

На правах рукописи

Гурр Ирина Эргардовна

**СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ НА
ПРЕДПРИЯТИЯХ ВОДНОГО ТРАНСПОРТА**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Нижний Новгород – 2014

Диссертация выполнена в Федеральном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Волжская государственная академия водного транспорта» (ВГАВТ, г. Нижний Новгород)

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Абрамов Александр Алексеевич

Официальные оппоненты: **Ивашкевич Виталий Борисович**
доктор экономических наук, профессор
Института экономики и финансов
ФГАОУ ВПО «Казанский Приволжский
федеральный университет», кафедра
«Управленческого учета и контроллинга»,
профессор кафедры

Ретинский Михаил Фёдорович
кандидат экономических наук, доцент
ОАО «Нижегородский машиностроительный
завод», начальник управления

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего
профессионального образования «Поволжс-
кий государственный технологический
университет»

Защита диссертации состоится «21» мая 2014 г. в 10.00 ч. на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б.Покровская, д.37, ауд.315.

С диссертацией можно ознакомиться в фундаментальной библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского», а также диссертация, автореферат и другие материалы дела размещены на сайте <https://diss.unn.ru/dissovet/soiskateli/accepted/341>

Автореферат разослан «___»_____ 2014 г.

Ученый секретарь диссертационного совета,
кандидат экономических наук, доцент _____ Т.С. Маслова

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В настоящее время предприятия водного транспорта функционируют в условиях жёсткой конкуренции. Начавшийся экономический кризис поставил судоходные компании внутреннего водного транспорта в тяжелое положение. Успех реализации эффективной системы управления и развития предприятий зависит от концентрации согласованных интересов хозяйствующих субъектов. Для того чтобы оценить, насколько эффективна их деятельность предприятия, необходима научно обоснованная, согласованная и сбалансированная система показателей в учете. Основным недостаток существующей системы показателей заключается в том, что они, не достаточно согласованы, и не приспособлены для реализации основных функций управления хозяйствующими субъектами, а зачастую вступают в противоречие друг с другом. В существующих видах учета нет четко структурированного представления данных, не разработана система взаимосвязанных показателей, отсутствует интегрированное обобщенное представление, необходимое для стратегического развития предприятий водного транспорта.

Исследование и анализ информации формируемой в рамках стратегического управленческого учёта свидетельствует об усилении его роли в целях обеспечения стратегического развития предприятий. Выступающий в качестве «информационной системы стратегического развития» стратегический управленческий учёт обеспечивает оперативность измерений и достоверность данных, используемых в системе управления предприятия.

Несмотря на вполне очевидную взаимосвязь стратегического управленческого учета, и стратегического развития, методы их интеграции в отечественной и зарубежной литературе до сих пор остаются недостаточно изученными. В работе сделан акцент на обеспечение взаимосвязи центров ответственности управленческого учёта и системы сбалансированных показателей.

Решение данной научной проблемы позволит:

- скоординировать цели стратегического управленческого учёта предприятий водного транспорта с целями его развития для достижения запланированных результатов;
- оценивать и дополнить существующие методики управления затратами со стратегических позиций;
- эффективно прогнозировать и планировать затраты и результаты с учетом

заданных целей стратегического развития предприятий водного транспорта;

- повысить эффективность управления путем применения соответствующих систем сбалансированных показателей и методик их формирования.

Степень изученности проблемы. Наиболее существенный вклад в становление и развитие теоретико-методологической основы стратегического развития и управленческого учёта внесли зарубежные ученые - Р. Манн, Э. Майер, Х. Фольмут, А. Дайле, Т. Райхман, Д. Хан, П. Хорват, Б. Гайзер, Р. Эверт, Х. Кюппер, А. Вагенхофер, Б. Вайзенберг, А. Зервас, Г. Пич, Ю. Вебер, Э. Шерм, Х. Эрман, Ч. Хорнгрен, К. Друри, П. Друкер, Р. Каплан, Д. Нортон. Значительный вклад в адаптацию системы сбалансированных показателей к современным условиям российской экономики сделали: Фалько С.Г., Данилочкина Н.Г., Карминский А.М., Дедов О.А., Ивашкевич В.Б., Богатая И.Н., Зайцев С.Н., Уткин Э.А., Примаков А.Г., Оленев Н.И., Фёдоров Б.С., Миронова О.А., Малышева Л.А., Николаева О.Е., Петренко С.Н., Ананькина Е.А., Анискин Ю.П., Керимов В.Э., Шеремет А.Д., Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. и др.

Несмотря на то, что исследованию возможностей системы сбалансированных показателей в последнее время уделяется всё больше внимания, данная проблема по-прежнему остаётся актуальной и недостаточно изученной. Анализ зарубежной литературы по стратегическому развитию показал, что в большинстве работ отсутствует комплексное изучение вопросов взаимосвязи управленческого учёта и стратегического развития, не уделяется достаточного внимания проблемам формирования единой системы показателей, недостаточно разработано методическое обеспечение стратегического управленческого учета предприятий водного транспорта. Соответственно, в отечественной литературе по стратегическому управленческому учету предприятий также не достаточно рассмотрены концептуальные вопросы, терминология, классификации, показатели, в целом - не разработана унифицированная, инструментально - методическая база. Отсутствие, например, одного из ее элементов - комплексной модели взаимосвязанных показателей, включающих оперативный и стратегический контуры, приводит к тому, что обозначая стратегические цели, не всегда можно добиться их оценки и реализации из-за отсутствия соответствующих методик и инструментария. Учитывая вышеизложенное, можно сделать вывод о необходимости дальнейшей разработки организационно-методической

основы развития стратегического управленческого учета для предприятий водного транспорта, что и определило выбор темы исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является разработка, обоснование и совершенствование научно-практических положений по стратегическому управленческому учету предприятий водного транспорта, отвечающих задачам инновационно-ориентированной экономики и позволяющих повышать эффективность их стратегического развития.

