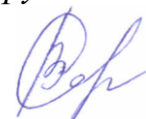


На правах рукописи



САВОСТИНА Ольга Викторовна

**РАЗВИТИЕ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИХ ОСНОВ
АНАЛИЗА И ОПЕРАЦИОННОГО БЮДЖЕТИРОВАНИЯ
ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОМЫШЛЕННОГО
ПРЕДПРИЯТИЯ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Екатеринбург – 2014

Работа выполнена на кафедре учета, анализа и аудита Института «Высшая школа экономики и менеджмента» ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Крылов Сергей Иванович

Официальные оппоненты: **Жигунова Ольга Александровна**, доктор экономических наук, доцент, ФГБОУ ВПО «Тюменский государственный архитектурно-строительный университет», профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита;

Каранина Елена Валерьевна, доктор экономических наук, доцент, ФГБОУ ВПО «Вятский государственный университет», заведующий кафедрой финансов и экономической безопасности

Ведущая организация – ФГБОУ ВПО «Южно-Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет)

Защита диссертации состоится 24 декабря 2014 г. в 14:00 ч на заседании диссертационного совета Д 212.285.12 на базе ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина» по адресу: 620000, г. Екатеринбург, ул. Мира, 19, ауд. И-420 (зал Ученого совета)

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина», <http://dissovet.science.urfu.ru/news2/>

Автореферат разослан « ___ » _____ 2014 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Ильина
Ангелина Владимировна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Особенностью современного развития Российской Федерации является формирование четкого тренда развития производства и промышленности. Внушительные государственные и частные средства расходуются как на создание новых производств, так и на модернизацию уже существующих мощностей. Вместе с тем, ряд промышленных проектов носит статус приоритетных и даже национальных, реализация которых несет существенное социально-политическое значение. В современной России сложно представить более динамично развивающуюся отрасль, чем промышленность.

Тем не менее, промышленность была и остается достаточно затратным бизнесом, требующим большого количества инвестиций, а значит и при некоторых условиях она является достаточно рискованным видом предпринимательской активности. Особенно остро стоит проблема ведения бизнеса в области создания промышленной продукции, которая появляется в период постоянно растущей конкуренции со стороны зарубежных производителей (в том числе из-за вступления России во Всемирную торговую организацию (ВТО)).

Вследствие этого залогом успешного стабильного функционирования, являются не только инвестиционное вливание в производство, но и грамотное эффективное управление производственной деятельностью. Наиболее важными, по мнению автора, функциями управления являются планирование и контроль производственной деятельности, реализация которых осуществляется посредством построения и план-факт анализа бюджетов различного уровня промышленного предприятия. Таким образом, перед менеджментом промышленных предприятий остро встает вопрос разработки и внедрения в практику максимально адаптивных к специфике деятельности предприятия методик экономического анализа и бюджетирования производственной деятельности.

При формировании управленческих решений, направленных на повышение эффективности производственной деятельности, необходима объективная информационная база, максимально емкая по составу содержащихся в ней данных и, вместе с тем, очищенная от посторонней, не пригодной для процесса операционного бюджетирования или экономического анализа производственной деятельности, информации. Примером такой информации могут выступать техническая и информационно-аналитическая модели производственной деятельности с дополнительными данными, составленные на основе индивидуально разработанных с учетом специфики деятельности нормативных операционных расценок (НОР).

Следовательно, актуальность выбранной автором темы диссертационного исследования обусловлена необходимостью разработки организационно-управленческого механизма, направленного на повышение инвестиционной привлекательности, обеспечение подъема и устойчивого развития промышленных предприятий, а также нерешенностью ряда теоретико-методологических и прикладных аспектов экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия.

Степень разработанности проблемы. Вопросы комплексного экономического анализа и бюджетирования хозяйственной деятельности, в частности анализа производственной деятельности, коммерческих предприятий (в том числе промышленных предприятий) довольно подробно и всесторонне рассматривались как отечественными, так и зарубежными учеными и получили достаточное освещение в литературе по финансовому и экономическому анализу, управленческому учету, анализу финансовой отчетности, финансовому менеджменту.

Теоретико-методические и практические аспекты комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности (в частности анализа производственной деятельности) достаточно глубоко и полно отражены в работах ряда отечественных ученых: М.И. Баканова, И.Т. Балабанова, А.В. Бандурина, В.И. Бариленко, Т.Б. Бердниковой, И.А. Бланка, С.А. Бороненкова, Л.В. Бочарова, А.И. Гинзбурга, Л.А. Головниной, В.В. Гольдштейна, Л.Т. Гиляровской, Г.Я. Донцовой, О.В. Ефимовой, О.А. Жигуновой, А.М. Ильшева, В.В. Ковалева, С.И. Крылова, Н.П. Любушина, А.А. Максютова, Э.А. Маркарьяна, И.Е. Мизиковского, М.В. Мельник, Н.А. Никифоровой, Л.Н. Павловой, В.В. Панкова, Г.Б. Поляка, В.М. Родионовой, Н.А. Русака, Г.В. Савицкой, Н.Н. Селезневой, Е.М. Сорокиной, Л.С. Сосненко, Е.С. Стояновой, В.А. Чернова, А.Д. Шеремета, К.В. Щиборщ и других. Существенными, в рамках данной проблематики, можно назвать исследования ряда зарубежных ученых: Л.А. Бернстайна, Б. Брайндлиа, Г. Бэтса, Дж.К. Ван Хорна, Т.Р. Карлина, М. Майкла, А. Майкла, А.Р. Макмина, С. Петерсона, Д. Стоуна, С.Уильямса, Х. Франклина, К. Хеддервика, Э. Хелферта и другие.

Вопросы управленческого учета достаточно полно отражены в трудах И.В. Аверчева, А. Аткинсона, Л.С. Васильевой, М.А. Вахрушиной, Р. Гаррисона, Л.Н. Герасимовой, К. Друри, В.Б. Ивашкевича, Н.Н. Ильшевой, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, В.Ф. Палий, Л.В. Поповой, Ж.Р. Скребковой, В.А. Соколова, Я.В. Соколова, Ч. Хорнгрена, А.Е. Шевелева, Т.Г. Шешуковой, Л.В. Юрьевой, К.П. Янковского.

