

На правах рукописи

ББК: 65. 053

Г70

Городничев Александр Юрьевич

**ПОСТРОЕНИЕ ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКИХ СИСТЕМ
КРУПНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ НА ОСНОВЕ КЛЮЧЕВЫХ
ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва-2006



Работа выполнена на кафедре «Экономический анализ и аудит» Федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования (ФГОУ ВПО) «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Пирожкова Нина Алексеевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Ильенкова Светлана Дмитриевна

кандидат экономических наук, доцент
Бурмистрова Людмила Михайловна

Ведущая организация: Российская экономическая академия
им.Плеханова

Защита состоится «14» декабря 2006г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.03 в ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125468, Москва, Ленинградский проспект, д.55, ауд.213

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Финансовой Академии при Правительстве Российской Федерации по адресу: 125468, г.Москва, Ленинградский проспект, д.49, к.203

Автореферат разослан «13» ноября 2006г.

Ученый секретарь диссертационного совета,
кандидат экономических наук, доцент



О.Ю.Городецкая

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях высоких темпов роста рынков и обострения конкуренции на них крупнейшие российские компании столкнулись с необходимостью использования современных технологий оперативного планирования (бюджетирования), управленческого учета и анализа. Особое внимание при этом уделяется проблемам внедрения систем комплексного анализа, направленных на обоснование принимаемых управленческих решений и повышение эффективности деятельности отдельных подразделений и корпоративных структур в целом.

Наиболее популярными в 90-е годы как в России, так и за рубежом стали информационно-аналитические системы, основанные на ключевых показателях деятельности (КПД). Данный инструмент призван решить проблему избыточности данных в традиционных системах планирования и учета и отсутствия в них нефинансовых показателей, характеризующих степень достижения стратегических целей компании.

Несмотря на существовавшую ранее потребность в подобных подходах наибольшее распространение они получили в 1990-х годах, что связано, прежде всего, с современными тенденциями развития мирового рынка (развитие транснациональных компаний, рост конкуренции на ряде рынков, развитие информационных технологий, рост социальной ответственности организаций и пр.).

Отечественные экономисты всегда уделяли особое значение данной проблеме разрабатывая методологию комплексного анализа хозяйственной деятельности, в частности в рамках формирования систем показателей и их ранжирования по значимости для повышения эффективности деятельности организаций.

За рубежом рост интереса к инструментам комплексного анализа с начала 1990-х годов привел к появлению целого ряда моделей, наиболее популярной из которых является модель «Сбалансированной системы показателей» Д.Нортон и Р.Каплана, которая впоследствии получила развитие в трудах других специалистов, разрабатывающих концепцию КПД.

Основой систем КПД является анализ и оценка результатов деятельности по ограниченному набору показателей, комплексно характеризующих наиболее существенные аспекты деятельности организации. Данный подход позволяет измерять как операционную, так и стратегическую эффективность деятельности

организации и призван повысить качество принимаемых управленческих решений.

В настоящее время системы КПД используются многими крупными российскими и зарубежными компаниями различных отраслей народного хозяйства (РАО «ЕЭС России», МТС, Вымпелком, BMW, Motorola, AT&T, Mobil и пр.). В условиях высоких темпов развития нефтяного комплекса России в последние годы особый интерес к новому подходу проявляют компании этой отрасли.

В то же время наличие множества моделей, отсутствие единого подхода и четких методик построения системы КПД, как правило, вызывают сложность при выработке организацией собственного подхода к построению системы КПД и ее применению в процессе анализа и оценки результатов деятельности.

Таким образом, необходимость проработки методических приемов построения системы КПД на предприятии с учетом определения подходов к ее интеграции с действующими на предприятии системами планирования и учета обусловили актуальность, цели и задачи диссертационного исследования.

Разработанность темы исследования. Проблема построения на предприятии системы КПД требует всестороннего комплексного исследования теоретических положений и систематизации практического зарубежного и российского опыта ее разработки и использования на практике.

Вопросы построения систем КПД с той или иной степенью детализации рассматривались в работах известных зарубежных специалистов: Э.Нили, Р.Линча, К.Кросса, П.Хорвата, М.В.Майера, Нильса-Горана Ольве, Ж.Л.Мало, М.Лебаса, И.Чиапелло и др.

В российской экономической науке развитием методологии комплексного анализа хозяйственной деятельности занимаются экономисты и профессора ведущих российских ВУЗов: М.И.Баканов, А.Д.Шеремет, Л.Т.Гиляровская, Д.А.Ендовицкий, Н.П.Любушин и др.

Изучением отдельных вопросов применения систем КПД на практике также занимаются: К. Редченко, М. Горский, А. Гершун, Г. Генс, М.Федин, Д.Бугров, Н.Переверзев.

Особый вклад в развитие концепции внесли Д.Нортон и Р.Каплан, разработавшие концепцию сбалансированной системы показателей. Результатом их трудов стало множество публикаций в журнале Гарвард Бизнес Ревью, а также их книги: «Сбалансированная система показателей» и «Организации, ориентированные на стратегию», изданные в России.

Несмотря на наличие большого количества работ, посвященных отдельным вопросам построения систем ключевых показателей деятельности, направление, выбранное в качестве темы исследования, можно считать недостаточно разработанным.

