

ОСОБЕННОСТИ ИНТЕГРАЦИИ СИСТЕМЫ
СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ С УЧЕТОМ ЗАТРАТ
ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И МОДЕЛЬЮ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ
ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ

О. Б. Вахрушева

*Доктор экономических наук, доцент,
Хабаровский государственный университет
экономики и права, г. Хабаровск, Россия*

FEATURES INTEGRATED BALANCED SCORECARD BASED
ON THE COST OF ACTIVITIES
AND THE ECONOMIC VALUE-ADDED MODEL

O. B. Vakhrusheva

*Doctor of Economic Sciences,
assistant professor,
Khabarovsk State University
of Economics and Law, Khabarovsk, Russia*

Abstract. The article examines the nature, content and stages performances of the balanced scorecard, accounting activities, models of economic value added, as well as the advantages and disadvantages of these systems. It highlights the possibility of the integration of modern systems and methods of management accounting. The advantages of integration interaction of the balanced scorecard, accounting activities, models of economic value added in order to increase the efficiency of management of the organization. Based on the above analysis of the integration of control systems, a system of indicators to assess management levels of activity.

Keywords: Balanced Scorecard; accounting activities; the economic value added.

Современное развитие экономики ставит новые задачи по подготовке информационной базы для принятия эффективных управленческих решений. В зависимости от уровня информационного обеспечения, менеджмента в управленческом учете выделяют тактический и стратегический подход. В начале XXI века происходит формирование стратегического подхода к планированию, учету, анализу производственной деятельности организаций.

Для проведения стратегического подхода в управленческом учете применяют разные системы и методики управления деятельностью организаций, информационного обеспечения принимаемых управленческих решений (система сбалансированных показателей, учет затрат по видам деятельности, экономическая добавленная стоимость и другие). Современные исследова-

ния показали, что применение одной методики или системы управления может дать менее эффективный результат деятельности, чем интеграция вышеперечисленных систем и методов.

Большой вклад в развитие вышеперечисленных концепций внесли зарубежные исследователи Б. Стюарт, Д. Янг, С. Вивер, Г. Биддл, Б. Боуэн, Р. Купер, Р. Каплан и Д. Нортон [2]. На современном этапе исследования проведены также российскими экономистами М. А. Вахрушиной, М. И. Сидоровой, Л. И. Борисовой [1], О. Е. Николаевой, О. В. Алексеевой [4] и др.

Поэтому актуально провести анализ результатов интеграции системы сбалансированных показателей, учета затрат по видам деятельности, экономической добавленной стоимости для проведения стратегического подхода к планированию,

учету, анализу производственной деятельности организаций.

Главная цель системы сбалансированных показателей заключается в переводе стратегии организации в конкретные задачи, показатели и мероприятия деятельности.

Сбалансированная система показателей включает в себя четыре основных аспекта, которые могут быть изменены в соответствии с особенностями деятельности и стратегии развития конкретной организации: «финансы», «клиенты», «бизнес-процессы», «обучение и рост».

Организация, инвестируя в обучение персонала, тем самым улучшает внутренние бизнес-процессы. Улучшение качества бизнес-процессов ведет к росту клиентов, что тем самым улучшает финансовый аспект деятельности организации.

Аспект «финансы» оценивает экономические последствия действий организации и соответствие стратегии плану развития организации. Существует три основных направления, отражающие финансовый аспект системы: рост выручки (revenue growth), управление затратами (cost management), использование активов (assets utilization).

Ключевая проблема аспекта системы «финансы» состоит в определении целей исходя из финансовых ожиданий собственников и инвесторов. Поэтому основными показателями выступают прибыль от продаж, экономическая добавленная стоимость, рентабельность активов и инвестиций.

Прежде чем установить показатели системы по аспекту «клиенты» необходимо охарактеризовать действующий и предполагаемый новый сегмент рынка. Клиентская составляющая позволяет связать стратегию с ориентацией на потребителя и целевой рынок с целью достижения желаемого результата деятельности или изменения бизнеса. Поэтому клиентская составляющая определяет цели относительно структуры и требований клиентов для достижения финансовых целей.