Но не все проблемы экономического анализа и бюджетирования производственной деятельности на сегодняшний день полностью решены. В первую очередь это относится к вопросам формирования максимально объективной аналитической информации, а так же созданию связи прогнозных данных бюджетов и результатов аналитических процедур. Кроме того, актуальным остается вопрос задействованности анализа и плановых (бюджетных) данных в принятии управленческих решений, направленных на оптимизацию производственной деятельности промышленного предприятия и обеспеченности его необходимыми информационно-аналитическими ресурсами.

В условиях вступления России в ВТО и необходимости обеспечения роста конкурентоспособной промышленной продукции такое положение в области существующих и широко применяемых методик экономического анализа и операционного бюджетирования промышленных предприятий не может быть приемлемым.

В сложившейся ситуации необходима корректировка существующих методик, направленная на оптимизацию бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия и обеспеченности необходимыми информационно-аналитическими ресурсами.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в развитии методики экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия.

В соответствии со сформулированной целью диссертационного исследования были поставлены следующие научные задачи:

1. Разработать структуру и обосновать состав универсального источника информации, позволяющего в полном объеме обеспечить информационно-бухгалтерское обеспечение экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия.
2. Усовершенствовать методику экономического анализа производственной деятельности промышленного предприятия, приняв за основу для нее информационно-аналитическую модель производственной деятельности, сформированную посредством нормативной операционной расценки.
3. Развить методику операционного бюджетирования промышленного предприятия, сделав ее основой для построения бюджетов техническую модель производственной деятельности и информационно-аналитическую модель, составленную на основе адаптированных с учетом особенностей промышленного предприятия, нормативных операционных расценок.
4. Определить возможные направления практического использования усовершенствованных методик операционного бюджетирования и экономического анализа производственной деятельности промышленного предприятия.

Области исследования соответствуют Паспорту научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика:

- п. 2.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки экономического анализа»;
- п. 2.3. «Развитие методологии комплекса методов оценки, анализа, бюджетирования экономической деятельности»;
- п. 2.13 «Теория и методология бюджетирования»;
- п. 2.5 «Регулирование и стандартизация правил ведения экономического анализа».

Предмет исследования – совокупность процессов экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия.

Объектом исследования является производственная деятельность промышленного предприятия.

Теоретико-методологической основой работы послужили работы отечественных и зарубежных специалистов по проблемам комплексного экономического анализа и бюджетирования деятельности промышленных предприятий.

Информационную базу исследования составили показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, текущего и оперативного бухгалтерского учета, а так же уникальные глубоко детализированные технологические карты, предоставленные рядом промышленных предприятий Свердловской области и прочих регионов России.

Научная новизна исследования состоит в усовершенствовании существующих методик экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленных предприятий для обеспечения их участия в процессе оптимизации производственной деятельности и обеспеченности предприятия необходимыми информационно-аналитическими ресурсами.

В диссертационной работе сформулированы и обоснованы следующие положения и результаты исследования, которые обладают научной новизной, получены лично автором и являются предметом защиты:

1. Введено в научный аппарат понятие нормативной операционной расценки (НОР), которая определяется как нормативная совокупность ресурсов (затрат труда рабочих, времени работы машин и механизмов, потребности в материалах, изделиях и конструкциях и т.п.), установленных на принятый измеритель операции и выраженная в стоимостной оценке, которая является основой для построения универсального источника информации для операционного бюджетирования и экономического анализа производственной деятельности промышленного предприятия – информационно-аналитической модели производственной деятельности (п.2.2 паспорта специальности 08.00.12).

2. Предложена усовершенствованная методика экономического анализа производственной деятельности промышленного предприятия, информационной базой для которой является информационно-аналитическая модель производственной деятельности, построенная на основе индивидуальных, адаптированных к конкретному предприятию, нормативных операционных расценок, что может выступить основой для технико-экономического обоснования инвестиционных проектов промышленного предприятия, а так же технико-экономического обоснования реструктуризации и модернизации производственного процесса (п.2.3 паспорта специальности 08.00.12).

3. Усовершенствована методика операционного бюджетирования промышленного предприятия, которая позволит получать более точные, максимально адаптированные к особенностям деятельности конкретного предприятия целевые аналитические данные на основе информационно-аналитической модели, составленной на основе адаптированных с учетом особенностей промышленного предприятия нормативных операционных расценок (п.2.13 паспорта специальности 08.00.12).

4. Определены возможные направления практического использования усовершенствованных методик экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия, в частности выявлено, что автоматизированная модель, созданная на основе предложенных автором методики экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности, может выступить

инструментом технико-экономического обоснования инвестиционных проектов промышленного предприятия, а так же технико-экономического обоснования реструктуризации и модернизации производственного процесса (п.2.5 паспорта специальности 08.00.12).

Теоретическая и практическая значимость исследования. Выводы и предложения, полученные в процессе исследования, углубляют теоретико-методологические аспекты экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия. Предложенные автором усовершенствованные методики экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия позволяют сформировать уникальную, адаптированную под особенности деятельности, техническую и технологическую базу конкретного предприятия, систему операционного бюджетирования и анализа результатов производственной деятельности промышленного предприятия.

Кроме того, автоматизированная модель экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия, созданная на основе авторских методик, выступает действенным инструментом технико-экономического обоснования инвестиционных проектов промышленного предприятия, а так же технико-экономического обоснования реструктуризации и модернизации производственного процесса.

Апробация результатов диссертации. Основные теоретические и практические положения диссертации представлены в материалах международных научно-практических конференций: IV Омские торгово-экономические чтения (Омск, 2007), IV Международная научно-практическая конференция «Проблемы обеспечения безопасного развития современного общества» (Екатеринбург, УрФУ, 2014), XI Международная научно-практическая конференция по проблемам экономического развития в современном мире «Устойчивое развитие российских регионов: от Таможенного союза к Евразийскому» (Екатеринбург, УрФУ, 2014).

Основные теоретические и методические разработки используются в учебном процессе при чтении лекций, проведении лабораторных, практических и семинарских занятий по направлениям подготовки: 080109 «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит» (специалитет) и 080100 «Экономика» (бакалавриат), 080300 «Финансы и кредит» (магистратура) – в ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина».

Апробация результатов, полученных в ходе диссертационного исследования, осуществлялась на следующих предприятиях города Екатеринбурга: ООО «Фирма Лидер», ООО «Уралпромвентиляция» (о чем имеются акты внедрения).

Структура и объем. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 155 источников. Основное содержание изложено на 168 страницах, работа включает 10 рисунков, 21 таблиц и 2 приложения.