До сих пор отсутствует единая методически проработанная концепция анализа и оценки результатов деятельности на основе КПД. Недостаточно проработанными являются подходы к отбору показателей в систему с учетом особенностей субъектов хозяйствования. Мало исследованным остается вопрос интеграции систем КПД в действующие на предприятии системы планирования и учета.

Таким образом, при развитии концепции КПД необходимо дальнейшее исследование следующих проблем:

- определение и систематизация понятийного аппарата по КПД;
- порядок отбора ключевых показателей в систему, их декомпозиция по уровням организационной иерархии;
- алгоритм установления целевых значений по КПД и обеспечения их сбалансированности в системе;
- подходы к интеграции систем КПД с действующими на предприятии системами планирования и учета.

Изучение этих проблем определило основные направления и актуальность данного исследования.

Цели и задачи исследований. Основной целью исследования является разработка комплексного теоретико-методического подхода по построению систем анализа и оценки результатов деятельности крупных организаций, основанных на ключевых показателях деятельности.

Для реализации указанной цели были поставлены следующие задачи теоретического и прикладного характера:

- провести сравнительный анализ наиболее популярных моделей КПД, оценить их сходства и различия, сильные и слабые стороны;
- определить базовые принципы построения системы анализа и оценки результатов деятельности организации, основанной на КПД;
- разработать методiku построения системы КПД на предприятии, этапность, порядок отбора показателей в систему;
- разработать алгоритм установления целевых значений КПД на плановый период и предложить рекомендации по обеспечению их сбалансированности в системе;

- определить место и роль КПД в системе управления организацией;
- разработать практические предложения по интеграции системы КПД с действующими на предприятии системами оперативного планирования (бюджетирования) и управленческого учета.

Предметом исследования является система анализа и оценки результатов деятельности на основе КПД.

Объектом исследования послужил анализ и организация деятельности вертикально-интегрированной нефтяной компании в сфере сбыта нефтепродуктов в РФ.

Методологическую и теоретическую основу исследования составили современные труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов и специалистов всемирно известных консалтинговых компаний.

Методологической основой диссертационной работы послужила современная экономическая теория и теория экономического анализа. В процессе исследования применялись общенаучные методы познания – системный и ситуационный анализ, метод дедукции и индукции, выделения ведущего звена. При изучении результатов деятельности организации использовались методы обобщения и синтеза, научной апробации, а также сравнительный и факторный методы анализа, используемые в познании социально-экономических явлений, и специальные приемы, включая детализацию, группировки, табличные методы и методы финансовых вычислений.

Диссертационное исследование выполнено в соответствии с требованиями п.1.12 «Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ» и п.1.16 «Анализ и прогнозирование финансового состояния организации» Паспорта специальностей ВАК (экономические науки) по специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика».

Научная новизна исследования состоит в разработке методики построения системы КПД в организациях разных сегментов бизнеса и ее интеграции с принятыми системами планирования и учета.

Научную новизну содержат следующие результаты исследования:

- доказано, что в условиях высоких темпов роста рынков и обострения конкуренции, модернизация традиционных информационно-аналитических систем с применением ключевых показателей деятельности позволяет повысить эффективность деятельности крупных организаций за счет обеспечения

преимущества стратегических и оперативных решений, а также сбалансированности деятельности различных подразделений компании;

- определены специфические черты и установлены базовые принципы построения систем ключевых показателей деятельности, которые позволяют увязать стратегию развития с операционной деятельностью организации;
- определено понятие ключевых показателей деятельности, установлены виды КПД, основные факторы, определяющие показатели, и критерии их выбора субъектами хозяйствования разных сегментов бизнеса;
- разработана методика построения системы КПД на предприятии, включающая в себя порядок отбора показателей в систему и алгоритм установления целевых значений по организации в целом и их декомпозиции по отдельным бизнес-единицам (БЕ) и подразделениям. На основе предложенного алгоритма разработана система КПД для вертикально-интегрированной нефтяной компании в сфере сбыта нефтепродуктов.
- разработан механизм интеграции системы КПД и оперативного планирования (бюджетирования), включающий следующие этапы: интеграция на уровне организационной структуры предприятия, изменение действующих форматов бюджетов, интеграция системы КПД на уровне процедуры бюджетного планирования.
- разработан механизм интеграции КПД в систему управленческого учета, включающий внесение изменений в систему управленческого учета в части его аналитичности и методологии, а также внесение изменений в порядок сбора и консолидации данных в рамках учетной системы.
- определены основные направления изменения действующей структуры и форматов управленческой отчетности, включающие:
 - формирование иерархичной структуры управленческой отчетности, позволяющей получать на разных уровнях организационной иерархии информацию различной степени детализации;
 - дополнение форматов отчетности необходимыми для анализа КПД показателями.

Практическая значимость исследования состоит в ориентации на широкое применение разработанной методики построения систем КПД для целей повышения эффективности систем оперативного планирования (бюджетирования), управленческого учета и анализа предприятий нефтяной отрасли.

Результаты исследования могут использоваться руководителями организаций, специалистами планово-экономических и контроллинговых подразделений, а также сотрудниками консалтинговых компаний, участвующими в проектах по внедрению систем КПД в организациях.

