

## Оценка методик формирования системы показателей деятельности организаций

**И.С. Астафурова,**

канд. экон. наук, доц., доцент кафедры «Бухгалтерского учёта и аудита», Владивостокский государственный университет экономики и сервиса (690014, Россия, г. Владивосток, ул. Гоголя, 41; e-mail: Iri-na.Astafurova@vvsu.ru)

**С.Ю. Антоненкова,**

магистрант экономики, Владивостокский государственный университет экономики и сервиса (690014, Россия, г. Владивосток, ул. Гоголя, 41; e-mail: Snezhanna.shara@mail.ru)

*Аннотация. Выполняется оценка отдельных российских и зарубежных методик формирования сбалансированной системы показателей деятельности хозяйствующих субъектов, отражаются их преимущества и недостатки. Сделан вывод, что применение различных моделей на практике показывает, что система анализа и оценки результатов деятельности вне зависимости от первоначально-го шаблона является уникальной для каждой организации и разрабатывается с учетом специфики ее деятельности.*

*Abstract. Estimated some Russian and foreign methods of forming balanced scorecard of business entities are recognized their advantages and disadvantages. The conclusion is drawn that application of various models in practice shows that the system of the analysis and an assessment of results of activity regardless of an initial template is unique for each organization and is developed taking into account specifics of its activity.*

Ключевые слова: хозяйствующий субъект, информационная база, эффективность, прибыль, структура и динамика, финансовые коэффициенты, платежеспособность, финансовая устойчивость, методика.

Keywords: economic entity, information base, efficiency, profit, structure, dynamics, financial ratios, solvency, financial strength, technique.

Исследование практически значимых методов формирования системы показателей деятельности организаций с учетом их особенностей является достаточно актуальной задачей, как для самих хозяйствующих субъектов, так и для их партнеров. Любой хозяйствующий субъект, то есть предприятие, нуждается в партнерах, выбор которых может основываться на первом шаге на оценке показателей его деятельности. Следует отметить, что и само предприятие является партнером, а, значит, и для него тоже необходимо определить систему показателей деятельности.

Очевидно, что должны быть определены критерии и подходы для формирования единого подхода оценки деятельности хозяйствующих субъектов, базирующихся на рациональном подходе к формированию информационной базы и сопоставимости показателей деятельности хозяйствующих субъектов различных видов деятельности, форм собственности и т.д.

Прогрессивные российские руководители понимают, что стратегический менеджмент и стратегическое планирование являются инструментом и средством для того, чтобы сделать свое предприятие более успешным, при этом многие столкнулись с тем, что система стратегического управления, которую они пытались выстроить, не работает. Более того, система для поддержания требует больших ресурсов (человеческих, временных, финансовых и т.д.), тем не менее, ожидаемого эффекта компании не получают [1].

На основании изложенного выше актуальной проблемой является совершенствование системы экономических показателей деятельности предприятий России, как основы эффективного управления. Для решения этой проблемы необходимо обосновать состав показателей, в

том числе и показатели эффективности, которые могут войти в систему сбалансированных основных экономических показателей деятельности предприятий.

Большинство российских предприятий до сих пор при оценке своей деятельности применяют традиционные методики анализа финансово-хозяйственной деятельности на основе форм финансовой отчетности, которые дают возможность получить отдельные итоговые финансовые оценки в дискретные периоды времени. Очень важным и незаменимым для хозяйствующего субъекта является наличие преимуществ, определяющих его рыночные позиции по шести наиболее важным аспектам, среди которых немаловажное место занимает оценка эффективности деятельности хозяйствующего субъекта [2].