Публикационное обеспечение диссертационного исследования. Основные положения и выводы диссертации изложены в 10 публикациях (в том числе 3 статьи в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России, объемом 1,82 п.л.) общим объемом 5,08 п.л. (из них авторских – 3,56 п.л.).

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обоснована актуальность проводимого исследования, дана характеристика степени разработанности проблемы, определены цель и задачи, охарактеризованы объект, область и предмет работы, теоретическая и методическая основа и информационная база, раскрыты элементы научной новизны, отмечена практическая значимость исследования.

В **первой главе** диссертации «Теоретико-методологические основы анализа и бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия» рассматривается производственная деятельность как объект анализа, раскрывается содержание экономического анализа производственной деятельности, порядок проведения которого опирается на методики, описанные ведущими российскими и зарубежными учеными-экономистами и раскрывается содержание процесса бюджетирования промышленного предприятия на основе существующих методик, так же.

Во **второй главе** «Методические аспекты анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия» предложены пути совершенствования существующих методик экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия, рассмотрено информационно-бухгалтерское обеспечение экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия, а так же идентифицированы направления совершенствования методик экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия.

В **третьей главе** «Прикладные и практические аспекты анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия» предложены методические нововведения, заключающиеся в описании автоматизированной модели экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия и ее реализации в программной среде электронных таблиц Microsoft Excel. Рассмотрены конкретные пути использования автоматизированной модели, а именно, использование ее для технико-экономического обоснования инвестиционных проектов промышленного предприятия, а так же реструктуризации и модернизации производственного процесса.

В **заключении** приводятся основные обобщенные результаты исследования.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Введено в научный аппарат понятие нормативной операционной расценки (НОР), которая определяется как нормативная совокупность ресурсов (затрат труда рабочих, времени работы машин и механизмов, потребности в материалах, изделиях и конструкциях и т.п.), установленных на принятый измеритель операции и выраженная в стоимостной оценке, которая является основой для построения универсального источника информации для экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия – информационно-аналитической модели производственной деятельности.

В качестве источника информации для целей анализа производственной деятельности и операционного бюджетирования предложена сводная информационная единица, содержащая данные о трудовых, материальных затратах, а так же о затратах машин и механизмов и косвенных расходах, разработанная в рамках данного диссертационного исследования и получившая название *нормативная операционная расценка*.

Структуру нормативной операционной расценки (НОР) можно представить в виде схемы, представленной на рисунке 1.

Наименование НОР	Ед. измерения единичной операции	Затраты на осуществление единичной операции, руб.			
		Всего затрат	В том числе		
			Оплата труда рабочих с начислениями	Использование машин механизмов и технологий	Материально-производственные запасы

Рисунок 1 - Структура нормативной операционной расценки

В первом столбце отображается наименование НОР, отражающее содержание технологической или вспомогательной операции в объеме необходимом и достаточном при выполнении определенных условий.

Во вторую колонку вносится единица измерения единичной операции, выраженная в натуральных показателях и характеризующая объем совершения операции (например, 100 погонных метров перемещения металлолома, 1 тонна погруженной продукции, 10 штук обработанных заготовок и пр.).

Затратная часть нормативной операционной расценки (НОР) содержит сведения о нормативной производственной себестоимости осуществления единичной операции.

Стоимостные данные, содержащиеся в колонках 3, 4, 5, 6 носят нормативный характер и являются уникальными для каждого промышленного предприятия и зависят от состояния его материально-технической базы, от состава и структуры промышленно-производственного персонала промышленного предприятия, уровня применяемых на нем разработок и пр.

Для целей углубленного анализа производственной деятельности промышленного предприятия, для целей оценки эффективности предпринимательской деятельности целесообразно к существующей форме представленной выше структуры нормативной операционной расценки рационально разрабатывать аналитику для каждой ее составляющей. Подобную аналитику целесообразно представить в таблице вида (Таблица 1).

Таблица 1 - Аналитическая расшифровка показателей нормативной операционной расценки (НОР)

Наименование элемента	Ед. измерения	Количество	Цена	Стоимость
Затраты труда рабочих				
Затраты труда рабочих 1 разряда с начислениями	чел.-ч.	N з/пл. р1	P з/пл. р1	N з/пл. р1 * P з/пл. р1
Затраты труда рабочих n разряда с начислениями	чел.-ч.	N з/пл. рn	P з/пл. рn	N з/пл. рn * P з/пл. рn
Эксплуатация машин, механизмов и технологий				
Машина/механизм/технология M/M1	маш.-ч.	N м/м1	P м/м1	N м/м1 * P м/м1
Машина/механизм/технология M/Mn	маш.-ч.	N м/мn	P м/мn	N м/мn * P м/мn
Материалы				
Материал Mat1	измеритель	N мат 1	P мат 1	N мат 1 * P мат 1
Материал Matn	измеритель	N мат n	P мат n	N мат n * P мат n

Представленная в таблице 1 аналитическая расшифровка является источником информации о:

- нормативном количестве затрат труда рабочих с разбивкой на разряды работ, о размере оплаты труда, единицы трудоемкости каждого разряда рабочих;
- нормативном использовании машин, механизмов и технологий, необходимых для реализации единичной операции, а так же о цене и стоимости использования данных предметов труда;
- нормативном использовании материалов, необходимых для реализации единичной операции, а так же о цене и стоимости использования материалов.

Подобная аналитическая разбивка позволит проводить широкий спектр план-факт анализа всех составляющих производственной деятельности промышленного предприятия, таким образом выявить неэффективные моменты управления производственной деятельностью и определить резервы ее повышения.

Модель построения производственной деятельности, сформированная с использованием нормативных операционных расценок, сможет стать информационным основанием для операционного бюджетирования деятельности и дальнейшего контроля их исполнения.

Следовательно, завершение характеристики информационно-бухгалтерского обеспечения экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия с использованием нормативной операционной расценки дает возможность автору усовершенствовать существующие методики экономического анализа и

операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия для целей анализа эффективности производственной деятельности.

2. Предложена усовершенствованная методика экономического анализа производственной деятельности промышленного предприятия, информационной базой для которой является информационно-аналитическая модель производственной деятельности, построенная на основе индивидуальных, адаптированных к конкретному предприятию, нормативных операционных расценок, что может выступить основой для технико-экономического обоснования инвестиционных проектов промышленного предприятия, а так же технико-экономического обоснования реструктуризации и модернизации производственного процесса.

