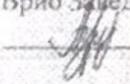


МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики
Направление подготовки: 38.03.01 Экономика
Кафедра: Бухгалтерский учет и аудит

Допустить к защите:

Врио Заведующий кафедрой
Закирова А.Р.

«19» мая 2020г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

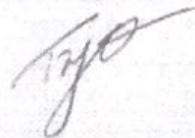
Совершенствование стратегического управленческого учета на
примере общества с ограниченной ответственностью «Тукаш»
Тюлячинского района Республики Татарстан

Обучающийся:



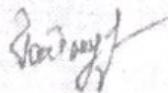
Серебренников Илья Александрович

Руководитель:
к.э.н., доцент



Буркин Юрий Михайлович

Рецензент:
к.с.х.н., доцент



Гайнутдинов Ильгизар Гильмутдинович

Казань 2020

государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки: 38.03.01 Экономика
Кафедра: Бухгалтерский учет и аудит

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
Клычова Г.С.
«23» октября 2018г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу

Серебрянникова Ильи Александровича

1. **Тема работы:** Совершенствование стратегического управленческого учета на примере общества с ограниченной ответственностью «Тукаш» Тюлячинского района Республики Татарстан
2. **Срок сдачи выпускной квалификационной работы** 19.05.2020 г.
3. **Исходные данные к работе:** специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы, результаты личных наблюдений и разработок
4. **Перечень подлежащих разработке вопросов:** теоретические основы стратегического управленческого учета; стратегический управленческий учет в системе учетно-аналитического обеспечения деятельности сельскохозяйственного предприятия; информационное обеспечение стратегического управленческого учета; экономическая характеристика организации, анализ финансового состояния на предприятии; оценка системы бухгалтерского учета, организация и практическое применение стратегического управленческого учета; особенности интеграции моделей для совершенствования стратегического управленческого учета.
5. **Перечень графических материалов:**
6. **Дата выдачи задания** «23» октября 2018г.

Руководитель

Ю.М. Бурыкин

Задание принял к исполнению

И.А. Серебрянников

Наименование выпускной квалификационной работы	полнения	Результат
ВВЕДЕНИЕ	16.04.19	вып.
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СТРАТЕГИЧЕСКО-УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА	16.04.19	вып.
1.1. Сущность стратегического управленческого учета и его роль для сельскохозяйственных предприятий		
1.2. Развитие современных концепций стратегического управленческого учета		
1.3 Стратегический управленческий учет в системе учетно-аналитического обеспечения деятельности сельскохозяйственного предприятия		
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «ТУКАШ» ТЮЛЯЧИНСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН	17.09.19	вып.
2.1. Экономическая характеристика ООО «Тукаш»		
2.2. Оценка финансового состояния		
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля		
3.ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ООО «ТУКАШ» ТЮЛЯЧИНСКОГО РАЙОНА РТ	25.02.20	вып.
3.1. Информационное обеспечение стратегического управленческого учета		
3.2. Организация и практическое применение стратегического управленческого учета		
3.3.Рекомендации по совершенствованию стратегического управленческого учета		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	14.04.20	вып.
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	14.04.20	вып.
ПРИЛОЖЕНИЯ	14.04.20	вып.

Обучающийся
Руководитель

И.А. Серебряникова
Ю.М. Бурьякина

Аннотация
к выпускной квалификационной работе бакалавра
Серебренникова Ильи Александровича

Совершенствование стратегического управленческого учета на примере общества с ограниченной ответственностью «Авангард» Буинского района Республики Татарстан

Недостаточный уровень исследования теоретико-методологических проблем учетно-аналитического обеспечения стратегического управления в сельском хозяйстве обусловили выбор темы исследования, ее актуальность, определили цель, задачи, структуру и содержание работы.

Целью выпускной квалификационной работы является изучение современного состояния управленческого учета, оценка организации системы внутреннего контроля ООО «Тукаш» и совершенствование методических основ стратегического управленческого учета. Для достижения целей исследования представляется целесообразным решить следующие задачи: изучение теоретических основ управленческого учета и проведение оценки системы внутреннего контроля и на этой основе разработать предложения по совершенствованию стратегического управленческого учета на примере ООО «Тукаш».

Выпускная квалификационная работа основана на практических материалах исследуемого объекта и выполнена на достаточно высоком уровне. Компетенции, предусмотренные программой государственной итоговой аттестации, освоены в полном объеме.

Abstract to the final qualifying work of Serebrennikov Ilya Aleksandrovich

Improvement of strategic management accounting on the example of the limited liability company "Vanguard" of the Buinsky district of the Republic of Tatarstan

The insufficient level of research of theoretical and methodological problems of accounting and analytical support of strategic management in agriculture led to the choice of the topic of research, its relevance, defined the purpose, tasks, structure and content of work.

The purpose of graduation qualification work is to study the previous state of management accounting, to evaluate the organization's definition of internal control of LLC "Tukash" concerning the system and to improve the methodological bases of strategic management accounting. In order to achieve the objectives of the study, it seems advisable to solve the following tasks: to study the theoretical achievement of the foundations for the achievement of management accounting and to previously allocate evaluations of the system reflect internal control and on this basis to develop proposals for the improvement of strategic management accounting using the example of LLC "Tukash."

Graduation qualification work is based on practical materials of the investigated object and is performed at a rather high level. The competencies provided for in the state final certification program have been fully developed.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1.ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.....	10
1.1 Сущность стратегического управленческого учета и его роль для сельскохозяйственных предприятий.....	10
1.2 Развитие современных концепций стратегического управленческого учета.....	15
1.3 Стратегический управленческий учет в системе учетно-аналитического обеспечения деятельности сельскохозяйственного предприятия.....	20
2 ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «ТУКАШ» ТЮЛЯЧИНСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН	29
2.1Экономическая характеристика ООО «Тукаш»	29
2.2Оценка финансового состояния	36
2.3Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.....	43
3 ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ООО «ТУКАШ» ТЮЛЯЧИНСКОГО РАЙОНА РТ.....	46
3.1 Информационное обеспечение стратегического управленческого учета.....	46
3.2 Организация и практическое применение стратегического управленческого учета.....	52
3.3Рекомендации по совершенствованию стратегического управленческого учета.....	64
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	72
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	77
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Тенденции к усилению конкуренции в сфере сельскохозяйственного производства, рост динамичности агробизнеса, проявляющийся в быстротечности стратегических ориентиров, обуславливают объективную необходимость кардинального пересмотра основных подходов к осуществлению управления в сельскохозяйственных предприятиях. Адекватная адаптация в соответствии с требованиями динамических изменений аграрного рынка с целью формирования оптимальной стратегии развития является главной задачей сельскохозяйственных предприятий, и достижима только при условии внедрения научно обоснованной модели комплексного информационного обеспечения стратегического менеджмента. Как следствие, закономерной тенденцией его усовершенствования, является целесообразность внедрения учетно-аналитических инноваций для разработки новых методологических средств обработки информации стратегического характера, которая является развитием систем финансового учета, управленческого учета и экономического анализа в направлении обеспечения их соответствия потребностям стратегического управления.

Анализ профессиональной научной литературы по вопросам информационного обеспечения управления свидетельствует об отсутствии глубоких и комплексных рекомендаций по формированию информационной базы и разработки информационных систем для нужд стратегического менеджмента предприятий аграрного сектора. Лишь отдельные теоретико-методологические аспекты учетно-аналитического обеспечения стратегического менеджмента освещены в научных трудах И.В. Алексеевой, Б.И. Валуева, В.М. Жука, В.А. Залевского, Л.А. Зимаковой, В.Е. Керимова, М.В. Корягина, А.В. Кузнецовой, И.Д. Лазаришина, А.А. Пилипенко, М.С. Пушкаря и др.

Состояние развития научных исследований в данной сфере, а также изучение практики стратегического менеджмента на отечественных сельскохозяйственных предприятиях позволяет констатировать отсутствие качественной,

комплексной, сложившейся на единых учетных принципах, адекватно трансформированной и четко систематизированной информационной базы данных для принятия управленческих решений стратегического характера. Это приводит к тому, что во многих предприятиях вообще не генерируется стратегическая учетная информация, и только в отдельных случаях менеджмент обеспечивается нерелевантной и нетранспарентной информацией, использование которой в процессе принятия управленческих решений приводит к формированию стратегий, которые являются неадекватными имеющимся у предприятия конкурентным преимуществам и существующим угрозам внешней среды.

В целях совершенствования современных концепций управления сельскохозяйственными предприятиями на базе применения стратегических подходов существует необходимость в системе учетно-аналитического обеспечения стратегического менеджмента. Отсутствие системных подходов к внедрению управленческих информационных систем и комплексных научных исследований в данной сфере с учетом специфики деятельности сельскохозяйственных предприятий является одной из основных проблем.

Исследования современных аспектов функционирования сельскохозяйственных предприятий и построение эффективных механизмов стратегического управления ими требует формирования принципиально нового теоретического и методологического инструментария их информационного обеспечения. В частности, возникает необходимость развития системы бухгалтерского учета в направлении обоснования сущности и особенностей практической реализации методики стратегического управленческого учета на основе совместного применения различных моделей.

Актуальность вышеизложенных аспектов и недостаточный уровень исследования теоретико-методологических проблем учетно-аналитического обеспечения стратегического управления в сельском хозяйстве обусловили выбор темы исследования, ее актуальность, определили цель, задачи, структуру и содержание работы.

Объектом работы является система внутреннего контроля ООО «Тукаш» Тюлячинского района РТ. Предметом выпускной квалификационной работы является обобщение полученных в ходе обучения теоретических знаний и применение их на практике для оценки стратегического управленческого учета и разработки путей его совершенствования на примере .

Целью исследования является совершенствование методических основ стратегического управленческого учета на сельскохозяйственном предприятии.

В соответствии с поставленной целью определена совокупность основных задач:

- рассмотреть теоретические аспекты стратегического управленческого учета;
- проанализировать организацию стратегического управленческого учета с учетом специфики отрасли;
- разработать направления совершенствования инструментария стратегического управленческого учета на сельскохозяйственном предприятии.

Предметом исследования определены теоретико-методологические основы функционирования стратегического управленческого учета и экономического анализа как базиса информационного обеспечения системы стратегического менеджмента сельскохозяйственного предприятия.

Методологической основой исследования являются общеполитические и общенаучные методы познания явлений и процессов в системе учетно-аналитического обеспечения, концепции стратегического менеджмента и бухгалтерского инжиниринга. Гносеологический метод применен для уточнения и углубления содержания понятий и категорий в сфере учетно-аналитической деятельности сельскохозяйственных предприятий. Системный подход стал основой для определения взаимосвязи учетно-аналитического обеспечения и системы стратегического управления предприятием. Анализ, синтез, индукция, дедукция, абстрагирование, идеализация и обобщение как общелогические методы научного познания применены для развития положений теории и методоло-

гии бухгалтерского учета и экономического анализа в системе стратегического управления.

Информационной базой исследования являются научные источники (диссертационные исследования, монографические труды, научные статьи, доклады отечественных и зарубежных ученых на конференциях, симпозиумах, конгрессах по проблемам развития бухгалтерского учета, экономического анализа и стратегического менеджмента, экономики агропромышленного комплекса, материалы научно-практических конференций и семинаров), официальные документы (нормативно-правовые акты Российской Федерации, регламентирующие порядок организации и ведения бухгалтерского учета), финансовая и статистическая отчетность ООО «Тукаш», справочные и информационные издания профессиональных организаций.

Практическая значимость полученных результатов выпускной квалификационной работы заключается в возможности применения практических разработок для повышения эффективности организации стратегического управленческого учета на предприятиях аграрной сферы экономики.

Основные положения выпускной квалификационной работы рассмотрены и одобрены на всероссийских научно-практических конференциях, организованных ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет», проводимых ежегодно (2019-2020 гг.). Исследование состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Введение отражает актуальность темы выпускной квалификационной работы, поставлена цель, в соответствии с которой определены задачи работы, обозначены объект и предмет исследования, методологическая и информационная база, определена научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе на основании теоретического анализа и систематизации научных подходов по проблематике исследования раскрывается понятие «стратегический управленческий учет», обозначена его роль в учетно-аналитической

системе сельскохозяйственных предприятий, проводится анализ современных концепций, обозначена специфика исследуемой отрасли.

Во второй главе рассмотрена экономическая характеристика, проведен анализ финансового состояния ООО «Тукаш» и дана оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля исследуемого предприятия.

Третья глава посвящена вопросам организации стратегического управленческого учета на предприятиях аграрной сферы экономики, в том числе раскрывается применение цепочки стоимости по видам деятельности для сельскохозяйственных предприятий в контексте стратегического управленческого учета. Разрабатываются практические основы применения в стратегическом управленческом учете интеграции различных моделей, методов и инструментов, а также направления развития стратегического управленческого учета с использованием сегментарного анализа на примере конкретного сельскохозяйственного предприятия.

Заключение отражает основные выводы по итогам выпускной квалификационной работы.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

1.1. Сущность стратегического управленческого учета и его роль для сельскохозяйственных предприятий

С целью обеспечения эффективного использования имеющихся производственных ресурсов и достижения устойчивого экономического развития сельскохозяйственных предприятий необходимо применение современных подходов и систем управления ими. Одним из таких подходов является концепция стратегического менеджмента, позволяющая связать между собой корпоративную стратегию предприятия с его организационными процессами, рассматривая проблемы развития в современных условиях хозяйствования.

Внедрение аспектов стратегического менеджмента на сельскохозяйственных предприятиях позволяет создать предпосылки для обеспечения выживания в конкурентной борьбе в долгосрочной перспективе [23]. Его применение актуализируется в последние годы глобализацией и интернационализацией экономических отношений, ускорением изменений во внешней среде сельскохозяйственных предприятий, усилением конкурентной борьбы на рынке сельскохозяйственной продукции, появлением инновационных прорывов, которые являются причиной возникновения угроз для дальнейшей эффективной деятельности.

Как отмечает К.В. Филиппов, на отечественных сельскохозяйственных предприятиях создание эффективной системы стратегического управления крайне необходимо, поскольку стратегическое управление в каждый момент прогнозируемого периода времени фиксирует, «что аграрное предприятие должно делать в настоящий момент, чтобы достичь определенных целей в будущем в условиях изменения окружающей среды» [17]. Подобных взглядов придерживается Н.Ю. Кисиль, по мнению которого, процесс исследования стратегического управления охватывает широкий диапазон проблем, но оста-

ся большое количество нерешенных вопросов по внедрению стратегического менеджмента в деятельность сельскохозяйственных предприятий.

В общем, проблемам внедрения стратегического менеджмента на отечественных сельскохозяйственных предприятиях посвящены монографические исследования В.Я. Амбросова [10], А.В. Березина и др.

Возникновение концепции стратегического менеджмента можно считать одной из предпосылок для дальнейшего совершенствования учетной практики на сельскохозяйственных предприятиях. В основе концепции положено понятие стратегии, относительно трактовки сущности которой существует значительное количество интерпретаций современных ученых. В монографии И.В. Алексеевой в соавторстве с Е.М. Евстафьевой проведен теоретический анализ дефиниции «стратегия» [7]. Так, среди множества определений ими выделено определение Х. Виссема, согласно которому под стратегией понимается «намеченный путь развития компании, необходимые для этого ресурсы, их распределение, координацию и соответствующее планирование». В соответствии с мнением исследователя О.С. Виханского, стратегия представляет собой «долгосрочное качественно определенное направление развития организации, касающееся сферы, средств и формы ее деятельности, системы взаимоотношений внутри организации, а также позиции организации в окружающей среде, приводящее организацию к ее целям» [22, с. 44]. Существование значительного количества подходов к пониманию сущности понятия «стратегия» связано как с достаточной новизной его использования в управленческой сфере, так и с существованием значительного количества подходов к пониманию сущности стратегического менеджмента, которые эволюционируют параллельно с усложнением современных экономических систем. Ретроспективы становления и развития концепции стратегического менеджмента представлены в приложении А.

Рассматривая взаимосвязь между бухгалтерским учетом и стратегическим менеджментом, можно отметить, что с одной стороны бухгалтерский учет воспринимается как информационная основа для принятия управленческих ре-

шений, а с другой стороны – как составляющая системы стратегического менеджмента. Существующую ситуацию иллюстрирует И.Н. Богатая, которая отмечает, что система учета, с одной стороны, пассивно исполняет стратегию, и сама на нее не влияет, а с другой - наоборот, играет активную роль в стратегическом менеджменте, выступая механизмом реализации организационной стратегии [18].

Существование различных соотношений между системой учета и системой стратегического менеджмента приводит к возникновению различных вариантов дальнейшего развития бухгалтерского учета с целью улучшения стратегического управления на предприятии.

Для решения проблемы понимания стратегического управленческого учета как отдельного вида бухгалтерского учета в первую очередь следует определиться с базовыми категориями бухгалтерского учета, в частности по использованию в учетной терминологии философской категории «вид». Согласно толкованию термина, под видом понимается «понятие, обозначающее вещь, которая имеет все признаки родового понятия и свои специфические признаки, отличающие его от другого вида того же рода» [25]. Бухгалтерский учет наравне со статистическим и оперативным учетом является родовым понятием базы «учет», следовательно, в экономической науке выделяются такие виды бухгалтерского учета, как налоговый, финансовый и управленческий.

Исследователями И.В. Алексеевой и Е.М. Евстафьевой выделены также такие виды бухгалтерского учета в соответствии с эволюционным подходом, как камеральный, статический, динамический, эволюционно-адаптивный (приложение Б) [7].

Как видно из данных, представленных в приложении Б, именно эволюционно-адаптивный учет включает в себя стратегических аспект. Стратегический учет выступает, по ее мнению, как один из наиболее перспективных и быстро развивающихся подвидов учета, при этом важными источниками информации являются данные из подсистем финансового и управленческого учета.