Для достижения поставленной цели в работе необходимо решить следующие задачи:

- изучить теоретические взгляды на сущность и цели стратегического управленческого учёта, как инструмента координации стратегического развития предприятий водного транспорта, с учетом его отраслевой специфики;
- обосновать необходимость взаимосвязи центров ответственности и системы сбалансированных показателей, и дать их развернутую характеристику;
- разработать методику выбора показателей стратегического управленческого учёта для целей развития предприятий водного транспорта;
- изучить подход к оценке риска инвестиционных проектов на основе использования показателей стратегического управленческого учета;
- усовершенствовать систему информационного обеспечения предприятий водного транспорта для целей внутреннего контроля.

Объект диссертационного исследования: механизм взаимосвязи целей стратегического развития предприятия и системы показателей стратегического управленческого учёта на предприятиях водного транспорта.

Предмет исследования: совокупность теоретических, методических и практических вопросов, связанных с формированием системы сбалансированных показателей стратегического управленческого учета для организационно-методического обеспечения развития предприятий водного транспорта.

Теоретическая и научно-методологическая база исследования. Теоретическую базу исследования составили научные труды ведущих отечественных и зарубежных ученых и специалистов в области управления, планирования, управленческого учёта, анализа хозяйственной деятельности. Научно-методологической основой исследования послужил анализ и обобщение отечественного и зарубежного опыта в области управленческого учёта и стратегического развития, что позволило раскрыть структуру и причинно-

следственные связи стратегического управленческого учёта, стратегии предприятий и системы сбалансированных показателей.

Информационной базой исследования послужили отечественные и зарубежные литературные источники (монографии, учебные пособия, периодические издания, материалы конференций, семинаров, симпозиумов и тематических сайтов Интернет), законодательно-нормативные акты, а также программы социально-экономического развития Правительства Российской Федерации; финансовая и статистическая отчетность предприятий водного транспорта.

Область исследования. Диссертация выполнена по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учёт, статистика» в соответствии с Паспортом специальностей ВАК РФ (экономические науки) пунктом 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей».

Научная новизна исследования состоит в системном рассмотрении комплекса вопросов, связанных с развитием стратегического управленческого учёта на основе формирования сбалансированной системы показателей для целей стратегического развития предприятий водного транспорта.

К основным результатам, определяющим научную новизну исследования, относятся следующие:

- на основе анализа диалектической взаимосвязи между целями стратегического управленческого учета и развития предприятия конкретизированы понятия «стратегический управленческий учёт», «стратегическое развитие» и установлена их информационная взаимосвязь; выделена система сбалансированных показателей, что позволяет сформировать информационное обеспечение для целей проведения внутреннего контроля на предприятиях водного транспорта;

- для целей обеспечения стратегического развития предприятий водного транспорта сделан морфологический анализ механизма формирования системы сбалансированных показателей стратегического управленческого учёта, как основы составления планов;

- предложена методика формирования системы сбалансированных показателей, отличительной особенностью которой, является обеспечение единого подхода к формированию бюджетной политики хозяйствующим субъектом, и

проведению внутреннего контроля над производственно-хозяйственной деятельностью, как основы стратегического развития;

- предложен подход к оценке риска инвестиционных проектов по модернизации имеющихся и строительства новых судов, на основе использования показателей стратегического управленческого учета, что позволяет ранжировать факторы риска и оценить их влияние на развитие предприятия, для внешних инвесторов его инвестиционную привлекательность;

- разработаны и внедрены формы внутренней бухгалтерской управленческой отчетности, позволяющей систематизировать учетную информацию для целей проведения внутреннего контроля и обеспечивающей непрерывность процесса стратегического развития предприятий водного транспорта.

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретическая и практическая значимость результатов исследования определяется актуальностью поставленных задач и достигнутым уровнем разработанности данной проблематики, анализом зарубежного и отечественного опыта решения задачи стратегического развития на предприятиях водного транспорта. В ходе исследования проведено обоснование методических основ стратегического развития и управленческого учёта. Предложенное в работе методическое обеспечение на основе системы сбалансированных показателей стратегического управленческого учёта может быть использовано при разработке соответствующих стратегий развития не только предприятий водного транспорта, но и других отраслей народного хозяйства.

Достоверность и практическая значимость результатов диссертационного исследования, содержащихся в ней методических материалов, подтверждается их непосредственным использованием для целей анализа и прогнозирования на транспортных предприятиях и в учебном процессе Волжской государственной академии водного транспорта в рамках подготовки бакалавров и магистров экономического профиля, а так же переподготовки специалистов в системе повышения квалификации отрасли.

Апробация работы. Рекомендации, изложенные в работе, приняты к внедрению в практическую деятельность ОАО СК «Волжское пароходство» ОАО «Ленское объединенное речное пароходство». Основные положения и результаты диссертационного исследования обсуждались на Международном научно-промышленном форуме «Великие реки» «Проблемы использования и инновационного развития внутренних водных путей в бассейнах

великих рек» (г. Н. Новгород, 2008-2013 гг.); в научных трудах Вольного экономического общества России, (Москва, 2008 г.), на Международной научно-практической конференции «Аудит, налоги и бухгалтерский учёт» (г. Пенза, 2010 г.); на региональной научно-практической конференции. III Постниковские чтения «Творческое наследие А.С. Постникова и современность в рамках программы «Возвращённые имена» (г. Смоленск, 2010 г.); на научно-практической конференции «Инновационное развитие экономики России – история, теория, практика» (г. Н.Новгород, 2012 г.), на Восьмых Прохоровских чтениях «Транспортный комплекс России: современное состояние и перспективы развития» (Н.Новгород, 2012 г.), в сборнике научных трудов «Контроллинг процессов: теория, практика» (Н. Новгород - Дзержинск, 2012 г.).

Публикации. По результатам исследования опубликовано 14 научных работ, общим объёмом - 5,1 п.л., авторских – 4,15 п.л., в т.ч. 5 работ в научных изданиях, входящих в перечень, рекомендуемый ВАК Министерства образования и науки РФ.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трёх глав, заключения, списка литературы включающего 188 наименований. Работа содержит 25 таблиц, 24 рисунка, 22 формулы, 14 приложений.

2. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении обоснована актуальность исследования, сформулированы цель и задачи, определены элементы научной новизны и практической значимости полученных результатов, предмет, объект и методы исследования.