Для формирования ряда приемов анализа производственной деятельности промышленного предприятия, раскрывающих особенности усовершенствованной методики, автор руководствовался следующим набором принципов:

- аналитические приемы должны отражать основные стороны производственной деятельности промышленной техникой и технологиями, использование и обеспеченность материальными запасами, использование и обеспеченность трудовыми ресурсами;
- минимальное количество аналитических приемов должно обеспечивать максимальный информационный эффект;
- применяемые аналитические приемы не должны идти в разрез отраслевым особенностям ведения деятельности промышленного предприятия;
- информационным базисом для нормативных значений при план-факт анализе производственной деятельности промышленного предприятия должна являться система операционных бюджетов, составленных на основе информационно-аналитической модели, построенной на основе индивидуально разработанных нормативных операционных расценок (НОР).

Всесторонняя комплексная оценка производственной деятельности промышленного предприятия достигается способом отбора аналитических приемов и их составом. При этом наиболее логичным, по мнению автора, является распределение аналитических приемов на 4-е группы:

- аналитические приемы оценки эффективности использования основных производственных фондов и обеспеченность ими;
- приемы экономического анализа, оценивающие эффективность использования материальных запасов и обеспеченность ими;
- аналитические процедуры оценки эффективности трудовых ресурсов и обеспеченности ими;
- оценка показателей себестоимости продукции (товаров, работ, услуг).

Авторскую методику экономического анализа производственной деятельности промышленного предприятия схематично можно представить в виде блок-схемы представленной на рисунке 2.

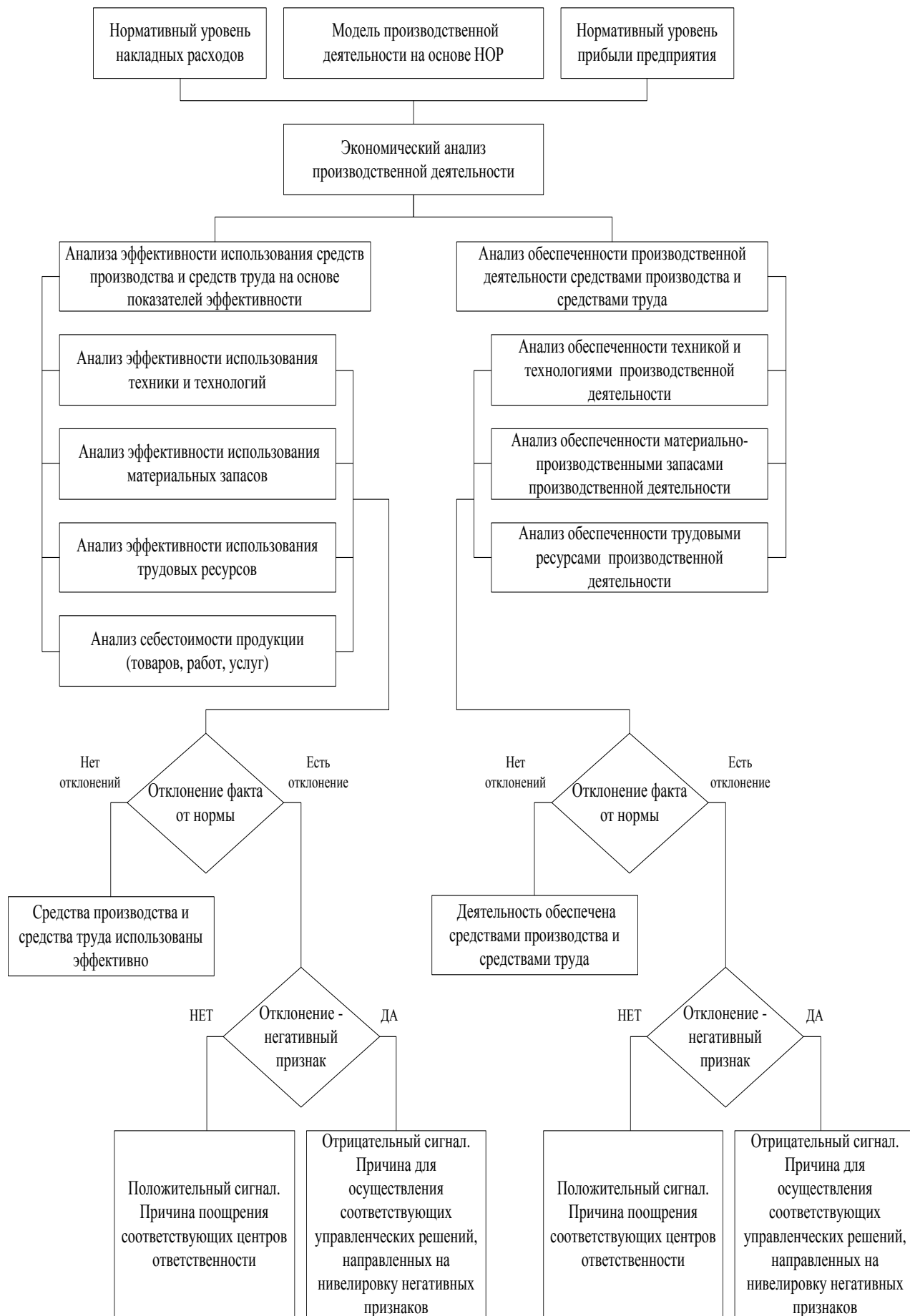


Рисунок 2 – Блок-схема авторской методики экономического анализа производственной деятельности промышленного предприятия

Для целей обобщающего экономического анализа производственной деятельности промышленного предприятия автором были выбраны следующие ключевые показатели, которые представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Ключевые показатели экономического анализа производственной деятельности промышленного предприятия

Наименование коэффициента	Расчетная формула	
	Числитель	Знаменатель
1. Анализ эффективности использования техники и технологий		
Финансовая отдача использования техники и технологий	Стоимость товарной продукции	Стоимость использования техники и технологий
Рентабельность использования техники и технологий	Прибыль от продаж	Стоимость использования техники и технологий
2. Анализ эффективности использования материальных запасов		
Материалоотдача	Стоимость товарной продукции	Стоимость материальных запасов
Удельный вес материалов в себестоимости продукции	Стоимость материальных запасов / Полная себестоимость продукции	Полная себестоимость продукции
3. Анализ эффективности использования трудовых ресурсов		
Трудоемкость	Фонд рабочего времени	Стоимость товарной продукции
Финансовая отдача заработной платы рабочих с начислениями	Стоимость товарной продукции	Величина фонда заработной платы рабочих с начислениями
4. Анализ себестоимости продукции (товаров, работ, услуг)		
Затраты на рубль товарной продукции	Полная себестоимость продукции	Стоимость товарной продукции
Рентабельность реализованной продукции	Прибыль от продаж	Полная себестоимость

Приведенные показатели анализируются в динамике, в сравнении с нормативными значениями, рассчитанными на основе информационно-аналитической модели производственной деятельности, составленной с применением нормативных операционных расценок. Особенностью предлагаемой методики является возможность ее использования не только для целей анализа полного производственного цикла, но и отдельных его операций.

