского баланса и Отчета о финансовых результатах. На данной стадии анализа формируется первоначальное представление о деятельности предприятия, выявляются изменения в составе имущества предприятия и их источниках, устанавливаются взаимосвязи между показателями. Анализ финансово-хозяйственной деятельности позволяет также спрогнозировать возможное наступление несостоятельности (банкротства), что дает руководству возможность своевременно осуществлять антикризисные меры предупреждения ликвидации организации.

Результаты анализа динамики основных экономических показателей АО «Теплоэнерго» за период 2014-2016 гг. представлены в табл. 3.1.

Таблица 3.1 – Динамика основных экономических показателей АО «Тепло-энерго» за 2014-2016 гг.

Наименование показателя	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Изменения			
				за 2015-2016 гг.		за 2014-2016 гг.	
				в сумме	в %	в сумме	в %
1. Выручка, тыс. руб.	579 217,0	481 111,0	427 046,0	-54 065	-11,2	-152 171	-26,3
2. Среднегодовая стоимость основных фондов, тыс.р	349 259,0	376 207,0	213 660,5	-162 547	-43,2	-135 599	-38,8
3. Фондоотдача, р	1,7	1,3	2,0	1	56,3	0,3	20,5
4. Себестоимость продукции, тыс. р	647 380,0	698 842,0	682 976,0	-15 866	-2,3	35 596	5,5
5. Всего имущества, тыс. р.	900 717,0	1 113 954,0	809 139,0	-304 815	-27,4	-91 578	-10,2
6. Собственные источники, тыс. р.	739 867,0	795 358,0	457 392,0	-337 966	-42,5	-282 475	-38,2
7. Заемные источники, тыс.р	160 850,0	318 596,0	351 748,0	33 152	10,4	190 898	118,7
8.Собственные оборотные средства, тыс.р	304 156,0	341 599,0	334 485,0	-7 114	-2,1	30 329	10,0
9. Финансовый результат, тыс. р.	77 707,0	55 490,0	46 870,0	-8 620	-15,5	-30 837	-39,7
10. Финансовый результат от продаж, тыс. р.	-162 656,0	-353 970,0	-402 286,0	-48 316	-	-239 630	-
11. Финансовый результат до налогообложения, тыс. р.	108 603,0	74 331,0	63 182,0	-11 149	-15,0	-45 421	-41,8
12. Коэффициент абсолютной ликвидности,%	190,7	187,7	306,4	119	63,2	116	60,7
13. Коэффициент критической ликвидности,%	388,5	390,7	897,1	506	129,6	509	130,9
14. Коэффициент текущей ликвидности,%	417,5	404,0	920,6	5	127,9	5	120,5
15. Коэффициент финансовой устойчивости,%	82,1	71,4	56,5	-15	-20,8	-26	-31,2
16.Трехкомпонентный показатель типа финансовой ситуации	+++	+++	+++	-	-	-	-
17. Рентабельность активов,%	8,6	4,98	5,79	0,81	16,3	-3	-32,9
18. Рентабельность капитала,%	10,5	7,0	10,2	3	46,9	-0,3	-2,4
19. Рентабельность продаж по чистой прибыли,%	13,4	11,5	11,0	-1	-4,8	-2	-18,2
20. Коэффициент оборачиваемости активов, %	65,3	47,8	44,4	-3	-7,0	-21	-32,0

Как видно из данных таблицы, в 2016г. по сравнению с 2015г. наблюдается снижение выручки от продаж на 54 065 тыс. руб. или 11,2 %. Данное снижение

сопровождается снижением себестоимости продаж на 15 866 тыс. руб. или 2,3%, причем темпы снижения выручки превышают темпы снижения себестоимости, что, несомненно, является отрицательной тенденцией в деятельности исследуемого предприятия. Несмотря на то, что предприятие является прибыльным на протяжении всего анализируемого периода, финансовый результат отчетного периода за 2014-2016 гг. снизился на 39,7 %, в том числе за последний год анализируемого периода на 15,5 %. Такая динамика обусловлена тем, что на фоне высоких темпов снижения выручки от продаж, себестоимость снижается меньшими темпами, а за период с 2014 по 2016 гг. и вовсе выросла на 5,5%.

На протяжении 2014-2016 гг. наблюдается увеличение показателя фондоотдачи на 0,3 руб. или на 20,5 %, в том числе за последний год анализируемого периода на 1 руб. или на 56,3 %. Таким образом, на протяжении последних трех лет эффективность использования основных фондов предприятия возросла и в 2016г. на 1 рубль основных средств приходится 2 руб. выручки. Несмотря на рост показателя фондоотдачи в анализируемом периоде наблюдается снижение показателя рентабельности активов, которое составило 32,9 %. На основании этих данных можно сделать вывод, что предприятие не эффективно использует имеющиеся в ее распоряжении активы и в том числе основные средства.

По данным таблицы также можно сделать вывод о финансовой устойчивости предприятия. Так, коэффициент финансовой устойчивости в 2016г. составил 56,5 % при нормативе 50%. Более того, данный показатель за период с 2014 -2016 гг. снизился на 31,2 процента, что свидетельствует о положительной динамике в хозяйственной деятельности предприятия. Проведенные расчеты показателей обеспеченности запасов источниками их формирования позволили установить, что АО «Теплоэнерго» на протяжении всего анализируемого периода находилась в устойчивом финансовом состоянии, так как его собственных средств, долгосрочных кредитов и займов достаточно для формирования запасов.

На протяжении всего периода предприятие можно отнести к категории платежеспособных. Это следует из того, что в 2014-2016гг. значения коэффициентов

текущей ликвидности соответствовали нормативу, а коэффициенты абсолютной ликвидности достигали значений теоретически допустимого уровня.

Таким образом, в период с 2014 по 2016 гг. можно судить о снижении масштабов деятельности исследуемого предприятия, снижении его прибыльности и эффективности использования ресурсов. Столь неблагоприятная динамика обусловлена зависимостью прибыли АО «Теплоэнерго», как теплоэнергетической компании от погодных условий и уровня установленных тарифов на тепловую энергию. Однако, несмотря на это, на протяжении всего анализируемого периода предприятие остается финансово устойчивым, финансово не зависимым от внешних источников средств и при этом обладает достаточным уровнем платежеспособности.

Продуктом анализируемой компании является покупное тепло, иначе тепловая энергия – это товарная продукция, которая производится на объектах сферы теплоснабжения для отопления, подогрева питьевой воды, других хозяйственных и технологических нужд потребителей, предназначенная для купли-продажи. Конкурентная позиция данной продукции оценивается, как сильная, что обусловлено спецификой рассматриваемой отрасли, ведь тепловая энергия в наше время являются одними из наиболее востребованных продуктов на рынке. От данного продукта зависят практически все сферы деятельности, такие как фабрики, заводы, транспорт, медицинские учреждения и многое другое. Конечно, можно предположить, что некоторые потребители могут отказаться от горячей воды в пользу электрического водонагревателя, а вместо отопления использовать электрический обогреватель, но это маловероятно, поскольку затраты на это, учитывая тарифы на электроэнергию, не уступают затратам на горячую воду и тепловую энергию.

Подключение к тепловым сетям – это сопутствующая тепловой энергии услуга. Поэтому пока конкурентная позиция тепловой энергии, как и всей теплоэнергетической отрасли, оценивается с сильной стороны, конкурентная позиция данного вида услуги также будет охарактеризована, как сильная, ввиду сопутствующего характера ее оказания. Привлекательность данной услуги по подключе-

нию потребителей к тепловым сетям очевидна в силу того, что протяженность тепловых сетей ежегодно увеличивается. Это связано со строительством новых жилых комплексов, а иногда и целых городов (например, город-спутник «Лесная поляна»), которые также нуждаются в теплоснабжении.

Таким образом, анализируя угрозу со стороны товаров-заменителей, можно отметить, что она сводится к минимуму. Это обусловлено наличием центрального водоснабжения и центральной системы отопления в области. Конечно, некоторые потребители могут отказаться от горячей воды в пользу электрического водонагревателя, а вместо отопления использовать электрический обогреватель, но это маловероятно, поскольку затраты на это, учитывая тарифы на электроэнергию, не уступают затратам на горячую воду и тепловую энергию. Несмотря на все вышесказанное, сегодня в выработке тепла и в теплоснабжении конкуренция все-таки возможна, как по технологическим решениям, так и по тарифам. Угроза вхождения в отрасль новых конкурентов для АО «Теплоэнерго» незначительная, так как войти в данный сектор могут компании, которые имеют положительный опыт работы в теплоэнергетической отрасли, могут предложить более совершенные технологии выработки тепловой энергии и более низкие тарифы, чем у конкурентов, а таких в нашем регионе не так много. Теплоэнергетический рынок характеризуется олигопольным производством тепловой энергии, так как каждая компания обслуживает вверенные ей областью районы. Более того, велика роль деловой репутации компании и опыта ее работы.

Несмотря на то, что АО «Теплоэнерго» в своей деятельности не использует всех маркетинговых возможностей, оно все же уделяет достаточное внимание качеству и технологии производства продукции. За время своей деятельности АО «Теплоэнерго» зарекомендовало себя как успешное и надежное предприятия в теплоэнергетической отрасли. Торговая марка компании за время ее деятельности стала известной и успешной на рынке. Наличие такого бренда, т.е. финансово успешной, глубоко укорененной в сознании потребителей торговой марки – это победный результат работы анализируемого предприятия.

### **3.2 Формирование элементов системы стратегического управленческого учета АО «Теплоэнерго»**

Сведения, полученные в результате анализа внутренней и внешней среды, и аналитические данные внутренней диагностики АО «Теплоэнерго» были положены в основу предлагаемой стратегии его развития. Проведенный выше анализ хозяйственной деятельности АО «Теплоэнерго» позволил установить, что в настоящее время предприятие успешно функционирует на теплоэнергетическом рынке и имеет достаточный потенциал для своего дальнейшего развития на территории нашего региона. Однако на протяжении последних несколько лет его прибыль стабильно снижается, а издержки производства, напротив, увеличиваются. В связи с этим наиболее подходящей стратегией для развития анализируемого предприятия является одна из стратегий роста – стратегия повышения эффективности деятельности предприятия.