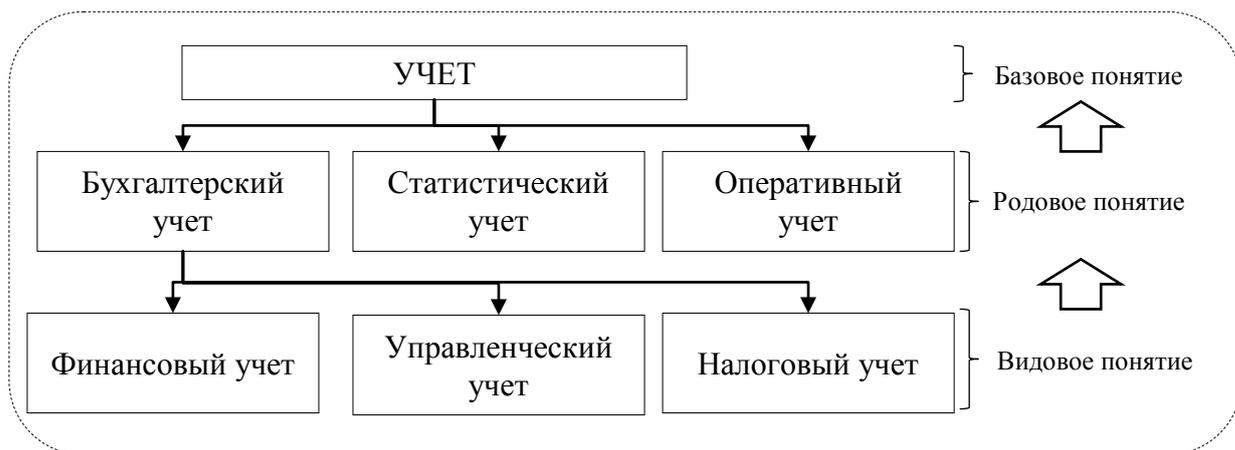


Рисунок 1.1 – Иерархия понятийной среды учета

В рамках исследования необходимо рассмотреть наиболее подробно подходы к управленческому учету (Рисунок 1.2).

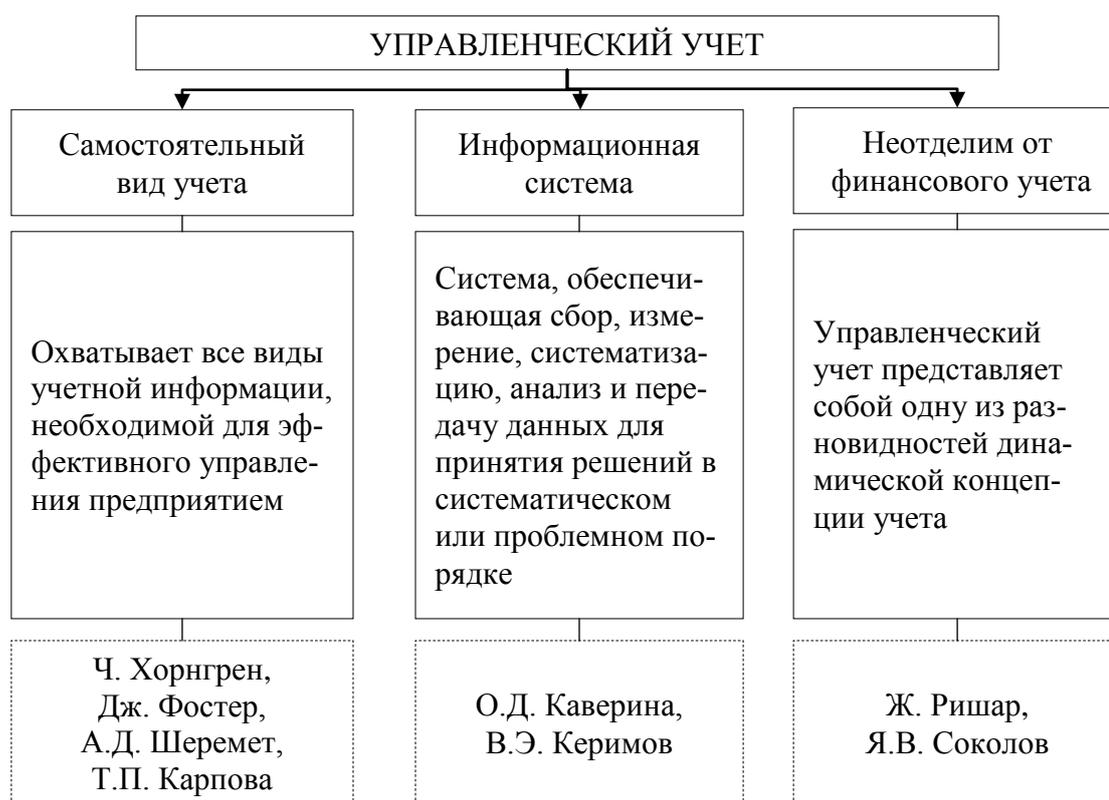


Рисунок 1.2 – Подходы к управленческому учету

На основании систематизации ряда научных исследований, можно заключить, что большинством исследователей управленческий учет признается как самостоятельный вид учета. С учетом отечественной практики можно заключить, что управленческий учет включает в себя внутреннюю информацию (технико-экономические и технологические возможности, финансовые, материальные и трудовые ресурсы и т.д.), предназначенную в первую очередь для менеджмента предприятия, использующую ее для обоснования и принятия управленческих решений. Следовательно, можно обозначить роль рассматриваемого вида учета в учетно-аналитической системе сельскохозяйственного предприятия, которая представлена на рисунке 1.3.

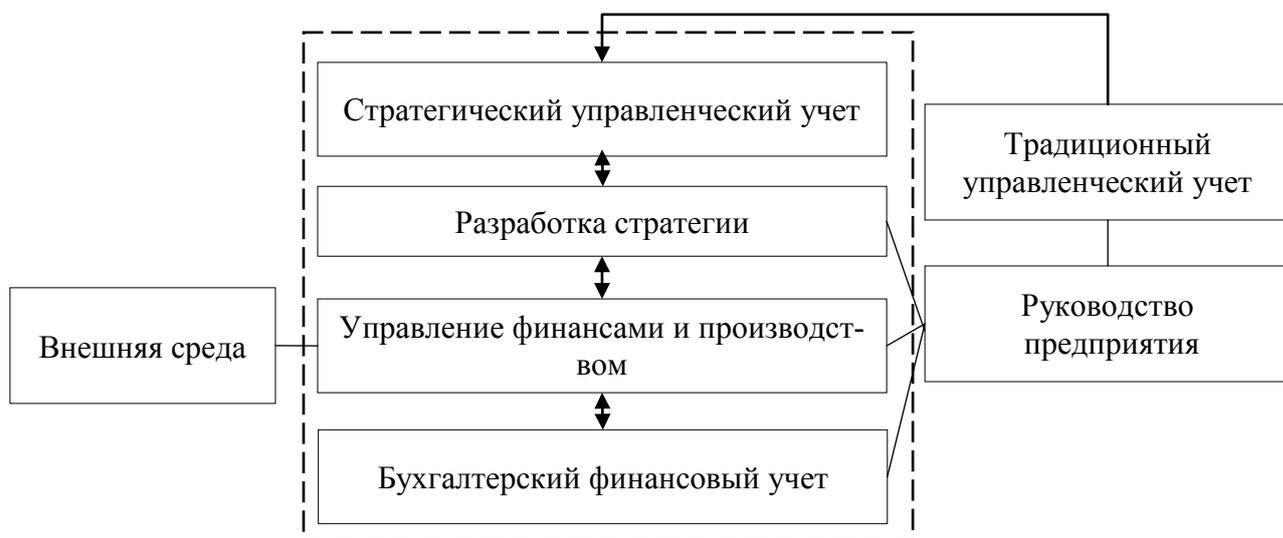


Рисунок 1.3 – Роль стратегического управленческого учета в учетно-аналитической системе сельскохозяйственного предприятия

Необходимость рассмотрения проблем признания стратегического управленческого учета одним из видов учета отмечает В.Б. Моссаковский, ведь стратегический учет занимается теми же проблемами, что и управленческий учет, но при этом использует отдельную методику необходимых расчетов и позволяет сделать выводы и предложения на отдаленную перспективу.

Рассматривая сущность стратегического управленческого учета необходимо выделить дефиниции «стратегический учет» и «стратегический управлен-

ческий учет», которые пересекаются по основным направлениям, однако не сводимы друг к другу полностью. На основании системного подхода, Л.О. Иващенко включает в состав следующие виды учета (Таблица 1.1).

Таблица 1.1 – Виды учета, включенные в состав стратегического учета

№ п/п	Вид стратегического учета	Характеристика вида стратегического учета
1	Финансовый учет	Система элементов учетной политики, которая позволяет повысить релевантность информации, формируемой в отчетности предприятия
2	Управленческий учет	Комплекс элементов учета, позволяющая анализировать и учесть факторы внешней среды, а также систематизировать данные финансового, налогового и управленческого учета
3	Налоговый учет	Комплекс элементов учета, который ориентирован на налоговое планирование

Таким образом, сегодня можно констатировать, что развитие управленческого учета в направлении обеспечения его соответствия потребностям стратегического управления является закономерной тенденцией дальнейшего развития системы информационного обеспечения управления, предполагает необходимость внедрения учетных инноваций для разработки новых методологических средств обработки учетных данных. Это предопределяет необходимость построения подсистемы стратегического управленческого учета, основным назначением которой является обеспечение нестандартизированных информационных запросов в информации стратегического характера для принятия соответствующих управленческих решений, которая бы учитывала особенности деятельности сельскохозяйственных предприятий и функционирования агропромышленного комплекса в целом.

1.2. Развитие современных концепций стратегического управленческого учета

Учетная система как одна из функционально обеспечивающих подсистем информационной системы предприятия ориентирована на удовлетворение меняющихся потребностей пользователей информации. С изменением информационных запросов пользователей для того, чтобы учетная система предприятия обеспечивала принятие управленческих решений и контроль за их выполнением

ем, в состав технологии обработки учетных данных и средств их представления нужно вносить адекватные изменения. Внесение таких изменений на методическом уровне организации учетной системы позволит получать релевантный информационный продукт в виде бухгалтерской отчетности.

В современных условиях, характеризующихся развитием и появлением новых видов корпоративных образований, формированием международных сырьевых рынков и рынков капитала, появлением глобальных финансовых механизмов инвестирования и кредитования, постепенным формированием глобальных стоимостных цепочек, система управленческого учета требует адекватной трансформации на основе учета последствий этих изменений и их воздействия на факторы построения национальных учетных систем. При таких условиях построение и реализация эффективной стратегии на базе учетно-аналитического обеспечения становится основным фактором в обеспечении конкурентоспособности сельскохозяйственных предприятий.

Исследователи различают техническую (успешное внедрение в деятельность предприятия технической системы), функциональную (возможность предприятия выполнять новые функции или оптимизировать исполнение уже существующих) и экономическую (способность достигать целевых финансово-экономических показателей) эффективность. Экономическая эффективность играет ключевую роль в стратегическом управленческом учете, при этом основным условием обеспечения постоянства является регулярное сопоставление входных ресурсов (например, затраты) с результатами работы. Возможные варианты сопоставления представлены в таблице 1.2. С позиции стратегического управленческого учета целесообразным является акцентирование внимания на анализе процессов сопоставления по решениям. Акцентируем внимание, что важным условием данного вида сопоставления является «идентификация результата принятия конкретного управленческого решения из результатов всех других решений» [15]. Следовательно, оценка эффективности рассчитывается

на основании сопоставления доходов и затрат, понесенных предприятием в результате принятого управленческого решения.

Таблица 1.2 – Варианты сопоставления входных ресурсов с результатами работы

№ п/п	Вариант сопоставления	Характеристика
1	По времени	Сопоставление затрат, связанных с получением доходов за конкретный период, с доходами.
2	По решениям	Сопоставление затрат, связанных с результатами принятия конкретного решения, с доходами или иными преимуществами, обусловленными этим решением.
3	По распределению	Сопоставление доходов с соответствующей долей общих затрат предприятия.
4	По операциям	Сопоставление доходов, полученных в результате определенной операции, с затратами, которые непосредственно относятся к этой операции.

В качестве общей основы учеными выделяется концепция альтернативных издержек. Альтернативные издержки являются абсолютной величиной оттока денежных средств, который возникает в результате реализации того или иного управленческого (решения). О.Н. Лытнев классифицирует альтернативные издержки на внутренние и внешние (Рисунок 1.4). Сумма внутренних и внешних альтернативных издержек представляет собой общие альтернативные издержки. Финансовый результат управленческого решения является сопоставлением доходов от реализации данного решения и альтернативных издержек. Одной из актуальных концепций является концепция затратообразующих факторов, которая решает задачу по углубленному анализу затрат.

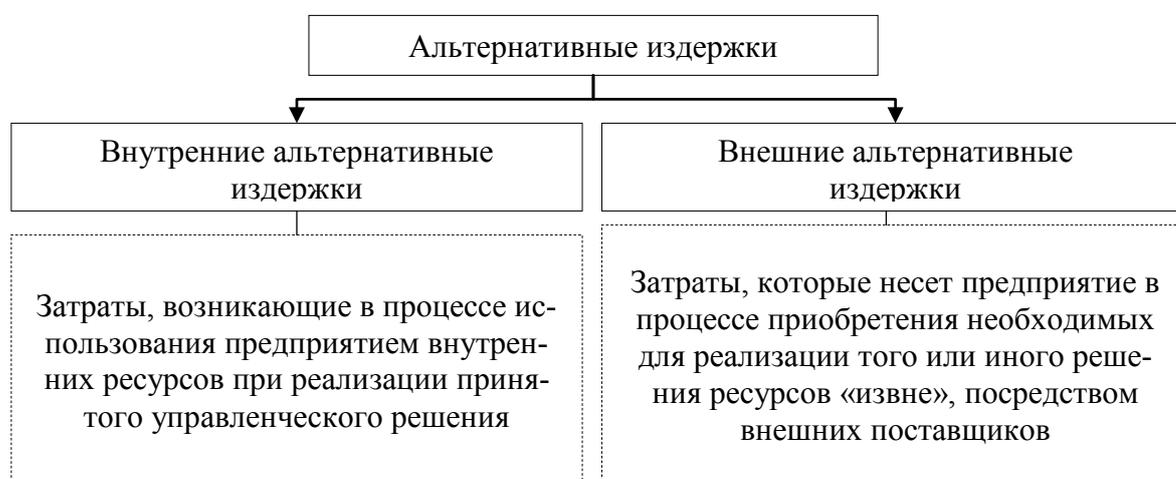


Рисунок 1.4 – Классификация альтернативных издержек

Традиционный управленческий учет рассматривает преимущественно один затратнообразующий фактор - объем продукции в сочетании с носителями затрат внутри определенного производственного или коммерческого процесса. При CVP-анализе издержки делятся на переменные и постоянные, средние и предельные. Однако стратегический управленческий учет использует информацию нескольких затратнообразующих факторов, на основании многоуровневого характера их возникновения и необходимости выявления исходных причин.

М. Портер впервые классифицировал затратнообразующие факторы по принципу «ключевого фактора производства». Продолжил работу над классификацией М. Портера исследователь П. Риле, выделив в основе структурные (масштаб, степень и диапазон вертикальной и горизонтальной интеграции, опыт, технологии, ассортимент) и функциональные (вовлеченность рабочей силы, комплексное управление качеством, использование производственных мощностей, эффективность планирования, конфигурация, использование связей с поставщиками и заказчиками в рамках цепочки стоимости) факторы [28].

Следующей концепцией является концепция добавленной стоимости. Основная цель предприятия заключается в максимизации добавленной стоимости. Многие исследователи отмечают недостатки, присущие данной концепции и являющиеся существенными для сельскохозяйственных предприятий. Следует заметить, что для сельскохозяйственных предприятий отсутствует общая модель построения цепочки стоимости, которая определяется существованием значительных различий в функционировании предприятий агропромышленной сферы. Это касается как обеспечивающих этапов цепочки, непосредственного агропромышленного производства, так и этапов дистрибуции и маркетинга продукции. В то же время исследователи приводят обобщенные или наиболее типичные модели цепочки стоимости аграрных предприятий для отображения общих взаимосвязей процесса создания стоимости (Рисунок 1.5).

Однако, при разработке стратегического управленческого учета должна применяться не вышеприведенная агрегированная модель, а реальная и детализированная цепочка стоимости сельскохозяйственного предприятия, которая позволит конкретизировать предмет стратегического управленческого учета на основе цепочек стоимости и разработать систему аналитических показателей о стоимости предприятия, необходимых для нужд стратегического менеджмента.

Следовательно, совершенствование учетной системы в направлении обеспечения соответствия требованиям системы стратегического менеджмента в контексте применения концепции цепочек стоимости приобретает значительную актуальность в условиях появления глобальных цепочек стоимости предприятий аграрной сферы.

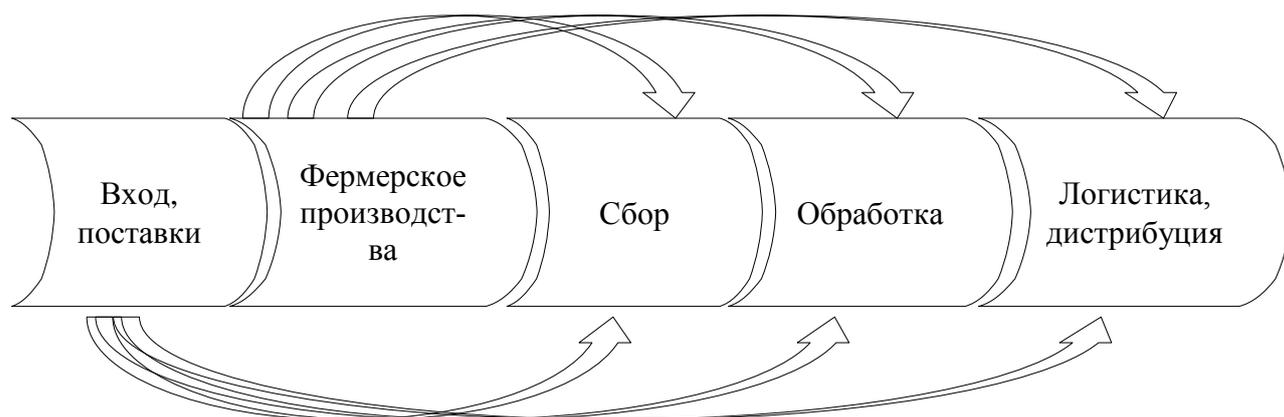


Рисунок 1.5 – Стадии цепочки стоимости

Применение концепции системы цепочек стоимости отличается от традиционного подхода к анализу затрат, которая используется в управленческом учете, предусматривающая установление акцентов на внутренние факторы генерирования стоимости. Различия между управленческим учетом и стратегическим управленческим учетом на основе цепочек стоимости представлены в приложении Д. Концепция системы цепочек стоимости как механизм стратегического управления затратами предусматривает выделение четырех сфер, которые позволяют оптимизировать величину производственных расходов: связи

с поставщиками (первая сфера), связи с потребителями (вторая сфера), технологические связи внутри цепочки стоимости одного подразделения (третья сфера), и связи между цепочками стоимости внутри предприятия (четвертая сфера).

В общем, построение подсистемы стратегического управленческого учета на основе концепции цепочки стоимости позволяет выявить факторы, влияющие на долгосрочную прибыльность предприятия и процесс формирования и реализации стратегии.