Во-первых, анализ эффективности использования техники и технологий предприятия, материальными запасами и трудовыми ресурсами проводится путем сопоставления нормативных значений, отраженных в нормативных операционных расценках и аналитических расшифровках к ним, с фактическими данными.

Во-вторых, для целей экономического анализа эффективности использования материальных запасов в производственной деятельности сравниваются фактические и нормативные значения стоимости использования общего количества материально-производственных запасов и каждой их единицы в отдельности, задействованных в отдельной единичной операции (или их совокупности) всем производственным процессом, а также анализируется их состав и структура. Отклонения в составе и структуре материально-производственных запасов оправданы лишь в случае утверждения их работниками технического отдела и службы главного технолога (то есть отсутствует негативное влияние на процесс производства), в ином случае отклонения фактических значений от нормативных считаются негативным фактором.

В-третьих, для целей экономического анализа эффективности использования трудовых ресурсов сравниваются фактические и нормативные значения общего фонда заработной платы производственного персонала и заработной платы рабочих каждого разряда в отдельности, задействованных при выполнении отдельной единичной операции (или совокупности единичных операций) всем производственным процессом, а также анализируется их состав и структура. Отклонения в составе и структуре производственных рабочих оправданы лишь в случае утверждения их службы главного технолога, отдела кадров и линейных руководителей подразделений (то есть отсутствует негативное влияние на процесс производства), в ином случае отклонения фактических значений от нормативных оцениваются негативным образом.

Методика комплексной оценки производственной деятельности промышленного предприятия, позволяет:

- рассчитать значения ключевых показателей оценки эффективности использования средств производства и средств труда (техника и технология, материально-производственные запасы, трудовые ресурсы), а также показатели себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) промышленного предприятия;
- рассчитать значение показателей обеспеченности производственной деятельности средствами производства и средствами труда (техника и технология, материально-производственные запасы, трудовые ресурсы);
- сравнить рассчитанные значения показателей производственной деятельности промышленного предприятия с уникальной корпоративной нормативной базой, разработанной на основе информации, содержащейся в нормативных операционных расценках (НОР).

3. Усовершенствована методика операционного бюджетирования промышленного предприятия, которая позволит получать более точные, максимально адаптированные к особенностям деятельности конкретного предприятия целевые аналитические данные на основе информационно-аналитической модели, составленной на основе адаптированных с учетом особенностей промышленного предприятия нормативных операционных расценок (НОР).

Разработка регулярных производственных и информационно-аналитических планов (бюджетов) является важнейшей составляющей планово-аналитической работы предприятий всех без исключения отраслей экономики.

Для целей эффективного управления предприятием и для мотивации работников, ответственных за сбыт, а также высшего руководства промышленного предприятия, при планировании финансовых потоков – целесообразно отправной точкой делать именно производственные возможности рассматриваемого предприятия.

В связи с этим автором была разработана усовершенствованная модель операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия, которая представлена на рисунке 3.

Информационной базой для нее являются индивидуально разработанные нормы, сгруппированные в нормативную операционную расценку (НОР), данные производственного учета и информационно-бухгалтерского обеспечения. Также элементами модели операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия являются: нормативный уровень накладных расходов, прибыли, технической загрузки, рассчитанные как процент от совокупных производственных расходов, связанных с выполнением определенной операции, а так же нормативы технической загрузки незавершенного производства и остатков готовой продукции на складах.

На первом этапе процесса операционного бюджетирования промышленного предприятия производственно-техническим отделом, совместно со специалистами службы технолога, энергетика и механиков составляется техническая схема производственной деятельности предприятия. Данная схема позволяет сформировать описание содержания и последовательность операций, включаемых в производственную деятельность с учетом технических показателей, выраженных в натуральных, трудовых и временных показателях.

На втором этапе специалисты планово-экономической службы идентифицируют единичные операции технической схемы производственной деятельности на единичные операции. Затем, с помощью индивидуально разработанных нормативных операционных расценок формируется стоимостная оценка операций. На основе этого образуется информационно-аналитическая модель производственной деятельности промышленного предприятия.

Базой формирования нормативных операционных расценок является совокупность индивидуальных, адаптированных под особенности производственной деятельности, производственных мощностей и штатного оснащения нормативных расчетов, которые сгруппированы на основе принципа общности признаков в определенные группы и разделы. Нормативные операционные расценки должны разрабатываться работниками планово-экономических отделов, на основе информации полученной от специалистов производственно-технических служб, работников кадровых служб, службы технолога, энергетика, механиков, проверенной путем непосредственного наблюдения и замеров работниками экономической службы предприятия. Отдельного внимания заслуживает рассмотрение элементов позволяющих сформировать бюджет накладных расходов.