Самостоятельную практическую значимость имеют:

- методика интеграции системы КПД с действующими на предприятии системами оперативного планирования (бюджетирования);
- механизм интеграции КПД с системой управленческого учета;
- методические рекомендации по модернизации структуры и форматов управленческой отчетности.

Выводы и рекомендации по результатам проведенного исследования будут способствовать совершенствованию методических приемов анализа и оценки результатов деятельности организации и позволят на практике:

- повысить эффективность применения организациями информационно-аналитических систем в процессе анализа и оценки результатов деятельности организации;
- усовершенствовать порядок отбора ключевых показателей и установления целевых значений по ним на плановый период;
- снизить сроки внедрения системы КПД за счет ее интеграции с действующими на предприятии системами планирования и учета;
- повысить качество используемых в организациях систем оперативного планирования и управленческого учета.

Внедрение и апробация результатов исследования. Результаты выполненного исследования успешно применяются в практической деятельности компании ООО «Финансовый и стратегический консалтинг» при реализации проектов и частично прошли апробацию в одной из крупнейших российских вертикально-интегрированных нефтяных компаний применительно к ее деятельности в сфере сбыта нефтепродуктов в России.

Материалы диссертации используются в учебном процессе Финансовой Академии при Правительстве РФ при преподавании следующих дисциплин:

теория экономического анализа, экономический анализ, стратегический анализ, контроллинг.

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано 3 работы общим объемом 3,3 п.л. (все авторские), в том числе одна научная работа опубликована в издании, рекомендованном ВАК для публикации результатов научных исследований.

Структура работы. Особенности изучаемых проблем, цели и задачи исследования определили структуру диссертационной работы, которая состоит из введения, трех глав и заключения. Диссертация содержит таблицы, рисунки, схемы, список используемой литературы и приложения.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ РАБОТЫ

В диссертации рассматриваются три основных блока проблем:

- информационно-аналитические системы оценки деятельности хозяйствующих субъектов;
- методика построения информационно-аналитической системы предприятия на основе КПД;
- интеграция ключевых показателей деятельности с действующими на предприятии системами планирования, учета, отчетности, бюджетирования.

Информационно-аналитические системы оценки деятельности хозяйствующих субъектов

Важным условием наличия эффективной системы управления в организации является обеспечение руководства надежной и прозрачной информацией. В современных условиях хозяйствования рост требований к качеству и оперативности информации о деятельности организации требует модернизации традиционных информационно-аналитических систем (ИАС). Одним из направлений их развития является использование концепции ключевых показателей деятельности.

Среди основных слабых сторон традиционных ИАС в работе выделяются:

- избыточность данных и недостаточная оперативность их предоставления;
- отсутствие в отчетности показателей, характеризующих степень достижения стратегических целей;

- преобладание показателей, характеризующих результаты деятельности за отчетные периоды.

С целью определения базовых принципов, сильных и слабых сторон построения ИАС на основе КПД в работе проводится анализ наиболее распространенных в российской и зарубежной практике моделей: сбалансированной системы показателей, пирамиды эффективности, бортового табло, модели экономической добавленной стоимости.

В результате проведенного сравнительного анализа современных моделей в работе определены базовые принципы построения систем КПД:

- основной системы являются *ключевые показатели деятельности*, определяемые как ограниченный набор количественно измеряемых показателей, характеризующих наиболее существенные (критические) факторы успеха организации и определяющие степень достижения поставленных перед ней стратегических целей;
- система содержит как финансовые, так и нефинансовые показатели, характеризующие различные аспекты деятельности организации (финансы, рынок, внутренние процессы и т.д.).
- показатели делятся на результативные и факторные. Результативные показатели, характеризуют конечные (стратегические) цели организации. Факторные же измеряют основные определяющие их параметры;
- система содержит показатели, характеризующие результаты организации в прошлом периоде (запаздывающие), и показатели, определяющие перспективы развития в будущем (опережающие);
- основной целью системы КПД является информационная поддержка руководства на разных уровнях организационной иерархии в процессе анализа деятельности и принятия управленческих решений.

Кроме того, в процессе исследования были выявлены основные факторы, определяющие набор КПД конкретного предприятия:

- вид деятельности / отраслевая принадлежность;
- стратегические цели;
- организационная структура;
- интересы и предпочтения руководства;
- информационная поддержка (возможность сбора информации о показателях).

Данные факторы свидетельствуют о том, что система КПД для каждого отдельно взятого предприятия является уникальной.

Отличительной особенностью системы КПД является ее ориентация на отражение результатов достижения стратегических целей. Вследствие этого системы КПД отражают основные показатели стратегии и позволяют увязать их с операционной деятельностью организации.

В работе показано, что использование на предприятии системы КПД не отменяет действующих систем планирования и учета. КПД это лишь дополнительный инструмент, позволяющий руководству на основе строго определенного ограниченного набора показателей осуществлять эффективное управление организацией.

Роль и место КПД в управлении предприятием, ее взаимодействие с системами планирования и учета (отчетности) представлено схематично (рис.1).



Рис.1 Место системы КПД в управлении предприятием

Укрупненный механизм функционирования системы КПД представлен нами на рис.2.