В первой главе - «Теоретические основы развития стратегического управленческого учета» - уточнено содержание понятия стратегический управленческий учёт и стратегическое развитие, рассмотрены общности их принципов и основных функций, проанализирована их диалектическая взаимосвязь, которая позволила определить информационную взаимосвязь стратегического развития и стратегического управленческого учёта предприятий отрасли. Рассмотрена роль информации необходимой для формирования системы сбалансированных показателей стратегического управленческого учета для целей развития предприятий водного транспорта.

Во второй главе – «Организационно-методическое обеспечение стратегического управленческого учета для целей развития предприятий водного транспорта» - сделан морфологический анализ процедуры формирования,

системы сбалансированных показателей стратегического управленческого учёта, обоснован выбор показателей управленческого учета необходимых для составления планов развития предприятий водного транспорта.

В третьей главе – «Разработка и реализация методического инструментария стратегического управленческого учета предприятий водного транспорта» - рассмотрена методика формирования бюджета, позволяющая персонифицировать информацию по центрам ответственности, предложена система сбалансированных показателей стратегического управленческого учета на предприятиях водного транспорта. Предложен подход к оценке риска инвестиционных проектов по модернизации имеющихся судов и строительства нового флота, на основе использования показателей стратегического управленческого учета, что позволит ранжировать факторы риска и оценивать их влияние на стратегическое развитие; для внешних инвесторов оценить инвестиционную привлекательность предприятия. Спроектированы формы внутренней управленческой отчетности стратегического управленческого учета для предприятий водного транспорта, что позволяет упорядочить и систематизировать информацию управленческого учета для целей стратегического развития и внутреннего контроля.

В заключении изложены основные выводы и предложения по результатам исследования.

3. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. На основе анализа диалектической взаимосвязи между целями стратегического управленческого учета и развития предприятия конкретизированы понятия «стратегический управленческий учёт», «стратегическое развитие» и установлена их информационная взаимосвязь; выделена система сбалансированных показателей, что позволяет сформировать информационное обеспечение для целей проведения внутреннего контроля на предприятиях водного транспорта.

Экономическое состояние России во многом зависит от развития и функционирования предприятий транспорта. Одной из ключевых и приоритетных проблем транспортной отрасли обозначена неразвитость транспортно-логистической инфраструктуры. Для большинства крупных предприятий актуальным является вопрос о том, чтобы общая стратегия их развития согласовывалась со всеми уровнями управления внутри предприятия. Достижение согласованности стратегических планов развития возможно при наличии соответствующих показателей стратегического управленческого учета отражающих

специфику предприятий водного транспорта. Под *стратегическим управленческим учетом* автор понимает информационное обеспечение стратегических решений на основе системы сбалансированных показателей, отражающих динамику экономических изменений и обеспечивающих возможности перспективной адаптации предприятий к внешней среде. Таким образом, понятие стратегического управленческого учета можно рассматривать как эластичную и внутренне интегрированную информацию позволяющую определить насколько эффективно работает предприятие с точки зрения центров ответственности. Для практического внедрения стратегического управленческого учета на предприятии необходимо формирование системы сбалансированных показателей, представленных в отчетной документации, а также анализ и оценка достигнутых результатов, которая удовлетворит потребности, связанные с исполнением стратегических целей. Рассматриваемая система сбалансированных показателей стратегического управленческого учета, учитывает следующие особенности отрасли: сезонность и зависимость предприятия от природно-географических факторов; территориальная рассредоточенность; разнообразие вспомогательных производств; многообразная классификация видов перевозок; отсутствие незавершенного производства.

В связи с этими особенностями разработано методическое обеспечение стратегического развития предприятий водного транспорта на основе системы сбалансированных показателей. Основная задача стратегического развития – обеспечение равновесия во взаимоотношениях предприятия с внешним окружением. В работе проанализирована детерминированная взаимосвязь стратегического развития и управленческого учета, как непрерывного информационного процесса. (Рис. 1).

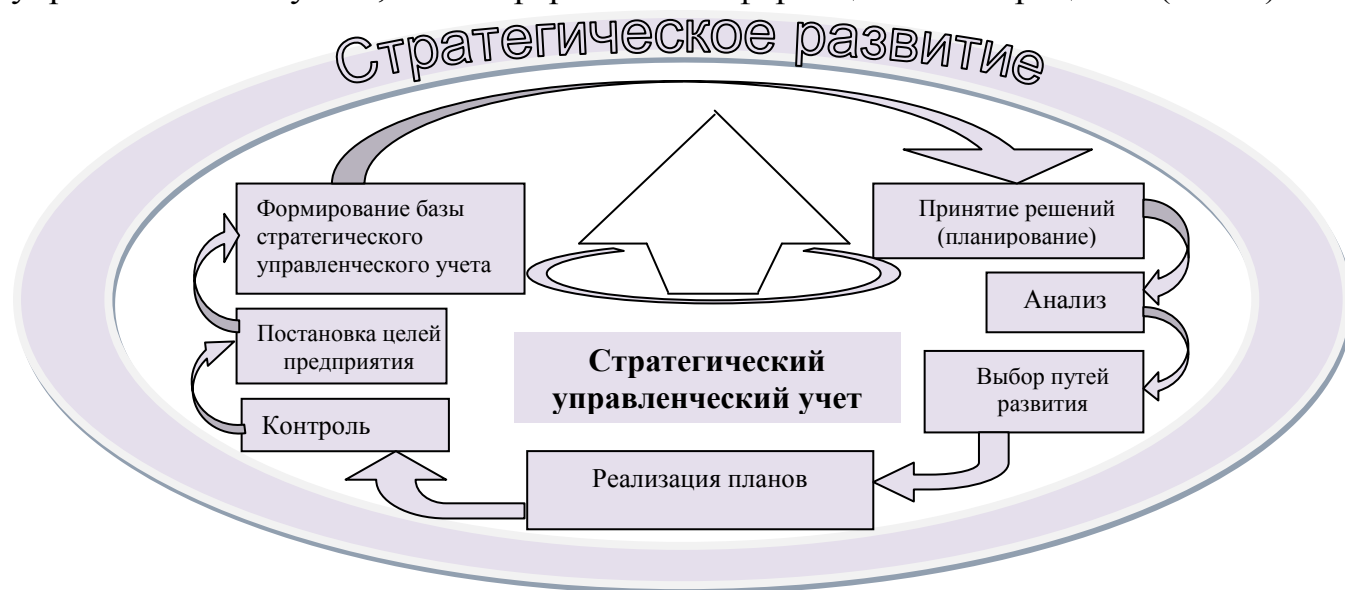


Рис. 1. Информационная взаимосвязь стратегического развития и управленческого учёта