В коммерческих организациях необходимо постоянно оценивать эффективность внутренних бизнес-процессов, так как они определяют виды деятельности, от кото-

рых зависит удовлетворение потребностей клиентов и достижение финансовых стратегических целей для собственников организации. Показатели для измерения эффективности бизнес-процессов должны отразить цепочку ценностей бизнес-процессов от определения нужд клиентов до определения степени удовлетворения клиентов.

Стратегические цели и показатели аспекта «бизнес-процессы» выступают как базовые для определения целей и показателей аспекта «обучение и рост». Аспект «обучение и рост» включает корпоративную политику, направленную на индивидуальное и корпоративное совершенствование.

Цели и задачи аспекта «обучение и рост» должны быть направлены на достижение целей внутренних бизнес-процессов, клиентских и финансовых целей всей системы показателей.

Аспект «бизнес-процессы» должен включать организационный и технологический подходы, так как с помощью правильной организации процессов достигаются высокий уровень технологической оснащенности и высокий уровень качества продукции. Большинство российских компаний требуют более высокой оснащенности технологического процесса и совершенствования организационных процессов деятельности.

Поэтому для российских компаний в условиях модернизации производства аспект «бизнес-процессы» важно разделить на два направления: технологии и организация процессов.

Практическое применение системы сбалансированных показателей показывает, что данная система, это тактическая система, но она также используется для управления стратегией организации. С помощью системы проверяется полнота, действенность и актуальность стратегии организации, она используется для оценки работы коммерческой организации.

Согласно методу AB-costing (от английского Activity Based Costing – ABC) традиционные группировки общепроизводственных расходов трансформируются в группировку расходов по видам деятельности. В рамках метода AB-costing

исчисляют затраты по видам деятельности, а затем по носителям затрат. Носителями затрат могут быть изделия, машиночасы, человеко-часы, время ремонта и перевозки грузов, численность персонала. При использовании метода АВ-costing число ставок распределения увеличивается и повышается точность калькулирования себестоимости продукции, поскольку носители затрат более тесно связаны с продуктами и накладными расходами.

Алгоритм применения метода АВ-costing:

1. Бизнес организации делится на основные виды деятельности, которые связаны с производством. Например: наладка оборудования, транспортировка материалов и др.

2. Определяются затраты (пулы затрат) для каждого вида деятельности. Целью данного этапа является определение расходов по каждому виду деятельности. Пул затрат – место концентрации затрат, связанных с определенным видом деятельности.

Часть ресурсов может быть отнесена прямо на определенные виды деятельности. Косвенные затраты должны быть отнесены к определенному виду деятельности с использованием носителей затрат, учитывающих причинно-следственную связь между затратами и видом деятельности.

3. Определяются носители затрат (cost drivers) для каждого вида деятельности. Результат процесса учета будет зависеть от выбора носителя затрат. Например: для наладки оборудования – количество наладок, для транспортировки материалов со склада – количество транспортировок.

4. Рассчитывается ставка носителя затрат для каждого пула затрат делением пула затрат на количество носителей затрат.

5. Применение ставки носителя затрат к продуктам (объектам затрат). Для этого стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество по тем видам деятельности, выполнение которых необходимо для изготовления продукции.

АВС-информацию можно использовать как для текущего управления, так и для стратегических решений. На уровне тактического управления эту информацию можно использовать для формирования

рекомендаций по увеличению прибыли и повышению эффективности деятельности организации. На стратегическом уровне – как помощь в принятии решений относительно реорганизации предприятия, изменения ассортимента продукции и услуг, выхода на новые рынки. АВС-информация даёт возможность принять решение, как перераспределить ресурсы с максимальной выгодой, позволяет выявить те факторы (качество, обслуживание, снижение стоимости, уменьшение трудоёмкости), которые имеют наибольшее значение.

Основная проблема применения «АВС-костинга» на практике – значительное усложнение учета затрат и повышение трудоемкости калькулирования. Но данная система обладает следующими преимуществами:

1. Более точное калькулирование себестоимости единицы продукции в случае значительного удельного веса косвенных расходов.

2. Обосновывает управленческие решения по ценообразованию, выбору производственной программы и др.