Рис.2 Механизм функционирования системы КПД

На рис.2 показано, что функционирование системы КПД на предприятии начинается с определения стратегических целей организации и установления в соответствии с ними целевых значений по КПД, а заканчивается проведением план-факт анализа и оценкой деятельности организации. Таким образом, являясь базой для принятия управленческих решений, система КПД используется руководством на всех стадиях управления: планировании, учете и контроле, анализе и оценке.

На основе проведенного исследования различных моделей КПД были установлены сильные и слабые стороны подхода.

Сильные стороны подхода, основанного на КПД:

- предоставление руководству только наиболее важной и актуальной информации, необходимой для принятия управленческих решений. Решается проблема избыточности информации на верхних уровнях управления. Минимизируются трудовые и временные затраты на обработку информации;
- увязка операционной деятельности компании со стратегическими целями. Доведение в виде показателей до каждого подразделения и сотрудника целей, необходимых для реализации общих стратегических задач компании;

- возможность увязки системы КПД с системой мотивации. Наличие ограниченного набора показателей позволяет выбрать наиболее существенные из них и интегрировать их в систему материального стимулирования;
- внедрение системы КПД требует унифицированных подходов к расчету показателей различными подразделениями, дочерними обществами, что позволяет проводить адекватный сравнительный анализ их деятельности.

Слабые стороны подхода, основанного на КПД:

- использование ограниченного набора показателей приводит к повышенному риску упущения важных аспектов деятельности, не затронутых ключевыми показателями деятельности. Следовательно, растут требования к процессу отбора показателей в систему;
- недостаточная проработка причинно-следственных связей и механизмов обеспечения сбалансированности показателей приводит к формированию неверных, противоречащих друг другу целевых значений по разным КПД;
- неправильный выбор КПД в систему может привести к принятию неверных управленческих решений и потере компанией конкурентного преимущества на рынке.

Однако наличие слабых сторон или ограничений в применении систем ключевых показателей деятельности свидетельствует лишь о необходимости тщательной проработки механизмов внедрения системы на предприятии и осуществления постоянного контроля за ее функционированием, вследствие того, что системы КПД являются динамическими и должны постоянно изменяться.

Методика построения информационно-аналитической системы предприятия на основе КПД

Разработанная методика построения ИАС предприятия на основе КПД включает в себя порядок отбора показателей в систему, алгоритм установления целевых значений на плановый период, а также подходы по обеспечению их сбалансированности.

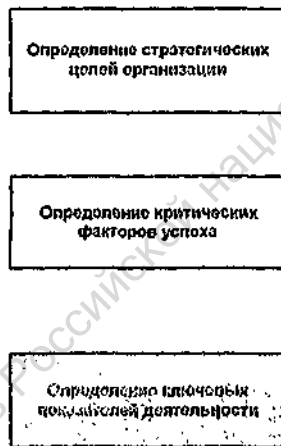
Процесс построения системы КПД начинается с выбора ключевых показателей деятельности, которые будут использоваться в организации. Данный

этап является наиболее критичным для дальнейшего использования системы в практике управления организацией.

В диссертации разработан следующий алгоритм отбора показателей в систему КПД (рис.3):

- I Этап - определение стратегических целей организации в целом и конкретных БЕ;
- II Этап - определение критических факторов успеха для конкретных БЕ;
- III Этап - определение КПД по организации в целом, по отдельным БЕ и подразделениям.

ЭТАПЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ КПД



ПРИНЦИП "СВЕРХУ-ВНИЗ"



ЦО – центры ответственности

Рис.3 Этапы определения ключевых показателей деятельности

Предложенный в работе порядок отбора показателей как по организации в целом, так и по БЕ и отдельным подразделениям заключается в следующем:

- сначала определяется широкий набор показателей, которые могут быть использованы в системе КПД;
- затем проводится их сравнительный анализ и выявляются показатели, наилучшим образом характеризующие стратегические цели и критические факторы успеха организации;

- отобранные показатели анализируются на взаимозаменяемость, в результате чего устанавливаются наиболее емкие, отвечающие всем необходимым критериям показатели;
- в конечном итоге уточняются формулы (порядок) расчета показателей, отобранных в систему.

Разработанный подход по отбору показателей в систему КПД предполагает их разделение на следующие группы:

- результативные, характеризующие стратегические цели компании, и факторные, эти цели определяющие;
- «сквозные» и локальные показатели.

Особая роль при построении системы КПД приходится на результативные и «сквозные» показатели. Они являются обязательными для построения сбалансированной системы. «Сквозными» называются показатели, используемые как на корпоративном уровне, так и на уровне бизнес-единиц. Данные показатели «проходят сквозь» все уровни и позволяют оценить вклад каждой БЕ в общие результаты компании, а также сопоставить результаты отдельных БЕ между собой. Как правило, в качестве «сквозных» используются финансовые показатели, так как организации, работающей в различных сегментах бизнеса, достаточно сложно подобрать нефинансовые показатели, которые можно применять для всех БЕ, обеспечивая сбалансированность их развития.