Эффективность деятельности хозяйствующих субъектов зависит от целого комплекса экономических факторов, которые выступают в качестве инструмента регулирования деятельности предприятий. Сущность эффективного стратегического планирования заключается в создании целостной экономической системы, которая будет являться для предприятия стимулирующим звеном в решении сложившихся проблем на сегодняшний день. Основная цель создания такой системы – повышение эффективности деятельности предприятия за счет эффективного использования имеющихся и вновь созданных ресурсов. Направление эффективного стратегического планирования должно определяться целями развития предприятия и так или иначе влиять на показатели эффективности производственной деятельности, что обуславливает необходимость не только оценки и анализа экономической эффективности предприятий, но и их влияния на эффективность управления, а также на финансовое состояние. Относительно выработки единого подхода к определению эффективности стратегического планирования среди ученых нет единого мнения и конкретных методик. Однако практически все исследовате-



ли едины во мнении, что эффективность всегда связана с соотношением результата и затрат.

Организация, принимающая стратегию повышения эффективности деятельности, получает долгосрочную цель, которая будет согласовываться со всеми ключевыми аспектами ее деятельности. Основной стратегической целью АО «Теплоэнерго» в рамках выбранной стратегии будем считать повышение эффективности деятельности предприятия и, как следствие, рост его стоимости. Целевая картина разбивается при этом на ряд задач, среди которых наиболее значимы:

- создание и рост стоимости АО «Теплоэнерго»;
- рост доходов АО «Теплоэнерго»;
- формирование и укрепление положительного имиджа АО «Теплоэнерго» и его деловой репутации;
- эффективное использование ресурсов (финансовых, материальных, трудовых) и обеспечение требуемой отдачи на вложенный капитал;
- разработка политики управления качеством производимой продукции, оказываемых услуг;
- разработка политики, нацеленной на развитие персонала, заботу о здоровье сотрудников АО «Теплоэнерго», обеспечение условий безопасности и охраны труда, повышение мотивации;
- развитие взаимоотношений с клиентами АО «Теплоэнерго»;
- обеспечение соответствия квалификации персонала АО «Теплоэнерго» его стратегическим целям.

В качестве инструмента реализации стратегии повышения эффективности деятельности АО «Теплоэнерго» в предыдущих разделах исследования обоснован выбор системы сбалансированных показателей. Она предназначена для согласования краткосрочных целей деятельности предприятия с его миссией и стратегией на долгосрочную перспективу. В процессе внедрения системы стратегического управленческого учета в АО «Теплоэнерго» система сбалансированных показателей позволит обеспечить целенаправленный мониторинг деятельности анализи-

руемого предприятия, прогнозировать и упреждать появление проблем, органично сочетать уровни стратегического и оперативного управления, позволит контролировать наиболее существенные финансовые и нефинансовые показатели деятельности АО «Теплоэнерго»<sup>27</sup>.

Первое решение, которое должно принять для себя руководство АО «Теплоэнерго», определившись с необходимостью разработки и внедрения системы сбалансированных показателей, состоит в формировании рабочей группы сотрудников предприятия, которые будут играть ключевую роль в целях и показателях, положенных в основу будущей системы. Организовать стратегический управленческий учёт в разрезе отдельных ключевых структурных подразделений АО «Теплоэнерго» можно путем выделения в его организационной структуре соответствующих центров ответственности. Цель организации учета по центрам ответственности состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы отклонения от заданных величин могли быть отнесены на ответственное лицо. Проанализировав иерархию управления и организационную структуру АО «Теплоэнерго», по своему функциональному назначению можно выделить следующие центры ответственности:

- центры затрат: производственный отдел, отдел бухгалтерии, отдел информационных систем, отдел закупок, кадровая служба, правовой отдел;
- центр доходов: отдел продаж;
- центры прибыли: экономический отдел, аппарат управления;
- центр инвестиций: аппарат управления.

Для организации и внедрения стратегического управленческого учета в АО «Теплоэнерго» посредством системы сбалансированных показателей будут использоваться выбранные ранее методы: документация; обработка, обобщение, группировка и анализ исходной информации; планирование; факторный анализ; статистическое наблюдение; расчет средних величин; сравнение; абсолютные и относительные показатели; контроль.

---

<sup>27</sup> Акулов, А.О. Система сбалансированных показателей [Текст]: учебное пособие / А.О. Акулов. – Кемерово: Инт, 2014. – 160 с.

После определения стратегии, методов, инструментов и центров ответственности АО «Теплоэнерго» необходимо перейти к работе над стратегической картой верхнего уровня, которая состоит в изучении и анализе стратегических целей и аналитических материалов к стратегии предприятия, а также в формулировании и уточнении критических факторов успеха, конкретизирующих стратегические цели предприятия. Построение стратегической карты верхнего уровня начинается с детализации и установления способов достижения основной стратегической цели АО «Теплоэнерго». Проведенный ранее анализ позволил выделить следующие локальные стратегические цели.

1. Рост стоимости предприятия.
2. Рост доходов
3. Завоевание лидирующих позиций в области разработки и внедрения новых технологий.
4. Улучшение качества производимой тепловой энергии для удовлетворения текущих и будущих запросов и ожиданий потребителей.
5. Сохранение и расширение рынков сбыта и снабжения.
6. Повышение эффективности процессов производства.
7. Обеспечение гарантий эффективности, надёжности и ликвидности для инвесторов.
8. Вовлечение всех работников в процесс управления качеством.
9. Стимулирование всех работников на достижение целей.
10. Обеспечение социальной защищённости работников предприятия.
11. Сокращение вредных воздействий на окружающую среду.
12. Улучшение социального климата.

Следующим этапом разработки системы сбалансированных показателей является формирование ее структуры, которая традиционно рассматривается в четырёх основных аспектах:

- финансы – показывает, каких показателей необходимо достичь, чтобы обеспечить интересы акционеров и привлечь внимание инвесторов;

- клиенты – показывает, чем можно заинтересовать и привлечь клиентов, чтобы добиться требуемых финансовых результатов;
- внутренние бизнес-процессы – показывает, какие процессы играют наиболее важную роль при реализации конкурентных преимуществ предприятия и каким образом их можно улучшить;
- обучение и развитие – показывает, за счёт каких знаний, умений, технологий и прочих нематериальных активов предприятие может реализовать своё конкурентное преимущество, и какие компетенции необходимо развивать, чтобы иметь возможность привлечь клиентов и усовершенствовать внутренние процессы.

По каждой перспективе и каждому аспекту стратегии АО «Теплоэнерго» для отображения на стратегической карте был выбран один или несколько критических факторов успеха, которые представляют собой наборов навыков и ресурсов, играющих решающую роль в достижении стратегических целей предприятия. Перечень выбранных для анализа критических факторов успеха, а также логика их взаимосвязи на стратегической карте представлена в прил.1

После того, как сформированы критические факторы успеха по четырём перспективам (финансы, клиенты, внутренние бизнес-процессы, обучение и развитие), необходимо прописать их взаимосвязи на основании причинно-следственных связей и сформировать стратегическую карту верхнего уровня. Указанная карта должна отображать логику реализации стратегии повышения эффективности деятельности АО «Теплоэнерго» в наиболее общей форме, в виде критических факторов успеха и связей между ними. Для разработки карты подлежат рассмотрению и анализу такие документы, как стратегический план предприятия, миссия и стратегические цели предприятия, политика и цели в области качества, экологическая политика, политика в области безопасности и охраны труда, учитываются требования систем управления рисками и стандартов менеджмента качества. Основные требования указанных документов и систем должны быть максимально учтены при построении карты.

Общая логика построения стратегической карты верхнего уровня выглядит следующим образом:

- карта сформирована на основе миссии, основной цели, стратегических целей и мероприятий, изложенных в стратегии предприятия.

- карта наполняется факторами успеха, т.е. необходимыми условиями, при выполнении которых компания достигнет успеха в стратегии. Так главная цель стратегии – повысить эффективность деятельности АО «Теплоэнерго», обеспечив рост стоимости компании. Все факторы успеха логически группируются по четырём перспективам в соответствии с методологией построения стратегической карты верхнего уровня.

По завершении работ над стратегической картой верхнего уровня подготавливается концепция сбалансированной системы показателей предприятия. На этапе разработки сбалансированной системы показателей необходимо определиться с классификаторами стандартных ключевых показателей эффективности (КПЭ) верхнего уровня. Данные показатели разрабатываются во взаимосвязи с критическими факторами успеха верхнего уровня, обязательно приводится формула расчёта, смысл показателей и принцип установления целевого значения, в соответствии с которым будет оцениваться достижение ключевых показателей эффективности. Такой классификатор для рассматриваемого теплоэнергетического предприятия представлен в прил.2

Следующим шагом в процессе разработки и внедрения системы сбалансированных показателей является формирование стратегической карты АО «Теплоэнерго», с учетом взаимосвязи его стратегических целей, измеряющих их показателей, целевых значений показателей и стратегических мероприятий. На рис. 3.1 представлена сформированная в ходе проведенного исследования стратегическая карта АО «Теплоэнерго».