3. Обеспечивает исчисление себестоимости бизнес-процессов как новых объектов калькулирования.

4. Формирует информационную базу внутрифирменного управления, способствует оптимизации бизнес-процессов.

5. Объективная оценка деятельности сегментов, эффективная мотивация.

6. Обеспечивает информацией стратегический учет, использующий полную себестоимость.

Таким образом, управление затратами в разрезе отдельных операций, а не продуктов и подразделений, дает новые возможности для эффективного планирования и контроля затрат.

Экономическая добавленная стоимость (Economic Value Added, EVA) – это показатель, с помощью которого измеряется прибыль компании, он используется для контроля процесса создания стоимости бизнеса. Концепция стоимости компании направлена на то, чтобы оценить стоимость компании, а также на принятие

эффективных управленческих решений по поводу деятельности компании.

В модели экономической добавленной стоимости предполагается, что стоимость компании равна величине инвестированного капитала плюс надбавка (приведенная стоимость). Мерилом стоимости компании за определенный период времени служит экономическая добавленная стоимость, которая определяется как разность прибыли после налогообложения и платы за капитал.

Компания, которая максимизирует свою экономическую добавленную стоимость за определенный период времени, повышает свою стоимость. Собственники могут использовать данный показатель для определения доходности инвестиций, вложенных в организацию, и для принятия решения об эффективности дальнейшего инвестирования в компанию.

Если значение EVA является положительным, это означает, что менеджеры увеличили стоимость вложенного капитала и собственники могут осуществлять дальнейшее инвестирование деятельности. Отрицательное значение EVA свидетельствует о том, что стоимость капитала, полученного от инвесторов, превысила прибыль компании, и инвестиции неэффективны для собственника. Собственники теряют вложенный капитал за счет потери доходности инвестиций. Нулевое значение EVA показывает собственнику, что он имеет равный доход по сравнению с другими вариантами инвестиций, и он может использовать другие показатели для оценки инвестиций в данную компанию.

Показатель EVA позволяет менеджерам стимулировать инвестиции собственников в компании путем увеличения значения EVA. Исходя из формулы, рост значения EVA возможен при проведении следующих процедур:

- увеличение прибыли при постоянном размере капитала,
- уменьшение капитала при сохранении уровня прибыли,
- уменьшения расходов на привлечение капитала.

Увеличение прибыли при постоянном размере капитала возможно путем увели-

чения объемов продаж или снижения затрат, освоения новых конкурентных видов продукции, оптимизации производственной программы, освоения новых сегментов рынка. Уменьшение капитала при сохранении уровня прибыли возможно путем ликвидации неприбыльных сегментов деятельности, оптимизации капитала, сокращения затрат капитала.

При внедрении концепции стоимости необходимо разработать систему факторов стоимости, в которой фактор стоимости будет увязан с производственными показателями деятельности.

Факторы стоимости можно разделить на три уровня:

1. Общий уровень, где прибыль в сочетании с показателями инвестированного капитала служит основой для расчета рентабельности инвестиций.

2. Уровень бизнес-единиц (прибыль, доходы).

3. Низовой уровень (выручка на 1 заказ, доход, затраты, загруженность производственных мощностей, сроки сбора дебиторской задолженности и погашения кредиторской задолженности).

Для того чтобы стратегия была направлена на максимизацию стоимости, необходимо выработать долгосрочные и краткосрочные целевые нормативы для перевода стратегии на язык конкретных мер. Менеджеры низшего звена не могут непосредственно воздействовать на экономическую добавленную стоимость, поэтому данный показатель разлагается на определенные нормативы производственной деятельности.

Основные преимущества модели экономической добавленной стоимости:

1. Увеличение экономической добавленной стоимости означает улучшение доходов акционеров.

2. Использование экономической добавленной стоимости облегчает процесс улучшения результатов деятельности.

3. Экономическая добавленная стоимость дает возможность для организации качественного учета и анализа.