Предложенная в диссертации методика отбора показателей в систему рассматривается на примере подразделения вертикально-интегрированной нефтяной компании «АВС», занимающегося сбытом нефтепродуктов. Результаты отбора показателей по предложенной методике для БЕ «Маркетинг и сбыт нефтепродуктов» компании «АВС» приведены в табл. 1

Таблица 1

Ключевые показатели деятельности БЕ «Маркетинг и сбыт нефтепродуктов»

| Группа показателей | Наименование показателя | Ед.изм. | Формула расчета показателя | Период |
|-------------------------------------|--|---------|--|--------|
| Показатели финансовой эффективности | Рентабельность задействованного капитала | % | Чистая операционная прибыль после уплаты налогов Задействованный капитал x 100% | Год |

| | | | | |
|---------------------------------------|--|------------|---|---------------------|
| | Операционная прибыль от реализации сопутствующих товаров и услуг | Млн. руб. | Выручка от реализации соп. товаров и услуг – себестоимость – коммерческие расходы | Месяц, Квартал, год |
| | Инвестиции | Млн. руб. | Объем инвестиционных расходов за период | Год |
| Показатели операционной эффективности | Среднесуточный объем реализации нефтепродуктов на 1 АЗС | Тонн/сутки | Объем реализации нефтепродуктов / количество действующих АЗС / количество суток | Месяц, квартал, год |
| | Коммерческие расходы на 1 тонну розничных продаж нефтепродуктов | Руб/т | Коммерческие расходы в рознице / Объемы розничных продаж | Месяц, квартал, год |
| | Средняя стоимость обработки (хранения) тонны нефтепродуктов | Руб/т | Расходы на хранение (обработку) н/пр / Объемы отгрузки н/пр с мест хранения | Месяц, квартал, год |
| Показатели рынка | Доля розничного рынка | % | Объем розничной реализации компании «АВС» / Общий объем розничных продаж в регионе x 100% | Квартал, год |
| | Коэффициент удовлетворенности клиентов | % | Определяется путем анкетирования клиентов по заданному перечню вопросов (критериев). По каждому критерию устанавливается свой вес | Квартал, год |

Алгоритм установления целевых значений КПЦ

Целевые ориентиры (значения) – это количественное выражение ключевых показателей деятельности, устанавливаемое в качестве цели, которую необходимо достичь в прогнозном периоде.

В работе приведены следующие рекомендации по установлению целевых ориентиров (ЦО) на плановый период:

- необходимо ориентироваться не на достигнутые, а на потенциальные (желательные) результаты;
- важно использовать и учитывать максимально возможный объем доступной информации, в том числе ожидания аналитиков финансовых рынков, внутри- и межотраслевые сравнения, анализ успешного опыта внутри организации;
- следует добиться соответствия устанавливаемых целей организации «сверху вниз» с реальными возможностями их достижения;

- необходимо повышать «планку» для подразделения по мере достижения им целевого ориентира.

В диссертации разработан следующий алгоритм установления ЦО на плановый период, осуществляемый последовательно в несколько этапов по принципу «сверху вниз»:

- на первом этапе устанавливаются ЦО по организации в целом;
- на втором этапе ЦО декомпозируются по «сквозным» показателям до уровня бизнес-единиц;
- на третьем этапе устанавливаются ЦО по прочим КПД на уровне БЕ;
- на четвертом этапе ЦО декомпозируются по «сквозным» показателям по отдельными подразделениям (дочерним обществам, филиалам);
- на последнем этапе ЦО декомпозируются по прочим КПД по отдельным подразделениям.

Интеграция ключевых показателей деятельности с действующими на предприятии системами планирования, учета, отчетности, бюджетирования

Рассматриваемые в работе подходы по интеграции системы КПД с действующими в организации системами планирования и учета (отчетности) должны способствовать повышению эффективности как применения нового подхода анализа и оценки результатов деятельности, так и совершенствованию используемых в организации систем оперативного планирования (бюджетирования) и управленческого учета.

Процесс интеграции КПД в систему бюджетного планирования предложено осуществлять в три последовательных этапа:

- модернизация финансовой структуры для целей бюджетного планирования и системы КПД;
- интеграция КПД в действующие на предприятии форматы бюджетов;
- интеграция КПД в процедуру разработки бюджетов на предприятии.

Интеграция систем на уровне финансовых структур

В работе обосновано, что эффективное применение системы КПД на предприятии возможно только при условии внесения необходимых изменений в действующую финансовую структуру. При этом выделяются несколько типов производимых структурных изменений:

- разделение существующего центра финансовой ответственности (ЦФО) на несколько (выделение новых) в связи с необходимостью закрепления новых зон ответственности по КПД;
- перераспределение зон ответственности между существующими ЦФО;
- изменение статуса существующих ЦФО (например, с центра затрат на центр прибыли);
- ликвидация существующих ЦФО (их объединение) в связи с отсутствием необходимости выделения этих зон ответственности в соответствии с новыми принципами, закрепленными в системе КПД.

Изменение действующих форматов бюджетов

Построение системы КПД в организации также требует внесения необходимых изменений в действующие форматы бюджетов. При этом эффективная адаптация форматов к применению нового информационно-аналитического инструмента в организации позволяет:

- обеспечить органическое единство систем оперативного и стратегического планирования;
- осуществлять проверку принятых целевых значений по КПД на плановый период на сбалансированность и обоснованность значений по КПД на основе взаимосвязанного набора бюджетных показателей;
- обеспечить необходимую аналитичность плановых форм для последующего проведения факторного анализа выполнения КПД.