В учете используется традиционная классификация затрат, используемая для расчета себестоимости. Для принятия управленческого решения её не достаточно, поскольку невозможно определить какие затраты будут прямыми, а какие косвенными на долгосрочную перспективу, так как на релевантном уровне могут возникнуть условные затраты. В основе экономического обоснования управленческих решений должны быть использованы как финансовые, так и нефинансовые показатели, то есть показатели стратегического управленческого учета. Следовательно, необходима такая классификация, которая будет находиться во взаимосвязи с направлениями стратегического развития. Согласно чему отчет предоставленный руководству должен содержать данные о затратах по местам их возникновения и в тоже время он не должен сводиться к простой констатации и оценке происходящего, а быть основой при принятии управленческого решения. Полученная информация позволяет определить динамику затрат и сопоставить её с динамикой объёма перевозимых грузов или пассажиров; дает возможность сопоставить затраты, цены, тарифы и соответственно при составлении плана стратегического развития принять решение о продолжении или прекращении оказания данного вида услуг или работ.

Следует сделать вывод, что стратегическое развитие – это процесс организации эффективной деятельности предприятия, на основе данных стратегического управленческого учёта. В свою очередь, стратегический управленческий учёт – это источник информации, элементом которой является система сбалансированных показателей позволяющая определить экономические изменения и обеспечивающая возможность перспективной адаптации организации к изменениям внешней среды.

2. Для целей стратегического развития предприятий водного транспорта проведен морфологический анализ механизма формирования системы сбалансированных показателей стратегического управленческого учёта, как основы планов. В диссертации обосновывается необходимость применения системы сбалансированных показателей (ССП) для формирования плана стратегического развития предприятий водного транспорта, включающей в себя как финансовые, так и нефинансовые показатели. Необходимость формирования данной системы объясняется рядом причин:

- отсутствие стратегических планов развития;
- отраслевая специфика; сезонность работы водного транспорта;

- не учитывается демографический кризис;
- при расчете расходов на оплату труда не планируются затраты на дополнительную мотивацию сотрудников;
- неправильно разработанная система документооборота, в результате чего важная информация задерживается и не передается по назначению.

Система сбалансированных показателей включает четыре направления - финансы, клиенты, персонал и внутренние бизнес-процессы, развитие и рост - которых определяют различные направления деятельности предприятия. Методически они выражены в конкретных показателях каждого уровня управления: руководящего персонала, функциональных служб и центров ответственности. Для формирования системы, разрабатывается карта, включающая значения показателей деятельности центров ответственности.

В таблице 1, выделены показатели стратегического управленческого учета определяющие направления стратегического развития предприятий водного транспорта.

Таблица 1. Взаимосвязь ССП, центров ответственности и источников информации со стратегическими направлениями развития ОАО СК «Волжское пароходство»

Стратегические направления	Составляющая ССП	Показатели ССП	Центры ответственности	Источник информации
1.Определение направлений и размеров вложений	Финансовая составляющая	Доход (D) Рентабельность активов (R_a), Рентабельность издержек(R_i), Рентабельность капитала (R_k) Себестоимость услуг (S) Уровень инфляции (Y_i) Ставка % по банковскому кредиту (K_b)	Управление бухгалтерского учета, финансами, экономики	форма 1-ТР, 1-река, Б-3, Отчет о финансовых результатах Финансовый план, договора, учетные источники информации
2.Осуществление инвестиций	Клиентская составляющая	Индекс рентабельности инвестиций (RI) Срок окупаемости проекта (T_{ok})	Отдел претензий и страхования	Договора, учетные и внеучетные источники информации
3. Повышение эффективности и безопасности работ, минимизация воздействия на окружающую среду		Доля перевозок (Y_{Qc}) Уровень недостатков сервиса (Y_{ns}) Полнота охвата заказами (P_{oxz}) Надежность сервиса (N_s) Удельный вес числа новых клиентов (Y_k) Степень удовлетворения клиентов (C_{yd})		
	Внутренние бизнес-процессы	Сумма общих затрат (Z_o) Объем перевозимых грузов по отправлениям(G_r) Количество перевезенных пассажиров (G_n) Показатель качества	Управление грузовых и пассажирских перевозок Отдел закупок Топливный отдел	Форма 1-ТР, 1-река, Б-3, договора, учетные и внеучетные источники информации

		перегрузочных работ (K_{per}, K_m) Грузооборот по отправлению (A_r) Темп роста объемов перевозок (T_{pQ}) Производительность труда (PT) Вероятность дефицита топлива (V_{dt}) Топливоемкость (T_e) Степень изношенности и годности флота (k_i, k_g) Норма насыщения спроса (N_s) Бесперебойность выполнения операций (B)		информации
4.Совершенствование кадровой политики	Обучение и развитие персонала	Уровень текучести кадров (K_{tk}) Уровень квалификации (Y_{kv}) Уровень минимальной зарплаты (Y_{min})	Управление кадров	Данные отдела кадров

На основе взаимосвязи системы сбалансированных показателей, центров ответственности и источников информации со стратегическими направлениями развития формируется система сбалансированных показателей. Внедрение данной системы позволяет получать информацию, необходимую для принятия своевременных управленческих решений на предприятиях водного транспорта, а также повысить эффективность управления отрасли в целом.