Эффективность является основным фактором обеспечения устойчивого развития организации, система оценочных показателей деятельности организации должна быть способна оценивать различные аспекты эффективности деятельности. Однако на практике возникает сложность в оценке эффективности деятельности организации. Это связано с рядом факторов, во-первых, сложность проблемы анализа и оценки результативности и эффективности связана с их многоаспектностью (можно рассматривать эти категории применительно к продукции (услуге), процессу или системе в целом) и многоуровневостью (компания в целом, структурное подразделение, бизнес-процесс, рабочее место), во-вторых, понятие «эффективность» очень обширно. Специалисты традиционно выделяют три аспекта эффективности деятельности организации [2]:

○ целевая (функциональная) эффективность, которая характеризует степень соответст-

вия функционирования исследуемой системы ее целевому назначению;

- технологическая (ресурсная) эффективность - это степень интенсивности использования ресурсов организации с точки зрения соотношения между объемами, издержками и размерами затраченных ресурсов;

- экономическая эффективность, дающая представление о том, ценой каких затрат достигнут экономический эффект.

Традиционные подходы определяют экономическую (финансовую) эффективность как основной показатель оценки деятельности. Как показывает практика, в современных условиях оценка экономической эффективности является

недостаточной для принятия управленческих решений.

Методологические рекомендации по проведению анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций были утверждены Госкомстатом России в 2002 году и до сих пор применяются в практике анализа деятельности предприятий. Для оценки финансово-хозяйственной деятельности в «Методологических рекомендациях» предлагается разработанная система показателей, обобщающая отечественный и мировой опыт финансового анализа. Система показателей включает в себя показатели, характеризующие различные направления деятельности Таблица 1 (ресурсы и результаты их использования).

Таблица 1

Перечень показателей для оценки финансово-хозяйственной деятельности организаций в РФ

Группы показателей	Методы оценки
1 ГРУППА. Имущество и источники его формирования	Структура и динамика активов и источников их формирования
2 ГРУППА. Платежеспособность и финансовая устойчивость организации	Расчет: – коэффициента соотношения заемных и собственных средств, – коэффициента автономии, – коэффициента маневренности, – коэффициента обеспеченности собственными материальными оборотными активами, – коэффициент обеспеченности собственными оборотными активами, долг к капитализации, – коэффициент финансовой стабильности, чистые активы, оборотный капитал, – коэффициентов ликвидности (абсолютной, текущей, быстрой), – длительности оборота краткосрочных активов и их отдельных видов, – среднего срока погашения дебиторской и кредиторской задолженностей, – дефицита или профицита тех или иных обязательств
3 ГРУППА. Финансовые результаты организации	Оценка хозяйственного эффекта и эффективности использования ресурсов: – прибыли (от продаж, до налогообложения и чистая) в динамике, – рентабельности (активов и их групп, источников формирования и их групп, проданных товаров, продаж) в динамике

Основными преимуществами данной методики являются её простота и возможность проведения анализа на основе бухгалтерского баланса и отчёта о финансовых результатах. Самым главным недостатком методики является то, что эффективность деятельности предприятия оценивается только с точки зрения управления финансами, отсутствуют показатели эффективности использования ресурсов, удовлетворенности клиентов, общего качества управления и т.д.

Другая группа популярных в российской практике подходов основана на методиках диагностики финансового состояния неплатежеспособных предприятий [3]. Данная методика имеет те же преимущества и недостатки, что и предыдущая, но отличается от нее тремя дополнительными блоками: анализом внешних и внутренних условий, рынков.

Для российских предприятий значительный интерес представляет подход компании «МАГ КОНСАЛТИНГ». В методике этой компании синтезируются различные управленческие подсистемы предприятия при ведущей роли системы сбалансированных показателей как стратегического стержня всей системы менеджмента. Разработка данной системы осуществляется в несколько стадий. Сначала необходимо осуществить моделирование стратегии предприятия, затем организовать корпоративные коммуникации и взаимосвязи, провести техническую интеграцию и, наконец, обеспечить обратную связь. На этапе моделирования стратегии предприятия