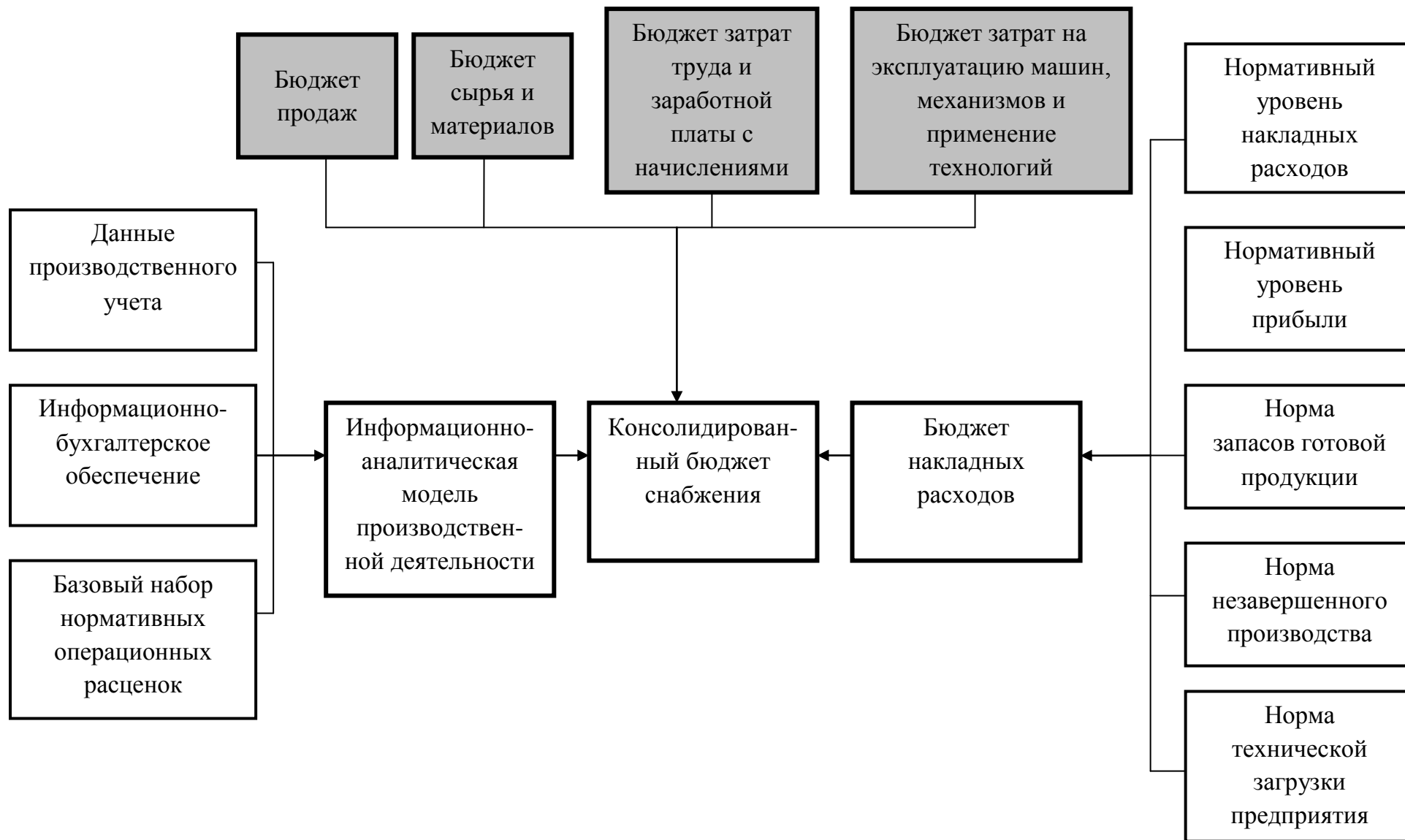


Рисунок 3 – Авторская модель операционного бюджетирования производственной деятельности

Достоинство предложенной авторской модели операционного бюджетирования заключается в возможности более точного отражения плановых финансовых и нефинансовых показателей производственной деятельности промышленного предприятия.

В результате усовершенствования методики операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия, предложен ряд новшеств, которые могут быть определены совокупностью следующих факторов:

- информационной основой составления являются жестко нормируемые, систематически актуализируемые нормативные операционные расценки;
- предложенный метод позволяет с высокой степенью достоверности определить планируемую потребность в предметах труда, средствах производства и трудовых ресурсах;
- усовершенствованная модель предоставляет информационную основу для анализа эффективности производственной деятельности за счет оценки отклонений плановых показателей от фактических;
- сформированные с использованием представленной модели бюджеты способны стать базой для расчета резервов повышения эффективности производственной деятельности промышленного предприятия.

4. Определены возможные направления практического использования усовершенствованных методик экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия, в частности выявлено, что автоматизированная модель, созданная на основе предложенных автором методики экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности, может выступить инструментом технико-экономического обоснования инвестиционных проектов промышленного предприятия, а так же технико-экономического обоснования реструктуризации и модернизации производственного процесса.

Предложенная авторская экономико-математическая модель экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия принимает за основу усовершенствованной методики экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности промышленного предприятия. В качестве основных задач построения модели выступают формирование информационной базы о величине основных абсолютных и относительных показателях, характеризующих затраты средств труда и средств производства (в частности их стоимость, эффективность использования, и обеспеченность) деятельности промышленного предприятия.

Предложенная автором модель включает в себя:

- формулы для расчета основных показателей оценки эффективности использования средств производства и средств труда;

- справочник (журнал) нормативных операционных расценок, отражающих индивидуальные особенности производственной деятельности промышленного предприятия, а так же состояние его средств производства и труда;
- исходные (заданные) технические и информационно-аналитической модели производственной деятельности;
- матрицу фактических значений экономических показателей производственной деятельности промышленного предприятия;
- матрицу отклонений фактических данных от нормативных значений, содержащихся в нормативных операционных расценках (НОР);
- перечень центров ответственности производственной деятельности с указанием персональных данных руководителя.

Порядок реализации экономико-математической модели представлен на рисунке 4.

На первом этапе на основании журнала нормативных операционных расценок, разработанных с учетом индивидуальных особенностей производственной деятельности конкретного промышленного предприятия, составляется информационно-аналитической модель производственной деятельности. Затем рассчитываются нормативные значения показателей оценки эффективности использования средств производства и средств труда.

На втором этапе собираются и группируются фактические экономические данные производственной деятельности, набор которых идентичен информации, отраженной в нормативных операционных расценках.

На следующем этапе производится сравнение фактических данных показателей эффективности использования средств труда и средств производства, а так же прочих экономических показателей (набор которых используется при расчете результативных стоимостных показателей в НОР) с их нормативными показателями. Сравнение производится путем вычитания из нормативных значений показателей их фактических величин. В результате сравнения получаем матрицы отклонений, формирующие показатели оценки обеспеченности производственной деятельности средствами труда и средствами производства, эффективности осуществления деятельности центрами ответственности, актуальности существующих норм, сформированных по средствам Нормативных операционных расценок.

На основании матриц отклонений разрабатываются соответствующие рекомендации.

Компьютеризация авторской экономико-математической модели осуществлена в программной среде электронных таблиц Microsoft Excel. Выбор данного программного продукта обосновывается простотой его использования и достаточно разнообразным инструментарием, позволяющим реализовать разработанную автором модель.