3. Предложена методика формирования системы сбалансированных показателей стратегического управленческого учёта, отличительной особенностью которой, является обеспечение единого подхода к формированию бюджетной политики хозяйствующим субъектом, для целей проведения внутреннего контроля. На уровне реализации функций системы управления подходы к решению задачи стратегического развития определяются руководством предприятия, следовательно, на основе этого подхода требуется формирование содержания методического, организационного и информационного обеспечения и его интеграция для функционирования процессов планирования, учета, мониторинга, анализа и поддержки принятия управленческих решений. Разработка механизма формирования ССП управленческого учета на предприятиях отрасли в основном зависит от ряда особенностей: технологического процесса, организационной структуры предприятия, налаженной системы бухгалтерского учета и системы его автоматизации, которые оказывают влияние на классификацию затрат, центры ответственности, используемые методы и способы сбора, обработки и анализа информации.

Объектом исследования явилось стратегическое направление развития и организация управленческого учета таких судоходных компаний как: ОАО СК

«Волжское пароходство», ОАО «Ленское объединенное речное пароходство». Цели развития отрасли формируются Министерством транспорта РФ и соответствуют его генеральным целям. Основой развития предприятий любой отрасли народного хозяйства является формирование бюджетной политики. Для предприятий, находящихся в конкурентной среде, необходимо выделение объектов развития с учетом самостоятельности бюджетов обособленных структурных подразделений. Центры ответственности головного предприятия осуществляют контроль значений достигнутых показателей структурных подразделений и их ответственность за исполнением бюджетов, сформированных на основании общего. Любое развитие предполагает направления, как по горизонтали, так и по вертикали. На предприятиях водного транспорта формирование бюджета происходит по вертикали функциональной подчиненности, при этом «Управление по финансам и экономике» объединяет планы всех обособленных подразделений с общим планом. Таким образом, планы подразделений формируют бюджет производственного направления, а их «свод» является общим бюджетом предприятия. Данный подход не позволяет отслеживать затраты по видам деятельности и местам возникновения и осуществить расчет экономических показателей предприятия, исполнение которых соответствует стратегической цели развития. Для преодоления этого существенного недостатка предлагается единый подход к формированию бюджетной иерархии предприятий водного транспорта, в рамках которого производится разделение бюджета на централизованную и независимую части, что позволяет персонифицировать информацию, повысить ответственность и эффективность управления.

В общей организационной схеме управления информационного взаимодействия Центров ответственности (рис. 2), при формировании плана стратегического развития в ОАО СК «Волжское пароходство» выделены три основных уровня: уровень подразделения, уровень аппарата управления, уровень департаментов.

Формирование сводного плана стратегического развития предприятия предлагается реализовывать в два этапа. На *начальном* этапе формируются сводные плановые показатели потребности в натуральном и стоимостном выражении по всему предприятию.

На *заключительном* этапе, на основании утвержденного ОАО СК «Волжское пароходство» сводного плана предприятия производит распределение

согласованных лимитов по производственным направлениям. На основании показателей бюджета производственного направления корректируются бюджеты центров ответственности.

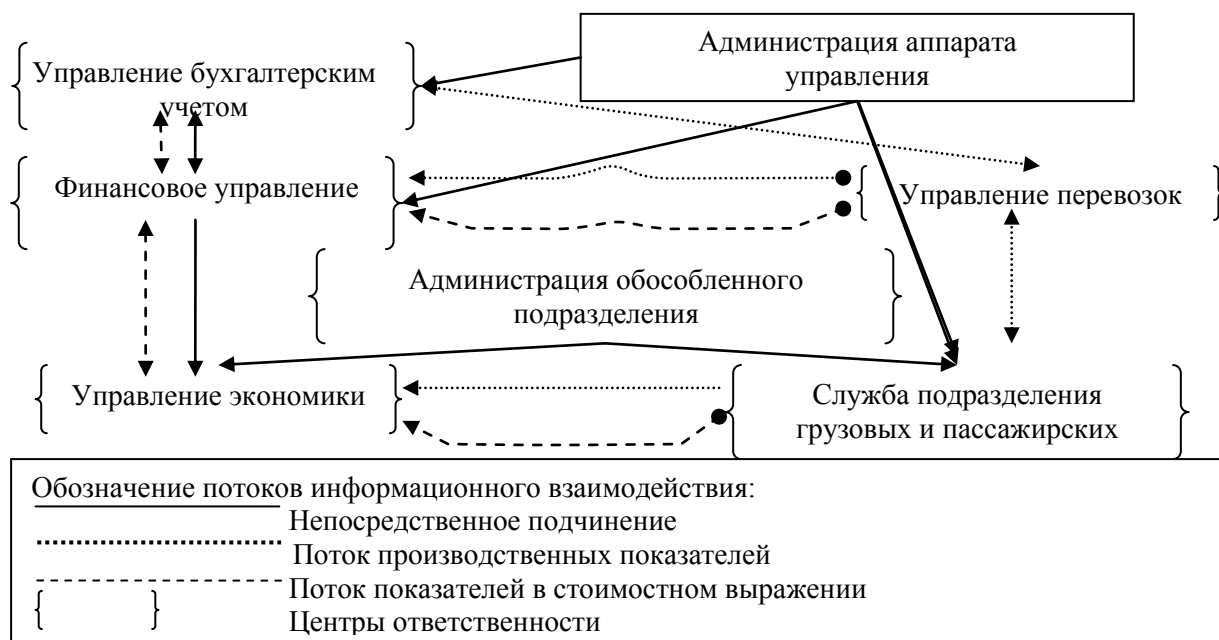


Рис. 2. Схема информационного взаимодействия центров ответственности

Для оценки эффективности работы центров ответственности предлагается использовать коэффициенты расчетные формулы, которых модифицированы с учетом специфики водного транспорта:

- Коэффициент ритмичности проведения навигационной кампании:

$$K_r = \sum_i^d P_G^0 - \sum_i^d G_{pp} / \sum_i^d P_G^0 \quad (1)$$

- Коэффициент эффективности обеспечения проведения и контроля выполнения договоров:

$$K_{dk} = \sum_i^d \min\{P_G^0; P_G^1\} / \sum_i^d P_G^0 \quad (2)$$

где

d – индекс договора

P_G^0 – значение показателя объема перевезенных грузов по плану,

P_G^1 – значение показателя объема перевезенных грузов по факту

G_{pp} – отклонение объема перевезенных грузов, зачтенных в выполнение плана по родам грузов.