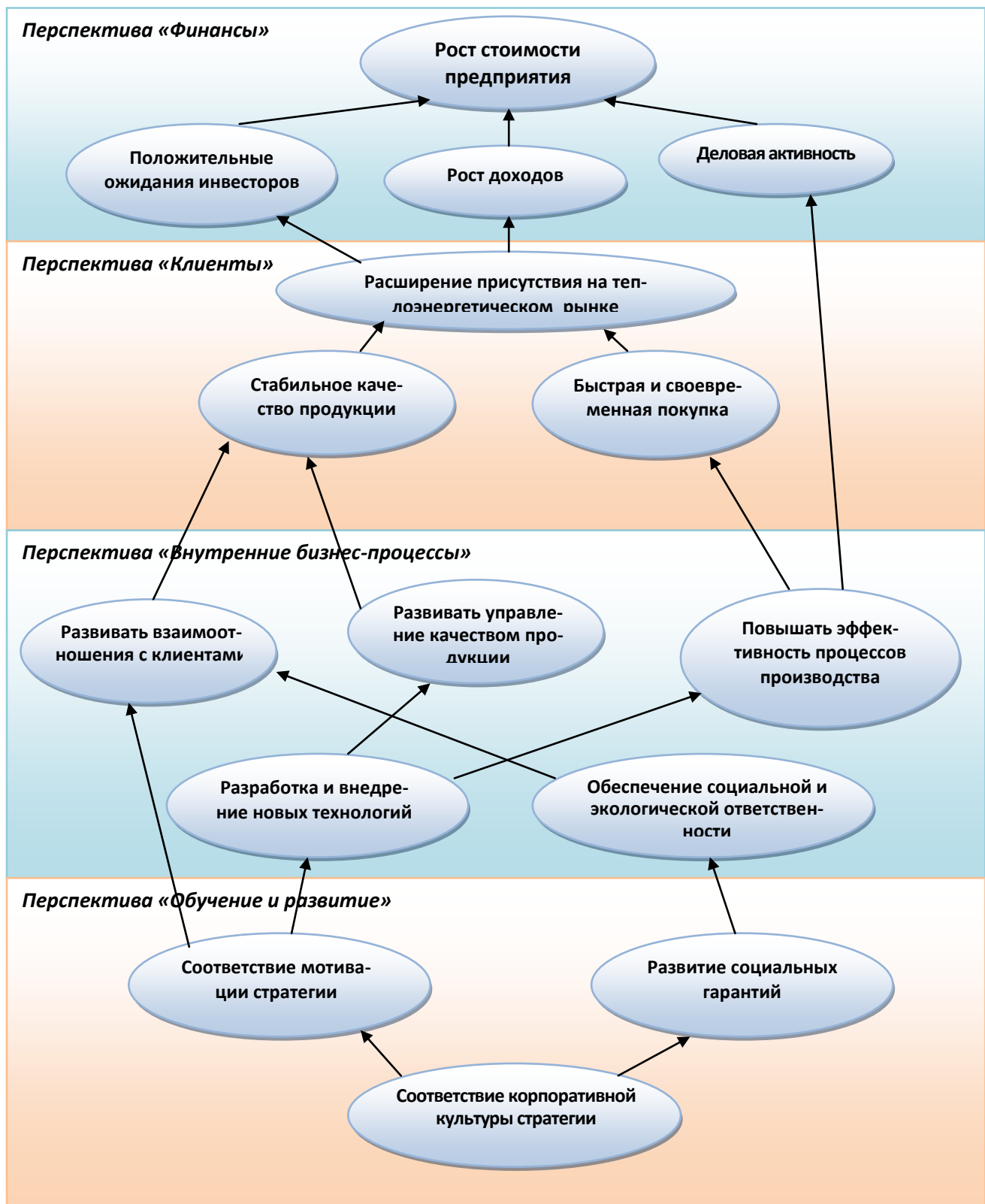


Рисунок 3.1 – Стратегическая карта АО «Теплоэнерго»

После формирования стратегической карты АО «Теплоэнерго» следует закрепить критические факторы успеха за ответственными подразделениями в су-

ществующей организационной структуре, то есть провести декомпозицию целей стратегической карты верхнего уровня до низовых уровней управления: дирекций, управлений и других структурных подразделений. Параллельно с декомпозицией целей проводится интеграция системы сбалансированных показателей с организационно-функциональной структурой АО «Теплоэнерго».

В результате декомпозиции целей стратегической карты верхнего уровня была сформирована обобщенная схема стратегической карты АО «Теплоэнерго» в разрезе стратегических целей, критических факторов успеха, показателей и центров ответственности, представленная на рис. 3.2.

Включенные в разработанную стратегическую карту показатели не полностью раскрывают различные аспекты деятельности или ключевые факторы успеха компании, но они, несомненно, отличаются простотой и понятностью. Например, для аспекта финансовой деятельности определены такие показатели, как «рыночная капитализация», «выручка от реализации», «рентабельность по EBIT», «оборачиваемость дебиторской и кредиторской задолженностей», «рентабельность собственного капитала». Для каждого из этих показателей определен метод расчета и проверена доступность соответствующих исходных данных.

Следующим этапом организации стратегического управленческого учета на анализируемом предприятии выступает внедрение вышеперечисленных элементов системы сбалансированных показателей на предприятии, а именно:

- введение ключевых показателей эффективности в систему;
- установление целевых значений ключевых показателей эффективности;
- учёт и подготовка отчётности по ключевым показателям эффективности;
- контроль выполнения ключевых показателей эффективности;
- оценка эффективности реализации системы сбалансированных показателей на анализируемом предприятии.

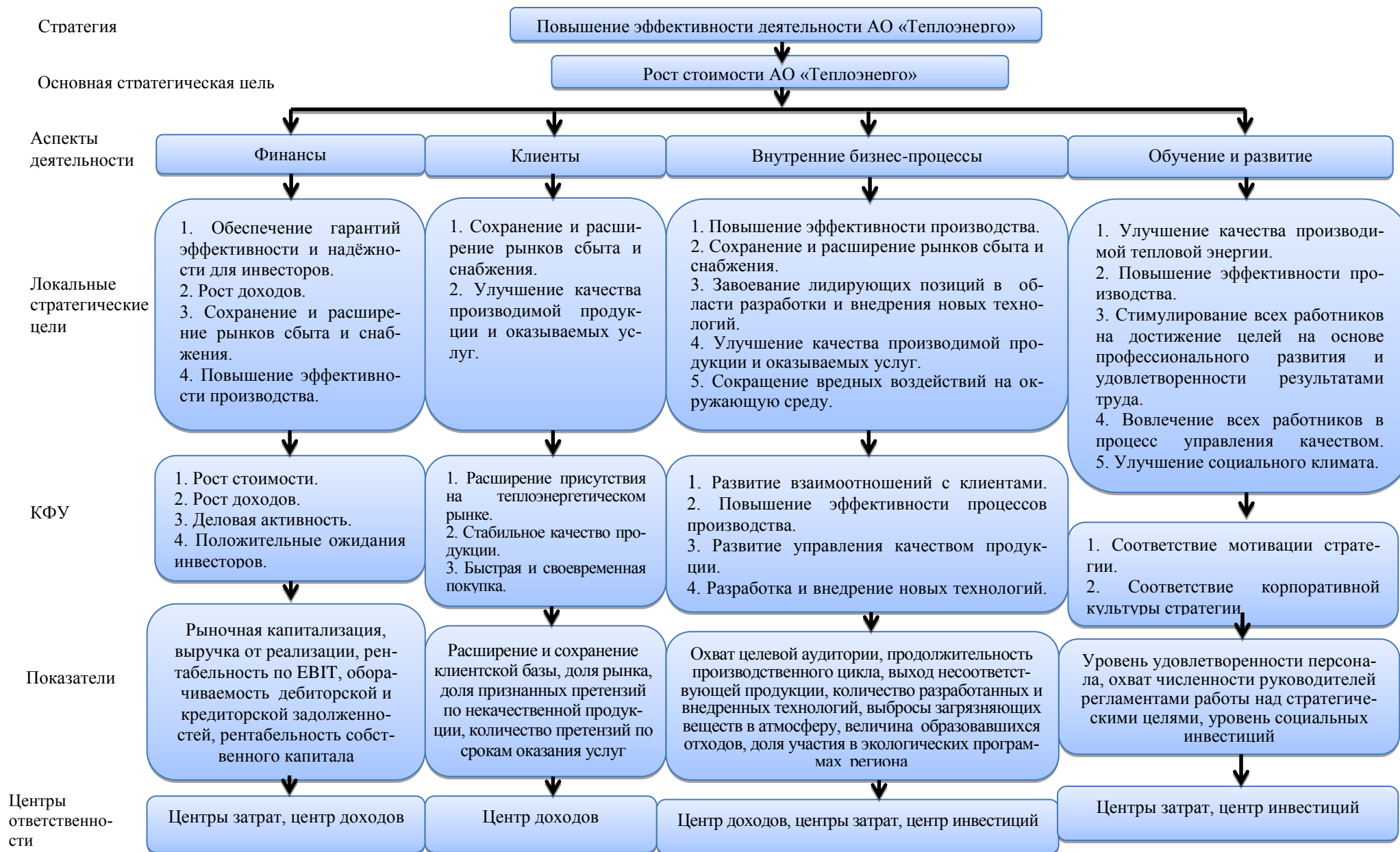


Рисунок 3.2 – Обобщенная схема стратегической карты АО «Теплоэнерго»



### **3.3 Реализация элементов системы стратегического управленческого учета и оценка ее эффективности**

Реализация элементов системы стратегического управленческого учета предполагает интеграцию системы сбалансированных показателей, способов и приемов их сбора, формирования и обработки по центрам финансовой ответственности в существующую систему управления АО «Теплоэнерго». Поскольку любая стратегия требует постоянного контроля за ходом процесса, система стратегического управленческого учета предполагает не только контроль отклонений от заданных параметров, но и возможность корректировки не только показателей, но и стратегии компании.

Реализация стратегии повышения эффективности деятельности анализируемого предприятия начинается с обучения персонала. В идеале каждый работник должен знать о стратегических целях компании и о своей роли в их достижении. Для реализации разработанной стратегии в АО «Теплоэнерго» предлагается нанять сотрудника на должность менеджера по стратегическому планированию. В его должностные обязанности будет входить:

- сбор, анализ и обработка внутренних отчетов подразделений, содержащих расчет показателей системы сбалансированных показателей;
- определение приоритетов развития предприятия;
- определение методов достижения стратегических целей;
- обоснование выбора стратегических целей;
- моделирование развития ситуации при реализации основных элементов стратегии;
- разработка рекомендаций и мероприятий по достижению целевых показателей системы сбалансированных показателей на основе постоянного контроля за отклонениями показателей от заданных целевых значений;
- составление отчетов, рекомендаций, методик принятия решений и выполнения действий по реализации отдельных этапов стратегии.

После того, как будет назначено ответственное лицо за сбор, анализ и обработку информации о текущих значениях ключевых показателей эффективности, полученной от подразделений, в АО «Теплоэнерго» должен быть проведен реинжиниринг (перестройка) процессов управления, составления и предоставления отчетов. Необходимо создать и внедрить конкретные рабочие инструменты по использованию системы сбалансированных показателей – локальные нормативные акты, паспорта показателей, регламенты работы сотрудников с системой, порядок взаимодействия исполнителей и т.д. Эти действия позволят упорядочить и регламентировать работу с целями и показателями, чтобы не возникло путаницы вследствие технических и исполнительских ошибок. В состав регламентов работы с ключевыми показателями эффективности системы сбалансированных показателей в АО «Теплоэнерго» включаются:

1) приказ генерального директора о введении системы сбалансированных показателей в эксплуатацию;

2) стратегический план предприятия, закрепляющий разработанную стратегию. Он должен включать в себя описание стратегии, локальных стратегических целей, критических факторов успеха а также саму стратегическую карту;

3) система ключевых показателей эффективности;

4) положение о документообороте по системе сбалансированных показателей;

5) паспорта всех показателей.

Особую роль при этом играет строгая паспортизация всех показателей системы сбалансированных показателей, позволяющая исключить ошибки и разночтения. Паспорта показателей могут быть разработаны на бумажных носителях или в виде файлов, например, в MS Excel. Паспорт включает следующие характеристики показателя:

1) общие характеристики показателя (наименование, единица измерения, статус показателя, стратегическая цель, которую он измеряет, целевые и пороговые значения, управленческий отчет, содержащий показатель);

2) контроль за показателем (ответственное подразделение и должностное лицо);

3) порядок расчета и представления показателя (частота представления, ответственный за представление, получатель показателя, форма представления, срок представления);

4) алгоритм и формула расчета показателя;

5) организация сбора информации для расчета показателя.