осуществляется формирование системы показателей, наиболее полно характеризующих его деятельность. По мнению специалистов «МАГ КОНСАЛТИНГ», хорошо разработанная стратегия должна включать описание текущего положения организации и желаемую цель. Стратегические цели только тогда сформулированы правильно, когда они понятны, реально достижимы и измеримы; при этом стратегия не должна быть излишне детализированной. Степень достижения стратегических целей измеряется с помощью разработанной системы показателей деятельности предприятия. В итоге выбранная стратегия приобретает вид взаимосвязанных целей и показателей. Оптимальным является следующее количество ключевых показателей для каждой из четырех составляющих деятельности предприятия [4]:

- финансы - 4 или 5 показателей (22% от общего их числа).
- клиенты - 4 или 5 показателей (22%);
- внутренние процессы - от 8 до 10 показателей (34%);
- обучение и развитие - 4 или 5 показателей (22%).

Соотношение между количеством финансовых и нефинансовых показателей определяется критерием оптимальности по Парето, т.е. соотношением 20:80. Все показатели должны быть размещены на стратегической карте, отражающей причинно-следственные связи между целями и показателями четырех составляющих. По мнению консультантов, ссылающихся на соб-

ственные исследования [5], на 80% российских малых и средних предприятий такая методика, как создание Системы Сбалансированных Показателей (ССП), просто не нужна. Причина в том, что, по их мнению, на данном уровне развития внедрение SSP несвоевременно, необходимы более простые решения, которые, тем не менее, включают приемы SSP.

Следующей методикой, применяемой в России, является методика построения системы показателей на основе финансового анализа А.Ф. Ионовой. Методика построения SSP на основе финансового анализа деятельности предприятия была разработана для облегчения перехода от бюджетного управления предприятием к стратегическому [6]. В России довольно много предприятий внедрили бюджетирование и проводят регулярный анализ своей деятельности в том или ином объеме. Как правило, имеющихся навыков и технологий в данной сфере достаточно для того, чтобы начать работу над построением стратегической карты и формиро-

ванием SSP. Кроме того, в этом случае появляется возможность тестировать разработку на реальных данных. На начальном этапе разработки системы показателей деятельности предприятия, в соответствии с данной методикой, определяется набор финансовых коэффициентов, затем полученные данные анализируются, при этом выводы должны быть обязательно отнесены к одной или нескольким составляющим SSP: финансовой, клиентской, внутренних процессов, обучения и развития. Полученные ключевые показатели помещаются на стандартную модель стратегической карты и связываются причинно-следственными отношениями. Данная методика в отношении технологии проведения финансового анализа сходна с методикой, представленной в «Методологических рекомендациях по проведению анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций». Сравнительный анализ российских методик представлен в таблице 2.

Таблица 2

Преимущества и недостатки основных российских методик разработки системы показателей деятельности предприятия

Методика 1	Преимущества 2	Недостатки 3
Методологические рекомендации по проведению анализа ФХД организации	Имеется подробное описание модели Наличие связи с действующими системами учета	Недостаточно проработан вопрос причинно-следственных связей и балансировки показателей в системе Отсутствие связи со стратегией Жесткая структура модели Ориентация на финансовую составляющую деятельности Отсутствие нефинансовых показателей в системе
Правила проведения арбитражным управляющим финансового анализа	Наличие финансовых и нефинансовых показателей в системе. Наличие связи с действующими системами учета Наличие финансовых и нефинансовых показателей в системе.	Недостаточно проработан вопрос причинно-следственных связей и балансировки показателей в системе Отсутствие связи со стратегией Жесткая структура модели Ориентация на финансовую составляющую деятельности
ССП «МАГ КОНСАЛТИНГ»	Наличие финансовых и нефинансовых показателей в системе. Комплексная характеристика деятельности по 4 перспективам. Привязка показателей операционной эффективности со стратегией. Имеется подробное описание модели	Отсутствие связи с действующими системами учета.
Методика А.В. Письмарова	Наличие финансовых и нефинансовых показателей в системе. Комплексная характеристика деятельности по 4 перспективам. Привязка показателей операционной эффективности со стратегией. Имеется подробное описание модели Отсутствует жесткая структура модели	Отсутствие связи с действующими системами учета. Недостаточно проработан вопрос балансировки показателей в системе
Методика разработки SSP на основе финансового анализа	Наличие финансовых и нефинансовых показателей в системе. Комплексная характеристика деятельности по 4 перспективам. Наличие четких причинно-следственных связей между целевыми и функциональными показателями. Наличие связи с действующими системами учета Привязка показателей операционной эффективности со стратегией	Ориентация на финансовую и производственную составляющие деятельности Большое количество показателей Недостаточно проработан вопрос балансировки показателей в системе