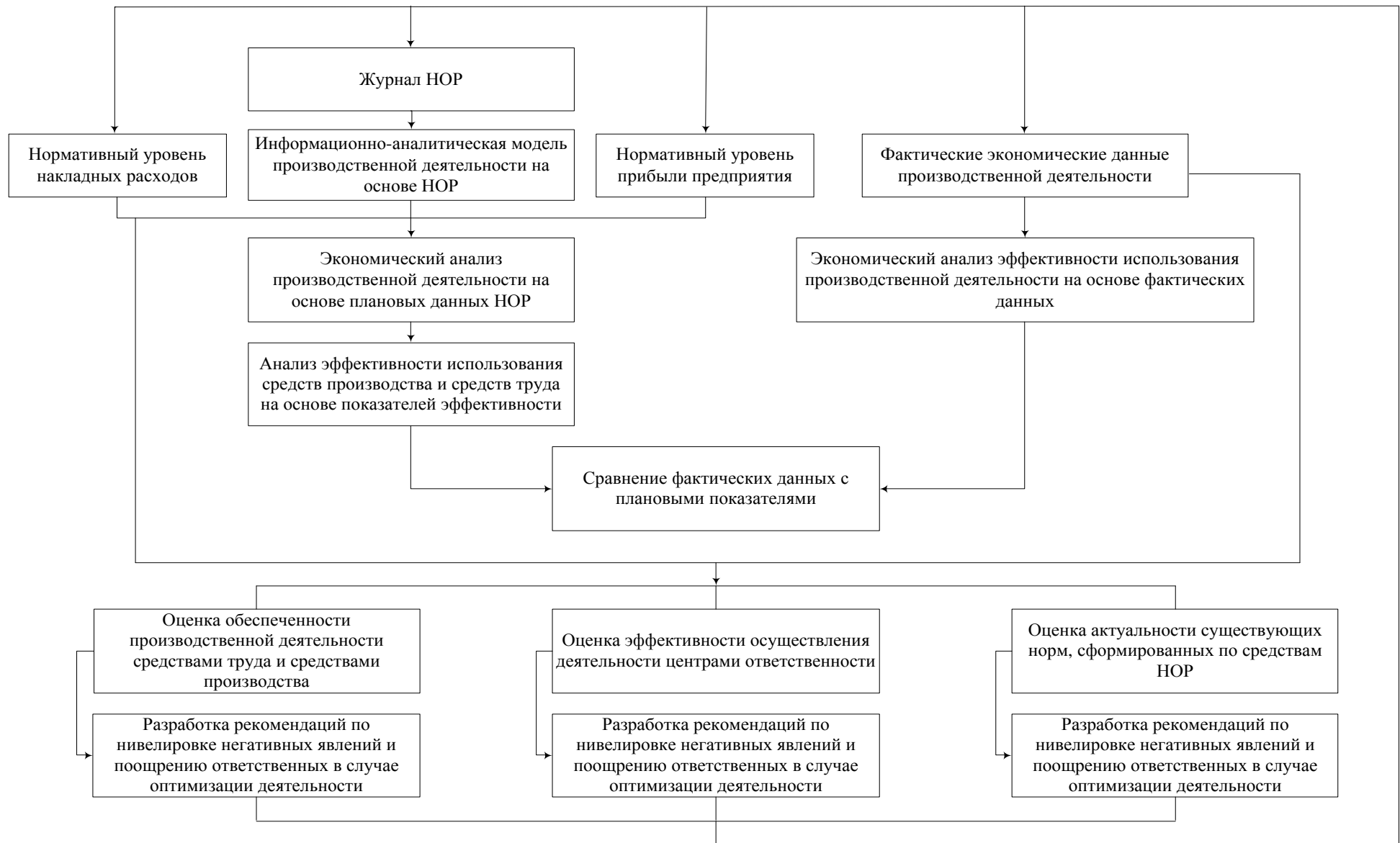


Рисунок 4 – Порядок реализации аналитической экономико-математической модели

Авторская компьютерная программа представляет собой файл «Экономический анализ и операционное бюджетирование производственной деятельности промышленного предприятия» (Экономический анализ и операционное бюджетирование производственной деятельности промышленного предприятия.xlsx), включающий в себя набор взаимосвязанных листов (терминология Microsoft Excel), структура которых представлена на рисунке 5.



Рисунок 5 - Структура авторского алгоритма «Экономический анализ и операционное бюджетирование производственной деятельности промышленного предприятия»

Лист «Журнал НОР» - сборник индивидуально разработанных, адаптированных под условия деятельности, техническую и технологическую базу организационно-штатную структуру нормативных операционных расценок. Расценки в сборнике сгруппированы по следующим однородным признакам:

- 1 признак - Подготовительные операции.
- 2 признак - Непосредственно производственная деятельность и ее переделы.
- 3 признак - Операции по отгрузке готовой продукции на склад.

На листе «Информационно-аналитическая модель с дополнительными данными» набор единичных операций, описывающих производственный процесс, оценивается посредством нормативных операционных расценок, причем нормативная операционная расценка представлена как в сгруппированном виде, так и с учетом полной ресурсной аналитики. Кроме стоимостных и ресурсных данных, отраженных в нормативных операционных расценок единичных операций на данном листе, отражаются прочие дополнительные данные:

- нормативный уровень накладных расходов;
- нормативный уровень прибыли;
- норма запасов готовой продукции;
- норма незавершенного производства;
- норма технической загрузки предприятия.

Таким образом, на данном листе формируется полная информация о стоимости заданного объема производственных операций с возможностью формирования аналитической информации по каждой операции.

Лист *«Техническая модель производственной деятельности»* служит для описания существующей производственной деятельности с учетом разделения ее на отдельные единичные операции. Для целей экономического анализа и операционного бюджетирования производственной деятельности может быть описана любая производственная цепочка единичных операций. Подобный подход позволит планировать и анализировать производственную деятельность в случае структурных изменений промышленного предприятия, его технического переоснащения и пр.

Лист *«Фактические оперативные данные»* содержит актуальные сведения о натуральных и стоимостных показателях, характеризующих производственную деятельность промышленного предприятия, набор и состав показателей должен быть подобен показателям, отраженным в нормативных операционных расценках. Группировка показателей организуется с учетом месячной, квартальной и годовой детализации на основе принципа общности признаков в табличной форме для каждой единичной операции. Наименование таблиц следующее:

- оплата труда рабочих с начислениями;
- использование машин, механизмов и технологий;
- материально-производственные затраты;
- накладные расходы.