С целью более четкого понимания процесса использования рабочих инструментов системы сбалансированных показателей и регламентов работы с данными показателями нами разработан паспорт ключевого показателя эффективности на примере показателя «Выручка от реализации». Образец паспорта представлен в табл. 3.2.

Таблица 3.2 – Паспорт показателя «Выручка от реализации»

Наименование показателя, единица измерения	Выручка от реализации, тыс. руб.
Описание показателя	Величина денежных средств, полученная предприятием от реализации произведенной продукции, услуг, работ за определенный период. Измеряет масштаб присутствия предприятия на теплоэнергетическом рынке.
Критический фактор успеха (КФУ), его характеристика	Рост доходов. Повышение доходной составляющей по прибыльности, за счёт роста объёмов продаж.
Соответствие стратегии предприятия	Рост стоимости за счет роста доходов. Сохранение и расширение рынков сбыта и снабжения.
Порядок расчета показателя	$B = B_{TЭ} + B_{ГВ} + B_{ТЕ} + B_{У}$ , где $B_{TЭ}$ – выручка от реализации тепловой энергии, $B_{ГВ}$ – выручка от реализации горячей воды, $B_{ТЕ}$ – выручка от реализации теплоносителя, $B_{У}$ – выручка от реализации оказанных услуг, работ. $B_{TЭ}, B_{ГВ}, B_{ТЕ} = P \times Ц$ , где $P$ – объем реализованной продукции (Гкал, м <sup>3</sup> ), $Ц$ – стоимость единицы тепла (тыс. руб./Гкал, м <sup>3</sup> ). $B_{У} = P \times Ц$ , где $P$ – количество оказанных услуг, $Ц$ – стоимость оказанных услуг (тыс. руб.).
Целевое значение показателя	Ежегодный прирост выручки на 10 %. Формула расчета: $B_{Ц} = B \times I, I$ , где $B_{Ц}$ – целевое значение показателя выручки от реализации, $B$ – значение показателя выручки от реализации за предшествующий период.
Источник данных	Отчет о финансовых результатах (стр. 2110).
Периодичность оценивания	Ежеквартально, не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Центр ответственности	Центр доходов – отдел продаж.
Ответственный за представление показателя	Начальник отдела продаж.
Форма представления показателя	Отчет «Текущее значение показателя выручки от реализации» с расшифровкой и алгоритмом его расчета.
Получатель показателя	Менеджер по стратегическому планированию.
Организация сбора информации для расчета показателя	Информацию для расчета показателя начальнику отдела продаж передают менеджеры отдела продаж по сбыту и реализации посредством внутреннего отчета о количестве и сумме реализованной тепловой энергии (услуг) за расчетный период.

Следующим этапом внедрения стратегического управленческого учета на исследуемом предприятии является нормирование показателей системы сбалансированных показателей. Для каждого показателя, включенного в стратегическую карту, необходимо установить прогнозное значение. Компания должна определить как краткосрочные, так и долгосрочные цели и корректировать текущую деятельность на основе последних.

Основываясь на данных, приведенных в табл. 3.2, найдем значения показателей разработанной системы сбалансированных показателей за 2016 г. и сравним их с целевыми (проектными) значениями на краткосрочную перспективу. При расчете целевых значений будем исходить из того, что показатели в рамках краткосрочного планирования рассчитаны на период сроком в один год, а показатели долгосрочного планирования на пять лет. При определении целевых значений показателей будем использовать накопленный опыт, полученный в ходе анализа экономической литературы, данные опроса специалистов финансовых служб АО «Теплоэнерго», результаты деятельности в предыдущих периодах, а также данные о средних значениях по отрасли тех или иных показателей, полученные из Территориального органа Федеральной службы государственной статистики.

На первоначальном этапе внедрения сбалансированной системы показателей проведем анализ фактических данных от запланированных на краткосрочную перспективу, т.е. на 2017 г. Это позволит реально оценить эффективность теку-

щей деятельности предприятия и внести соответствующие корректировки в стратегический план. Полученные результаты представлены в виде табл. 3.3.

Таблица 3.3 – Ключевые показатели эффективности АО «Теплоэнерго»

Показатель	Ед. изм.	Значение показателя в 2016 г.	Целевое значение показателя на 2017 г.	Целевое значение показателя на 2021 г.	Отклонение от 2017 г., абс. ед.	Отклонение от 2017 г., %	Принцип установления целевого значения
<b>Финансы</b>							
Рыночная капитализация	тыс. руб.	15 142	15 142	15 142	0	0	По средней
Выручка от реализации	тыс. руб.	427 046	460 925	587 757	-33 879	-7,35	На основе прогнозируемой инфляции
Рентабельность по ЕБИТ	%	7,80	16,69	29,72	-8,89	-53,27	На основе лучшей практики, 2012, 2013 гг.
Оборачиваемость дебиторской задолженности	раз	1,11	1,93	5,21	-0,82	-42,68	На основе средней по отрасли
Оборачиваемость кредиторской задолженности	раз	4,37	4,55	5,27	-0,18	-3,86	На основе средней по отрасли
Рентабельность собственного капитала (ROE)	%	10,25	14,14	29,73	-3,89	-27,53	На основе прогнозного роста средней по отрасли
<b>Клиенты</b>							
Расширение клиентской базы	%	9,00	12,00	25,00	-3,00	-25,00	На основе постоянного совершенствования
Сохранение клиентской базы	%	80,00	83,00	95,00	-3,00	-3,61	На основе постоянного совершенствования
Доля рынка	%	2,77	4,21	10,00	-1,45	-34,35	На основе конкурентного преимущества
Доля признанных претензий по продукции несоответствующего качества	%	2,00	0	0	2,00	-	На основе постоянного совершенствования
Количество претензий по срокам оказания услуг	ед.	4,00	0	0	4,00	-	На основе постоянного совершенствования
<b>Внутренние бизнес-процессы</b>							
Охват целевой аудитории (GRP)	ед.	3,00	5,00	12,00	-2,00	-40,00	На основе постоянного совершенствования
Продолжительность производственного цикла	дни	8,25	7,43	4,13	0,82	11,05	На основе постоянного совершенствования исходя из технологических требований
Выход несоответствующей продукции	%	7,00	5,00	3,00	2,00	40,00	От достигнутого с учетом требований технологий

Продолжение табл.3.3

Количество разработанных новых технологий	шт.	0,00	1,00	3,00	-1,00	-100,00	На основе показателей лидеров отрасли
Количество внедряемых новых технологий	шт.	1,00	2,00	4,00	-1,00	-50,00	На основе показателей лидеров отрасли
Выбросы загрязняющих веществ в атмосферу	тн	358,20	336,71	250,74	21,49	6,38	С учетом экологической программы предприятия
Величина образовавшихся отходов	тн	867,10	815,07	606,97	52,03	6,38	С учетом экологической программы предприятия
Доля программ по снижению выбросов загрязняющих веществ и по охране окружающей среды в регионе с участием предприятия	%	1,66	2,03	3,50	-0,37	-18,23	На основе постоянного совершенствования
Обучение и развитие							
Уровень удовлетворенности персонала	%	64,00	71,00	98,00	-7,00	-9,86	На основе постоянного совершенствования
Охват численности руководителей регламентами работы с выделением времени для стратегических целей	%	5,00	70,00	100,00	-65,00	-92,86	На основе постоянного совершенствования
Развитие социальных гарантий	%	2,10	3,68	10,00	-1,58	-42,93	На основе постоянного совершенствования

Данные таблицы позволяют сделать выводы о том, что по большинству показателей системы сбалансированных показателей в 2016 г. наблюдаются отклонения от заданных величин, а это значит, что для эффективной реализации стратегии повышения эффективности деятельности АО «Теплоэнерго» необходимо выработать ряд мероприятий, направленных на стабилизацию значений ключевых показателей эффективности системы сбалансированных показателей. Как видно из данных таблицы, показатель выручки от реализации в 2016 г. на 7,35 % меньше заданного значения. Поэтому для увеличения выручки АО «Теплоэнерго» в плановом периоде рекомендуется принять ряд мер, касающихся эффективности использования оборудования, рабочей силы и технологических процессов, а именно: повысить технический уровень производства.

Если тепловая энергия будет вырабатываться на котельных с современным технологическим оборудованием, ее качество возрастет, а потери в тепловых сетях, формирующие значительную долю расходов предприятия, существенно снизятся. Этого можно добиться путем увеличения количества разрабатываемых и внедряемых технологий (оказывают прямое влияние на показатели «количества разработанных и внедренных технологий», «выход несоответствующей продукции»). К таким технологиям, в частности, относятся: улавливание вредных веществ в технологических процессах подготовки топлива, его сжигания и удаления газовых и твердых продуктов сгорания; безреагентные технологии подготовки воды; новые технологии очистки топлива; создание, производство и установка специальных очистительных фильтров; строительство новых котельных установок, спроектированных изначально с учётом современных экологических требований.

С этой целью на предприятии можно создать целое подразделение, отвечающее за НИОКР, что требует существенных затрат. Однако, как показывают прогнозные исследования, правильная организация последовательного внедрения все более эффективных, хотя и более дорогостоящих, технологий по мере роста возможностей мировой экономики позволит избежать чрезмерного воздействия этих затрат на цену тепловой энергии. Кроме того, природоохранные мероприятия позволят достичь целевого значения показателя «Доля программ по снижению выбросов загрязняющих веществ и по охране окружающей среды в регионе с участием предприятия», значение которого в анализируемом периоде ниже планового на 18,23 %.

Как по цепочке, за показателем доли природоохранных мероприятий АО «Теплоэнерго», следуют показатели «Выбросы загрязняющих веществ в атмосферу» и «Величина образовавшихся отходов». Установка специальных очистительных фильтров, а также строительство новых котельных установок с учётом современных экологических требований позволит снизить значения данных показателей на планируемые 30 %.

Следующей мерой по увеличению показателя выручки от реализации является снижение себестоимости вырабатываемой тепловой энергии. Этого можно добиться при правильном использовании ресурсов, рабочей силы и мощностей производства, а также за счет повышения технического уровня производства. Для снижения себестоимости анализируемого предприятия могут быть проведены следующие мероприятия.

1. Мероприятия реконструктивного характера (совершенствование).

2. Мероприятия режимного характера (выбор более выгодного состава оборудования, установление более выгодного распределения нагрузки между работающими теплоэнергогенерирующими агрегатами).

3. Мероприятия, направленные на использование теплоты уходящих газов, отработанного пара и др.