Обобщая теоретические исследования в области формирования системы показателей деятельности предприятий в Российской Федерации, следует расставить такие важные акценты:

– официальные российские методики наибольшее внимание уделяют оценке финансовых аспектов деятельности предприятия, слабо связаны с его стратегией и имеют достаточно жесткую структуру;

– в России на данный момент отсутствуют официальные методики, позволяющие разработать систему показателей, наиболее полно характеризующие все аспекты деятельности предприятия;

– все рассмотренные методики могут быть применены на практике, но наиболее информативными и многоаспектными являются методики разработки SSP на основе финансового анализа и «МАГ КОНСАЛТИНГ».

Многообразие подходов к формированию систем показателей оценки деятельности предприятий не ограничивается рассмотренными российскими методиками. Анализ литературы по исследуемой проблеме позволил сделать вывод о том, что зарубежными учеными в течение многих лет ведется работа по совершенствованию методик разработки систем показателей деятельности фирм. Описанные зарубежными и учёными подходы, методы и модели, так или иначе, объединяют системы показателей в разных сферах деятельности предприятия, опираясь при этом на формулирование целей компании и отслеживание наиболее важных показателей её деятельности - ключевых показателей эффективности (КПЭ или KPI).

Общая методика разработки сбалансированной системы показателей (ССП) деятельности предприятия была предложена в 1992 г. двумя американцами Нортон и Капланом, которые при создании данной системы использовали следующий тезис: «Базирование методики оценки эффективности деятельности предприятия исключительно на финансовых показателях не обеспечивает роста будущей экономической ценности организации». Фактической основой рыночной оценки компаний становятся не только материальные факторы, а и интеллектуальный капитал. Однако не только проблема финансового разрыва в оценке стоимости компаний была определяющей при создании системы сбалансированных показателей. Существовал и существует разрыв в непонимании сотрудниками стра-

тегических, тактических и оперативных целей организации. Для достижения понимания перечисленных целей предлагалась стратегическая карта, которая увязывала перспективы, цели, причинно-следственные связи, показатели и их целевые значения со стратегическими мероприятиями по направлениям: финансы, клиенты, внутренние процессы, обучение и рост.

Компания, собирающаяся разработать ССП по методике Нортон и Каплана, весь набор ключевых показателей должна разработать сама. Внешние консультанты не могут предоставить готовый набор показателей, так как показатели должны отражать все особенности компании: как она конкурирует, в чем специфика рынка, на котором она работает, какими уникальным технологиями обладает, какова компетенция ее сотрудников. Универсального набора ключевых показателей (индикаторов) просто не существует. Набор индикаторов для каждой организации индивидуален. Причина - наличие своих ключевых компетенций, необходимость управления поддержкой и созданием конкурентных преимуществ. Доказательство - отсутствие стандартизации систем оценочных индикаторов. Модели не имеют четкой структуры, не прослеживаются связи между показателями.

В таблице 6 представлены результаты сравнительного анализа основных преимуществ и недостатков зарубежных методик разработки системы показателей деятельности предприятия.