1.3. Стратегический управленческий учет в системе учетно-аналитического обеспечения деятельности сельскохозяйственного предприятия

Под учетно-аналитическим обеспечением сельскохозяйственного предприятия понимается в выпускной квалификационной работе совокупность учетной информации и сформированных на ее основе аналитических данных, используемых для обоснования эффективности управленческих решений. Совокупность учетной информации включает в себя нормативную информацию, бухгалтерскую (учетную) информацию, аналитическую информацию и не учетную информацию [10].

Согласно мнению И.В. Алексеевой и Е.М. Евстафьевой, рассматриваемая система, формируемая в рамках стратегического управленческого учета, представляет собой неотъемлемую часть учетно-аналитической системы предприятия. В данном контексте роль и содержание стратегического управленческого учета на предприятии прежде всего заключается в следующих аспектах.

Во-первых, как информационная поддержка процессов разработки стратегии предприятия через учетно-аналитическое обеспечение и определение устойчивых конкурентных преимуществ;

Во-вторых, осведомленность менеджмента (всех уровней) и работников предприятия о стратегическом направлении и целевых ориентирах.

В-третьих, формализация принятой стратегии в форме совокупности тактических целей и задач через бюджетное планирование и составление бюджетов.

Следовательно, можно выделить первоочередные задачи с учетом необходимости разработки действенной системы учетно-аналитического обеспечения сельскохозяйственных предприятий: определение приоритетов учетно-аналитического обеспечения стратегического менеджмента сельскохозяйственного предприятия; определение основных требований, предъявляемых системой стратегического менеджмента к системе его информационного обеспечения; обоснование направлений адаптации учетной системы сельскохозяйственных предприятия с требованиями стратегического менеджмента; определение параметров учетно-аналитического обеспечения стратегического менеджмента сельскохозяйственных предприятий; разработка новых организационных и теоретико-методологических подходов к построению системы стратегически ориентированного информационного обеспечения деятельности сельскохозяйственных предприятий.

Общая характеристика основного содержания рассматриваемого понятия раскрывается через идею, которая оценивает стратегический управленческий учет как систему информационной поддержки. Информационная поддержка в данном случае представляет собой итеративный процесс стратегического анализа, планирования и контроля. Информации, полученной в результате анализа, предъявляются достаточно строгие требования, основным из которых является требование релевантности. Подсистема стратегического управленческого учета включает в себя несколько составляющих (Таблица 1.3).

Аналитическое исследование результатов реализации стратегии по ключевым индикаторам должно использоваться при разработке новых стратегиче-

ских решений, следовательно, цикл замыкается, и процесс принятия решений становится непрерывным.

Таблица 1.3 – Составляющие стратегического управленческого учета в системе учетно-аналитического обеспечения деятельности предприятия

№ п/п	Элемент подсистемы	Характеристика	Результат
1	Технологии анализа стратегической информации	Систематизация данных по состоянию внутренней среды предприятия, включая внутренние бизнес-процессы, внешней среды	Долгосрочные направления развития предприятия, представленные в стратегии
2	Долгосрочное планирование и бюджетирование	Рассматривается в качестве средства поддержки реализации выбранной стратегии	Составление стратегического бюджета
3	Контроль и анализ результатов	Контроль и анализ за ходом реализации стратегии	Информация о текущем состоянии предприятия, насколько точно развитие предприятия соответствует заданной стратегии
4	Система ключевых показателей эффективности деятельности предприятия		

Исследование современной практики деятельности сельскохозяйственных предприятий свидетельствует о наличии комплекса факторов, которые снижают эффективность принятия управленческих решений стратегического характера, напрямую касающиеся системы учетно-аналитического обеспечения системы управления:

- несовершенство действующей учетно-аналитической модели формирования информации для принятия управленческих решений;
- необоснованность динамики соотношения объемов необходимой и достаточной информации, что приводит к возникновению явлений недостатка и перенасыщения учетно-аналитической информации;
- отсутствие рациональных критериев отбора необходимой учетно-аналитической информации из общего объема данных, что связано с отсутствием критерия ориентации построения учетной системы на обеспечение реализации стратегии предприятия;
- несвоевременность составления и представления отчетов и формирования показателей, необходимых для принятия управленческих решений.

Непосредственное влияние на формирование специфики и обеспечения эффективности учетно-аналитического сопровождения принятия управленческих решений стратегического характера в сельскохозяйственных предприятиях осуществляют отраслевые особенности отечественного агробизнеса (Таблица 1.4).

Таблица 1.4 - Специфика агробизнеса и ее влияние на учетно-информационное сопровождение процесса принятия управленческих решений стратегического характера

Отраслевые особенности сельского хозяйства	Учетно-экономические параметры	Направленность учетной обеспечения стратегического менеджмента
Влияние природно-климатических условий	Нестабильность процесса производства продукции	Стратегия прогнозирования в принятии решений
Угроза стихийного бедствия	Высокий уровень рискованности бизнеса	Стратегическое управление рисками
Взаимное влияние экономических и биологических законов воспроизведения	Продолжительность производственных циклов	Стратегический мониторинг динамики незавершенного производства
Сезонность производства	Неравномерность использования ресурсов	Стратегическое управление платежеспособностью
Использование готовой продукции как средства производства	Готовая продукция потребляется в следующем цикле	Стратегическое прогнозирование объема товарной продукции
Влияние национальных потребительских предпочтений	Ограниченность ассортимента	Стратегическое планирование ассортимента продукции
Земля - основное средство производства	Специализация аграрных предприятий	Стратегические направления деятельности

На процесс построения системы бухгалтерского учета как элемента информационной инфраструктуры стратегического менеджмента аграрных предприятий влияют такие специфические особенности их деятельности:

1. Результаты сельскохозяйственного производства напрямую зависят от природно-климатических условий (качественный состав почв, температура, влажность и др.) И соответственно являются нестабильными. Эти факторы обосновывают целесообразность прогнозирования в принятии решений и соответственно необходимость рационального учетно-информационного обеспечения стратегического менеджмента сельскохозяйственных предприятий.

2. Сельскохозяйственное производство характеризуется сезонностью, которая способствует неравномерности использования ресурсов предприятия, получению продукции только в определенные промежутки времени, неритмичности сбыта и поступления выручки от реализации. Этот фактор акцентирует внимание на целесообразности стратегического управления платежеспособностью сельскохозяйственных предприятий.

3. Производственные процессы в сельском хозяйстве характеризуются значительным уровнем рискованности потери урожая (жара, град, мороз, ливень). Указанные факторы обосновывают целесообразность применения стратегического управления рисками и необходимость налаживания механизма рационального учетно-информационного сопровождения стратегического менеджмента сельскохозяйственных предприятий.

4. Сельскохозяйственный бизнес сочетает влияние экономических и биологических законов воспроизводства. Результатом такого синтеза является длительность производственных циклов (временные границы производства многих продуктов более длительные календарного года и соответственно значительный удельный вес издержек производства отчетного периода отражается как незавершенное производство).

5. Часть произведенной предприятием сельскохозяйственной продукции в следующем производственном цикле потребляется как средства производства (корма, семена). Эта особенность указывает на специфику операционных циклов производства сельскохозяйственной продукции и необходимость ее учета в информационном обеспечении стратегического менеджмента сельскохозяйственных предприятий.

6. Сельскохозяйственное производство требует мониторинга внешних факторов влияния: политических, экономических, социальных, юридических. Особенно важно учитывать национальные особенности, в частности относительно ассортимента продукции.

7. Основным средством производства в сельском хозяйстве является земля, от качества и плодородия которой в значительной степени зависит результативность деятельности. Свойственные земле характеристики обуславливают целесообразность специализации сельскохозяйственных предприятий и структуризации стратегических направлений деятельности.

Рациональная система информационного обеспечения стратегического менеджмента сельскохозяйственных предприятий должна учитывать внутреннюю и внешние информационные сферы. При этом в информационном обеспечении отражается комплексная консолидированная информация о деятельности предприятия и его стратегических перспектив. Рационализация модели информационного обеспечения стратегического менеджмента сельскохозяйственных предприятий должна основываться на четкой структуризации потоков информации для обеспечения оперативного и надежного получения необходимых данных при возникновении такой необходимости. Принятие стратегических решений должно базироваться на текущей (достоверной, точной) и прогнозной информации. Для обеспечения эффективной реализации процесса стратегического менеджмента на предприятии должна быть создана система его учетно-аналитического обеспечения, которая бы учитывала этапы осуществления. Подобной позиции придерживается А.В. Шайкан, который выделяет такие виды учетной и аналитической информации, необходимой для обеспечения процесса стратегического управления организацией (Таблица 1.5).

Спецификой подхода является сочетание учетной и аналитической информации (из системы финансового анализа) для обеспечения реализации стратегического управления организацией. В то же время использована аналитическая информация является результатом обработки учетной информации, свидетельствующей об определенном дублировании источников информации для обеспечения стратегического управления. А.В. Шайкан отмечает, что определенные этапы стратегического управления обеспечивают непрерывность и цикличность этого процесса.

Таблица 1.5 - Учетная и аналитическая информация, которая обеспечивает процесс стратегического управления организацией

Процесс стратегического управления организацией	Учетная информация, которая обеспечивает поддержку процесса стратегического управления
Этап 1. Стратегическое планирование	Стратегический и финансовый анализ по данным бухгалтерской финансовой и управленческой (прогнозной) отчетности
Этап 2. Стратегическая организация (ориентация)	-
Подэтап 2.1. Распространение информации о выбранной стратегии	Бухгалтерские отчеты в понятной форме для всех внутренних пользователей информации
Подэтап 2.2. Разработка и осуществление тактических решений	Финансовый анализ на основе прогнозной бухгалтерской отчетности
Этап 3. Стратегический контроль	Сметы расходов, финансовые бюджеты, данные внутреннего и внешнего аудита

Важное значение при разработке системы учетно-аналитического обеспечения стратегического менеджмента, кроме процедурных аспектов его осуществления, также играет классификация стратегий, поскольку в зависимости от выбранного вида стратегии зависит набор учетно-аналитических инструментов, которые должны быть созданы и настроены на предприятии для ее формулировки, внедрения, оценки и реализации. Всестороннее изучение места элементов стратегического управленческого учета в рассматриваемой системе в деятельности сельскохозяйственного предприятия требует пояснения следующего условия: при реализации возможностей и стратегических инициатив крайне важно и необходимо: понимание природы производимой и реализуемой сельскохозяйственным предприятием продукции; степень рыночной зрелости сельскохозяйственной продукции; специфика формирования спроса на аграрном рынке.

Процесс реализации сельскохозяйственной продукции должен быть заключен в определенные стратегические рамки. Оценка продукции в рассматриваемой отрасли может происходить по параметру привлекательности для потребителя, с определением конкурентных преимуществ для каждого сегмента рынка.

Применение концепции ЖЦТ позволяет структурировать организацию стратегического управленческого учета на предприятии аграрной сферы экономики. В частности, выбор стратегических инициатив предполагает оптимизацию различных элементов риска, неизбежно сопровождающий деятельность предприятия в условиях рынка. Взаимосвязь задач стратегического управленческого учета с этапами ЖЦТ представлена в таблице 1.6. Инструменты контроля реализации стратегии на различных этапах ЖЦТ в рамках исследуемой темы представлены в приложении Е. Основные результаты, полученные в рамках концепции ЖЦТ, могут послужить базисом реализации стратегического управленческого учета на сельскохозяйственном предприятии, и, соответственно, могут быть использованы в качестве информационной поддержки для разработки конкурентных стратегий на предприятии.

Таблица 1.6 – Взаимосвязь задач стратегического управленческого учета с этапами жизненного цикла продукции

Этап ЖЦТ	Уровень риска	Задача стратегического управленческого учета	Информация
Замысел новой продукции (внедрение продукции на рынок)	Очень высокий	Определение стратегии развития для завоевания рыночной доли, и разработка стратегических ориентиров для ответных действий конкурентов на изменение предприятием	Информация о расходах на разработку, общая информация об основных предпочтениях потребителей
Рост спроса	Высокий	Выявление относительных уровней маркетинговых затрат всех участников рынка и адаптация стратегии предприятия к соответствующим изменениям во внешней среде	Альтернативные варианты стратегии развития с позиций оценки доходов по каждой из стратегий
Зрелость продукции	Умеренный	Оценка и анализ относительных затрат конкурентов на данную продукцию с сопоставлением с собственными затратами предприятия, с соответствующей разработкой мероприятий по снижению затрат	Информация об объеме продаж, расчет оперативного показателя рентабельности инвестированного капитала (ROI)
Упадок продукции (падения спроса)	Низкий	Определение перспективных направлений развития данного вида продукции	Информация о решениях по дальнейшему развитию предприятия

Таким образом, результатом функционирования стратегического управленческого учета является генерирование информационного продукта в виде стратегической управленческой отчетности, которая представляет собой совокупность способов получения итоговых сведений, предоставляемых управленцам для обеспечения функций стратегического менеджмента. Поддержка процессов сканирования среды, формулировка, внедрение, оценки и контроля стратегии является определяющей чертой, которая отличает стратегический управленческий учет от всех элементов управленческой информационной системы.

2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «ТУКАШ» ТЮЛЯЧИНСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН

2.1. Экономическая характеристика ООО «Тукаш»

Общества с ограниченной ответственностью ООО «Тукаш» Тюлячинского района РТ, находится на территории Тюлячинского района и располагается в селе Максабаш. Основным видом деятельности ООО «Тукаш» является животноводство в сочетании с растениеводством (смешанное сельское хозяйство). Общая земельная площадь хозяйства составляет 3076 га, в том числе 3018 га сельскохозяйственных угодий, пашни 2839 га и пастбищ 179 га .

Климат умеренно – континентальный. Продолжительность вегетационного периода, в особенности период активной вегетации равен в среднем 135 дням. Сумма активных температур достаточна для ежегодного созревания таких культур, как озимые рожь и пшеница, ранние яровые зерновые, выращиванию которых уделяется большое внимание в ООО «Тукаш». Почвы преимущественно светло – серые и серые лесные, дерновоподзолистые. По физико – химическим свойствам и плодородию серые почвы уступают черноземам, но значительно превосходят дерновоподзолистые почвы, в которых содержание гумуса составляет 3,5-4,5%. Таким образом, природно – климатические условия относительно благоприятны для ведения сельскохозяйственного производства.

Исследование состояния применения земельных фондов следует начинать с обозначения косвенных показателей. Процент распаханности считается главным косвенным показателем, подобно сколько %-ов занимает пашня из сельхозугодий.

Из данной таблицы 1 видно как колеблется общая земельная площадь предприятия. По 2015- 2017 годы площадь сельхозугодий остается неизменным. С 2018-2019 годы мы видим увеличение площади сельхоз угодий на 100 га. Из косвенных показателей применения земли считается процент распаханности, который в ООО «Тукаш» уменьшилась за последние годы на 4,4%.

Таблица 2.1 - Состав земельных фондов и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Тукаш» Тюлячинского района РТ

Виды угодий	Годы										В 2019 г. в среднем по РТ	
	2015		2016		2017		2018		2019		Площадь, га	Структура, %
	Площадь, га	Структура, %										
Всего земель	3164	X	3078	X	3118	X	3130	X	3130	X	6556	X
вт.ч. сельхозугодий	2873	100	2873	100	2873	100	2973	100	2973	100	6307	100
из них пашня	2726	94,9	2726	94,9	2726	94,9	2692	90,5	2692	90,5	5555	88,1
Пастбища	247	8,6	247	8,6	247	8,6	281	9,5	281	9,5	618	9,8
Процент распаханности, %	X	94,9	X	94,9	X	94,9	X	90,5	X	90,5	X	88,1

Это возможно произошло за счет сокращения площади пашни, либо из-за нерационального использования техники. Сравнивая процент распаханности за 2019 год в ООО «Тукаш» Тюлячинского района и в среднем по республике, видим, что республиканские показатели ниже на 2,4%, чем в изучаемом хозяйстве.

Чтобы дать характеристику специализации аграрных компаний используется система показателей.

Проанализируем, какое производственное направление содержит ООО «Тукаш» Тюлячинского района, для этого рассчитаем таблицу 2.2 структуру товарной продукции в ООО «Тукаш» Тюлячинского района РТ.

Таблица 2.2 - Структура товарной продукции в ООО «Тукаш» Тюлячинского района РТ

Виды продукции	Стоимость товарной продукции в сопоставимых ценах 1994 года, тыс. руб.										В среднем за 5 лет
	2015		2016		2017		2018		2019		
	Сумма, тыс. руб.	Структура, %	Сумма, тыс. руб.	Структура, %	Сумма, тыс. руб.	Структура, %	Сумма, тыс. руб.	Структура, %	Сумма, тыс. руб.	Структура, %	
Зерновые и зернобобовые	7450	11,9	8981	13,5	6038	10,3	6040	9,8	21438	25,8	14,3
Мясо свиной	54648	88,0	57788	86,5	52645	89,7	55718	90,2	61515	74,2	85,7
Всего по хозяйству	62098	100	66769	100	58683	100	61758	100	82953	100	100

Применяем показатель коэффициент специализации, чтобы дать характеристики уровня специализации хозяйства. Его можно вычислить по формуле, предложенной знатоком Поповичем И.В.:

$$K_c = 100 / \sum P (2i - 1) \quad (2.1)$$

где K_c – коэффициент специализации;

P – удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции;

i – Порядковый номер отрасли в ранжированном ряду по удельному весу в структуре товарной продукции, начиная с наивысшего.

$$K_c = 100 / 85,7(2*1-1) + 14,3(2*2-1) = 0,78$$

Как видно из таблицы 2.2, величина коэффициента 0,78 говорит о том, что ООО «Тукаш» имеет свиноводческую специализацию с высоким уровнем.

Главными производственными фондами считаются показатели фондооснащенности и фондовооруженности труда, которые представлены в таблице 2.3.

Данные таблицы показали, что в течение изучаемого периода среднегодовая стоимость основных фондов имеет тенденцию снижения на 2144,5 тыс. руб. или на 1,73 %. Это говорит об не эффективном использовании основных фондов. Фондооснащенность и фондовооруженность в данном предприятии каждый год колеблются. За изучаемый период фондооснащенность уменьшилась 2315,3 тыс.руб. на 100 га, а фондовооруженность – на 2802,4 тыс.руб. Если сравнить с данными по республике показатель фондооснащенности предприятия ниже на 3572,7 тыс.руб. или на 65,7%, а фондовооруженность – на 988,2 тыс.руб. или на 27,6%. Значимость в производственном процессе представляют наличие и снабженность энергетическими ресурсами.