4. Мероприятия, направленные на снижение потерь:

а) топлива при хранении и транспортировке;

б) теплоэнергетической продукции при передачи ее потребителю и расходуемой на собственные нужды;

в) материалов и масел.

5. Мероприятия организационно-технического характера – механизация и автоматизация производственных процессов и ремонтных работ, укрупнение и объединение мелких административно-управленческих отделов и др.

В условиях проектирования путями снижения себестоимости могут быть:

1) повышение единичной мощности теплоэнергогенерирующего оборудования и предприятия в целом;

2) применение безотходных производств;

3) применение комбинированных теплоэнергетических и теплоэнерготехнологических установок;

4) разработка рациональных схем топливо- и энергоснабжения, включая использование возобновляемых энергетических ресурсов;



Необходимо отметить, что целесообразность проведения указанных мероприятий должна быть установлена на основе технико-экономических расчетов. Указанные выше мероприятия позволяют не только снизить себестоимость производимой продукции, но и в совокупности оказывают положительное влияние на показатель «Рентабельность по ЕВІТ», значение которого в отчетном периоде ниже целевого на 53,27 %.

Следующим этапом совершенствования деятельности АО «Теплоэнерго» является увеличения значения показателей оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженностей, отклонения от заданных величин по которым составили 42,68 и 3,86% соответственно. Для оборачиваемости дебиторской задолженности, как и для других показателей оборачиваемости не существует четких нормативов, поскольку они сильно зависят от отраслевых особенностей и технологии работы предприятия. Но в любом случае, чем выше коэффициент, т.е. чем быстрее покупатели погашают свою задолженность, тем лучше для организации. Увеличения данного показателя можно добиться путем сокращения величины дебиторской задолженности.

В качестве мероприятий по снижению величины дебиторской задолженности АО «Теплоэнерго» можно предложить следующее.

1. Ежедневный или еженедельный мониторинг недисциплинированных клиентов. Потребуется систематический сбор и анализ информации по потребителям, что допускают просрочки на короткие сроки. Для этого можно закрепить ответственного сотрудника или организовать отдел для оперативного предупреждения должника о нужной сумме возврата денег.

2. Сбор максимального количества информации о потребителях: контакты, адреса, данные руководителей, банковские реквизиты. Это в дальнейшем упростит процесс взыскания задолженности дебиторов.

3. При заключении договора на холодное / горячее водоснабжение необходимо внимательно работать над соответствующими пунктами: о сроках оплаты,

штрафные санкции при просрочках на определенное количество дней, судебные иски и т. д.

4. Еженедельная отчетность о проделанной работе по взысканию долгов руководству. Это значительно упростит процедуру контроля над текущей ситуацией с дебиторами и поможет избежать потери финансовых активов.

5. Направление уведомительных писем.

6. Начисление штрафов.

7. Направление претензий и исков.

Как и оборачиваемость дебиторской задолженности, оборачиваемость кредиторской задолженности используется в оценке денежных потоков организации и эффективности проводимых ею расчетов. Оборачиваемость кредиторской задолженности сильно зависит от отрасли, масштабов деятельности организации. И, несмотря на то, что организации выгодней иметь низкий коэффициент, позволяющий иметь остаток неоплаченной кредиторской задолженности в качестве бесплатного источника финансирования своей текущей деятельности, мы все же в первую очередь должны заботиться о репутации предприятия и его имидже на теплоэнергетическом рынке нашего региона. В связи с этим, к предложенным мероприятиям по повышению показателя оборачиваемости кредиторской задолженности можно отнести постоянный мониторинг состояния расчетов с поставщиками и подрядчиками, результатом которого будет являться еженедельное составление экономическим отделом справки о состоянии кредиторской задолженности со сроком ее возникновения. На основании данной справки руководством будет приниматься решение о производстве оплаты части наиболее срочной и важной задолженности.

Чтобы увеличить значение следующего показателя системы сбалансированных показателей – рентабельность собственного капитала (текущее значение которого ниже планового на 27,53%), необходимо стремиться к ускорению оборачиваемости чистых активов, которая повышается при увеличении доли заемных средств в составе совокупного капитала. Для этого АО «Теплоэнерго» можно об-

ратиться, например, к фонду развития промышленности, который предоставляет промышленным предприятиям на конкурсной основе займы на реализацию проектов, направленных на внедрение передовых технологий, о необходимости внедрения которых речь шла ранее. Это позволит не только повысить показатель рентабельности собственного капитала, но и решить проблему с финансированием деятельности предлагаемого к созданию отдела НИОКР.

Следующий показатель системы сбалансированных показателей, заслуживающий внимания – охват целевой аудитории. Его значение в отчетном периоде ниже планового на 40%. Для увеличения данного показателя в АО «Теплоэнерго» предлагается проводить ежемесячные рекламные предложения компаниям, инвестирующим денежные средства в деятельность по освоению новых строительных площадок с необходимостью дальнейшего подключения их к системе теплоснабжения. Таким образом, предприятию удастся не только увеличить охват целевой аудитории, но и расширить клиентскую базу (показатель «Расширение клиентской базы»), тем самым увеличив долю предприятия на теплоэнергетическом рынке нашего региона (показатель «Доля рынка»).

Для стабилизации значения показателя «Охват численности руководителей регламентами работы с выделением времени для стратегических целей», значение которого в текущем периоде ниже планового на 2017 г. на 92,86 % работникам кадровой службы на протяжении всего периода внедрения в АО «Теплоэнерго» стратегии повышения эффективности деятельности, необходимо разрабатывать и, в последующем дополнять, для всех сотрудников, участвующих в реализации стратегии предприятия, регламенты работы с выделением в них времени для стратегических целей. В данных регламентах также следует отразить виды и размеры поощрительных мероприятий за достижение целевых значений вверенных сотрудникам показателей. Как следствие – рост уровня удовлетворенности персонала (показатель «Уровень удовлетворенности персонала»).

Таким образом, сравнительный анализ фактических показателей системы сбалансированных показателей с плановыми показателями на краткосрочную

перспективу (2017 г.) в рамках стратегии повышения эффективности деятельности АО «Теплоэнерго» позволил определить конкретные причины низких значений тех или иных ключевых показателей эффективности и разработать корректирующие и стимулирующие мероприятия по стабилизации их значений.

Следующим этапом реализации стратегии повышения эффективности деятельности АО «Теплоэнерго» является оценка эффективности внедрения на предприятии системы сбалансированных показателей.

Общий эффект от применения нового инструмента стратегического управления состоит из сумм всех видов эффекта:

- экономического (уменьшение затрат на текущее планирование в стоимостном выражении);
- социального (улучшение системы мотивации персонала);
- маркетингового (возможность увеличения доли рынка);
- информационного (повышение обоснованности принимаемых решений за счет своевременного получения достоверной информации);
- организационного (улучшение взаимодействия между подразделениями, сокращение текучести персонала, рост уровня образования и рост профессионализма).

Большинство авторов выделяют два принципиально различных метода, с помощью которых можно определить эффективность инструментов управления. Первый метод измерения эффективности – отношение результатов деятельности к затратам. Этот метод позволит определить экономическую эффективность применяемого инструмента управления по отношению к любому из множества показателей деятельности предприятия. Второй метод – измерение эффективности в целом за период, до применения инструмента управления и после. При применении этого метода необходимо исходить из того, что если система управления в целом эффективна, то и применяемый в ней инструмент управления также эффективен.

Так как мероприятия, предложенные по результатам оценки данных 2016 г. от запланированных на 2017г., были предложены руководству АО «Теплоэнерго»

и реализовывались им на протяжении 2017 г. более наглядным для оценки эффективности внедрения системы сбалансированных показателей будет использование второго метода. Оценка эффективности данным методом проводится через сравнение значений ключевых показателей эффективности до применения предложенного инструмента и после, а также с целевыми значениями на 2017 г. Результаты исследования приведены в табл. 3.4.

Таблица 3.4 – Оценка эффективности внедрения стратегического управленческого учета в АО «Теплоэнерго»

Показатель	Ед. изм.	Фактическое значение показателя в 2016 г.	Фактическое значение показателя в 2017 г.	Целевое значение показателя на 2017 г.	Отклонение			
					за 2016-2017 гг.		за 2017 г. (факт-план)	
					в сумме	в %	в сумме	в %
<b>Финансы</b>								
Рыночная капитализация	тыс. руб.	15 142,10	15 142,10	15 142,10	0,00	0,0	0,00	0,0
Выручка от реализации	тыс. руб.	427 046,00	448 709,00	460 924,97	21 663	5,1	-12 216	-2,7
Рентабельность по ЕБИТ	%	7,80	11,11	16,69	3,31	42,4	-5,58	-33,4
Оборачиваемость дебиторской задолженности	раз	1,11	0,88	1,93	-0,23	-20,6	-1,05	-54,5
Оборачиваемость кредиторской задолженности	раз	4,37	3,59	4,55	-0,78	-17,9	-0,96	-21,1
Рентабельность собственного капитала (ROE)	%	10,25	12,10	14,14	1,86	18,1	-2,04	-14,4
<b>Клиенты</b>								
Расширение клиентской базы	%	9,00	15,00	12,00	6,00	66,7	3,00	25,0
Сохранение клиентской базы	%	80,00	86,00	83,00	6,00	7,5	3,00	3,6
Доля рынка	%	2,77	2,74	4,21	-0,02	-0,8	-1,47	-34,9
Доля признанных претензий по продукции несоответствующего качества	%	2,00	0,00	0,00	-2,00	-100,0	0,00	-
Количество претензий по срокам оказания услуг	ед.	4,00	3,00	0,00	-1,00	-25,0	3,00	-
<b>Внутренние бизнес-процессы</b>								
Охват целевой аудитории (GRP)	ед.	3,00	3,00	5,00	0,00	0,0	-2,00	-40,0
Продолжительность производственного цикла	дни	8,25	6,23	7,43	-2,02	-24,5	-1,20	-16,2
Выход несоответствующей продукции	%	7,00	4,00	5,00	-3,00	-42,9	-1,00	-20,0

Продолжение табл.3.4

Количество разработанных новых технологий	шт.	0,00	2,00	1,00	2,00	-	1,00	100,0
Количество внедряемых новых технологий	шт.	1,00	2,00	2,00	1,00	100,0	0,00	0,0
Выбросы загрязняющих веществ в атмосферу	тн	358,20	308,77	336,71	-49,44	-13,8	-27,94	-8,3
Величина образовавшихся отходов	тн	867,10	816,31	815,07	-50,79	-5,9	1,23	0,2
Доля программ по снижению выбросов загрязняющих веществ и по охране окружающей среды в регионе с участием предприятия	%	1,66	1,25	2,03	-0,41	-24,7	-0,78	-38,4
Обучение и развитие								
Уровень удовлетворенности персонала	%	64,00	82,00	71,00	18,00	28,1	11,00	15,5
Охват численности руководителей регламентами работы с выделением времени для стратегических целей	%	5,00	76,00	70,00	71,00	1420,0	6,00	8,6
Развитие социальных гарантий	%	2,10	3,14	3,68	1,04	49,5	-0,54	-14,7

Результаты проведенного исследования позволяют сделать вывод о том, что по итогам реализации на протяжении 2017 г. мероприятий, предложенных в рамках реализации стратегии повышения эффективности деятельности АО «Теплоэнерго», посредством внедрения сбалансированной системы показателей, большинство показателей в 2017 г. превысили значения предыдущего года. Так, показатель выручки от реализации в 2017 г. увеличился на 21 663 тыс. руб. или 5,1 % по сравнению с 2016 г. и его отклонение от целевого значения составило всего 2,7 %. На предыдущем этапе анализа отклонение от целевого значения данного показателя составляло 7,35%. За ростом показателя выручки последовал рост показателя «Рентабельность по ЕВИТ» – на 42,4 %. При этом отклонение от планируемого на 2017 г. значения по сравнению с предыдущим годом сократилось на 19,9 проц. пункта. Аналогично произошло увеличение показателя рентабельности собственного капитала на 18,1 %.