Таблица 6

Преимущества и недостатки основных зарубежных методик разработки системы показателей деятельности предприятия

Методика	Преимущества	Недостатки
Сбалансированная система показателей	Наличие финансовых и нефинансовых показателей в системе. Комплексная характеристика деятельности по 4 перспективам. Привязка показателей операционной эффективности со стратегией. Имеется подробное описание модели	Отсутствие связи с действующими системами учета. Недостаточно проработан вопрос причинно-следственных связей и балансировки показателей в системе
Пирамида эффективности	Наличие финансовых и нефинансовых показателей в системе. Комплексная характеристика деятельности по 9 перспективам. Привязка показателей операционной эффективности со стратегией. Имеется подробное описание модели	Отсутствие связи с действующими системами учета. Жесткая структура модели
Бортовое табло	Наличие финансовых и нефинансовых показателей в системе. Наличие четких причинно-следственных связей между целевыми и функциональными показателями. Привязка показателей операционной эффективности со стратегией Отсутствует жесткая структура модели	Отсутствие связи с действующими системами учета. Ориентация на финансовую и производственную составляющие деятельности

К основным преимуществам моделей можно отнести способность комплексной характеристики деятельности на основе набора финансовых и нефинансовых показателей, привязка показателей операционной эффективности к стратегии. При этом общим недостатком моделей является отсутствие связи с действующими системами учета на предприятии.

Анализ наиболее популярных методик формирования систем показателей деятельности предприятий позволяет сделать ряд выводов:

1. С начала 90-х годов обозначился переход крупных организаций от традиционных систем финансовой и управленческой отчетности к системам ключевых показателей эффективности. Новые требования рынка и потребности руководства организаций привели к необходимости разработки нового комплексного подхода к анализу и оценке результатов деятельности.

2. Несмотря на индивидуальные особенности каждой модели, все они имеют общую цель – обеспечение руководства необходимой информацией в процессе принятия управленческих решений.

3. Применение различных моделей на практике показывает, что система анализа и оценки результатов деятельности вне зависимости от первоначального шаблона является уникальной для каждой организации и разрабатывается с учетом специфики ее деятельности. Таким образом, имеет смысл определять систему показателей деятельности предприятия для конкретного предприятия, функционирующего в определенной сфере бизнеса.

Сбалансированная система показателей обеспечивает руководство предприятия универсальным механизмом, который интерпретирует мировоззрение и стратегию компании через набор взаимосвязанных показателей [7]. Это по-

зволяет сделать окончательный вывод о том, что любой хозяйствующий субъект для согласования стратегических и текущих планов должен создавать собственную систему сбалансированных показателей для обеспечения менеджеров высшего звена необходимой информацией по заранее определенным критериям их значений. Другими словами, осуществление системного подхода к процессу планирования тесно связано с этапами менеджмента от формирования стратегического дерева целей по направлениям стратегии, через планирование на всех уровнях хозяйствования ССП до оценки значений ССП и формирования определенных рекомендаций управления.

**Библиографический список:**

1. Астафурова. И.С. Методические подходы к оценке конкурентоспособности предприятий судостроительной отрасли// Экономика и предпринимательство, № 1 (ч.2), 2014 г.
2. Астафурова. И.С. Оптимизация процесса формирования и анализа показателей финансового состояния хозяйствующего субъекта – основа качественного менеджмента / И.С. Астафурова // Экономика и предпринимательство. - 2014. - №10.
3. Постановление Правительства РФ от 25 июня 2003 г. N 367 «Об утверждении Правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа».
4. Кандалинцев В.Г. Сбалансированное управление предприятием. - М.: КНОРУС, 2012. – 224 с.
5. Гершун А.М., Нефедьева Ю.С. Разработка сбалансированной системы показателей : Практическое руководство с примерами. - 2-е изд., расшир. - М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2011. - 128 с.
6. Бурцева К.Ю. Формирование сбалансированных финансовых показателей в бухгалтерском учете и их анализ (на примере предприятий -производителей автокомпонентов): дис. канд. экон. наук : защищена 27.12.2008 : утв. 17.04.2009 / К.Ю. Бурцева. – Самара.: Самарский гос. экон. ун-т, 2008. – 232 с.
7. Астафурова И.С. Методы статистики в оценке рисков планирования на базе стандартных приложений Windows, Территория новых возможностей сборник трудов Вгуэс, 2012