Данные коэффициенты отражают эффективность исполнения бюджета, как в целом по предприятию, так и по центрам ответственности. Чем ближе его значение

к единице, тем выше эффективность работы подразделения в период навигационной кампании.

Использование предлагаемой системы показателей связано с рассогласованием традиционной системы управления предприятием, которая концентрируется в основном на допустимых значениях финансовых результатов.

Обобщенная система сбалансированных показателей с распределением по центрам ответственности (таб. 1) предназначена для формирования следующих целей:

- упорядочение и унификация процедур бюджетирования по центрам ответственности;
- формирование расходов в разрезе мест возникновения затрат, определение состава, формы и порядка передачи информации на каждом этапе;
- подготовка форм отчетности и анализа исполнения регламента расходов в разрезе центров ответственности;
- установление ответственности центров и форм контроля.

Для реализации соответствующих целей определяются следующие функции системы управления предприятием:

- регулярное принятие сводного бюджета на плановый период с его детализацией по видам деятельности, подразделениям, статьям и элементам затрат, центрам ответственности и местам их возникновения;
- мониторинг (текущий контроль) выполнения сводного бюджета в разрезе подразделений, видов деятельности, центров ответственности, мест возникновения, статей и элементов затрат;
- процессы рассмотрения исполнения бюджетных показателей как основы управленческого учета по итогам планового периода по подразделениям, центрам ответственности и местам возникновения затрат.

Формирование системы сбалансированных показателей стратегического управленческого учета позволит оптимизировать процесс бюджетирования и конкретизировать целевую направленность стратегического управленческого учета. На основе анализа достигнутых результатов выделяются значения показателей стратегического управленческого учета. По результатам анализа осуществляется подготовка информации для принятия управленческого решения о выборе варианта долгосрочного развития.

Для оценки эффективности стратегии развития предприятий водного транспорта предлагается методический подход, включающий три этапа (рис. 3).

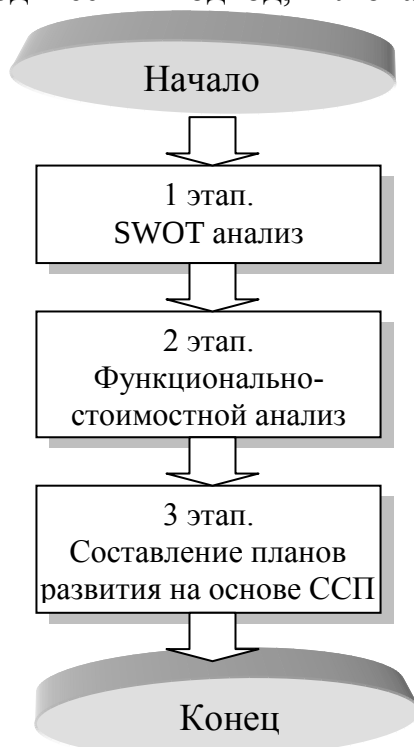


Рис. 3. Этапы оценки эффективности стратегии развития предприятий водного транспорта

Сформированная система сбалансированных показателей включает: показатели управленческого учета, причем как монетарные, так и немонетарные. Использование данной системы показателей позволяет проводить мониторинг контроля реализации стратегии развития, способствует выявлению причин возникновения отклонений для целей бесперебойности и надежности перевозок.

4. Предложен подход к оценке риска инвестиционных проектов по модернизации имеющихся и строительства новых судов, на основе использования показателей стратегического управленческого учета, что позволяет ранжировать факторы риска и оценить их влияние на стратегическое развитие; а для внешних инвесторов оценить инвестиционную привлекательность предприятия. Одной из основных проблем внутреннего водного транспорта является низкий технический уровень и неудовлетворительное состояние производственной базы в первую очередь флота и инфраструктуры. За последние 20 лет резко сократились объемы судостроения, как транспортных судов, так и судов технического флота. Более 70% судов имеют возраст старше 27 лет. Это приводит к снижению безопасности перевозок и эффективности коммерческого флота. Основная проблема заключается в том, что темпы

обновления флота недостаточны для поддержания текущих объемов грузоперевозок внутреннего водного транспорта в перспективе на 10 лет. Одним из важнейших направлений стратегического развития предприятий водного транспорта является обновление основных фондов – судов, портового оборудования и других сооружений.

Поскольку риск сопутствует любому управленческому решению - это относится к инвестиционному направлению деятельности, его последствия, сказываются на эффективности функционирования предприятия в течение длительного периода времени. Выявление рисков и возможность их учета составляют основную часть общей системы обеспечения экономической безопасности предприятия. Помимо учета рисков данный вид деятельности оценивается уровнями ее доходности и финансовой устойчивости. Уровень риска деятельности предприятия возрастает, если недостаточно развита система документооборота, поскольку это приводит к несвоевременному сбору оперативной информации, на основе которой разрабатываются и принимаются управленческие решения. Для этих целей необходимо снизить вероятность потерь принимаемого управленческого решения, за счет сбора всей достоверной информации: как первичной, так и вторичной. Наиболее точную и доступную информацию обеспечивает внутренняя статистика и бухгалтерская отчетность предприятия. На данный момент времени предприятия водного транспорта формируют формы бухгалтерской (баланс, отчет о финансовых результатах, приложения к балансу) и статистической отчетности (1-ТР (вод), 1-река, Б-3), которые раскрывают финансовые и эксплуатационные показатели использования флота, переменных и постоянных затрат.

Применительно к стратегической цели управления инвестиционным риском предприятия целесообразно выделить два вида инвестиционных решений:

- 1) воздействие на денежный поток в сфере долгосрочных инвестиционных решений связанных с приобретением новых судов, капитального ремонта находящихся в эксплуатации;
- 2) формирование направлений денежных потоков предприятия с целью контроля его влияния на внешнюю среду.

При выборе и обосновании показателей стратегического управленческого учета для системы сбалансированных показателей СК «Волжское пароходство» выделены: индекс рентабельности инвестиций и срок окупаемости проекта.