Недостатками модели экономической добавленной стоимости являются то, что экономическая добавленная стоимость не

учитывает дисконтирование денежных потоков, особенности финансово-хозяйственной деятельности, размера компаний, не отражает проблемы и причины узких мест деятельности компаний. Например, капиталоемкие проекты могут принести убытки в начале освоения проекта, но через ряд лет доходы могут существенно возрасти. Эти процессы требуют определенной коррекции оценки деятельности.

Интеграция системы сбалансированных показателей с другими методами управленческого учета способствует повышению эффективности деятельности организации. Для достижения поставленных целей организация может использовать целый ряд технологий.

Так при интеграции системы сбалансированных показателей с моделью экономической добавленной стоимости, модель экономической добавленной стоимости дает возможность сформулировать стратегические цели в рамках финансового аспекта и разработать показатели деятельности. В свою очередь, система сбалансированных показателей дополняет модель экономической добавленной стоимости, поскольку позволяет учесть не только финансовые, но и другие аспекты деятельности.

При интеграции системы сбалансированных показателей с учетом по видам деятельности, учет по видам деятельности позволяет более четко управлять затратами и определять конкретные значения показателей. При такой интеграции система сбалансированных показателей позволяет связать оперативную деятельность со стратегическими целями и миссией организации.

При интеграции учета по видам деятельности с моделью экономической до-

бавленной стоимости, модель экономической добавленной стоимости позволяет проводить процесс управления затратами целенаправленно с учетом стратегических целей и задач развития бизнеса. При такой интеграции учет по видам деятельности позволяет более четко управлять затратами, способствует процессу управления стоимостью.

Для успешного функционирования системы сбалансированных показателей должна быть тщательно продумана система учета и планирования. Следовательно, система сбалансированных показателей должна быть непрерывно связана с такими технологиями, как бюджетирование, анализ отклонений, система «стандарт-кост». На стадии установления показателей в рамках каждого аспекта деятельности совместно с системой сбалансированных показателей могут быть использованы комплексное управление качеством и др.

На основе анализа интеграции вышеперечисленных систем управления разработана система показателей для оценки деятельности по уровням управления (таблица 1).

Предложенная система разбивает показатели на группы: стратегические и оперативные. Стратегические показатели направлены на выполнение стратегических целей организации, рассчитанных на 4–5 лет. Эти показатели характеризуют долгосрочную перспективу организации, ее сильные и слабые стороны, риски. Оперативные показатели отражают оперативные процессы управления деятельностью организации и структурных подразделений.

Таблица 1

Пример разделения системы показателей оценки деятельности по уровням

Аспект деятельности	Показатели оценки эффективности		
	Стратегический уровень	Оперативный уровень	
		Организация	Подразделение
1. Финансовый аспект	1. Валовая прибыль, 2. Рентабельность инвестированного капитала, 3. Рентабельность основной деятельности, 4. Поток денежных средств, 5. Экономическая добавленная стоимость.	1. Валовая прибыль, 2. Маржинальный доход, 3. Рентабельность активов, 4. Рентабельность продукции.	1. Маржинальный и полумаржинальный доход сегмента, 2. Рентабельность активов сегмента, 3. Рентабельность продукции сегмента.
2. Клиентский аспект	1. Доля рынка организации в процентах, 2. Рост числа клиентов или сделок, 3. Объем продаж по клиентам, 4. Количество рекламаций от клиентов.	1. Рост числа клиентов или сделок, 2. Объем продаж по клиентам, 3. Количество рекламаций, жалоб, поступивших от клиентов.	1. Объем продаж по клиентам, 2. Количество рекламаций, жалоб, поступивших от клиентов.
Продолжение таблицы 1			
3. Аспект «бизнес-процессы» направление «технологии»	1. Себестоимость, 2. Структура себестоимости по видам затрат, 3. Материалоемкость, 4. Трудоемкость.	1. Себестоимость продукта, 2. Структура себестоимости, 3. Длительность производственного цикла, 4. Процент брака, 5. Материалоемкость, 6. Трудоемкость.	1. Переменные затраты, 2. Постоянные расходы, 3. Длительность производственного цикла, 4. Процент забракованных изделий.
4. Аспект «бизнес-процессы» направление «организация процессов»	1. Рентабельность данного сегмента рынка, 2. Сумма выручки нового продукта, 3. Фондоемкость, 4. Производительность, 5. Себестоимость продукта.	1. Рентабельность видов продукции, 2. Сумма выручки нового продукта, 3. Ритмичность производства, 4. Коэффициент загрузки оборудования, 5. Фондоемкость, 6. Оборачиваемость запасов, 7. Производительность, 8. Себестоимость, 9. Объем незавершенного производства.	1. Рентабельность видов продукции, 2. Сумма выручки нового продукта, 3. Ритмичность производства, 4. Коэффициент загрузки оборудования, 5. Производительность труда, 6. Расходы, 8. Потери времени, 9. Процент брака, 10. Объем незавершенного производства.
5. Аспект «обучение и рост»	1. Производительность труда, 2. Процент высококвалифицированного персонала, 3. Удовлетворенность уровнем ИТ-поддержки.	1. Производительность труда, 2. Трудоемкость продукции, 3. Текучесть кадров, 4. Количество принятых работников по отношению к количеству претендентов.	1. Производительность труда.