Таблица 2.3 – Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Тукаш» Тюлячинского района РТ за 2015-2019 годы

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	В среднем по РТ за 2019г.
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс. руб.	109913	166717	119270,5	124169,5	122025	342706
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	2973	2973	2973	2973	6556	6307
Среднегодовая численность работников, занятых в с/х производстве, чел	78	54	29	23	47	96
Фондооснащенность на 100 га с/х угодий, тыс. руб.	3697,0	5607,7	4011,8	4176,6	1861,3	5434,0
Фондовооруженность на 1 работника, тыс. руб.	1409,1	3087,4	4112,8	5398,7	2596,3	3584,5

Важную роль в сельскохозяйственном производстве играет наличие материально - технической базы, уровень развития которой во многом зависит от

состояния обеспеченности организации энергетическими ресурсами и техникой, представленная в таблице 2.4.

Таблица 2. 4 – Уровень энергообеспеченности и энерговооруженности труда в ООО «Тукаш» Тюлячинского района РТ за 2015-2019 годы.

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	В среднем по РТ за 2019г.
Сумма энергетических мощностей, л.с.	2083	2083	2083	2083	1986	8088
Площадь пашни, га	2726	2726	2726	2692	2692	5555
Число среднегодовых работников, чел.	78	54	29	23	47	96
Энергообеспеченность на 100 га пашни, л.с	76,4	76,4	76,4	77,4	73,8	145,6
Энерговооруженность на 1 работника, л.с.	26,7	38,6	71,8	90,6	42,3	84,6

Анализируя в таблице 1.4 энергетические мощности предприятия, можно сделать следующие выводы: с уменьшением энергетических мощностей уменьшаются такие количественные показатели, как энергообеспеченность на 100 га пашни и энерговооруженность на одного работника. Энергообеспеченность 2015-2019 годы осталась неизменной, а в 2018 году увеличивается на 1, но в 2019 году мы видим уменьшение на 3,6 л.с. Это во многом связано с изменениями мощности энергоресурсов хозяйства, также влияет и площадь пашни. Энерговооруженность с 2015 по 2019 год увеличился на 15,6 л.с. Это во многом происходит из-за колебания числа работников на предприятии. Сравнивая с республиканскими данными за 2019 год энергообеспеченность предприятия меньше 71,8 на л.с или на 49,3%.

Следующем не менее значимым фактором сельскохозяйственного производства считается снабженность и применение трудовых ресурсов. Для оценки

обеспеченности хозяйства трудовыми ресурсами проанализируем данные таблицы 5.

Проанализировав сведения таблицы 5 заметно то, что уровень использования запаса труда свидетельствует о большой трудовой нагрузке на работников в организации, и она из года в год колеблется. Как видно выше, с 2018 по 2019 годы на много уменьшилась уровень использования труда, эта целых 86,8 л.с., то есть на 86%.

Сопоставляя сведения хозяйства за 2019 г. со среднереспубликанскими сведениями видна, что степень использования запаса труда в ООО «Тукаш» меньше на 83,7%.

Таким образом, можем сказать, что величину использования запаса труда определяет дополнительная трудовая нагрузка, возникшая вследствие необходимости компенсации возможной нехватки трудовых ресурсов. Трудовая нагрузка, рассчитанная на плановое число работников, перераспределяется между ее фактическими работниками.

Таблица 2.5 – Годовой запас труда и уровень его использования в ООО «Тукаш» Тюлячинского района РТ за 2015-2019 годы

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	В среднем по РТ за 2019г
Среднегодовое число работников, чел.	78	54	29	23	47	102
Годовой запас труда, тыс. чел.-дней.	22,6	15,7	8,4	45,1	92,1	27,2
Фактически отработано, тыс. чел.-дней.	23,0	19,2	8,5	45	12	28,2
Уровень использования запаса труда, %	101,7	122,1	101,1	99,8	13	102,2

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельском хозяйстве применяется система показателей, характеризующих использование главных факторов сельскохозяйственного производства – земли, производственных фондов, труда.

Достигнутый уровень экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Тукаш» Тюлячинского района отражен в таблице 2.6.

Таблица 2.6 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Тукаш» Тюлячинского района РТ за 2015-2019 годы

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018г.	2019 г.	В среднем по РТ, 2019г
Стоимость валовой продукции сельского хозяйства в ценах 1994г. в расчетах на:						
- 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.;	178,0	48,4	72,2	54,2	68,9	269,6
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.;	16,9	17,6	19,0	63,5	39,5	45,7
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.;	1,2	0,8	3,5	1,2	2,6	1,3
- 100 руб. издержек производства, руб.	1,7	1,8	1,8	1,9	1,7	1,9
Стоимость валового дохода в расчете на:						
- 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.;	2103,3	81,0	130,9	-323,8	-310,1	2683,0
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.;	200,0	41,8	33,5	-379	-177,6	454,4
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.;	14,2	2,3	6,1	-7,0	-11,7	12,7
- 100 руб. издержек производства, руб.	19,7	2,4	3,1	-0,1	-7,8	18,7
Сумма прибыли (+), убытка (-) в расчете на:						
- 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.;	73,5	196,7	-738,1	-589,5	-860,8	1044,9
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.;	7,0	1,1	-1,9	-6,9	-493,0	177,0
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.;	0,5	5,5	-34,4	-12,8	-32,4	4,9
- 100 руб. издержек производства, руб.	0,7	5,8	-179,5	-20,2	-21,5	7,3
Уровень рентабельности (+), убыточности (-), %	1,1	2,6	-22,6	0,2	0,3	10,8

Как видно из таблицы 6, уровень стоимости валовой продукции на 100 га соизмеримой за 2015-2019 год колеблется, но по сравнению с 2018 годом он увеличился на 14,7 тыс. руб. Объем валовой продукции показывает главную задачу любого сельскохозяйственного предприятия: увеличение сельскохозяйственного производства.

Прибыль как экономическая категория характеризует финансовый результат деятельности хозяйства. С этой целью рассчитывают уровень рентабельности – один из основных показателей экономической эффективности. Данный показатель характеризует величину прибыли, приходящуюся на единицу потребленных ресурсов.

Максимальный уровень рентабельности приходит на 2016 год. Показатель уровня рентабельности в ООО «Тукаш» Тюлячинского района РТ на 10,5 % ниже показателя по РТ.

Для большего роста уровня рентабельности необходимо увеличение прибыли и снижение себестоимости, то есть применение энергосберегающих технологий, повышение урожайности культур и т.д.

Таким образом, после проведенного анализа можно сделать вывод, что за изучаемый период почти все показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Тукаш» колеблется.

Итак, характеристика природно-экономических условий производства в ООО «Тукаш» свидетельствуют о создании достаточно благоприятных условий хозяйствования вследствие высокой обеспеченности производственными ресурсами

2.2 Оценка финансового состояния

Вопрос анализа и оценки финансового состояния предприятия на современном этапе развития экономики считается весьма важным. От этого финансового состояния фирмы, конечно же, зависит во многом успех его работы.

Вследствие этого анализу финансового состояния предприятия уделяется большое количество интереса.

Изучение эффективности использования ресурсов руководителями, надлежащими службами фирмы, его соучредителями, вкладчиками, банками для оценки условий кредитования и определения степени риска, поставщики с целью оперативного извлечения платежей – все это является целью анализа финансового состояния предприятия.

Один из основных показателей эффективности деятельности предприятия является ликвидность.

Ликвидность баланса считается базой платежеспособности и ликвидности компании.

Баланс будет абсолютно ликвидным в том случае, если выполняются следующие условия:

- $A1 > П1$;
- $A2 > П2$;
- $A3 > П3$;
- $A4 < П4$.

Построим таблицы 2.7 и 2.8.

Таблица 2.7 – Анализ динамики и структуры активов баланса по степени ликвидности в ООО «Тукаш» Тюлячинского района РТ за 2015-2019 годы, тыс. руб.

Актив	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	Отклонение 2019г. от 2018г.
Наиболее ликвидные активы (A1)	7	153	79	36	8	-28
Быстрореализуемые активы (A2)	25128	22596	19	56938	46110	-10828
Медленно реализуемые активы (A3)	91996	85771	24610	37611	46318	8707
Труднореализуемые активы (A4)	148793	141389	2053	135140	110336	-24804
Баланс	265924	249909	26761	229725	202772	-26953

Таблица 2.8- Анализ динамики и структуры пассивов баланса по срокам погашения в ООО «Тукаш» Тюлячинского района РТ за 2015-2019 годы, тыс. руб.

Пассив	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	Отклонение 2019г. от 2018г.
Наиболее срочные пассивы (П1)	33780	36725	31886	32423	26159	-6264
Краткосрочные пассивы (П2)	880	1948	363	1373	3003	1630
Долгосрочные пассивы (П3)	188825	163283	0	163398	164256	858
Постоянные пассивы (П4)	42469	47953	-5488	32526	9354	-23172
Баланс	265954	249909	26761	229725	202772	-26953

Результаты расчетов по данным анализируемой организации, что в этой предприятии сопоставление итогов групп по активу и пассиву имеет следующий вид:

Год	Условие	Соответствует (да/нет)
2015г.	$A1 \geq П1$;	Нет
2016г.	$A2 \geq П2$;	Нет
2017г.	$A3 \geq П3$;	Нет
2018г.	$A4 \leq П4$	Нет
2019г.		Нет

Исходя из этого, можно охарактеризовать ликвидность баланса как недостаточную. Сопоставление всех неравенств свидетельствует о том, что в ближайший к рассматриваемому моменту промежуток времени предприятие не удастся поправить свою платежеспособность. Поэтому ликвидность баланса нашего предприятия можно считать отрицательным.

Далее следует рассмотреть такие показатели как:

- текущая ликвидность (ТЛ)
- перспективную ликвидность (ПЛ).

$$ТЛ=(А1+А2)-(П1+П2);$$

$$ТЛ(на 2018 год)=(36+56938)-(32423+1373)=23178 (тыс. руб.)$$

$$ТЛ(на 2019 год)=(8+46110)-(26159+3003)=16956 (тыс. руб.)$$

$$ПЛ=А3-П3.$$

$$ПЛ(на 2018 год)=37611-163398=-125787 (тыс. руб.)$$

$$ПЛ(на 2019 год) = 46318-164256=-117938 (тыс. руб.)$$

Данные результаты говорят нам о том, что как на 2018 год, так и на 2019 год организация была не платежеспособной. Так как значения групп пассива баланса превышают значения активов, что говорит о неспособности ООО «Тукаш» погасить свои наиболее срочные и краткосрочные обязательства за счет наиболее ликвидных и быстрореализуемых активов.

За счет медленно реализуемых активов наше хозяйство может обеспечить свои долгосрочные обязательства.

Для анализа платежеспособности финансового анализа рассчитываются финансовые коэффициенты платежеспособности, которые сводятся в таблицу 2.9.

Таблица 2.9 - Оценка финансовых коэффициентов платежеспособности

Показатели	Нормальное ограничение	Годы					Отклонение, +/-
		2015	2016	2017	2018	2019	
Коэффициент платежеспособности	$L_1 \geq 1$	3,7	3,8	2,0	0,4	0,5	0,1
Коэффициент абсолютной ликвидности	$0,2 \leq L_2 \leq 0,5$	0,344	0,179	0,132	0,001	0	-0,001
Коэффициент «критической» оценки	$0,7 \leq L_3 \leq 0,8$	0,77	0,482	0,342	1,686	1,581	-0,105
Коэффициент текущей ликвидности	$1,5 \leq L_4 \leq 2$	12,281	9,925	7,678	2,798	3,169	0,371
Коэффициент маневренности функционирующего капитала	$L_5 \rightarrow$	1,02	1,058	1,098	0,622	0,732	0,11
Доля оборотных средств в активах	$L_6 \geq 0,5$	0,636	0,655	0,580	0,412	0,456	0,044
Коэффициент обеспеченности собственными средствами	$L_7 \geq 0,1$	0,837	0,852	0,753	-1,085	-1,092	-0,007

Анализируя данную таблицу можно сделать вывод, что общий показатель платежеспособности имеет тенденцию к снижению. За изучаемые отчетные периоды значение её коэффициента уменьшилась на 1,1, что не удовлетворяет условию платежеспособности предприятия.

Общий показатель платежеспособности (L1) применяется для комплексной оценки платежеспособности. В ООО «Тукаш» общий показатель платежеспособности не входит в рамки ограничения, что свидетельствует о не достаточности собственных средств организации для осуществления расчетов по всем видам обязательств.

Коэффициент абсолютной ликвидности (L2) показывает, что предприятие не может погасить в ближайшее время текущую краткосрочную задолженность за счет денежных средств.

Коэффициент критической оценки (L3) показывает, какая часть краткосрочных обязательств организации может быть немедленно погашена за счет средств на различных счетах, в краткосрочных ценных бумагах, а также поступлений по расчетам с дебиторами. В ООО «Тукаш» показатель критической оценки не входит в рамки ограничения, что свидетельствует о недостаточности собственных средств организации для погашения текущих обязательств, если положение станет действительно критическим.

Коэффициент текущей ликвидности (L4) показывает общую обеспеченность предприятия оборотным капиталом для ведения хозяйственной деятельности и погашения срочных обязательств. В ООО «Тукаш» значение этого коэффициента совсем не входит в рамки ограничения.

Коэффициент маневренности собственного капитала (L5) показывает, какая часть собственного оборотного капитала находится в обороте коэффициента доли оборотных средств (L6) в активах зависит от отраслевой принадлежности организации.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами (L7) характеризует наличие собственных оборотных средств у организации, необходимых для

ее финансовой устойчивости. В ООО «Тукаш» этот коэффициент имеет положительное значение, что свидетельствует о том, что оборотные средства организации сформированы за счет собственных средств.

Можно сделать вывод о неудовлетворительности бухгалтерского баланса. То есть, судя по этому показателям, мы можем сказать, что в хозяйстве нет свободных денежных ресурсов, и можно говорить о высоком финансовом риске, связанные с тем, что в ООО «Тукаш» Тюлячинского района РТ не в состоянии оплатить свои счета.

Оценка финансового состояния организации будет неполной без анализа финансовой устойчивости.

Финансовая устойчивость — составная часть общей устойчивости предприятия, сбалансированность финансовых потоков, наличие средств, позволяющих организации поддерживать свою деятельность в течение определенного периода времени, в том числе обслуживая полученные кредиты и производя продукцию. Для оценки финансовой устойчивости рассчитаем соответствующие коэффициенты.

Таблица – 2.10 Показатели финансовой устойчивости ООО «Тукаш» Тюлячинского района РТ за 2015-2019 годы, тыс.руб.

Показатели	Нормальное ограничение	Годы					Отклонение, +/-
		2015	2016	2017	2018	2019	
1. Коэффициент капитализации	$U1 < 1,5$	0,533	0,562	0,695	5,194	14,91	9,716
2. Коэффициент обеспечения собственными источниками финансирования (U2)	нижняя граница 0,1; opt $U2 > 0,5$	0,773	0,753	0,651	-1,084	-1,092	-0,008
3. Коэффициент финансовой независимости (U3)	$U3 = [0,4-0,5]$.	1,409	1,374	1,477	0,344	0,101	-0,243
4. Коэффициент финансирования (U4)	$U4 > 0,7$; opt=1,5	5,938	6,507	3,947	0,165	0,045	-0,119
5. Коэффициент финансовой устойчивости (U5)	$U5 > 0,6$	0,908	0,871	0,866	0,853	0,856	0,003

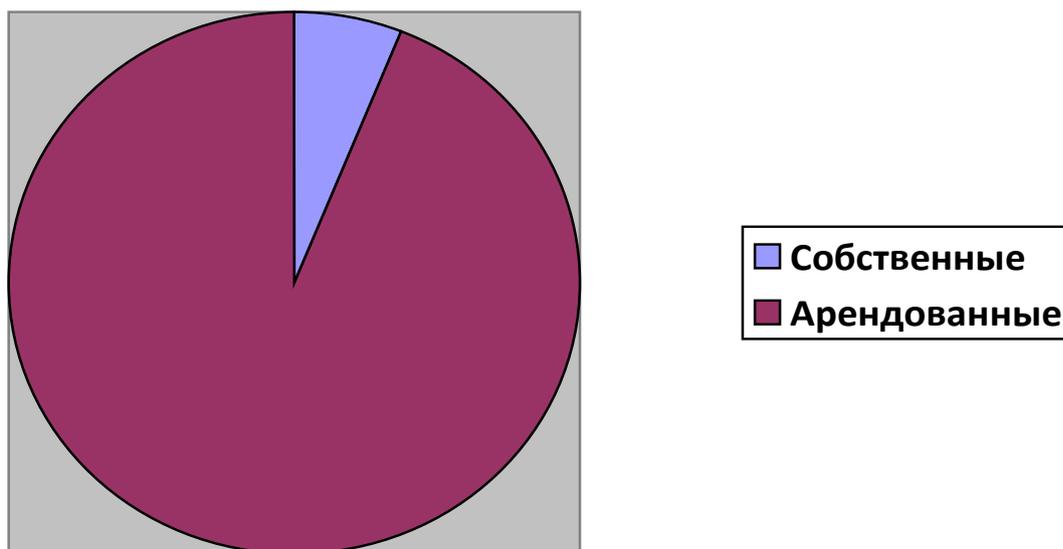
Таким образом, коэффициент финансовой устойчивости равен 0,856. Это значит, что финансовое положение организации является устойчивым.

Подводя итоги можно сделать вывод, что за изучаемый период ООО «Тукаш» работает эффективно. Хозяйство имеет положительный финансовый результат.

В сложившихся условиях повышение финансовой устойчивости в ООО «Тукаш» является не менее важной задачей, чем повышение ее ликвидности. Есть основания предполагать, что со временем сложившуюся ситуацию можно приостановить, и со временем доля собственных средств будет возрастать. Для достижения этой цели предприятию необходимо:

1. Усилить контроль и анализ дебиторской задолженности с целью ускорения её оборачиваемости и снижения;
2. Принять меры по приращению собственных источников и сокращение заемных пассивов.

В ООО «Тукаш» большая часть земли сдается в аренду пайщикам. Доля земель, переданных в аренду собственникам, хорошо видна на рисунке 2.1.



Из рисунка 2.1 видно, что арендованные земли составляют 94% от всех используемых на предприятии земель. Лишь 6% земельных участков принадлежит ООО «Тукаш» на правах собственности. Это можно объяснить тем, что у организации нет возможности приобрести все земельные активы в собственность ввиду высокой стоимости земли и налогообложения. Именно поэтому аренда является наиболее распространенной, надежной и выгодной формой использования земельных участков.

2.3 Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Организация, способы и формы ведения бухгалтерского учета в ООО «Тукаш» осуществляются в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете» [6, с.1], Положениями о бухгалтерском учете (ПБУ), а также рабочим планом счетов.