В работе предложено осуществлять процесс определения и внесения изменений в действующие форматы бюджетов в три этапа:

- на 1-м этапе определяются КПД, оказывающие косвенное и непосредственное влияние на форматы бюджетов;
- на 2-м этапе определяются и вносятся требуемые изменения в форматы бюджетов;
- на 3-м этапе определяются и исключаются «лишние» показатели в бюджетах, не оказывающие существенного влияния на используемые в системе планирования КПД.

При этом обосновано и приведено несколько принципов, которыми следует руководствоваться в процессе определения необходимых изменений в форматы бюджетов:

- Часть КПД оказывает влияние на значения показателей в бюджетах (например, показатель «доля рынка» будет учитываться при

планировании («объема продаж»), но не предъявляет дополнительных требования к самим форматам;

- Часть показателей, как правило, нефинансовых, характеризующих качественные процессы на предприятии (например, показатель «удовлетворенности клиентов») оказывает косвенное влияние на процесс разработки бюджетов. Исходя из планов по изменению показателя «удовлетворенности клиентов» в организации может быть принята программа развития отношений с клиентами, которая повлечет за собой рост финансовых затрат предприятия;
- Кроме того, для части показателей, как правило, финансовых не требуется внесения изменений в действующие форматы бюджетов, так как они являются полностью удовлетворительными для целей расчета этих показателей. В рассматриваемом примере к таким показателям может быть отнесена «рентабельность задействованного капитала», так как данный показатель, по сути, рассчитывается на основе показателей, предусмотренных стандартными требованиями к финансовой отчетности.

В результате все возможные изменения форматов, связанных с внедрением системы КПД, обобщены в три основных типа:

- кардинальное изменение структуры и принципов формирования отчета;
- расширение детализации в действующих форматах отчетности;
- упрощение действующих форматов отчетности путем исключения из них «лишних» показателей, нецелесообразных к рассмотрению руководством в связи с переориентацией на новые (прежде всего стратегические) задачи, стоящие перед организацией.

Разработанные рекомендации по адаптации форматов бюджетов к новым требованиям системы КПД позволяют получить систему взаимосвязанных бюджетов менее громоздкую по своей структуре и насыщенности, дополненную необходимыми ключевыми показателями деятельности и ориентированную на планирование результатов деятельности в соответствии со стратегическими задачами организации.

Интеграция на уровне процедуры бюджетного планирования

Подходы по интеграции процессов разработки значений КПД и бюджетного планирования рассматриваются в работе на примере годового цикла планирования организации «АВС».

В ходе исследования была определена процедура бюджетного планирования на примере годового цикла до внедрения системы КПД (рис. 4).

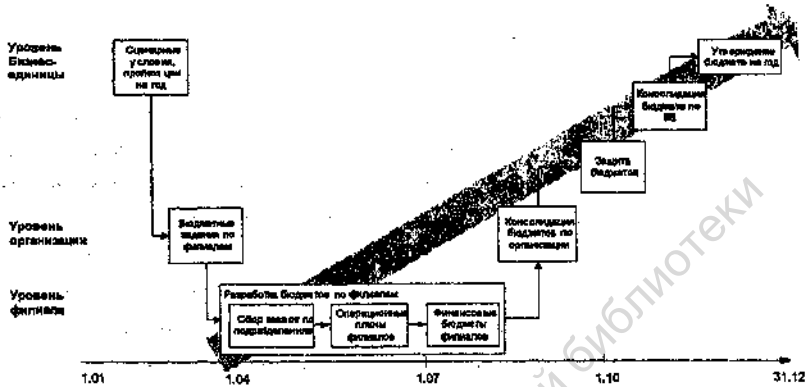


Рис. 4 Процедура разработки бюджетов в организации «ABC» до внедрения системы КПД

В результате проведенного анализа действующей процедуры бюджетирования в организации «ABC» было установлено, что процесс разработки бюджетов построен по принципу «снизу-вверх», что означает последовательный сбор плановых показателей с низовых уровней организации до консолидации бюджета по бизнес-единице. Такой подход используется многими предприятиями и вполне применим, однако его использование вызывает ряд проблем, основной из которых является взаимосвязка операционных планов со стратегическими задачами организации.

В связи с тем, что система КПД изначально ориентирована на стратегию, весь процесс разработки целевых значений по КПД строится по принципу «сверху-вниз» от показателей по Группе организаций и бизнес-единицы в целом до последующего каскадирования показателей по конкретным дочерним обществам и подразделениям организации. Таким образом, рассмотренная процедура бюджетирования была адаптирована с учетом внедрения системы КПД (рис.5).