Для того чтобы разделить предложенные показатели на два уровня, необходимо изучить способы воздействия на показатели посредством принятия стратегических и оперативных управленческих решений.

Показатели верхнего уровня отражают общие процессы в сфере управления. Показатели второго уровня отражают бизнес-процессы организации, которые могут быть также поделены на два подуровня:

- организация в целом,
- структурные подразделения.

Показатели первого и второго уровня взаимосвязаны между собой и могут дублироваться на разных уровнях управления, для них могут устанавливаться нормативные значения или предельный интервал допустимых значений с целью контроля и мониторинга деятельности.

Предложенная система показателей оценки деятельности организаций дает показатели для стратегического и оперативного уровня управления, а также разделение показателей оперативного уровня на подуровни организации и структурного подразделения.

Для того чтобы эффективно работала предложенная система показателей для оперативных целей учета, планирования, контроля и мониторинга необходим оперативный анализ на уровне организации и структурных подразделений.

Таким образом, на современном этапе развития экономики интеграция системы сбалансированных показателей с учетом по видам деятельности, моделью экономической добавленной стоимости позволяет соединить стратегические, тактические цели и задачи развития бизнеса, а также управлять затратами, более эффективно использовать активы, сохранить ка-

питал, повысить производительность труда и улучшить качество обслуживания клиентов. Интеграция вышеперечисленных систем позволяет получить синергетический эффект при принятии управленческих решений не только на уровне организации, но и на уровне структурных подразделений, бизнес-процессов.

Библиографический список

1. Вахрушина М. А. Сидорова М. И., Борисова Л. И. Стратегический управленческий учет : полный курс МВА. – М. : Рид Групп, 2011.
2. Каплан Р., Нортон Д. Система сбалансированных показателей : от стратегии к действию. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2008.
3. Кокинс Г., Страттон А., Хелблинг Дж. Учебник по методологии функционального учета затрат. Activity-based costing. – М. : ВИП Анатех, 2000.
4. Николаева О. Е., Алексеева О. В. Стратегический управленческий учет. – М. : Издательство ЛКИ, 2008.
5. Романчин С. В. Система управленческого учета добавочной стоимости // Управленческий учет. – 2011. – № 7.

Bibliograficheski spisok

1. Vahrushina M. A. Sidorova M. I., Borisova L. I. Strategicheskij upravlencheskij uchet : polnyj kurs MVA. – M. : Rid Grupp, 2011.
2. Kaplan R., Norton D. Sistema sbalansirovannyh pokazatelej : ot stratezii k dejstviju. – M. : ZAO «Olimp-Biznes», 2008.
3. Kokins G., Stratton A., Helbling Dzh. Uchebnik po metodologii funk-cional'nogo ucheta zatrat. Activity-based costing. – M. : VIP Anateh, 2000.
4. Nikolaeva O. E., Alekseeva O. V. Strategicheskij upravlencheskij uchet. – M. : Izdatel'stvo LKI, 2008.
5. Romanchin S. V. Sistema upravlencheskogo ucheta dobavochnoj stoimosti // Upravlencheskij uchet. – 2011. – № 7.

© Vakhruševa O. B., 2016