Согласно требованиям Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, Налогового кодекса РФ, Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом МФ РФ от 06.10.2008 г. № 106н и приказа МФ РФ от 29.07.1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности» в ООО «Тукаш» разработана учетная политика. Ответственность за правильность составления и реализации учетной политики, а так же за состояние бухгалтерского учета несет руководитель, который осуществляет оперативное руководство деятельностью бухгалтерии и подписывает денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства.

В ООО «Тукаш» Тюлячинского района ответственность за организацию бухгалтерского и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операции несет руководитель организации.

Бухгалтерский учет в предприятии осуществляется бухгалтерией, как самостоятельным структурным подразделением, возглавляемым Главным бухгалтером. В структуру подразделения кроме Главного бухгалтера входят: бухгалтер по расчету заработной платы, бухгалтер по техники, кассир и бухгалтер по

растениеводству и животноводству; экономист. Каждый работник бухгалтерии отвечает за правильность ведения бухгалтерского учета по объекту который он ведет и по составляет соответствующий отчет, это помогает главному бухгалтеру контролировать их деятельность и соединять информации, проведя выборочную проверку. Данная система представляет бухгалтерский учет организации как надежную.

Обеспечение безопасности жизнедеятельности является важнейшей задачей любой организации. Поэтому у организации имеется инструкция по охране и безопасности труда (Приложение О).

Для укрепления здоровья трудящихся и получение прибыли предприятию есть своя физическая культура, основной задачей которого является построение физкультурно-оздоровительной и спортивной работы (Приложение П).

Культуру в деловом общении можно представить и как элемент общего морально-нравственного развития специалиста, который умеет продуктивно и бесконфликтно общаться с коллегами и партнерами, а также создавать благоприятную и дружественную атмосферу. Для этого у организации имеются локальные нормативные документы (Приложение Р)

В ООО «Тукаш» бухгалтерский учет автоматизирован. Автоматизированный учет ведется с помощью бухгалтерской программы 1С: «Бухгалтерия 8.3».

Необходимые для текущей хозяйственной деятельности суммы наличных денег хранятся в кассе. Лимит кассы в организации установлен в размере 316 000 рублей. Касса находится в бухгалтерии в ООО «Тукаш», операции по приему и выдачи наличных денег из кассы занимается кассир.

Система внутреннего контроля в ООО «Тукаш» состоит из текущего контроля в процессе ведения бухгалтерского учета, периодического контроля путем проведения инвентаризации хозяйственных средств и расчетов, Предварительный контроль осуществляют лица, подписывающие документы (руководитель организации и руководители соответствующих подразделений) до совер-

шения хозяйственных операций в момент подписания документа. Здесь проверяется законность и целесообразность совершаемых операций. Это один из главных моментов во внутреннем контроле для устранения в учете незаконных операций. Текущий контроль осуществляется в момент совершения операций, при приеме документов и отражении операций в регистрах бухгалтерского учета. Периодический контроль за отдельными видами материальных ценностей, денежных средств, в ООО «Тукаш» осуществляется путем проведения инвентаризации комиссией. В эту комиссию входит руководитель, бухгалтер по оплате труда и экономист.

Согласно, Федеральному закону от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.05.2017) "Об аудиторской деятельности"[, ст. 5 проведение обязательного аудита на предприятии возможно при соблюдении определенных требований. В ООО «Тукаш» Тюлячинского района аудит не проводится. Организация не крупная, поэтому достаточно проведение внутреннего контроля на предприятии. Аудит не проводится и потому, что это достаточно дорогостоящая процедура. А организация не обладает достаточным количеством свободных денежных средств на его оплату.

3. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ООО «ТУКАШ» ТЮЛЯЧИНСКОГО РАЙОНА РТ

3.1 Информационное обеспечение стратегического управленческого учета

Как составляющая учетной системы стратегический управленческий учет обеспечивает выполнение всех основных его функций и задач, однако, как специфический инструмент информационного обеспечения, ориентированный на обеспечение мониторинга внутренней и внешней сред, формулировки и реализации стратегии сельскохозяйственного предприятия, он имеет свои особые задачи, которые конкретизируют учетные функции.

Поскольку основной функцией бухгалтерского учета является информационная, то ее выполнение стратегический управленческий учет обеспечивает путем предоставления пользователям ретроспективной и перспективной информации стратегического характера о внутренней и внешней среде предприятия или бизнес-единицы для принятия решений по внедрению, реализации или корректировке стратегий.

В первой главе данного исследования рассматривались аспекты концепции цепочки стоимости, применение которой является на предприятии базисом для углубленного анализа и учета затрат. Исследователем И.Г. Ушановым отмечается, что возможность применения данной концепции определяется «возможностью в осуществлении планирования, анализа и контроля их величины на каждом из «звеньев» цепочки стоимости».

Приоритетность использования цепочки стоимости при построении подсистемы стратегического управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях подтверждают исследователи учетной сферы. В частности, А. Томпсон . Применение данной концепции в системе стратегического управленческого учета позволяет определять вклад каждого выделенного бизнес-процесса в процесс формирования стоимости и обеспечить интеграцию и коор-

динацию усилий менеджмента предприятия. Кроме этого, по мнению Е.В. Зеиной, предоставление значительного внимания анализу цепочки стоимости связано с его способностью повышать степень удовлетворения потребителей и обеспечивать более эффективное управление затратами.

Каждое сельскохозяйственное предприятие имеет свою цепочку стоимости, однако его составляющие могут значительно варьировать по сравнению с другими предприятиями в зависимости от особенностей осуществления хозяйственной деятельности, которые определяются значительным разнообразием хозяйственных операций, осуществляемых ими, и избранных предприятием стратегических инициатив. Как было отмечено, концепция может быть сопоставлена с традиционным методом учета затрат на продукцию, при этом происходит значительное расширение спектра информации в сравнении с финансовой отчетностью. Проиллюстрируем данный вывод с помощью рисунка 3.1. Представленная модель является основой не только для проведения анализа расходов в разрезе определенных видов деятельности предприятия, но и для сопоставления позиции предприятия или его отдельной бизнес-единицы по сравнению с конкурентами с точки зрения затрат, что позволяет также выявить основные факторы генерирования (или разрушения) конкурентных преимуществ и обеспечить дифференциацию продукции и получения надбавки к цене. Каждый элемент цепочки стоимости должен обеспечивать больший вклад в общую стоимость продукции, производимой предприятием, чем расходы, понесенные на осуществление, или создавать большую надбавку к цене.

Приведенный рисунок 3.1 наглядно отображает, что с целью принятия правильного стратегического управленческого решения требуется мониторинг и обработка информации о затратах предприятия на каждой стадии цепочки. Также можно констатировать, что традиционно отражаемые в отчетности затраты (в том числе затраты на производство, оценку запасов сырья, НЗП и т.д.), представляют собой только часть той величины затрат, которую в реальности несет предприятие аграрной сферы экономики.



Рисунок 3.1 – Структура цепочки стоимости в разрезе типов деятельности в контексте предмета управленческого и стратегического управленческого учета.

Данный вывод подтверждается И.Г. Ушановым. Актуальной задачей для сельскохозяйственных предприятий является анализ взаимосвязей всех затрат с такими объектами: виды продукции; группы потребителей.

Цепочка стоимости состоит из двух типов видов деятельности, отличающиеся между собой с технологической и стратегической точек зрения, а также способствуют созданию стоимости, каждая из которых должна быть рассмотреть при проведении анализа затрат (Таблица 3.1).

Таблица 3.1 – Типы, виды и характеристика составляющих цепочки стоимости

Типы деятельности, способствующих созданию стоимости	Виды деятельности	Характеристика
Первичные типы деятельности	Внешняя логистика	Транспортировка и складирование материальных ресурсов
	Производственный процесс	Преобразование сырья в готовую продукцию
	Внутренняя логистика	Обработка заказов и распределение
	Маркетинг и продажи	Коммуникации, ценообразование, управление каналами сбыта
	Обслуживание	Установка, ремонт, поставка
Вспомогательные типы деятельности	Инфраструктура предприятия	Общее управление, управление финансами предприятия, бухгалтерский учет, управления качеством и т.д.
	Управление человеческими ресурсами	Прием на работу, обучение, повышение квалификации, оплата труда
	Технологическое развитие	Совершенствование технологических процессов и продукции, внедрение ноу-хау
	Материально-техническое обеспечение	Процедуры, технологические линии и информационные системы

Использование цепочки стоимости в системе стратегического управленческого учета значительно расширяет его предмет, создает необходимые предпосылки для обеспечения эффективной информационной поддержки процесса принятия управленческих решений. Типы и виды деятельности являются критериями для классификации затрат предприятия, формирование учетной информации, в разрезе которых обеспечивается информационная поддержка принятия управленческих решений с целью сохранения и наращивания конкурентных преимуществ предприятия или отдельной стратегической бизнес-единицы.

Применение концепции цепочки стоимости в практической деятельности предприятий создает необходимые предпосылки для углубленного и структурированного учета затрат. Необходимо наличие определенного метода учета затрат, который смог бы удовлетворить всем заявленным требованиям. Анализ наиболее распространенного использования подходов к определению инструментов стратегического управленческого учета приведены в приложении Ж.

С позиции стратегического управленческого учета данные инструменты обеспечивают формирование соответствующего информационного пространства, которое является основой для разработки, реализации и корректировки стратегии предприятия аграрной сферы экономики.

Проведенный анализ действующих подходов к рассмотрению инструментов стратегического управленческого учета позволил установить, что наибольшее внимание исследователи уделяют определенным инструментам (Activity based costing (ABC), Integrated performance measurement systems (IPMS), Target costing (TC), Value chain costing (VCC)).

Учитывая специфику сельскохозяйственной отрасли, наибольший интерес представляет метод ABC. Данный метод обеспечивает учет затрат по видам деятельности, что предполагает их распределение по факторам затрат.

Ряд исследователей утверждают, что рассматриваемый метод предполагает возможность в накоплении и систематизации информации в разрезе финансовых показателей через призму основных бизнес-процессов предприятия: затраты; доходы; активы; обязательства.

Основными предпосылками целесообразности и эффективности применения метода ABC на сельскохозяйственных предприятиях являются: при общем анализе затрат выявлена цикличность изменений; при анализе структуры затрат, удельный вес накладных расходов выше, чем удельный вес прямых расходов; накладные ресурсы не определяются напрямую, требуется расширенный анализ; при анализе управления выявлено значительное количество поддерживающих бизнес-процессов, а большая часть процессов и операций стандартизированы.

В данном контексте, учитывая специфику аграрной сферы экономики, вид деятельности рассматривается как процесс, осуществляемый сельскохозяйственным предприятием в ходе своей работы.

На основании анализа исследований методологию можно представить следующим образом. При использовании на предприятии ABC-метода опреде-

ляются: отдельные виды деятельности, которые вызывают затраты; метод оценки стоимости для каждого из определенных видов деятельности; носители затрат для каждого из определенных видов деятельности; установление прямого соотношения между затратами по выявленным видам деятельности и объекту затрат.

Проиллюстрируем данный механизм распределения затрат на рисунке 3.2.

Основным преимуществом данного метода в сравнении с традиционным (традиционные системы учета не были разработаны для определения затрат по видам деятельности, способствующих созданию стоимости, однако при применении системы калькулирования на основе деятельности проблема может быть решена) при анализе затрат является его способность в фиксации существенной разницы в потреблении ресурсов, которые требуются для удовлетворения потребностей отдельных объектов затрат.

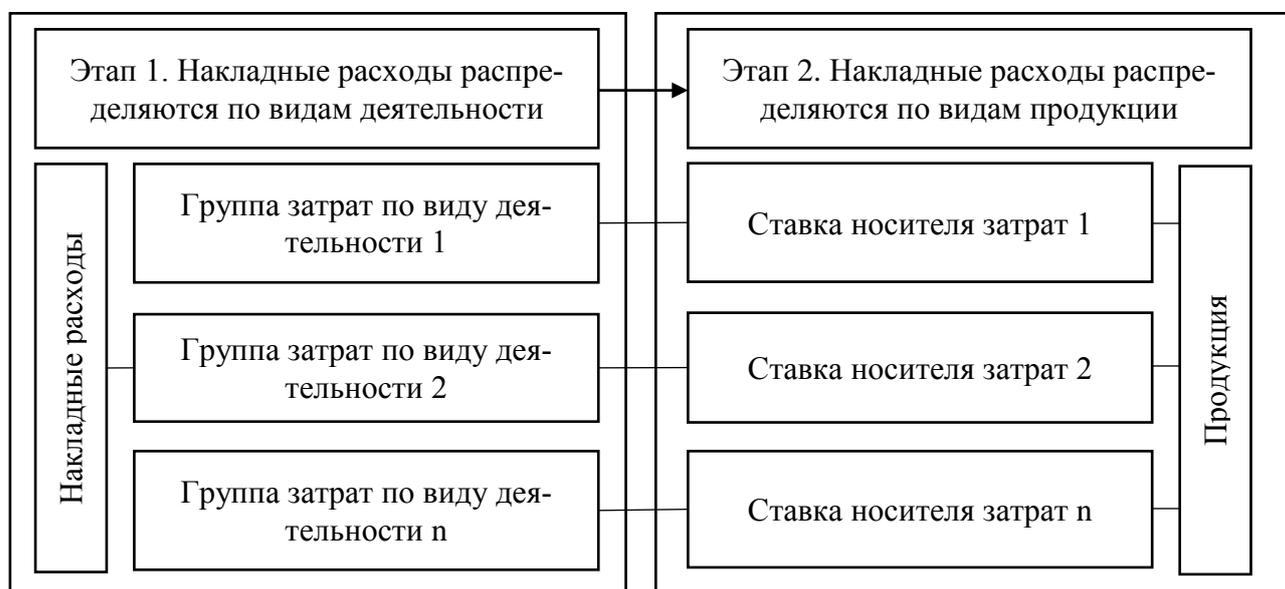


Рисунок 3.2 – Механизм распределения затрат по методу ABC, примененному в рамках стратегического управленческого учета

Задача по внедрению механизма реализации ABC может быть значительно упрощена посредством интеграции информации, полученной в результате

учета по видам деятельности, с информацией, которая получена в результате традиционного управленческого учета.

Таким образом, необходимо акцентировать внимание на дополнительном преимуществе применения метода ABC. Применение данной концепции в системе стратегического управленческого учета позволяет определять вклад каждого выделенного бизнес-процесса в процесс формирования стоимости и обеспечить интеграцию и координацию усилий менеджмента предприятия. На основании работ [4, 5, 7, 10, 23, 36, 57, 94], можно заключить, что использование данного метода позволяет сформировать комплексную систему управления затратами на сельскохозяйственных предприятиях. В результате комплексной информационной поддержки обеспечивается возможность проведения мониторинга по видам деятельности, исключаются дублирующие операции и устраняются необоснованные расходы.

3.2. Организация и практическое применение стратегического управленческого учета

Современный этап развития научных исследований в сфере стратегического менеджмента характеризуется значительным плюрализмом подходов ученых, что может быть объяснено следующими причинами:

- недостаточным уровнем внедрения систем учетно-аналитической поддержки стратегического менеджмента на предприятиях;
- достаточной новизной концепции стратегического менеджмента и существованием большого количества вариантов ее построения на предприятиях;
- отсутствием общих правил построения системы аналитической поддержки управленческих решений;

- пониманием системы аналитического обеспечения стратегического менеджмента как составной подсистемы стратегического управленческого учета;
- отсутствием общей концепции построения подсистем стратегического финансового и управленческого учета на предприятии как одного из основных информационных источников при принятии управленческих решений;
- отсутствием теоретического обоснования системных взаимосвязей между учетной (финансовой и управленческой) и аналитической подсистемами системы стратегического менеджмента;
- теоретико-методологической неразграниченной инструментария стратегического анализа, экономического анализа, инвестиционного анализа, систем планирования и бюджетирования, которые используются как инструменты, обеспечивающие аналитическую поддержку стратегического менеджмента предприятия.

Существование такой ситуации вызывает необходимость разработки общей модели аналитического обеспечения стратегического менеджмента сельскохозяйственных предприятий с применением системного подхода, в частности построение стратегической аналитической системы, которая будет способствовать повышению эффективности функционирования системы стратегического менеджмента путем обеспечения:

- установление взаимосвязей между стратегическими целями и системой аналитических показателей;
- установление взаимосвязей между мотивацией работников и выбранной стратегией
- оценки качества выбранной стратегии.

Для обеспечения эффективности информационной поддержки стратегического менеджмента сельскохозяйственных предприятий необходимо обеспечить сплошной непрерывный мониторинг внешних параметров и внутренних показателей деятельности предприятия с соблюдением основных целей вы-

бранной стратегии развития бизнеса, что может быть осуществлено только при условии построения комплексной системы информационного обеспечения стратегического менеджмента сельскохозяйственных предприятий.

Для выработки стратегии развития сельскохозяйственного предприятия, обеспечивает эффективное распределение и использование имеющихся ресурсов (материальных, финансовых, трудовых ресурсов, земли и технологий) и способствует становлению устойчивого положения на рынке в конкурентной среде, необходим переход к адаптивному управлению, который включает структурированный анализа и расчет прогнозных вариантов развития предприятия. Это вызывает необходимость разработки и практического использования системы аналитических показателей о внутренней и внешней среде предприятия, комплексное построение которых возможно только при условии внедрения в деятельность сельскохозяйственных предприятий стратегической аналитической системы.

Как было отмечено ранее, стратегический управленческий учет выступает как инструмент информационной поддержки принятия стратегических решений, предполагая организацию учетных процедур на различных уровнях организационной структуры сельскохозяйственного предприятия. Стратегический менеджмент различает уровень единой корпоративной стратегии, и уровень конкурентных стратегий.

При определении конкурентной стратегии и рассматривая факторы внешней среды сельскохозяйственных предприятий, необходимо уделить внимание конкурентному анализу. Эффективный учет и сравнительный анализ конкурентов в рамках рассматриваемой темы зависит от ряда факторов. Одним из наиболее важных факторов является структурированность через соблюдение алгоритма действий (Таблица 3.3).

Таблица 3.3 – Алгоритм обеспечения структурированности стратегического управленческого учета

№ п/п	Этап	Характеристика
1	Анализ уровня конкуренции на отраслевом рынке	<ul style="list-style-type: none"> – определение существующих конкурентов; – выявление потенциальных конкурентов; – предварительная оценка конкурентов с помощью метода экспертных оценок.
2	Оценка конкурентов	<ul style="list-style-type: none"> – анализ экспертного мнения; – ранжирование конкурентов (уровень относительных затрат, инвестиции, долговременные стратегии); – перспективный анализ (анализ альтернативных стратегий для конкурентов-лидеров).
3	Разработка ответных действий по результатам перспективного конкурентного анализа	<ul style="list-style-type: none"> – разработка стратегических инициатив; – разработка превентивных мер, которые обеспечивают ответную реакцию на потенциальные угрозы.