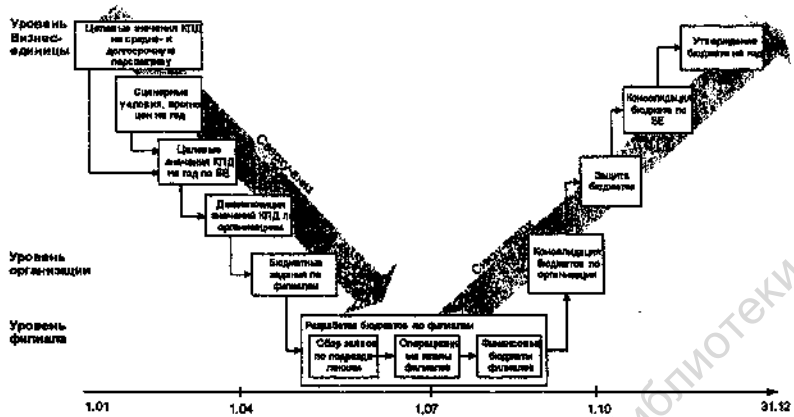


Рис. 5 Процедура разработки бюджетов организации «ABC», интегрированная с процессом разработки КПД

Полученная в результате преобразования процедура бюджетирования позволяет решить сразу ряд вопросов:

- увязку показателей стратегических планов с операционными (бюджетами);
- задает четкие ориентиры при планировании «на местах» (в филиалах).

При наличии целевых значений по КПД организация имеет четкие рамки по ряду наиболее критичных показателей.

Таким образом, предложенный подход по интеграции двух систем позволяет установить единую структуру ответственности за достижение плановых показателей в бюджетах и по КПД, адаптировать действующие форматы бюджетов под требования нового инструмента и усовершенствовать процедуру разработки бюджетов на базе стратегического и среднесрочного планирования в организации.

Интеграция системы КПД в систему управленческого учета

Для внедрения на предприятии комплексной системы измерения, анализа и оценки результатов деятельности, основанной на ключевых показателях, необходимо также интегрировать ее в действующие на предприятии системы

учета и отчетности. Схема взаимосвязи системы планирования, учета и КПД представлена на рисунке 6.

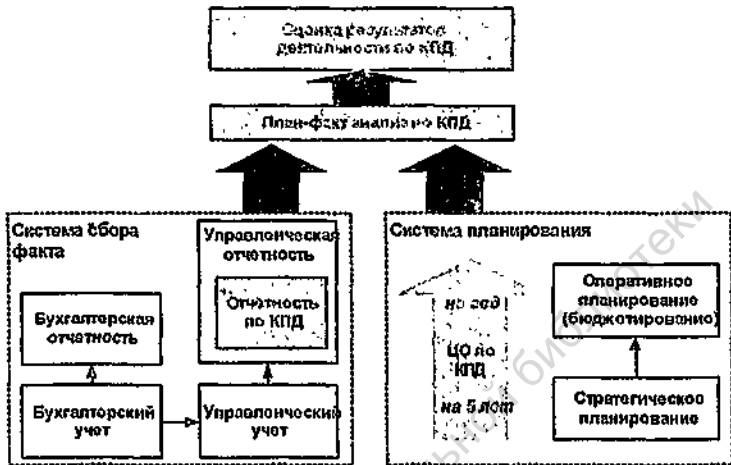


Рис. 6 Взаимосвязь системы планирования, учета и отчетности и ключевых показателей деятельности

Проблемы интеграции системы КПД с управленческим учетом и отчетности рассматриваются в работе в разрезе трех основных аспектов:

- изменение аналитичности и методики (правил) учета в соответствии с внедряемой в организации системой КПД;
- изменение процедуры и сроков сбора и формирования управленческой отчетности по КПД;
- изменение структуры и форматов управленческой отчетности.

Внесение изменений в систему управленческого учета

Определенные в системе КПД правила расчета показателей требуют внесения необходимых изменений в управленческий учет.

В диссертации предложены практические рекомендации по внесению изменений в действующую систему управленческого учета. Все вносимые в учет изменения были поделены на два типа:

- изменения, связанные с повышением информативности учетной системы за счет расширения ее аналитичности;
- изменения, связанные с внедрением новой методики (правил) учета.

Согласно рекомендациям дополнительная информативность обеспечивается в учете путем внесения новых реквизитов (аналитик) в:

- первичные документы в виде дополнительных реквизитов (например, признак отнесения к месту возникновения затрат);
- рабочий план счетов (на уровне субсчетов и аналитик);
- справочники в виде дополнительных полей и т.д.

Вторым существенным аспектом интеграции системы КПД в учет является изменение действующей методики ведения учета. В качестве примера в работе рассматривается модернизация методики учета и распределения затрат по видам деятельности и местам их возникновения при внедрении системы КПД.

Внесение изменений в порядок сбора и консолидации данных

Система ключевых показателей деятельности является мощным инструментом контроля операционной деятельности. При этом использование информации по КПД в процессе анализа деятельности и принятия управленческих решений предполагает высокую оперативность предоставления данных.

Одно из основных требований к сбору данных по ключевым показателям деятельности является оперативность. При этом может допускаться некоторая неточность в информации, так как в некоторых случаях фактор оперативности является более значимым, нежели фактор точности.

В работе предложена классификация всех ключевых показателей на два типа по принципу оперативности осуществления контроля за ними:

- Показатели, подлежащие постоянному (ежесуточному) мониторингу (контролю).

Как правило, к таким показателям относятся показатели производственной эффективности, например доля брака, выполнение производственного плана.

- Показатели, подлежащие сбору по итогам отчетного периода, который определяется с учетом специфики организационно-технологического процесса в организации.

Основная масса показателей по предприятию собирается и анализируется по итогам отчетного периода (недели, месяца, квартала, года). Срок предоставления данных зависит от регламента закрытия периода, структуры организации, сложности процедуры консолидации данных. Потребность в наличии данных по этим КПД в сжатые сроки

после окончания отчетного периода требует реализации процедуры «быстрого закрытия периода» на предприятии.