Показатели оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженностей, напротив, снизились. Причиной тому является не только рост выручки, участвующей в расчете показателя, но и незначительный рост дебиторской и кредиторской задолженностей. Такие результаты можно объяснить длительностью реализации предложенных ранее мероприятий по снижению данных видов задолженностей, в результате чего экономический эффект от их внедрения за такой короткий промежуток времени не ощутим.

По значениям показателей перспективы «Клиенты» можно судить об успешной реализации предложенных по данному направлению мероприятий. Большинство показателей в 2017 г. соответствуют их плановым значениям, а некоторые из них даже их превышают. Так, в исследуемом периоде произошло расширение клиентской базы на 66,7 %, что превышает целевое значение на 25%. Сократилась доля признанных претензий по продукции несоответствующего качества, а также количество претензий по срокам оказания услуг на 100 и 25 % соответственно.

К положительным тенденциям также можно отнести снижение в 2017 г. продолжительности производственного цикла на 24,5 %, что на 16,2 % ниже планового значения. На 42,9 % сократился выход несоответствующей продукции, увеличилось количество разработанных и внедряемых технологий.

По данным таблицы также можно сказать, что в исследуемом периоде величина выбросов загрязняющих веществ в атмосферу наряду с величиной образовавшихся отходов в среднем сократились на 50%. Значения данных показателей находятся на уровне плановых, а значит можно судить о положительном влиянии предложенных мероприятия по разработке и внедрению на предприятии технологий, минимизирующих негативные воздействия на окружающую среду.

В ходе реализации стратегии работниками кадровой службы были разработаны регламенты работы большинства сотрудников с выделением в них времени для стратегических целей, в связи с чем показатель «Охват численности руководителей регламентами работы с выделением времени для стратегических целей»

увеличился в 14,2 раза. А увеличение показателя, характеризующего развитие социальных гарантий на 49,5 % несомненно повлияло на рост показателя уровня удовлетворенности персонала, значение которого увеличилось на 28,1 %, что на 15,5 % превышает запланированное на 2017 г. значение.

Таким образом, данные таблицы показывают, что эффективность деятельности исследуемого предприятия после внедрения на нем стратегического управленческого учета посредством применения сбалансированной системы показателей значительно выше, чем была до внедрения на нем данного вида учета.

В качестве дальнейших рекомендаций по внедрению стратегического управленческого учета руководству АО «Теплоэнерго» можно предложить провести ряд исследований по определению конкретных причин снижения или роста анализируемых показателей по сравнению с предыдущим периодом и разработать корректирующие и стимулирующие мероприятия.

Данный подход к управлению исследуемым предприятием позволяет учесть взаимное влияние и значимость каждого ключевого критерия при оценке уровня эффективности его управления. Следовательно, цель проведенного исследования по внедрению системы стратегического управленческого учета в АО «Теплоэнерго» достигнута.

По результатам проведенного в данном разделе исследования сделаны следующие выводы.

1. Для внедрения системы стратегического управленческого учета с 2017 года на АО «Теплоэнерго» дана оценка его экономического положения и результатов деятельности за 2014-2016 годы, что позволило охарактеризовать исследуемое предприятие как финансово независимое, финансово устойчивое и платежеспособное, со стабильной нишей на рынке теплоэнергии региона. Снижение прибыльности и эффективности использования ресурсов обусловлены зависимостью экономических результатов деятельности от погодных условий и уровня установленных тарифов на тепловую энергию. Предприятие успешно функционирует на



теплоэнергетическом рынке и имеет достаточный потенциал для своего дальнейшего развития на территории нашего региона. Однако на протяжении последних несколько лет его прибыль стабильно снижается, а издержки производства, напротив, увеличиваются. В связи с этим наиболее подходящей стратегией для развития анализируемого предприятия выбрана одна из стратегий роста – стратегия повышения эффективности деятельности предприятия.

2. Для реализации данной стратегии через систему стратегического управленческого учета в рамках темы исследования сформулированы следующие задачи: создание и рост стоимости; рост доходов; формирование и укрепление положительного имиджа и деловой репутации; эффективное использование ресурсов и обеспечение требуемой отдачи на вложенный капитал; разработка политики управления качеством производимой продукции, оказываемых услуг; разработка политики, нацеленной на развитие персонала, заботу о здоровье, повышение мотивации; развитие взаимоотношений с клиентами; обеспечение соответствия квалификации персонала стратегическим целям.

3. В существующей организационной структуре АО «Теплоэнерго» выделены и проклассифицированы центры финансовой ответственности, а также инструменты системы стратегического управленческого учета – система сбалансированных показателей по перспективам «Финансы», «Клиенты», «Внутренние бизнес-процессы», «Обучение и развитие». Локальные цели по каждой из перспектив, критические факторы успеха, и целевые показатели по центрам финансовой ответственности сгруппированы в стратегической карте предприятия. По данной карте будут осуществляться сбор данных, подготовка отчетности по ключевым показателям, оценка их выполнения. Для каждого показателя, включенного в стратегическую карту, необходимо установить прогнозное значение

4. Для реализации элементов системы стратегического управленческого учета предложено введение в штатное расписание предприятия должности менеджера по стратегическому планированию, а также разработать рабочие инструменты по использованию системы сбалансированных показателей – локальные

нормативные акты, паспорта показателей, регламенты работы сотрудников с системой, порядок взаимодействия исполнителей, – которые позволят упорядочить и регламентировать работу с целями и показателями.

5. Применительно к АО «Теплоэнерго» были разработаны ключевые показатели эффективности по каждой из перспектив развития и установлены их целевые значения на краткосрочную (2017 год) и долгосрочную (2021 год) перспективу. Применительно к 2016 – стартовому периоду для реализации стратегии – разработаны мероприятия по достижению целевых значений.

6. По итогам 2017 года выполнен анализ эффективности внедрения системы стратегического управленческого учета на АО «Теплоэнерго» путем сравнения их значений в базовом периоде, а также целевых и фактически сложившихся значений. Анализ выявил, что по итогам реализации на протяжении 2017 г. мероприятий, предложенных в рамках реализации стратегии повышения эффективности деятельности АО «Теплоэнерго», большинство показателей в 2017 г. превысили значения предыдущего года. Таким образом, эффективность деятельности исследуемого предприятия после внедрения на нем стратегического управленческого учета значительно возросла, что подтверждает эффективность внедрения системы стратегического управленческого учета.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Актуальность темы исследования в представленной выпускной квалификационной работе обусловлена необходимостью исследования современных подходов и методов стратегического управления, а также возможности их применения на предприятиях для получения информации в целях управления реализацией стратегических целей и задач.

Проведенный анализ существующих в современной экономической литературе точек зрения на стратегический управленческий учет позволил охарактеризовать его как интегрированный процесс сбора, идентификации, измерения, накопления, подготовки, интерпретации и представления информации для анализа внешней и внутренней среды, а также для оценки и контроля процесса выполнения стратегии, на основании которой высшим менеджментом принимаются стратегические управленческие решения для выполнения миссии организации, а собственники осуществляют оценку деятельности организации с точки зрения доходности капитала. Целью стратегического управленческого учета является обеспечение эффективного функционирования предприятия на сравнительно длительную перспективу. По итогам оценки характеристик различных видов управленческого учета – производственного, маржинального, бюджетного и стратегического – по направленности, кругу решаемых проблем и задачам управления, основным методам и технологии осуществления, были выделены особенности стратегического управленческого учета – формирование информации для ресурсного и финансового обеспечения стратегии предприятия, направленной на его развитие и повышение конкурентоспособности в долгосрочной перспективе.

По результатам анализа представленных в современной экономической литературе подходов к характеристике элементов системы стратегического управленческого учета для реализации указанной цели выделены следующие элементы: инструменты, методы и центры финансовой ответственности. С помощью инструментов – информационной базы – осуществляются стратегическое планирова-

ние, контроль и анализ в рамках выбранной стратегии для повышения эффективности деятельности предприятия. С использованием методов выполняются поиска и подготовки качественных инструментов системы стратегического управленческого учета для принятия управленческих решений в соответствии с информационными запросами управления. Каждый из инструментов и методов разрабатывается применительно к центрам финансовой ответственности, по которым формируются целевые установки для реализации стратегии предприятия.

Из проанализированных в рамках проведенного исследования технологий и концепций стратегического управления в качестве инструментов системы стратегического управленческого учета выбрана система сбалансированных показателей, в которой можно выделить аспекты деятельности (перспективы), а по каждому из них стратегические цели, собственно показатели, а инициативы по их достижению. Проанализированы достоинства и недостатки использования данной системы, учет которых поможет оптимально организовать систему стратегического управленческого учета на предприятии. Инструменты системы стратегического управленческого учета предложено внедрять на предприятии с использованием методов документации, обработки, обобщения, группировки статистического наблюдения и анализа информации, планирования, контроля, расчета абсолютных, относительных, средних величин. Указанные методы эффективны как для формирования целевых установок, так и для контроля их выполнения, а также возможных корректировок и оценки причин отклонений фактических показателей от целевых. Перечисленные инструменты и методы предлагается разрабатывать по выделенным на предприятии центрами финансовой ответственности – центры затрат, центры доходов, центры прибыли и центр инвестиций – как для формирования стратегических целей и задач, так и для оценки деятельности центров по их достижению.