Результатом первого этапа является предварительная оценка наиболее важных конкурентов (практиками [8, 100, 102] выделяются от 3 до 5 наиболее важных конкурента) по основным характеристикам. Оценка проводится посредством экспертного анализа и выставления баллов, и ранжирование конкурентов по следующим категориям: «лидеры» (от 21 до 25 баллов), «группа агрессивного роста» (от 16 до 20 баллов), «бизнес средней руки» (от 10 до 15 баллов), «аутсайдеры» (от 0 до 9 баллов). В приложении И представлены методические основы для конкурентного анализа (макет таблицы, характеристика балльной шкалы).

В качестве источников информации для экспертов могут выступать данные из средств массовой информации (например, пресс-релизы конкурентов), аналитические отчеты по отрасли, данные государственной и региональной статистики.

Взаимосвязь важнейших направлений стратегического управленческого учета при конкурентном анализе с различными этапами ЖЦТ представлена на рисунке 3.3.

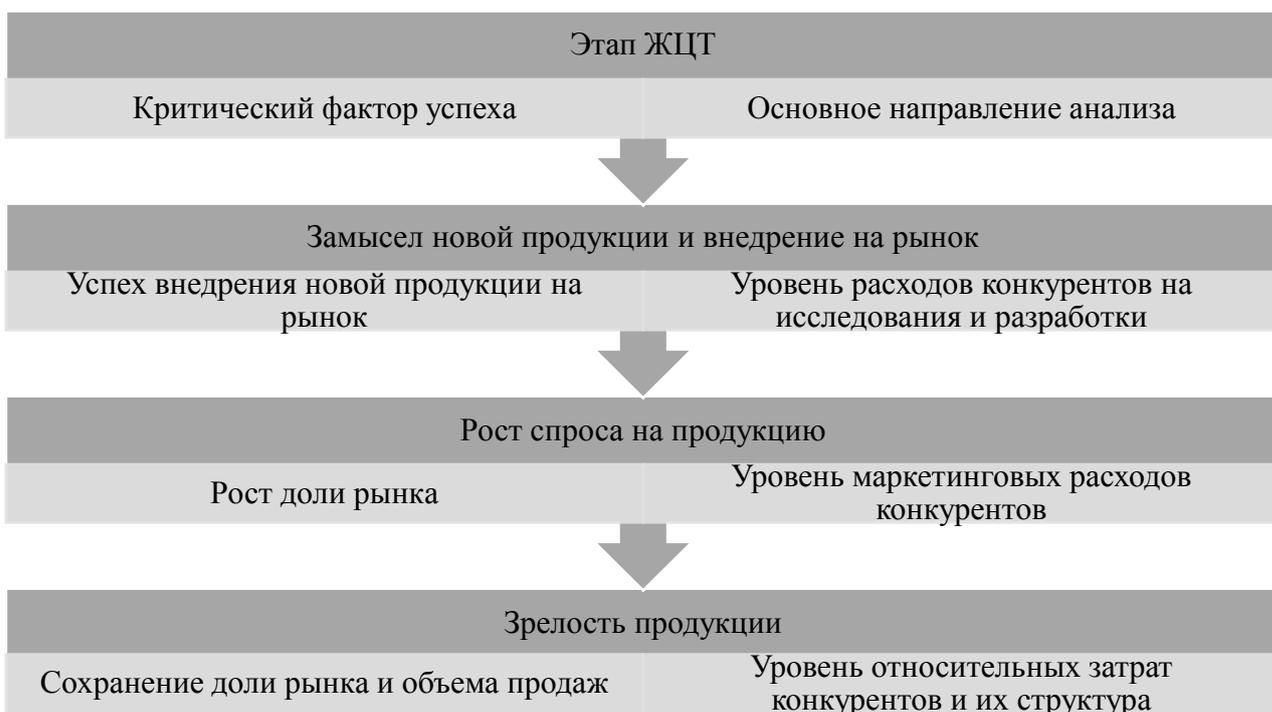


Рисунок 3.3 – Взаимосвязь важнейших направлений стратегического управленческого учета при конкурентном анализе с различными этапами ЖЦТ

Акцентируем внимание, что потенциальная добавленная стоимость, по результатам конкурентного анализа в рамках стратегического управленческого учета, весьма существенна. Вопросы практического применения основного инструментария рассматриваются в современной практике учета, поскольку именно рациональный подбор и использование инструментов в практике сельскохозяйственных предприятий дает возможность в осуществлении комплексного качественного анализа с предоставлением релевантной информации с учетом не только внутренних ресурсов предприятия, но и внешней среды [85]. Особую роль в данной аналитике приобретают возможные угрозы со стороны конкурентов и разработка ответных действий на них.

Основным катализатором по внедрению в учетную практику стратегического конкурентного анализа является введение информации, полученной на базе стратегического управленческого учета, в систему регулярной управленческой отчетности. Следовательно, по сравнению с традиционным учетом происходит уравнивание отчетной информации по внутреннему состоянию предприятия (финансовые показатели, основные бизнес-процессы) информаци-

ей по внешней среде предприятия (например, сопоставление финансовых показателей с аналогичными показателями по отрасли).

Внутреннее состояние предприятия характеризуется множеством показателей. Одним из наиболее значительных является относительный показатель – рентабельность. Рентабельность может быть проанализирована по видам деятельности, по видам продукции, по группам потребителей. Наибольшую ценность для сельскохозяйственных предприятий, при анализе внутреннего состояния, представляет анализ рентабельности продукции. Различные виды управленческих решений обуславливают необходимость разработки отдельных подходов для успешной реализации продукции на предприятии, а в общем, способствуют построению эффективно действующей системы стратегического менеджмента.

Основной целью анализа является определение вида продукции, способного извлечь максимальную прибыль и ориентация стратегических инициатив в данном направлении.

Для решения задачи по повышению качества процесса по разработке стратегических управленческих решений в выпускной квалификационной работе разработана соответствующая форма отчета о рентабельности продукции, с учетом применения метода ABC (Приложение К).

В результате при анализе информации, систематизированной в отчете по каждому виду продукции, следует:

- проранжировать виды продукции по рентабельности;
- сгруппировать виды продукции в соответствии с уровнем рентабельности;
- разработать стратегические инициативы для каждой из групп.

Стратегические инициативы могут быть направлены:

- для рентабельных групп: увеличение производства, объема продаж;
- для нерентабельных групп: постепенное свертывание производства или разработка мероприятий по повышению уровня рентабельности.

Основным результатом проведения анализа является получение качественной информации для осуществления двух процессов: планирования и оценки. Однако, помимо анализа финансовых показателей (основными являются затраты, прибыль, рентабельность) необходимо проанализировать и нефинансовые факторы, которые могут быть исследованы посредством составления матрицы привлекательности продукции. Данные, полученные в результате продуктового анализа находятся в непосредственной увязке с анализом рентабельности потребителей. Анализ рентабельности потребителей или стратегический клиентский анализ позволяет проанализировать причины возникновения значительных различий в рентабельности разных клиентских групп.

Для объективной оценки эффективности управленческих решений представляется целесообразным осуществлять данный анализ поэтапно .

На основании исследований и учитывая специфику сельскохозяйственных предприятий, в выпускной квалификационной работе предлагается следующий перечень этапов:

1. Определение групп клиентов.
2. Определение затрат предприятия на обслуживание определенных (по первому этапу) групп клиентов.
3. Оценка интервалов в уровне затрат.
4. Расчет рентабельности определенных (по первому этапу) групп клиентов на основании фактических данных.
5. Ранжирование групп клиентов по затратам и доходности.
6. Разработка стратегических решений по каждой из групп клиентов.
7. Анализ эффективности предложенных альтернативных стратегических решений.
8. Выбор наиболее привлекательной стратегической инициативы.

По аналогии с формой отчета о рентабельности продукции, составленной на базе метода ABC, предлагается форма отчета о рентабельности клиента

(Приложение Л). В структуру формы входят обобщенные данные о клиенте (клиентской группы):

- данные о заказах за определенный период времени: стоимость заказов, себестоимость, валовая прибыль;
- клиентский вид деятельности с определением затрат на каждый вид деятельности;
- прибыль клиента (клиентской группы);
- рентабельность клиента (клиентской группы).

Информация, полученная в результате заполнения формы, должна быть использована в практической деятельности сельскохозяйственного предприятия и дополнена составлением матрицы привлекательности клиентов.

Стратегические инициативы в данном случае могут быть направлены:

- для рентабельных групп: решения о развитии сотрудничества;
- для нерентабельных групп: свертывание взаимоотношений или разработка мероприятий по пересмотру данных взаимоотношений.

Таким образом, аналитический инструментарий стратегического управленческого учета, применяемый для исследования конкурентов, продукции, клиентов (клиентских групп), основанный на методе ABC, позволяет получить релевантную, достоверную, качественную информацию, что способствует формированию надежной основы для разработки рациональных, объективных, и самое важное эффективных стратегических управленческих решений на долгосрочную перспективу.

Ключевые показатели эффективности (в практике стратегического менеджмента, управления предприятием используется сокращенное английское наименование – KPI) на сегодняшний день являются актуальным инструментом при оценке нефинансовых показателей и нематериальных активов. Для полной оценки эффективности выполнения стратегии развития предприятия и ее управления, возникает необходимость в использовании более широкого аналитического инструментария, а именно концепция управления по ключевым

показателям эффективности, и базирующаяся на ней сбалансированная система показателей.

Каждый ключевой показатель, включаемый в систему показателей эффективности деятельности предприятия, должен удовлетворять основным требованиям [10], представленным на рисунке 3.4.

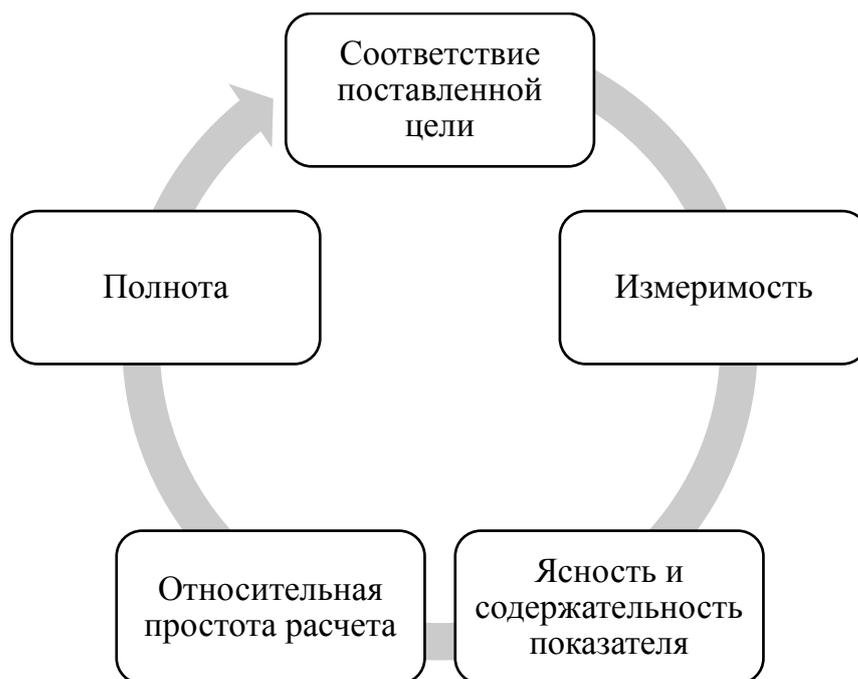


Рисунок 3.4. – Требования, предъявляемые к ключевым показателям эффективности в практике стратегического управленческого учета

Существует несколько классификаций ключевых показателей эффективности. Исследователями выделяются различные признаки классификации, отражающие специфику рассматриваемой ими отрасли. В выпускной квалификационной работе классификационными признаками выделены следующие: фактор времени; целевое назначение; ответственность за достижение целевых значений.

В таблице 3.4 представлены виды ключевых показателей эффективности в зависимости от выше представленных признаков.

На основании исследования практик современных предприятий аграрной сферы экономики, установлены лимиты по определению количества данных показателей для одного уровня управления: оптимальное количество 15-20 ключевых показателей; минимальное количество 4-5 ключевых показателя.

Таблица 3.4 – Классификация ключевых показателей эффективности предприятия

№ п/п	Признак классификации	Вид ключевого показателя деятельности	Характеристика
1	Фактор времени	Отсроченные ключевые показатели эффективности ((lag) KPI)	Ретроспективный характер, основная цель заключается в оценке результатов фактических событий
		Опережающие ключевые показатели эффективности ((lead) KPI)	Прогнозный характер и выступают в качестве факторов достижения желаемых результатов
2	Целевое назначение	Стратегические ключевые показатели эффективности	Сопряжено с реализацией комплекса стратегических инициатив в отношении важнейших функциональных областей предприятия
		Нормативные ключевые показатели эффективности	Поддержание на определенном уровне в рамках выбранного временного периода
3	Ответственность за достижение целевых значений	Индикативные (индикаторы) ключевые показатели эффективности	Совмещаются с целью, задачами и процессами соответствующего уровня управления, отражая степень достижения индикаторов и эффективность осуществления контрольных показателей
		Императивные (контрольные) ключевые показатели эффективности	Отсроченный характер и являются основными показателями, с помощью которых вышестоящий уровень управления контролирует работу нижестоящего

В рамках стратегического управленческого учета можно также разработать соответствующую форму отчета с целью обеспечения компактности и наглядности отображения информации о ключевых показателях на предприятии.

Для повышения наглядности возможно использование визуальной системы отклонений и допусков, посредством установления каждому показателю определенного количественного допуска с соответствующим цветом : «зеленый» – показатель соответствует целевому значению; «желтый» – не критичное отклонение; «красный» – критичное отклонение.

Создание и введение в стратегический управленческий учет предприятия концепции управления по ключевым показателям эффективности требуют соблюдения соответствующего алгоритма, представленного на рисунке 3.5.

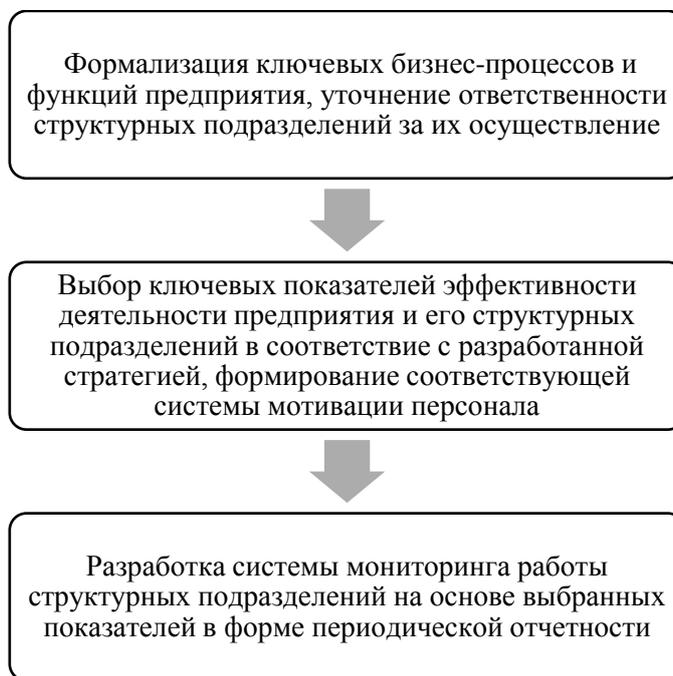


Рисунок 3.5. – Алгоритм разработки и внедрения концепции управления по ключевым показателям эффективности

Основным условием внедрения является наличие четко сформулированных стратегических целей и задач. Существенным значением для эффективного внедрения является использование возможностей информационных технологий, которые позволяют упростить процедуру по заполнению, анализу информации посредством автоматизации ввода данных.

Одним из основных недостатков, который, по нашему мнению, допускают исследователи, занимающиеся вопросами разработки учетно-аналитического обеспечения стратегического менеджмента, является наделение системы стратегического учета аналитическими функциями и приписывание получаемом в результате его функционирования информационному продукту (стратегической отчетности) способности полного обеспечения всех информационных потребностей для принятия управленческих решений. В большинстве случаев для обеспечения растущих потребностей пользователей стратегической

информации стратегическая отчетность должна пройти аналитическую обработку, на основе которой должен быть сформирован набор релевантных показателей, необходимых для оценки результатов прошлых событий и операций, нынешнего состояния и своего стратегического потенциала, а также для осуществления стратегических выборов.

Готовность учетной стратегической информации для принятия управленческих решений определяют ее пользователи, которые в условиях глобализации экономики, которая характеризуется усилением конкурентной борьбы, выдвигают новые задачи к системе учетно-аналитического обеспечения стратегического менеджмента: расширение предмета бухгалтерского учета; введение новых объектов учета; уточнение основных принципов учета; повышение гибкости и релевантности учетной системы.

На основе проведенного анализа существующих подходов можно констатировать, что стратегическая учетная информация и ключевые показатели эффективности могут использоваться как внутренними пользователями (собственниками, менеджерами различных уровней) в процессе построения, реализации и корректировки выбранной стратегии, так и внешними пользователями (инвесторами, заемщиками, профессиональными союзами и т.д.) для принятия инвестиционных или заемных решений.

По нашему мнению, возможны такие варианты организации стратегического учета на предприятиях:

- наделение функциями стратегического учета бухгалтеров предприятий;
- создание новой бухгалтерской должности для ведения стратегического учета;
- привлечение специалистов со стороны для ведения стратегического учета (аудиторов, представителей консалтинговых фирм, финансовых аналитиков и т.д.).

Каждый из определенных вариантов имеет свои преимущества и недостатки практического внедрения в условиях применения современных информа-

ционно-компьютерных технологий и разная степень экономической целесообразности и информационной безопасности.

В заключение второй главы сделаем ряд выводов. В рамках рассматриваемой темы проанализированы вопросы по информационному обеспечению стратегического управленческого учета (использование цепочки стоимости), по организации и практике применения данного вида учета (использование метода ABC), а также применимость ключевых показателей эффективности. С целью совершенствования порядка организации стратегического управленческого учета на основе цепочки стоимости на сельскохозяйственных предприятиях предложено использовать модель информационных связей, которая охватывает виды продукции, группы клиентов, на основе которой могут быть сформированы отчеты о рентабельности по методу ABC. Представленная в отчете информация является основой для принятия управленческих решений, касающихся совершенствования процесса формирования стоимости на сельскохозяйственных предприятиях.