Индекс рентабельности инвестиций является относительным показателем, используемым при выборе оптимального проекта (если $RI > 1$ проект принимают).

$$RI = \sum_i \frac{P_i}{(1+r)^i} : I_0 \quad (3)$$

где:

P_i – чистый денежный поток в i -м году.

r – коэффициент, устанавливаемый инвестором

I_0 – величина первоначальных инвестиций.

Срок окупаемости проекта определяется продолжительностью времени в течение, которого прогнозируемые денежные поступления превысят дисконтированную сумму инвестиций

$$\sum_{t=1}^T CF_t > I_0 \quad (4)$$

где:

T – период времени окупаемости ($t=1, \dots, n$)

n – число периодов.

CF_t - приток денежных средств в период t .

Судоходная компания может инвестировать в новые суда и оборудование для расширения своей деятельности, поскольку полученная прибыль от дополнительных перевозок делает данные инвестиции привлекательными. Кроме этого следует инвестировать в обновление изношенного и устаревшего оборудования, судов, портовых и других сооружений для улучшения эффективности по затратам. В этом случае обоснованием инвестиций является уменьшение производственных расходов.

Для внешних инвесторов ключевыми преимуществами отрасли являются:

- высокая рентабельность крупных судоходных компаний;
- развитие и поддержка инфраструктуры за счет государства;
- потенциал роста грузоперевозок.

Процесс ранжирования судоходных компаний внешние инвесторы начинают с оценки инвестиционного проекта. Оценочная система должна включать в себя совокупность показателей. Предложенная система сбалансированных показателей позволяет отобрать наиболее информативные из них и дать им рейтинговую оценку.

Для привлечения частных инвестиций необходимы государственные инвестиции в инфраструктуру ВВТ. Наиболее выгодной для государства формой инвестиций в данном случае оказывается государственно-частные партнерства, так как они носят долгосрочный характер отношений, полное или частичное финансирование со стороны внешнего инвестора, снижение рисков внешних инвесторов и повышение социально-экономической эффективности государственных инвестиций.

Результаты инвестирования относятся к будущему периоду времени, следовательно, с уверенностью прогнозировать их величину проблематично. На реализацию инвестиционных проектов оказывают влияние изменения в политической, социальной, коммерческой и деловой среде; в технике и технологии; производительности и ценах; состояние окружающей среды; действующее налогообложение; правовые и информационные вопросы.

5. Разработаны и внедрены формы внутренней управленческой отчетности, что позволяет систематизировать учетную информацию для целей проведения внутреннего контроля стратегического развития предприятий водного транспорта. Все рассмотренные показатели должны быть отражены в едином регламентирующем документе «Сводный отчет» (Таблица 2), который определяет организационно-методические и календарно-временные рамки процесса развития деятельности предприятий водного транспорта.

Таблица 2. Сводный отчет судоходной кампании за календарный период
(навигационный или межнавигационный)

Система сбалансированных показателей	Центры ответственности												
	Управление пассажирских перевозок	Управление грузовых перевозок	Отдел КОФ	Отдел продаж и списания флота	Топливный отдел	Отдел претензий и страхования	Отдел закупок	Отдел экологии	Отдел охраны труда	Представительства в местах отстоя и ремонта	Финансовое управление	Управление экономики	Управление бухгалтерского учета
Объем перевозимых грузов по отправлениям (G_r), тыс. т		+	+		+	+	+				+	+	+
Количество перевезенных пассажиров (G_n), тыс. км	+		+		+	+	+				+	+	+
Грузооборот по отправлению (A_r), тыс. ткм	+	+										+	
Доход (D), тыс. руб.	+	+	+	+		+				+	+	+	+
Рентабельность (R_a, R_i, R_k), %											+	+	+
Сумма общих затрат (Z_o), тыс. руб.	+	+	+		+		+			+		+	+

Продолжение таблицы 2														
Показатель качества перегрузочных работ (K_{per} , K_m)	+	+	+			+						+	+	
Степень изношенности флота (k_i)				+								+	+	+
Степень годности флота (k_q)				+								+		+
Уровень инфляции (Y_i), %												+	+	+
Ставка % по банковскому кредиту (K_b)												+	+	+
Индекс рентабельности инвестиций (RI)												+	+	+
Срок окупаемости проекта (T_{ok}), дн.				+			+					+	+	+
Вероятность дефицита топлива (V_{dt})	+	+	+		+			+					+	+
Норма насыщения спроса (N_s)	+	+	+		+		+						+	+
Степень удовлетворения клиентов (C_{yd})	+	+	+			+	+					+	+	+
Уровень недостатков сервиса (Y_{ns})	+	+	+	+		+	+						+	
Полнота охвата заказами (P_{oxz})	+	+	+				+					+		
Надежность сервиса (N_s)	+	+	+			+						+	+	+
Удельный вес числа новых клиентов (Y_k)	+	+										+	+	+
Бесперебойность выполнения операций (B)	+	+	+	+										+
Производительность труда (PT)									+				+	+
Уровень текучести кадров (K_{tk})													+	+
Уровень квалификации (Y_{kv})									+			+	+	+
Уровень минимальной зарплаты (Y_{min})									+			+	+	+

Основные цели «Сводного отчета»:

- упорядочение и унификация процедур бюджетирования в отделах и управлениях, определение форматов и регистров, лежащих в основе документооборота в системе планирования, учета и анализа;

- определение последовательности шагов по формированию расходов в разрезе мест возникновения затрат, определение состава, формы и порядка передачи информации на каждом этапе;

- подготовка форм отчетности и анализа исполнения регламента расходов в разрезе центров ответственности;

- установление ответственности центров и форм внутреннего контроля;

В «Сводном отчете» определяются функции управления предприятием:

- регулярное принятие сводного бюджета на плановый период с его детализацией по видам деятельности, подразделениям, статьям и элементам затрат, центрам ответственности и местам их возникновения;

- мониторинг (текущий контроль) выполнения сводного бюджета в разрезе подразделений, видов деятельности, центров ответственности, мест возникновения, статей и элементов затрат;

- процессы рассмотрения исполнения бюджетных показателей как основы управленческого учета по итогам планового периода по подразделениям, центрам ответственности и местам возникновения затрат.