Для внедрения системы стратегического управленческого учета с 2017 года на АО «Теплоэнерго» дана оценка его экономического положения и результатов деятельности за 2014-2016 годы, что позволило охарактеризовать исследуемое

предприятие как финансово независимое, финансово устойчивое и платежеспособное, со стабильной нишей на рынке теплоэнергии региона. Снижение прибыльности и эффективности использования ресурсов обусловлены зависимостью экономических результатов деятельности от погодных условий и уровня установленных тарифов на тепловую энергию. Предприятие успешно функционирует на теплоэнергетическом рынке и имеет достаточный потенциал для своего дальнейшего развития на территории нашего региона. Однако на протяжении последних несколько лет его прибыль стабильно снижается, а издержки производства, напротив, увеличиваются. В связи с этим наиболее подходящей стратегией для развития анализируемого предприятия выбрана одна из стратегий роста – стратегия повышения эффективности деятельности предприятия.

Для реализации данной стратегии через систему стратегического управленческого учета в рамках темы исследования сформулированы следующие задачи: создание и рост стоимости; рост доходов; формирование и укрепление положительного имиджа и деловой репутации; эффективное использование ресурсов и обеспечение требуемой отдачи на вложенный капитал; разработка политики управления качеством производимой продукции, оказываемых услуг; разработка политики, нацеленной на развитие персонала, заботу о здоровье, повышение мотивации; развитие взаимоотношений с клиентами; обеспечение соответствия квалификации персонала стратегическим целям.

В существующей организационной структуре АО «Теплоэнерго» выделены и проклассифицированы центры финансовой ответственности, а также инструменты системы стратегического управленческого учета – система сбалансированных показателей по перспективам «Финансы», «Клиенты», «Внутренние бизнес-процессы», «Обучение и развитие». Локальные цели по каждой из перспектив, критические факторы успеха, и целевые показатели по центрам финансовой ответственности сгруппированы в стратегической карте предприятия. По данной карте будут осуществляться сбор данных, подготовка отчетности по ключевым показателям, оценка их выполнения. Для каждого показателя, включенного в

стратегическую карту, необходимо установить прогнозное значение. Для реализации элементов системы стратегического управленческого учета предложено введение в штатное расписание предприятия должности менеджера по стратегическому планированию, а также разработать рабочие инструменты по использованию системы сбалансированных показателей – локальные нормативные акты, паспорта показателей, регламенты работы сотрудников с системой, порядок взаимодействия исполнителей, – которые позволят упорядочить и регламентировать работу с целями и показателями.

Применительно к АО «Теплоэнерго» были разработаны ключевые показатели эффективности по каждой из перспектив развития и установлены их целевые значения на краткосрочную (2017 год) и долгосрочную (2021 год) перспективу. Применительно к 2016 – стартовому периоду для реализации стратегии – разработаны мероприятия по достижению целевых значений. По итогам 2017 года выполнен анализ эффективности внедрения системы стратегического управленческого учета на АО «Теплоэнерго» путем сравнения их значений в базовом периоде, а также целевых и фактически сложившихся значений. Анализ выявил, что по итогам реализации на протяжении 2017 г. мероприятий, предложенных в рамках реализации стратегии повышения эффективности деятельности АО «Теплоэнерго», большинство показателей в 2017 г. превысили значения предыдущего года. Таким образом, эффективность деятельности исследуемого предприятия после внедрения на нем стратегического управленческого учета значительно возросла, что подтверждает эффективность внедрения системы стратегического управленческого учета.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Адуева, Т. В. Планирование и проектирование организаций [Текст]: учебное пособие / Т. В. Адуева. – Томск: ТУСУР, 2016. – 73 с.
2. Акулов, А.О. Система сбалансированных показателей [Текст]: учебное пособие / А.О. Акулов. – Кемерово: Инт, 2014. – 160 с.
3. Алексеева, А. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст]: учебное пособие / А. Алексеева, Ю. Васильев, А. Малеева, Л. Ушвицкий. – Москва: КНОРУС, 2015. – 720 с.
4. Андреева, С.Ю. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: конспект лекций / С.Ю. Андреева. – Йошкар-Ола: Поволжский государственный технологический университет, 2013. – 116 с.
5. Бабкина, О.М. Стратегический управленческий учет: методы, модель, универсальные показатели [Текст] / О.М. Бабкина // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2014. – № 12. – С. 11-13.
6. Булгакова, С.В. Аналитические инструменты стратегического управленческого учета [Текст] / С.В. Булгакова // Экономический анализ: теория и практика. – 2015. – № 4 (403). – С. 36-49.
7. Булгакова, С.В. Управленческий учет [Текст]: учебное пособие / С.В. Булгакова. – Воронеж: ВГУ, 2015. – 370 с.
8. Вахрушева, О.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: Учебное пособие / О.Б. Вахрушева. – Москва: Дашков и К, 2012. – 252 с.
9. Вишталь, А.В. Система мотивации персонала на основе системы сбалансированных показателей [Текст] / А.В. Вишталь, О.В. Калинина // Труды СПбГТУ. – 2013. – № 515. – С. 101-107.
10. Воронова, Е. Ю. Управленческий учет [Текст]: учебное пособие / Е. Ю. Воронова. – Москва: Юрайт, 2013. – 551 с.

11. Галаутдинова, В.В. Стратегический управленческий учет и его экономическая сущность [Текст] / В.В. Галаутдинова // Евразийский союз ученых. – 2016. – № 3-1 (24). – С. 44-45.
12. Грант, Р. Современный стратегический анализ [Текст]: пер. с англ. / Р. Грант ; науч. ред. В. Н. Фунтова. – Питер, 2011. – 554 с.
13. Ефимова, О.В. Разработка аналитического обеспечения стратегии устойчивого развития коммерческих организаций [Текст] / О.В. Ефимова // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – №45 (348). – С. 41-52.
14. Жулькова, Ю.Н. Внедрение методов стратегического управленческого учета в практику строительных организаций [Текст] / Ю.Н. Жулькова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 47 (341). – С. 12-25.
15. Землякова, С.Н. Модели формирования системы стратегического управленческого учета затрат [Текст] / С.Н. Землякова, Н.Н. Дадыка // Теория и практика современной науки. – 2016. – № 8(14). – С. 125-129.
16. Калининская, Е.С. Формирование инновационных систем управления затратами на предприятиях теплоэнергетики как фактор повышения их экономической эффективности и инвестиционной привлекательности [Текст] / Е.С. Калининская, И.В. Гелета, А.В. Коваленко // Экономика устойчивого развития. – 2014. – № 3 (19). – С. 61-66.
17. Каранина, Е.В. Система управленческого учета и система сбалансированных показателей: отражение рисков предприятия [Текст] / Е.В. Каранина, И.В. Быкова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2014. – № 5 (29). – С. 11-19.
18. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: Учебное пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – Москва: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 352 с.
19. Костянян, А.А. Стратегический управленческий учет в системе управления малым предприятием [Текст] / А.А. Костянян // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2017. – № 1-1. – С. 115-117.



20. Крамских, А.С. Стратегический учет в системе управления предприятием теплоэнергетической отрасли [Текст] / А.С. Крамских // Современная экономика: актуальные вопросы, достижения, инновации: сборник материалов XII Международной научно-практической конференции, г. Пенза, 20 декабря 2017 г. – Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение». – 2017. – С. 33-35.

21. Лепетан, И.М. Управленческий учет в системе стратегического управления [Текст] / И.М. Лепетан, А.Н. Химич // Региональная экономика и управление. – 2014. – № 1 (01). – С. 187-189.

22. Марков, А.Н. Стратегический управленческий учет и его функциональное назначение в рамках системы управления предприятием [Текст] / А.Н. Марков // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 5. – С. 62-65.

23. Мельник, М.В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: учеб. пособие / М.В. Мельник, Е.Б. Герасимова. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2017. – 208 с.

24. Мухина, Е.Р. теоретические аспекты стратегического управленческого учета как элемента эффективного управления организацией [Текст] / Е.Р. Мухина // Вопросы экономики и права. – 2014. – № 8. – С. 104-109.

25. Никандрова Н.Г. Организация системы стратегического управленческого учета на предприятии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://pskgu.ru/projects/pgu/storage/wt/wt142/wt142\\_22.pdf](http://pskgu.ru/projects/pgu/storage/wt/wt142/wt142_22.pdf) – Загл. с экрана (дата обращения 17.01.2018).

26. Осодоева, О.А. Система сбалансированных показателей как инструмент стратегического управления предприятием [Текст] / О.А. Осодоева // Экономика. Статистика и информатика. – 2012. – № 4. – С. 58-60.

27. Попова, М.А. Преимущества и недостатки системы сбалансированных показателей [Текст] / М.А. Попова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2016. – № 3-7. – С. 114-116.

28. Саранцева, Е.Г. Безубыточность в принятии стратегических решений на промышленных предприятиях региона [Текст] / Е.Г. Саранцева // Регионология. – 2012. – № 2. – С. 62-67.

29. Саранцева, Е.Г. Стратегический управленческий учет [Текст] / Е.Г. Саранцева // Вестник волжского университета им. В.Н. Татищева. – 2015. – № 3 (34). – С. 77-82.

30. Сигидов, Ю. И. Управленческий учет [Текст]: Учебное пособие / Ю.И. Сигидов. – Москва: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 240 с.

31. Сидорова, М.И. Система сбалансированных показателей: использование в системе стратегического управленческого учета [Текст] / М.И. Сидорова // Экономика. Бизнес. Банки. – 2013. – № 2 (3). – С. 44-54.

32. Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Кемеровской области [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://kemerovostat.gks.ru> – Загл. с экрана (дата обращения 24.01.2018).

33. Юрьева, Л. В. Стратегический управленческий учет как основа информационного обеспечения деятельности предприятия [Текст] / Л. В. Юрьева // Устойчивое развитие российских регионов: экономическая политика в условиях внешних и внутренних шоков: сборник материалов XII международной научно-практической конференции, г. Екатеринбург, 17-18 апреля 2015 г. – Екатеринбург : УрФУ, 2015. – С. 483-488.

34. Шалаева, Л.В. Стратегический управленческий учет затрат в сельскохозяйственных организациях [Текст] / Л.В. Шалаева. – Пермь: ИПЦ «Прокрость», 2014. – 171 с.