Стоимостные показатели в данные таблицы заносятся с учетом текущих цен и тарифов, со всеми использованными скидками (накидками).

На листе *«Бюджеты»* на основании данных информационно-аналитической модели и дополнительных данных финансовая информация группируется на основе общности признаков в следующие бюджеты (сгруппированные в матрицы):

- бюджет продаж;
- бюджет сырья и материалов;
- бюджет затрат труда и заработной платы с начислениями на нее;
- бюджет затрат на эксплуатацию машин, механизмов и применение технологий;
- консолидированный бюджет снабжения;
- бюджет накладных расходов.

Матрицы бюджетов формируются автоматически с разбивкой по кварталам и месяцам с возможностью построения максимально подробной аналитики (по структуре затрат) для принятия конкретных управленческих решений.

Лист *«Управленческие решения»* предназначен для группировки негативных и положительных отклонений фактических значений от нормативных по центрам ответственности, на чьих участках было допущено негативное явление, на основе величины отклонения формулируется рекомендация руководству предприятия о необходимости принятия корректирующих мероприятий в случае появления

негативного сигнала и принятия поощрительных шагов в случае проявления позитивного сигнала.

На листе «Анализ» производятся расчеты и сопоставление запланированных (нормативных) и фактических показателей:

- 1) эффективности использования средств производства и средств труда, в т.ч.:
 - 1.1) эффективности использования техники и технологий;
 - 1.2) эффективности использования материальных запасов;
 - 1.3) эффективности использования трудовых ресурсов;
 - 1.4) себестоимости продукции (товаров, работ, услуг).
- 2) обеспеченности производственной деятельности средствами производства и средствами труда, в т.ч.:
 - 2.1) обеспеченности техникой и технологиями;
 - 2.2) обеспеченности материально-производственными запасами;
 - 2.3) обеспеченности трудовыми ресурсами производственной деятельности.

Расчет показателей осуществляется автоматически на основании данных листов: «Информационно-аналитическая модель с дополнительными данными» и «Фактические оперативные данные». Показатели рассчитываются по каждой единичной операции, совокупности единичных операций и производственному процессу в целом с временной разбивкой по месяцам, кварталам и в целом за год. Расчеты оформляются в виде соответствующих матриц.

Распечатка аналитического материала, нормативных данных, основных бюджетов, управленческих решений, направленных на стимулирование центров ответственности, технически возможна в среде электронных таблиц Microsoft Excel.

ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в рецензируемых научных журналах и изданиях, определенных ВАК

1. Савостина О.В. Идентификация системного анализа экономики предприятия / О.В. Савостина, А.В. Караваева // Вестник Челябинского государственного университета. – 2007. – № 10. – С. 104–109 (0,4 п.л. / 0,2 п.л.).

2. Савостина О.В. Нормативная операционная расценка как основа экономического анализа производственной деятельности промышленного предприятия / О.В. Савостина // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия «Экономика и менеджмент». Челябинск. 2014. – № 2. – С. 71–79 (0,61 п.л.).

3. Савостина О.В. Методика комплексной оценки производственной деятельности промышленного предприятия на основе формирования нормативной операционной расценки / О.В. Савостина // Вестник УрФУ. Серия «Экономика и управление». – Екатеринбург. 2014. – № 4. – С. 38–51 (0,81 п.л.).

**Статьи в сборниках научных трудов
и материалов научно-практических конференций**

4. Савостина О.В. Стратегический анализ: сущность и виды, цели и методы их достижения / О.В. Савостина, А.А. Дягтеренко // Управление человеческой репродукцией и инновационным развитием: материалы Первых Екатеринбургских научных чтений: в 3 частях, Екатеринбург; УПИ, 21 февраля, 2006 г. – Екатеринбург-Москва, 2006. Ч. III «Актуальные задачи совершенствования учетно-аналитической науки и практики». – С. 153–158. (0,25 п.л. / 0,13 п.л.).

5. Савостина О.В. Общеметодологические вопросы стратегического управленческого анализа / О.В. Савостина, А.В. Караваева, Е.И. Балалова // IV Омские торгово-экономические чтения: сборник материалов международной научно-практической конференции, посвященной 100-летию высшего торгово-экономического образования в России.– Омск: Максимум, 2007. – С. 41–48 (0,25 п.л. / 0,1 п.л.).

6. Савостина О.В. Теоретико-методологические проблемы стратегического управленческого анализа / А.М. Ильшев, О.В. Савостина // Стратегический управленческий анализ: период. науч.-аналит. журнал. – Екатеринбург: Изд-во УМЦ УПИ, 2009. – № 4 (10). – С. 3–15 (0,65 п.л. / 0,33 п.л.).

7. Савостина О.В. Научный инструментарий логистического управленческого анализа и направления использования его результатов / О.В. Савостина, С.А. Поташникова // Стратегический управленческий анализ: период. науч.-аналит. журнал. – Екатеринбург: Изд-во УМЦ УПИ, 2009. – № 1 (11). – С. 50–63 (0,75 п.л. / 0,38 п.л.).

8. Савостина О.В. Экономический анализ производственной деятельности промышленного предприятия в современных условиях / С.И. Крылов, О.В. Савостина // Стратегический управленческий анализ. – Екатеринбург: Изд-во УМЦ УПИ, 2013. – № 4 (28). – С. 37–49 (0,73 п.л. / 0,37 п.л.).

9. Савостина О.В. Особенности экономического анализа производственной деятельности промышленного предприятия / О.В. Савостина // Конкурентоспособность социально-экономических систем в условиях динамично меняющейся внешней среды: сборник трудов IV Международной научно-практической конференции «Проблемы обеспечения безопасного развития современного общества».– Екатеринбург: Изд-во УМЦ УПИ, 2014. – Ч. II. С. 328–331 (0,331 п.л.).

10. Савостина О.В. Процесс бюджетирования промышленного предприятия и его особенности / О.В. Савостина // Устойчивое развитие российских регионов: от Таможенного союза к Евразийскому: материалы XI международной научно-практической конференции по проблемам экономического развития в современном мире, г. Екатеринбург, 18-19 апреля, 2014 года. – Екатеринбург: УрФУ, 2014. – С. 33-38 (0,29 п.л.).