3.3. Рекомендации по совершенствованию стратегического управленческого учета

Учитывая важную роль стратегического управления для дальнейшего развития сельскохозяйственных предприятий, как обеспечение его информационной поддержки предлагаем применять стратегическую аналитическую систему, использующую систему стратегического учета как информационную основу. Использование данной системы позволит повысить эффективность разработки стратегий и проведение мероприятий по их реализации, создавая адекватные предпосылки для получения устойчивых конкурентных преимуществ.

В современных условиях меры финансового контроля в рамках стратегического управления на большинстве сельскохозяйственных предприятий сводятся к анализу показателей краткосрочных результатов, которые выражаются через показатели рентабельности. Основной причиной недостатка в использо-

вании данных показателей с точки зрения стратегического управления является отсутствие высокой ценности с точки зрения принятия эффективных долгосрочных управленческих решений, поскольку значительно сужается временной период, применительно к которому получаемая информация может оставаться релевантной. Стратегический менеджмент, в первую очередь, направлен на разработку направлений по оценочному анализу результирующих показателей эффективности деятельности предприятий.

Для сельскохозяйственных предприятий наиболее рациональной является использование модели экономической добавленной стоимости, поскольку обоснована в стратегическом аспекте концепцией измерения стоимости, созданной предприятием за определенный период времени.

В работе рассмотрены три наиболее подходящие к внедрению концепции стратегического управления сельскохозяйственным предприятием:

- концепция стратегического управления на основе ключевых показателей эффективности (KPI);
- модель экономической добавленной стоимости (EVA);
- концепция стратегического управления на основе метода ABC.

Каждая из выше представленных моделей имеет ряд преимуществ и ограничений. Следовательно, необходимо проанализировать возможные варианты их интеграции для целей эффективного стратегического управленческого учета. Основные модели интеграции представлены на рисунке 3.5. В выпускной квалификационной работе предложено три варианта интеграции. Все варианты органично вписываются в процессы стратегического планирования.

Вариант первый «Показатели добавленной стоимости в составе KPI верхнего уровня»: введение EVA в структуру ключевых показателей эффективности предприятия как основной показатель верхнего уровня.

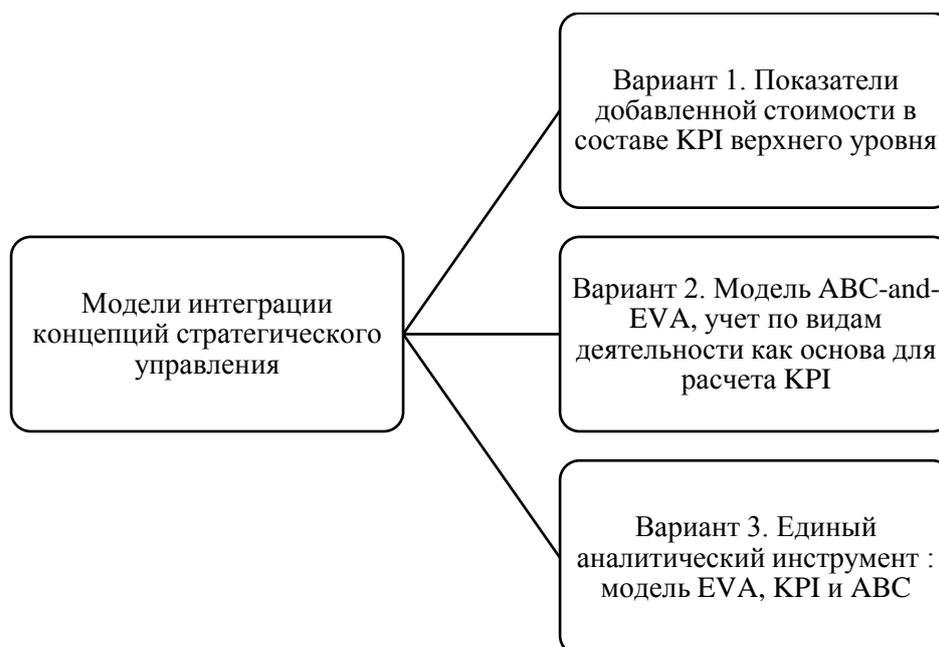


Рисунок 3.7 – Модели интеграции концепций стратегического управления сельскохозяйственным предприятием

Первый вариант вполне оправдан с точки зрения интеграции, так как показатель EVA является результирующим показателем эффективности использования капитала предприятия (с точки зрения финансового анализа существуют стандартные методики расчета), и по своему содержанию схож с относительными показателями эффективности, например, ROI, ROE, RONA [71]. Ввод показателя EVA в структуру ключевых показателей эффективности как интегрального, представляет возможность в «замыкании» комплекса оценочных показателей эффективности, которые направлены на оценку как финансовой стороны деятельности предприятия, так и нефинансовой. Интеграция ориентирована на структурирование процесса целеполагания и стратегического планирования, который выстраивается сверху вниз.

Практическое применение EVA в совокупности с соответствующими показателями добавленной стоимости капитала в процессе стратегического целеполагания с определенным составом KPI обеспечивает синергетический эффект, который ориентирует деятельность предприятия аграрной сферы экономики на обеспечение роста его стоимости. Второй вариант предполагает, что в качестве базиса интеграции выступают модель EVA и метод ABC. Использо-

ние данного варианта интеграции обусловлено фактом, что корректный расчет EVA отдельного вида деятельности зависит от обоснованности оценки используемой доли активов и максимально точного расчета себестоимости реализуемых видов продукции.

Практическое применение данного вида интеграции целесообразно для тех сельскохозяйственных предприятий, стратегия которых основана на инвестировании в развитие на регулярной основе. Методика внедрения интегрированной модели согласно второму варианту представлена на рисунке 3.6.

Следовательно, интегрированная модель на основе второго варианта обеспечивает объективность оценки результативности деятельности предприятия аграрной сферы экономики и его инвестиционную привлекательность.



Рисунок 3.8 – Методика применения интегрированной модели ABC-and-EVA

Применение комплексного третьего варианта на предприятии предполагает создание надежной основы для эффективного внедрения ABC, KPI, EVA. На основании изучения теоретических исследований и практических аспектов внедрения, можно выделить основную предпосылку данного варианта интеграции, которая заключается в необходимости постоянного мониторинга (контроля эффективного выполнения ключевых бизнес-процессов) определенных видов деятельности, а способом реализации как раз выступает система показателей. В целях осуществления стратегического анализа эффективности основных бизнес-процессов предприятия посредством формирования соответствующей системы KPI исследователями предложена система аналитических показателей, систематизированных в приложении М. Достоинства интеграции по третьему варианту (KPI, EVA, ABC) систематизированы в таблице 3.8.

Таблица 3.8 – Преимущества интеграции инструментов (KPI, EVA, ABC) в комплексный инструмент анализа эффективности деятельности сельскохозяйственного предприятия

Инструмент	Основные преимущества интеграции		
	KPI	EVA	ABC
KPI	-	Комплексная оценка различных нефинансовых аспектов реализации стратегии	Осуществление мониторинга ключевых бизнес-процессов предприятия
EVA	Структурирование процесса целеполагания и стратегического планирования, а иерархическая структура оптимизирует состав ключевых показателей эффективности	-	Оптимизация процессов управления затратами на виды деятельности, обеспечивающие добавление стоимости
ABC	Выявление ключевых видов деятельности, оптимизация показателей, построение эффективной системы управления затратами в целом формируют объективную информационную базу	Распределение по видам деятельности и объектам учета операционных затрат, затрат инвестированного капитала	-

В соответствии с определенными выше моделями можно констатировать, что каждому из предприятий необходима система финансового и управленческого анализа, ориентированная на информационную поддержку стратегического менеджмента, и для каждого предприятия она будет иметь свои особенности. Несмотря на существование индивидуальных особенностей проведения анализа, можно сформулировать общие организационно-методические аспекты его осуществления, в частности относительно проведения расчетов и интерпретации полученных результатов, которые значительно улучшают процесс внедрения данной системы в практическую деятельность сельскохозяйственных предприятий (Таблица 3.9).

Таблица 3.9 – Концептуальная основа осуществления анализа в направлении обеспечения его стратегической ориентации

№ п/п	Стадия осуществления	Источники информации	Выходные результаты
1	Целеполагание и формирование основы для стратегического анализа	- информация о стратегии предприятия; информация о существующих дополнительных и специфических запросов стратегического менеджмента.	- карта целей; - взаимосвязи между целями и стратегией; - установление временных и финансовых ограничений.
2	Сбор данных	- информация о стратегии предприятия; - финансовая отчетность; - учетные данные; - анкетирование менеджеров, потребителей, поставщиков, конкурентов.	- финансовая отчетность и учетные данные; - обработанные результаты анкетирования; - текущие показатели; - прогнозные показатели.
3	Анализ и интерпретация	- финансовая отчетность и учетные данные; - результаты анкетирования; - текущие показатели; - прогнозные показатели.	- аналитические результаты.
4	Выводы и рекомендации	- аналитические результаты и отчеты; - внутренние правила составления аналитических отчетов.	- стратегические аналитические отчеты; - рекомендации относительно выбора конкретных стратегических альтернатив; - рекомендации по корректировке.
5	Мониторинг	- информация, влияющая на результаты, рекомендации.	- обновленные стратегические аналитические отчеты и рекомендации.

С целью усовершенствования анализа в направлении обеспечения его стратегической ориентации разработана концептуальная основа его осуществления, практическое использование которой должно способствовать предоставлению такой информации: причины полученных предприятием результатов и их соответствия выбранной стратегии предприятия или стратегической бизнес-единицы, влияние исследования на возможность дальнейшей реализации выбранной стратегии предприятия, влияние выявленных трендов, отрасли и экономики на показатель будущих денежных потоков, а также возможность осуществления обоснованного выбора новых альтернативных стратегических инициатив для разработки новых стратегий.

Реализация преимуществ стратегического управленческого учета на предприятии аграрной сферы экономики возможна при условии анализа предприятия через совокупность отдельных сегментов. Каждый сегмент, в данном случае, должен характеризоваться определенным видом продукции, который реализуется группам клиентов в условиях конкуренции. Для стратегического сегментирования в качестве базовых элементов может быть использована и существующая организационная структура, и структура его центров ответственности. В частности, на основе структурных единиц могут быть выделены стратегические хозяйственные единицы, деятельность которых охватывает всю цепочку стоимости.

Стратегические хозяйственные единицы (СХЕ) характеризуются:

- наличие собственного производства;
- наличие каналов распределения.

Другими словами, СХЕ характеризуются наличием определенной номенклатуры продукции и однозначно идентифицируемыми группами клиентов. На основании анализа, можно выделить основные условия, которым должны удовлетворять СХЕ для целей стратегического анализа (Рисунок 3.9).



Рисунок 3.9 – Условия создания стратегических хозяйственных единиц

Информацию, полученную в результате стратегического управленческого учета, необходимо представить и в рамках сегментарной отчетности. Методические указания и рекомендации по составлению отчетности содержатся в международном стандарте МСФО (IFRS). Отечественная практика предусматривает для этих целей использование положений по бухгалтерскому учету, а именно ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам». Необходимо рассмотреть практические аспекты предложенных в выпускной квалификационной работе направлений применения инструментов стратегического управленческого учета и сегментарного анализа на примере сельскохозяйственного предприятия ООО «Тукаш». Для обеспечения корректности функционирования системы учетно-аналитического сопровождения стратегического менеджмента сельскохозяйственных предприятий необходимо учесть специфику конкретных субъектов хозяйствования.

Таким образом, существует тесная взаимосвязь между формированием и наполнением аналитической стратегической отчетности с позиции стратегического управленческого учета со общей стратегией развития ООО «Тукаш». В данном контексте аналитическая отчетность представляет собой основу эффективного стратегического управления предприятием аграрной сферы экономики.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В выпускной квалификационной работе рассматривается решение проблемы, заключающейся в разработке научных направлений развития методического обеспечения стратегического управленческого учета на сельскохозяйственном предприятии. Приведем основные выводы.

Непосредственное влияние на формирование специфики и обеспечения эффективности учетно-аналитического сопровождения принятия управленческих решений стратегического характера в сельскохозяйственных предприятиях осуществляют отраслевые особенности отечественного агробизнеса.

Выделен ряд отраслевых особенностей: влияние природно-климатических условий, угроза стихийных бедствий, взаимное влияние экономических и биологических законов воспроизведения, сезонность производства, использование готовой продукции как средства производства, влияние национальных потребительских предпочтений, а основным средством производства является земля.

Исследование современной практики деятельности сельскохозяйственных предприятий свидетельствует о наличии комплекса факторов, которые снижают эффективность принятия управленческих решений стратегического характера, напрямую касающиеся системы учетно-аналитического обеспечения системы управления: несовершенство действующей учетно-аналитической модели формирования информации для принятия управленческих решений, необоснованность динамики соотношения объемов необходимой и достаточной информации, (приводит к возникновению явлений недостатка и перенасыщение учетно-аналитической информации), отсутствие рациональных критериев отбора необходимой учетно-аналитической информации из общего объема данных, принципиальное отличие классификационных признаков учетно-аналитической информации, необходимой для нужд стратегического менедж-

мента, несвоевременность составления и представления отчетов и формирования показателей, необходимых для принятия управленческих решений.

Значительная часть проблем и недостатков информационного сопровождения процесса принятия управленческих решений стратегического характера обусловлена несовершенством структуры информационной базы сельскохозяйственных предприятий.

Основной причиной низкой эффективности внедрения стратегического менеджмента на предприятиях аграрной сферы экономики является отсутствие или частичное функционирование учетно-аналитической системы. Решение этой проблемы предполагает необходимость разработки такого обеспечения с учетом следующих стратегических императивов: позиционирование предприятия во внешней среде; учетный мониторинг внутренней среды; учетный мониторинг внешней среды; применение эффекта синергии.

С появлением стратегических систем управления предприятием, основой которых определяют новую управленческую стратегическую парадигму, основной акцент научных исследований в области бухгалтерского учета и экономического анализа должен быть перенесен на разработку учетно-аналитического обеспечения управленческих решений.

В выпускной квалификационной работе проанализированы различные дефиниции, в частности «стратегический учет» и «стратегический управленческий учет», которые пересекаются по основным направлениям, однако несводимы друг к другу полностью.

По результатам анализа существующих подходов ученых и исследования иерархии понятийной среды учета установлено, что стратегический учет является одним из функциональных направлений бухгалтерского учета, которые направлены на информационную поддержку принятия обоснованных решений. Стратегический управленческий учет предусматривает получение преимуществ при построении системы учетно-аналитического обеспечения стратегического менеджмента.

Выделены основные направления построения стратегически ориентированной системы учета: расширение предмета бухгалтерского учета, расширение учетной методологии (применение методов стратегического учета к традиционным видам фактов хозяйственной жизни и объектов учета, совершенствование порядка применения методов стратегического учета к новым объектам стратегического учета).

Рационализация модели информационного обеспечения стратегического менеджмента сельскохозяйственных предприятий должна основываться на четкой структуризации потоков информации для обеспечения оперативного и надежного получения необходимых данных при возникновении такой необходимости. Принятие стратегических решений должно базироваться на текущей (достоверной, точной) и прогнозной (расчетной, ориентировочной) информации.

Непосредственное влияние на формирование специфики и обеспечения эффективности учетно-аналитического сопровождения принятия управленческих решений стратегического характера в сельскохозяйственных предприятиях осуществляют отраслевые особенности отечественного агробизнеса. Выделены следующие особенности: результаты сельскохозяйственного производства напрямую зависят от природно-климатических условий; сельскохозяйственное производство характеризуется сезонностью; производственные процессы в сельском хозяйстве характеризуются значительным уровнем рискованности потери урожая; сельскохозяйственный бизнес сочетает влияние экономических и биологических законов воспроизводства; часть произведенной предприятием сельскохозяйственной продукции в следующем производственном цикле потребляется как средства производства; сельскохозяйственное производство требует мониторинга внешних факторов влияния; основным средством производства в сельском хозяйстве является земля.

Для обеспечения эффективной реализации процесса стратегического менеджмента на предприятии должна быть создана система его учетно-аналитического обеспечения, которая бы учитывала этапы осуществления.

В рамках рассматриваемой темы проанализированы вопросы по информационному обеспечению стратегического управленческого учета (использование цепочки стоимости), по организации и практике применения данного вида учета (использование метода ABC), а также применимость ключевых показателей эффективности. С целью совершенствования порядка организации стратегического управленческого учета на основе цепочки стоимости на сельскохозяйственных предприятиях предложено использовать модель информационных связей, которая охватывает виды продукции, группы клиентов, на основе которой могут быть сформированы отчеты о рентабельности по методу ABC. Представленная в отчете информация является основой для принятия управленческих решений, касающихся совершенствования процесса формирования стоимости на сельскохозяйственных предприятиях.

Практические аспекты рассматриваются на примере сельскохозяйственного предприятия ООО «Тукаш».

По результатам конкурентного анализа сформулированы вероятные стратегические инициативы конкурентов.

В рамках стратегического анализа продукции рассматриваются следующие сегментные группы: озимые зерновые, яровые зерновые, подсолнечник, яровой рапс, многолетние травы. Составлена матрица привлекательности продукции.

В результате стратегического клиентского анализа ООО «Тукаш» выделены сегменты: сегмент А (ориентированные на покупку зерновых (озимые и яровые)), сегмент Б (ориентированные на покупку ярового рапса, подсолнечника), сегмент В (ориентированные на покупку различного рода продукции, включая многолетние травы). Составлена матрица привлекательности групп клиентов.

С появлением стратегической системы управления предприятием, в основу которой положены элементы управленческой стратегической парадигмы, основной акцент научных исследований в области бухгалтерского учета и экономического анализа перенесен на разработку учетно-аналитического обеспечения управленческих решений. В результате этого основной целью становится не только сбор учетной информации и ее обнародование в отчетности, но и ее интерпретация с целью реализации стратегии предприятия и осуществления стратегического контроля (контроля за выполнением выбранной стратегии на основе расчета учетных стратегических показателей).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 26.07.2019 г. № 247-ФЗ) [Электронный ресурс] / ИПС «Консультант Плюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855
2. Приказ Минфина от 08.11.2010 г. № 143н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) [Электронный ресурс] / ИПС «Консультант Плюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107913/
3. Агеева, О.А. Бухгалтерский учет: учебник и практикум для среднего профессионального образования / О.А. Агеева. – М.: Юрайт, 2019. – 273 с.
4. Алборов, Р.А. Методология развития бухгалтерского учета в управлении аграрной экономикой / Р.А. Алборов // Актуальные вопросы учета, финансов и контрольно-аналитического обеспечения управления в сельском хозяйстве: материалы Международной научно-производственной конференции, посвященной 30-летию кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита. – 2017. – С. 10-15.
5. Алборов, Р.А. Стратегическая оценка эффективности производства сельскохозяйственной продукции / Р.А. Алборов, Г.Р. Концевой // Стратегическое развитие социально-экономических систем в регионе: инновационный подход: материалы II международной научно практической конференции. – 2016. – С. 17-21.
6. Алексанова, А.Д. Финансовый инструментарий развития контроллинга, управленческого учета и анализа в структуре стратегического управления предприятием / А.Д. Алексанова // Развитие бухгалтерского учёта, анализа и аудита в современных концепциях управления: материалы межвузовской VII региональной научно-практической конференции молодых ученых и студентов. - Симферополь. - 2018. - С. 208-210.