В результате рассмотрения проблемы оперативности сбора данных в работе предложены следующие подходы по сокращению сроков закрытия периода в учетных системах:

- разработка и внедрение регламента документооборота по всему предприятию с учетом рационализации сроков составления и предоставления документов;
- пересмотр условий договоров с поставщиками, ужесточение дисциплины работы с ними;
- автоматизация необходимых участков учета и процесса сбора и консолидация данных;
- эффективное разделение функций в процессе учета и формирования отчетности;
- мотивация сотрудников бухгалтерии за соблюдение сроков подготовки отчетности.

Интеграция системы КПД и управленческой отчетности

Одним из наиболее болезненных вопросов при внедрении системы КПД является построение соответствующей новому подходу системы управленческой отчетности. Новый подход управления по ключевым показателям деятельности предъявляет особые требования к структуре и форматам отчетности.

С одной стороны, данная отчетность должна максимально концентрировать внимание руководства на реализации ключевых показателей деятельности и не отвлекать на несущественные аспекты. А с другой – управленческая отчетность на низовых уровнях управления должна быть достаточно полной для проведения глубокого факторного анализа по исполнению КПД.

В работе предложено осуществлять изменение действующей структуры и форматов отчетности по следующим направлениям:

- сформировать иерархичную структуру управленческой отчетности, позволяющую получать на разных уровнях организационной иерархии информацию различной степени детализации.
- включить в форматы отчетности требуемые для анализа КПД показатели (при этом следует ориентироваться на форматы бюджетов

для получения возможности последующего проведения адекватного план-факт анализа).

В результате на примере организации «АВС» была предложена измененная структура управленческой отчетности.

Таблица 2.

Структура управленческой отчетности на разных уровнях управленческой иерархии

| Уровень организационной иерархии | Управленческая отчетность | Разрезы информации |
|----------------------------------|--|---------------------------------------|
| Руководство Группы | Отчеты по КПД | В разрезе бизнес-единиц и организаций |
| Руководство бизнес-единицы | Отчеты по КПД + Операционные и финансовые отчеты | В разрезе организаций |
| Руководство организации | Операционные и финансовые отчеты | В разрезе филиалов |

Из таблицы видно, что оперируя одной и той же информацией на разных уровнях организационной иерархии руководству необходимы разные отчеты с различной детализацией представленных данных.

Так, на уровне руководства Группой необходима укрупненная информация только по ключевым показателям деятельности в разрезе бизнес-единиц и дочерних организаций. Данная информация, как правило, составляется в табличной и презентационной (графической) формах для удобства восприятия.

На уровне руководства бизнес-единицей производится более детальный анализ по подотчетным организациям, в частности сравнительный, конкурентный и факторный виды анализа. Все это требует дополнительных отчетов. Для этой цели помимо отчетов по КПД на уровне руководства бизнес-единицы собирается укрупненная информация в разрезе дочерних организаций в виде:

- Отчета о продажах;
- Фактические сметы коммерческих и управленческих расходов;
- Отчет о прибылях и убытках;
- Баланс;
- Отчет о движении денежных средств;
- Отчет по инвестиционным расходам и т.д.

На более низких уровнях (руководства организации и филиалов) аналогичная информация собирается в разрезе конкретных объектов управления: заводов, точек продаж и т.д.

Предложенная структура управленческой отчетности по КПД имеет завершенный вид и состоит из взаимосвязанного набора отчетов различной детализации, предоставляющего на каждом уровне организационной иерархии всю необходимую информацию для анализа и оценки результатов деятельности.

Таким образом, разработанная методика, рекомендации и выводы по результатам проведенного исследования должны способствовать совершенствованию методических приемов анализа и оценки результатов деятельности организации и позволят на практике:

- усовершенствовать процесс разработки системы КПД в организации;
- снизить сроки внедрения системы КПД за счет ее интеграции с действующими на предприятии системами планирования и учета;
- повысить эффективность применения нового инструмента в процессе анализа и оценки результатов деятельности организации.

Основные положения диссертационной работы изложены в следующих публикациях:

1. Городничев А.Ю. «Внедрение системы КПД в действующую на предприятии систему управления». Управленческий учет и финансы. М., Издательский дом Гребенникова, №2(06) июнь 2006г., 1 п.л.
2. Городничев А.Ю. «Концептуальные основы систем ключевых показателей деятельности». Экономика и управление качеством: учет, анализ, методы, модели, инструменты и аудит. Тамбов, Выпуск 1-й за 2006г., 0,8 п.л.
3. Городничев А.Ю. «Сравнительный анализ современных моделей анализа и оценки результатов деятельности предприятий, основанных на КПД». Аудит и финансовый анализ, №4, 2006г., 1,5 п.л.

Из фондов Российской национальной библиотеки

Заказ № 428
Подписано в печать 10.11.06 г.
тираж 100 экз.
1,5 п.л.
Типография "Полиграфия люкс"
г. Москва, ул. Лесная, д. 1/2
тел.: 251-35-17
www.poligrafia-lux.ru

2007 А
129

07 - 129

Из фондов Российской национальной библиотеки