В работе разработаны ряд отчетов, касающихся деятельности структурных подразделений, с указанием показателей, сроков представления информации, ответственных лиц.

Результаты проведенного исследования позволят сформировать новые подходы к формированию информационного обеспечения предприятий водного транспорта, что позволит оптимизировать процесс бюджетирования, охватить целевую направленность стратегического управленческого учета и позволит организовать внутренний контроль в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в рекомендованных ВАК изданиях

1. Гурр, И.Э. Диалектика взаимосвязи стратегического планирования и управленческого учёта [Текст] / И.Э. Гурр // Научные труды Вольного экономического общества России. М.: Вольное экономическое общество России. №3 Т. 93 .2008. С.160-167.-0,4 п.л.

2. Гурр, И.Э., Абрамов, А.А. Методика формирования системы сбалансированных показателей управленческого учета как основы стратегического развития предприятий водного транспорта [Текст] / И.Э. Гурр, А.А. Абрамов // Международный научно-теоретический журнал «Социально-экономические явления и процессы». Тамбов: 2013. Вып. 10(056). С. 15-20.-0,6 п.л. (в т.ч. авторских 0,3 п.л.)

3. Гурр, И.Э., Абрамов, А.А. Один из подходов к формированию показателей стратегического управленческого учета на предприятиях водного транспорта [Текст] / И.Э. Гурр, А.А. Абрамов // Международный научно-теоретический журнал «Социально-экономические явления и процессы». Тамбов: 2014. Вып. 2. С. 7-13.-0,4 п.л. (в т.ч. авторских 0,2 п.л.)

4. Гурр, И.Э. Взаимосвязь системы сбалансированных показателей со стратегическими целями развития предприятий водного транспорта [Текст] / И.Э. Гурр // Экономика и предпринимательство. М.: 2014. № 1. Ч.3. С. 876-883.-0,5 п. л.

5. Гурр, И.Э. Оценка инвестиционных рисков предприятий водного транспорта на основе показателей стратегического управленческого учета [Текст] / И.Э. Гурр // «Вестник Тамбовского университета. Серия Гуманитарные науки». Тамбов: 2014. Вып. 2(130).-0,6 п.л. (в печати).

Статьи в других научных и практических изданиях

6. Гурр, И.Э. Проблемы методики анализа запасов [Текст] / И.Э. Гурр // Международный научно-промышленный форум «Великие реки-2008». Труды конгресса. Н.Новгород: Нижегородский гос. архит.-строит. ун-т – Н. Новгород: ННГАСУ, 2009. С. 401-405.-0,6 п.л.

7. Гурр, И.Э. Управленческий учёт как основа информации для принятия решений [Текст] / И.Э. Гурр // IX Международная научно-практическая конференция «Аудит, налоги и бухгалтерский учёт (основы, теория и практика)», 22-23 апреля 2010 г. Пенза: Изд-во Приволжский Дом знаний. С. 109-113.-0,2 п.л.

8. Гурр, И.Э. Интересы агентов бизнеса в стратегическом управленческом учёте [Текст] / И.Э. Гурр // Региональная научно-практическая конференция. III Постниковские чтения «Творческое наследие А.С. Постникова и современность в рамках программы «Возвращённые имена». Смоленск: изд-во СмолГУ, 2010. С. 169-173.-0,3 п.л.

9. Гурр, И.Э. Система сбалансированных показателей в управленческом учёте [Текст] / И.Э. Гурр // Материалы открытой научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, учёных, специалистов, аспирантов и студентов ВУЗов, 19 апреля 2012 г. Н.Новгород: Изд-во «Филиал НОУ ВПО «МИП». 2012. С. 118-121.-0,2 п.л.

10. Гурр, И.Э. Организационно-методическое обеспечение системы планирования предприятий водного транспорта [Текст] / И.Э. Гурр // Транспортный комплекс России: современное состояние и перспективы развития. Восьмые Прохоровские чтения. Н.Новгород: Изд-во «Литера». 2012. С.111-113.-0,1 п.л.

11. Гурр, И.Э., Абрамов, А.А. Показатели управленческого учёта, используемые в стратегическом управлении предприятий водного транспорта [Текст] / И.Э. Гурр, А.А. Абрамов // Труды 14 международного научно-промышленного форума «Великие реки». Научно-методическая конференция «Проблемы использования и инновационного развития внутренних водных путей в бассейнах великих рек», 17-20 мая 2011 г. Н.Новгород: Изд-во ФБОУ ВПО «ВГАВТ». 2012. Т. 2. С.136-138.-0,2 п.л. (в т.ч. авторских 0,1 п.л.)

12. Гурр, И.Э., Абрамов, А.А. Контроллинг в системе управленческого учёта предприятий водного транспорта [Текст] / И.Э. Гурр, А.А. Абрамов // Сборник научных трудов «Контроллинг процессов: теория, практика». Н. Новгород - Дзержинск: Изд-во «Нижегородский институт управления - филиал Российской академии народного хозяйства и гос. службы». 2012. С. 22-28.-0,4 п.л. (в т.ч. авторских 0,2 п.л.)

13. Гурр, И.Э., Гусева, Л.Г. Особенности учёта затрат вспомогательных производств [Текст] / И.Э. Гурр, Л.Г. Гусева // Материалы открытой научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, учёных, специалистов, аспирантов и студентов ВУЗов, 19 апреля 2012 г. Н.Новгород: Изд-во «Филиал НОУ ВПО «МИП». 2012. С. 121-125.-0,3 п.л. (в т.ч. авторских 0,25 п.л.)

14. Гурр, И.Э., Абрамов, А.А. Особенности формирования системы сбалансированных показателей управленческого учёта для стратегического развития предприятий водного транспорта [Текст] / И.Э. Гурр, А.А. Абрамов // Научно-методическая конференция «Проблемы использования и инновационного развития внутренних водных путей в бассейнах великих рек», 15-18 мая 2013 г. Н.Новгород: Изд-во ФБОУ ВПО «ВГАВТ». 2013. С. 239-241.-0,2 п.л. (в т.ч. авторских 0,1 п.л.)