Приложение 1 – Перечень критических факторов успеха верхнего уровня во взаимосвязи со стратегией АО «Теплоэнерго»

№ п/п	Наименование КФУ	Характеристика КФУ	Характеристика взаимосвязей	Соответствие стратегии
Перспектива «Финансы»				
1	Рост стоимости предприятия	Основная цель компании	–	Основная цель стратегии: «долгосрочный план действий, направленных на повышение эффективности деятельности предприятия и, как следствие рост его стоимости». Повышение стоимости предприятия – один из показателей роста доходов его собственников, значение которого можно использовать для оценки эффективности управления предприятием
2	Рост доходов	Повышение доходной составляющей по прибыльности, за счёт роста объёмов продаж	«2 – 1 – Рост стоимости за счёт роста доходов	Сохранение и расширение рынков сбыта и снабжения
3	Деловая активность	Повышение эффективности ведения бизнеса, за счёт оценки показателей, отражающих динамику развития предприятия в направлении поставленной цели	«3 – 1» – Создание долгосрочной устойчивости прибыли, за счёт постоянного контроля над показателями, характеризующими эффективность использования предприятием собственных средств	Повышение эффективности процессов производства
4	Положительные ожидания инвесторов	Повышение доходных ожиданий инвесторов	«4 – 1» – Рост стоимости за счёт эффективного привлечения капитала инвесторов	Обеспечение гарантий эффективности, надёжности и ликвидности для инвесторов

Перспектива «Клиенты»				
5	Расширение присутствия на теплоэнергетическом рынке	Создание возможностей для постоянного удовлетворения потребителей тепловой энергии с целью расширения присутствия на целевых рынках сбыта	«5 – 2, 4» Увеличение доходности за счёт роста объёмов продаж	Улучшение качества производимой продукции и оказываемых услуг теплоэнергетической отрасли для удовлетворения текущих и будущих запросов и ожиданий потребителей. Сохранение и расширение рынков сбыта и снабжения
6	Стабильное качество продукции	Устойчивость качества вырабатываемой тепловой энергии, предлагаемой потребителям	«6 – 5» Сохранение и привлечение клиентов за счёт стабильности качества	Улучшение качества вырабатываемой тепловой энергии, оказанных услуг для удовлетворения текущих и будущих запросов и ожиданий потребителей
7	Быстрая и своевременная покупка	Сокращение общего времени, в течение которого потребитель получает покупное тепло	«7 – 5» Увеличение удовлетворённости за счёт общего времени выработки и доставки до потребителя тепловой энергии	Сохранение и расширение рынков сбыта
Перспектива «Внутренние бизнес-процессы»				
8	Развитие взаимоотношений с клиентами	Эффективность преобразования в организацию, ориентированную на рынок	«8 – 6» Расширение комплекса услуг, усиление сотрудничества	Сохранение и расширение рынков сбыта и снабжения. Завоевание лидирующих позиций в области разработки и внедрения новых технологий
9	Повышение эффективности процессов производства	Повысить эффективность производственных процессов	«9 – 3, 7» Оптимизация производственных процессов	Повышение эффективности процессов производства
10	Развитие управления качеством продукции	Увеличивать стабильность внутренних процессов.	«10 – 6» Обеспечить стандартное (стабильное) качество продукции	Улучшение качества вырабатываемой тепловой энергии для удовлетворения запросов и ожиданий потребителей
11	Разработка и внедрение новых технологий	Обеспечение повышения качества, эффективности производства за счёт внедрения новых технологий	«11 – 9, 10» Повышение эффективности производственных процессов, качества вырабатываемой тепловой энергии, оказываемых услуг	Завоевание лидирующих позиций в области разработки и внедрения новых технологий

12	Обеспечение социальной и экологической ответственности предприятия	Снижение вредных воздействий на окружающую среду. Взаимодействие с государственными органами и общественными организациями.	«12 – 8» Создание имиджа компании (заботящейся об экологии), позволяющего предоставлять позитивную информацию о деятельности предприятия для положительного восприятия клиентов	Сокращение вредных воздействий на окружающую среду. Улучшение социального климата
Перспектива «Обучение и развитие»				
13	Соответствие мотивации стратегии	Разработка системы мотивации персонала на достижение стратегических целей предприятия	«13 – 8, 11» Обеспечение готовности человеческого капитала	1. Улучшение качества производимой тепловой энергии 2. Повышение эффективности производства 3. Стимулирование всех работников на достижение целей на основе профессионального развития и удовлетворённости результатами труда
14	Соответствие корпоративной культуры стратегии	Развитие корпоративной культуры в соответствии со стратегией предприятия	«14 – 13, 15» Обеспечение соответствия корпоративной культуры стратегии	1. Стимулирование всех работников на достижение целей на основе профессионального развития и удовлетворённости результатами труда 2. Вовлечение всех работников в процесс управления качеством
15	Развитие социальных гарантий	Степень обеспечения работников социальными гарантиями	«15 – 12» Обеспечение готовности человеческого капитала	1. Улучшение качества производимой тепловой энергии 2. Стимулирование всех работников на достижение целей на основе социальных гарантий 3. Улучшение социального климата 4. Обеспечение социальной защищённости работников предприятия

Приложение 2 – Критические факторы успеха АО «Теплоэнерго» во взаимосвязи с ключевыми показателями эффективности

КФУ	Показатель	Ед. изм.	Формула расчета	Смысл показателя	Принцип установления целевого значения
<b>Финансы</b>					
Рост стоимости предприятия	Рыночная капитализация	руб	Произведение цены акции на количество акций в обращении	Показывает оценку стоимости предприятия инвесторами	По средней, больше чем индекс фондового рынка; 2. С учетом ожиданий собственника.
Рост доходов	Выручка от реализации	тыс. руб.	Произведение объема реализации тепловой энергии на средневзвешенную цену	Измеряет масштаб присутствия предприятия на теплоэнергетическом рынке	Ежегодно на основе: целевой доли рынка, формирующей конкурентное преимущество; прогнозного роста потребления тепловой энергии; прогнозного роста цен в отрасли с учетом инфляции
	Рентабельность по ЕВІТ	%	$\frac{[\text{Выручка от реализации}] - [\text{Себестоимость продукции}] - [\text{Общие, административные, коммерческие расходы (до процентов по заемным средствам, до налога на прибыль)}]}{[\text{Выручка от реализации}]} * 100\%$	Показывает рентабельность продаж без учета процентов по заемным средствам, налога на прибыль	На основе лучшей практики, ожидания инвесторов

Продолжение прил.2

Деловая активность	Оборачиваемость дебиторской задолженности	раз	[Выручка от реализации] / [Средняя величина дебиторской задолженности]	Отражает скорость возврата денежных средств за товары или услуги, характеризует эффективность взаимодействия между компанией и контрагентами	На основе средней по отрасли
	Оборачиваемость кредиторской задолженности	раз	[Выручка от реализации] / [Средняя величина кредиторской задолженности]	Отражает скорость оплаты предприятием собственной задолженности перед поставщиками и подрядчиками	На основе средней по отрасли
Положительные ожидания инвесторов	Рентабельность собственного капитала (ROE)	%	Отношение чистой прибыли к среднегодовой стоимости собственного капитала	Показывает эффективность использования собственного капитала	На основе положительной динамики, соответствующей: 1) Динамике прогнозной ставки рефинансирования; 2) прогнозируемому росту средней по отрасли.
Клиенты					
Расширение присутствия на теплоэнергетическом рынке	Расширение клиентской базы	%	Объем реализации за период новым клиентам	Расширение рынка за счет новых клиентов	На основе постоянного совершенствования
	Сохранение клиентской базы	%	Объем повторной реализации за период	Сохранение рынка существующих клиентов	На основе постоянного совершенствования
	Доля рынка	%	Отношение величины реализации предприятия к общему потреблению теплоэнергии продукции в регионе	Показатель рыночного влияния	На основе конкурентного преимущества

Стабильное качество продукции	Доля признанных претензий по продукции несоответствующего качества	%	Объем принятых претензий, измеренных в Гкал продукции, не соответствующей стандартам качества к объему реализации в Гкал	Объем произведенного тепла, не соответствующего требованиям по качеству	На основе постоянного совершенствования
Быстрая и своевременная покупка	Количество претензий по срокам оказания услуг	ед.	Количество претензий по срокам оказания услуг за отчетный период	Оценка удовлетворенности клиента по срокам оказания услуг	На основе постоянного совершенствования
<b>Внутренние бизнес-процессы</b>					
Развивать взаимоотношения с клиентами	Охват целевой аудитории	ед.	Количество рекламных акций для целевой аудитории	Количество рекламных акций для целевой аудитории	На основе постоянного совершенствования
Повышать эффективность процессов производства	Продолжительность производственного цикла	дни	Отношение суммы незавершенного производства к себестоимости реализованной продукции за период, умноженное на 365 дней	Характеризует период оборота материальных активов, используемых для обеспечения производственного процесса	На основе постоянного совершенствования исходя из технологических требований
Развивать управление качеством продукции	Выход несоответствующей продукции	%	Количество несоответствующей продукции в % по отношению к произведенной (потери в тепловых сетях)	Доля продукции, произведенной не в соответствии в планами производства	От достигнутого с учетом требований технологий
Разработка и внедрение новых технологий	Количество разработанных новых технологий	шт.	Количество разработанных новых технологий для применения на предприятии	Производительность процесса разработки новых технологий	На основе показателей лидеров отрасли
	Количество внедряемых новых технологий	шт.	Количество внедряемых на предприятии новых технологий	Производительность процесса внедрения новых технологий	На основе показателей лидеров отрасли



Обеспечение социальной и экологической ответственности предприятия	Выбросы загрязняющих веществ в атмосферу	т н	Объем вредных выбросов	Оценить уровень загрязнения атмосферы	От достигнутого, с учетом экологической программы предприятия и требований и норм законодательства
	Величина образовавшихся отходов	т н	Объем образовавшихся вредных отходов	Оценить уровень загрязнения почвы	От достигнутого, с учетом экологической программы предприятия и требований и норм законодательства
	Доля программ по снижению выбросов загрязняющих веществ и по охране окружающей среды в регионе с участием предприятия	%	Отношение инвестиций в социальные проекты к чистой прибыли	Постоянное участие в социальных проектах	На основе постоянного совершенствования
<b>Обучение и развитие</b>					
Соответствие мотивации стратегии	Уровень удовлетворенности персонала	%	По методике системы менеджмента качества. В процессе анкетирования (оплата труда, карьерный рост, взаимоотношения в коллективе) присваиваются баллы.	Характеризует степень удовлетворенности персонала	На основе постоянного совершенствования
Соответствие корпоративной культуры стратегии	Охват численности руководителей регламентами работы с выделением времени для стратегических целей	%	Отношение численности руководителей, которым разработаны регламенты работы, к общей численности руководителей	Вовлечение руководителей в процесс разработки стратегии	На основе постоянного совершенствования
Развитие социальных гарантий	Уровень социальных инвестиций	%	Отношение инвестиций в социальные проекты к чистой прибыли	Постоянное участие в социальных проектах	На основе постоянного совершенствования