7. Алексеева, И.В. Развитие методологии и методики стратегического учета и аудита в коммерческих организациях: монография / И.В. Алексеева, Е.М. Евстафьева. – Ростов-на-дону: РИНХ, 2009. - 255 с.
8. Алексеева, М.Б. Теория систем и системный анализ: учебник / М.Б. Алексеева, П.П. Ветренко. – М.: Юрайт, 2019. – 304 с.
9. Алисенов, А.С. Бухгалтерский финансовый учет: учебник и практикум для вузов / А.С. Алисенов. – М.: Юрайт, 2019. – 471 с.
10. Амбросов, В.Я. Организационная стратегия сельскохозяйственных предприятий: монография / В.Я. Амбросов. - Харьков: ХНТУСГ, 2009. - 316 с.
11. Бабенко Т.А. Стратегический управленческий учет и его место в системе управления предприятием / Т.А. Бабенко, А.Н. Шабалина // Проблемы экономики в современном мире и роль бухгалтерского учета и аудита в их решении: материалы международной научно-практической конференции. - Майкоп. - 2017. - С. 38-42.
12. Бабкина, О.М. Инструментарий стратегического управленческого учета для учетно-аналитического обеспечения предприятия / О.М. Бабкина // Вестник Забайкальского государственного университета. - 2019. - Т. 25. - № 3. - С. 84-95.
13. Бабкина, О.М. Интегрированный стратегический управленческий отчет предприятий / О.М. Бабкина // Правовое поле современной экономики. - 2015. - № 1. - С. 127-132.
14. Барахоева, М.С. Организация стратегического учета на предприятиях: практический аспект / М.С. Барахоева, А.А. Костоева // Экономика и предпринимательство. - 2016. - № 9 (74). - С. 784-786.
15. Барахоева, М.С. Основные требования к организации системы стратегического управленческого учета на предприятиях / М.С. Барахоева. Л.И. Хугоева // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. - 2019. - № 3. - С. 43-46.

16. Безверхняя, Ю.В. Усовершенствование управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях / Ю.В. Безверхняя // Institutionelle Grundlagen für die Funktionierung der Ökonomik unter den Bedingungen der Transformation: Sammelwerk der wissenschaftlichen Artikel Rezensenten: Dr. Jerald L. Feinstein, Dimitar Kanev, S.I. Drobjasko. - 2014. - С. 141-143.
17. Березин, А.В. Экономический потенциал аграрных предприятий: механизмы формирования и развития / А.В. Березин, А.Д. Плотник. - Полтава: Интер Графика, 2012. - 221 с.
18. Богатая, И.Н. Стратегический учет собственности предприятия: Концептуальный подход, теория и практика: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / И.Н. Богатая. – Ростов-на-дону, 2001. – 427 с.
19. Виханский, О.С. Стратегическое управление: учебник / О.С. Виханский. – М.: Гардарика, 2009. – 164 с.
20. Волкова, О.Н. Управленческий учет: учебник и практикум / О.Н. Волкова. – М.: Юрайт, 2019. – 461 с.
21. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет: учебник / Е.Ю. Воронова. – М.: Юрайт, 2019. – 428 с.
22. Галиуллина, Р.Р. Управленческий учет как средство достижения стратегических целей предприятия / Р.Р. Галиуллина // Актуальные направления научных исследований в области экономики, финансов и учета: от теории к практике: материалы VI Всероссийской заочной интернет - конференции. - 2018. - С. 40-43.
23. Голов, С.С. Управленческий учет: учеб. / С.Ф. Голов. - М.: Либра, 2006. - 704 с.
24. Гришин, Р.В. Некоторые вопросы построения системы стратегического управленческого учёта в промышленных строительно-монтажных организациях / Р. В. Гришин // Академический вестник ТГАМЭУП. - 2012. - № 3 (21). - С. 141-146.

25. Евчук, Л.А. Стратегическое управление конкурентоспособностью сельскохозяйственных предприятий: монография / Л.А. Евчук. - Николаев: Прокопчук, 2010. - 340 с.
26. Ершова, Н.Ю. Информация стратегического управленческого учета: формирование и использование в системе управления предприятием / Н.Ю. Ершова, М.А. Ткаченко, В.А. Гаркуша // *European Journal of Economics and Management Sciences*. - 2019. - № 2. - С. 3-7.
27. Ефремова, И.Н. Формирование стратегического управленческого учета и анализа затрат в сельскохозяйственных организациях: дисс. ... канд. эк. наук: 08.00.12 / И.Н. Ефремова. – Орел, 2010. – 194 с.
28. Звягинцева, Ю.С. Роль стратегического управленческого учета в повышении эффективности деятельности предприятия / Ю.С. Звягинцева, С.А. Акименко, Ю.Д. Печерина // *Экономическое развитие общества в современных кризисных условиях: сборник статей по итогам Международной научной-практической конференции*. – Уфа. - 2017. - С. 45-47.
29. Землякова, С.Н. Применение метода ABC в сельскохозяйственных организациях в рамках стратегического управленческого учета / С.Н. Землякова, Н.Н. Дадыка // *Профессионал года 2016: сборник статей победителей II Международного научно-практического конкурса*. - 2016. - С. 36-39.
30. Зенина, Е.В. Раскрытие концептуальной сущности стратегического управленческого учета / Е.В. Зенина // *Известия Исык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии*. - 2013. - № 2 (2). - С. 61-65.
31. Зыкова, Д.Е. Концепция стратегического управленческого учета / Д.Е. Зыкова // *Актуальные направления научных исследований в области экономики, финансов и учета: от теории к практике: сборник научных трудов по материалам III Всероссийской заочной интернет-конференции*. - 2016. - С. 75-78.

32. Ивашиненко, Л.О. Развитие теории и методики стратегического учета в коммерческих организациях: дис. ... канд. эк. наук: 08.00.12 / Л.О. Ивашиненко, Мичуринск-наукоград РФ, 2008. -239 с.
33. Ильина, А.В. Управленческий учет: учебное пособие / А. В. Ильина, Н.Н. Илышева. – Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2016. – 180 с.
34. Каверина, О.Д. Управленческий учет: учебник и практикум / О.Д. Каверина. – М.: Юрайт, 2019. – 389 с.
35. Кисиль, Н.Ю. Формирование стратегического менеджмента в сельскохозяйственных предприятиях: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.04 / М.Ю. Кисиль. - Днепропетровск, 2012. – 218 с.
36. Клычова, Г.С. О необходимости внедрения управленческого учета в сельскохозяйственные организации / Г.С. Клычова, Л.Э. Ахметова // Роль бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационного развития аграрной экономики: сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции. – 2019. – С. 96-101.
37. Клычова, Г.С. Учет затрат по функциям (ABC - метод) / Г.С. Клычова, Л.Э. Ахметова, Р.Н. Гарайшин // Роль бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационного развития аграрной экономики: сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции. – 2019. – С. 101-105.
38. Колесник, Н.Ф. Стратегический управленческий учет в системе управления предприятием / Н.Ф. Колесник, О.В. Шибилева // Актуальные вопросы права, экономики и управления. - Пенза. - 2018. - С. 6-14.
39. Крамских, А.С. Формирование элементов системы управленческого учета предприятия / А.С. Крамских // Экономика и управление в XXI веке: стратегии устойчивого развития: сборник статей IV Международной научно-практической конференции. - 2018. - С. 44-46.

40. Крылов, С.И. Стратегический управленческий учет и его роль в управлении финансовыми потоками организации / С. И. Крылов // Управленческий учет. - 2005. - № 3. - С. 13-24
41. Крыштопа, И.И. Стратегический учет как перспективное направление развития бухгалтерского учета / И.И. Криштопа // Экономические науки. - 2011. - Вып. 8 (29), ч. 3. - С. 145-152.
42. Кузнецова, С.А. Моделирование отечественной учетной системы для нужд управления / С. А. Кузнецова // Вестник Киевского национального торгово-экономического университета. - 2018. - № 5. - С. 167-173.
43. Куницкая, Е.В. Роль управленческого учета в стратегическом управлении предприятием / Е.В. Куницкая, И.А. Данькина, А.С. Клевкова // World science: problems and innovations: сборник статей XXVI Международной научно-практической конференции. - 2018. - С. 79-81.
44. Кухтина, И.В. Система стратегического управленческого учета и анализа затрат и доходов на перерабатывающих предприятиях агропромышленного комплекса: автореф. дис. ... канд. эк. наук: 08.00.12 / И.В. Кухтина. – Орел, 2006. – 23 с.
45. Лазарева, А.В. Совершенствование стратегического управленческого учета, анализа и аудита денежных потоков коммерческой организации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / А.В. Лазарева. – Ростов, 2009. - 308 с.
46. Лапынина, Д.М. Роль и место стратегического управленческого учета в системе управления предприятием / Д.М. Лапынина // Молодой исследователь: вызовы и перспективы: сборник статей по материалам LXI международной научно-практической конференции. - Москва. - 2018. - С. 105-112.
47. Лесняк, В.В. Стратегический управленческий учет на промышленных предприятиях: концептуальный подход, моделирование и организация: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / В.В. Лесняк. - Краснодар, 2007. - 235 с.

48. Лозовицкий, Д.С. Методика и организация стратегического учета и анализа на предприятиях полиграфических материалов: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.09 / Д.С. Лозовицкий, 2009. - 18 с.
49. Лытнев, О.Н. Основы финансового менеджмента: учебное пособие / О.Н. Лытнев. – М.: Директ-медиа, 2016. – 154 с.
50. Назарова, В.Л. Стратегическая управленческая отчетность и проблемы ее формирования / В.Л. Назарова, А.К. Кабдолдаева // Статистика, учет и аудит. - 2018. - Т. 1. - № 68. - С. 6-11.
51. Нечеухина, Н.С. Развитие теории и методологии управленческого учета в учетно-аналитическом обеспечении управления / Н.С. Нечеухина, О.В. Мустафина // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. - 2019. - Т. 13. - № 2. - С. 131-138.
52. Остаев, Г.Я. Стратегический (управленческий) учет и контроль затрат в сельском хозяйстве / Г.Я. Остаев // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. - 2014. - № 4 (41). - С. 52-55.
53. Остаев, Г.Я. Стратегический учет зерновых культур в организациях АПК / Г.Я. Остаев, Е.В. Марковина, Г.Р. Концевой // Наука Удмуртии. – 2017. – № 3 (81). – С. 227-238.
54. Труш, В.Е. Учетно-аналитическое обеспечение управления экономической безопасностью промышленных предприятий / В.Е. Труш, В.Ф. Яценко // Вестник Хмельницкого национального университета. - 2011. - № 5, т. 1. - С. 10-13.
55. Уорд, К. Стратегический управленческий учёт / К. Уорд; пер. с англ. - М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. - 448 с.
56. Управленческий учет: учебник и практикум / О.Л. Островская, Е.Б. Абдалова, М.А. Осипов, А.Е. Карлик. – М.: Юрайт, 2019. – 383 с.
57. Ушанов, И.Г. Развитие методического обеспечения стратегического управленческого учета: дисс. ... канд. эк. наук: 08.00.12 / И.Г. Ушанов. – Самара, 2012. – 241 с.

58. Филиппов, К.В. Концептуальные подходы к формированию системы стратегического учета для предприятий Агропромышленного комплекса / К. В. Филиппов, А. В. Овчаров // Профессиональные инновации. - 2013. - № 5. - С. 45-60.

59. Чейл, Х. Количественный анализ цепочки создания стоимости / Х. Чейл, Дж. Кейзер // Policy Research Working Paper. - 2016. - №5242. - 59 p.

60. Шайкан, А.В. Бухгалтерские учет в принятии управленческих стратегических решений: монография / А. В. Шайкан. - К.: КНЭУ, 2009. - 303 с.

61. Яновская, А.А. Стратегический управленческий учет в системе управления предприятием / А.А. Яновская, С.В. Власов // Маркетинг и логистика в системе конкурентоспособного бизнеса: материалы IV научно-практической конференции молодых ученых, аспирантов, студентов. - 2018. - С. 182-186.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение А

Ретроспективы становлении и развитии концепции стратегического менеджмента

Этапы развития	Период	Характеристика
1	2	3
Базовое финансовое планирование (бюджетирование)	1920-1940 гг.	Приходится на период формирования и значительное развитие корпоративного сектора в США, когда конкурентная среда характеризовалась стабильностью и предсказуемостью. Первые попытки возникновения стратегического менеджмента связаны с развитием бюджетного контроля. Разработана методика бюджетирования деятельности предприятия (Дж. Мак-Кинси), которая имела краткосрочное направление и позволяла синтезировать операционные цели предприятия с методами управления затратами.
Долгосрочное планирование (экстраполяция)	1950-1960 гг.	Этот период развития экономических систем западных стран характеризовался высокими темпами роста рынков и значительной предсказуемостью, и стабильностью развития экономики. Согласно учеными осуществлялся поиск более эффективных систем планирования деятельности путем долгосрочного предсказания (экстраполяции) показателей на последующие годы. Характерной чертой стало составление бюджетов сроком на 5 лет.
Стратегическое (внешне ориентированное) планирование	1960-1980 гг.	Связано с нарастанием тенденции дестабилизации функционирования рынков, когда прогнозные плановые показатели стали намного расходиться с фактическими данными. Учеными осуществлялся поиск систем, объединяющие информацию о предприятии и его внешнем окружении, и позволяли повысить эффективность реакции предприятия на эти изменения. На замену целей организации пришли цели бизнес-единиц. Осуществлялся поиск драйверов - составляющих внешней среды, которые влияли на эффективность корпоративной стратегии и отдельных бизнес-единиц. Развитию стратегического планирования способствовали труды А. Чендлера, Дж. Гарднера, К. Уоррена, В. Скиннера, И. Ансоффа, Г. Минцберг и др.

Продолжение приложения А

1	2	3
<p>Стратегический менеджмент (классический вариант)</p>	<p>1970 г. – по настоящее время</p>	<p>Постепенно от стратегического планирования состоялся переход к стратегическому менеджменту из-за возникновения явления так называемого «паралича анализа» - ситуации, когда происходило формирование стратегических планов, однако не принимались никакие меры для повышения показателей корпораций. Для решения этой проблемы была разработана система, которая предусматривала не только формирование стратегии, но и порядок ее реализации, оценку и контроль за ее соблюдением. Компания «General Electric» (США) одной из первых в мире в конце 1980-х гг. Перешла от использования системы стратегического планирования к стратегическому менеджменту, а в 1990-х гг. большинство корпораций мира также начали активно внедрять эту систему. В отличие от стратегического планирования, система стратегического менеджмента содержит также совокупность действий, направленных на обеспечение быстрого реагирования на изменения внешней среды, может сопровождаться пересмотром целей компании и корректировкой общих направлений развития, а также осуществлением активного воздействия на него с помощью разработки соответствующих стратегических методов и моделей.</p>
<p>Сложные системы стратегического менеджмента</p>	<p>1990 г. – по настоящее время</p>	<p>Переход к построению сложных стратегических систем связан прежде всего с отказом от линейного подхода к пониманию сложности как сущности внешней среды компании. Переход от линейной к нелинейной сложной модели внешней среды, предполагает ее рассмотрение как сложной динамической системы, создает более широкие возможности, помогает менеджерам стимулировать получение больших прибылей. Для характеристики такой модели конкурентной среды в 1994 г. использовано новейшее понятие «гиперконкуренция», которая определяется такими характерными чертами: охватом значительного количества сфер (затрат, качества, сроков, инноваций, рыночных ограничений и т.п.) и многоаспектностью воздействия (проявляется на различных уровнях, характеризуется применением множественных реакций на решение ситуаций).</p>

Виды бухгалтерского учета в соответствии с эволюционным подходом
(по данным исследования И.В. Алексеевой и Е.М. Евстафьевой)



Дефиниции «стратегический учет»

№ п/п	Автор, Источник	Определение
1	2	3
1	Л.А. Иващенко [41]	Учетная система, базирующаяся на данных налогового и управленческого учета и ориентируется на долгосрочную перспективу и учитывает влияние внешних факторов макросреды.
2	И.И. Крыштопа [54]	Ориентированная на долгосрочную перспективу учетная система, которая, основываясь на данных финансового и управленческого учета и учитывая влияние факторов микро- и макросреды предприятия, осуществляет информационно-аналитическое обеспечение стратегического менеджмента.
3	С.А. Кузнецова [55]	Направление развития системы бухгалтерского учета в аспекте углубления аналитического учета объектов бухгалтерского учета и трансформации бухгалтерской отчетности, предоставляемой пользователям для финансового анализа проблем, связанных с обязательствами, контролем, наличными и потенциалом, и принятие прогнозных (стратегических) управленческих решений.
4	Д.С. Лозовицкий [63]	Система, предназначенная для отслеживания ситуаций во внешней и внутренней средах предприятия.
5	М.С. Пушкарь [85]	Стратегический учет использует производную вторичную информацию, полученную на основе данных финансового и управленческого учета и проработанную экономико-математическими методами с целью выявления определенных закономерностей и взаимозависимостей между экономическими показателями, которые дают возможность предвидеть развитие событий и явлений в хозяйственной деятельности предприятия.
6	В.С. Семанюк [89]	Система для обеспечения процесса стратегического планирования и стратегического анализа и аудита.
7	М.М. Скорев, Т.А. Графова, А.Г. Селиванова [90]	Продуктом которой является информация, необходимая пользователям для принятия решений.
8	В.Е. Труш, В.Ф. Яценко [98]	Учетная система, которая охватывает совокупность форм и методов учета, стратегического планирования и контроллинга адаптирована к современным условиям внешней среды.
9	К.В. Филиппов, А.В. Овчаров [102]	Упорядоченная система надзора, сбора, которая включает информацию, необходимую для принятия управленческих решений.
10	Н.Н. Хахонова, Ю.С. Везденеева [104]	Считается более совершенной моделью развития управленческого учета, ориентированной на будущее.

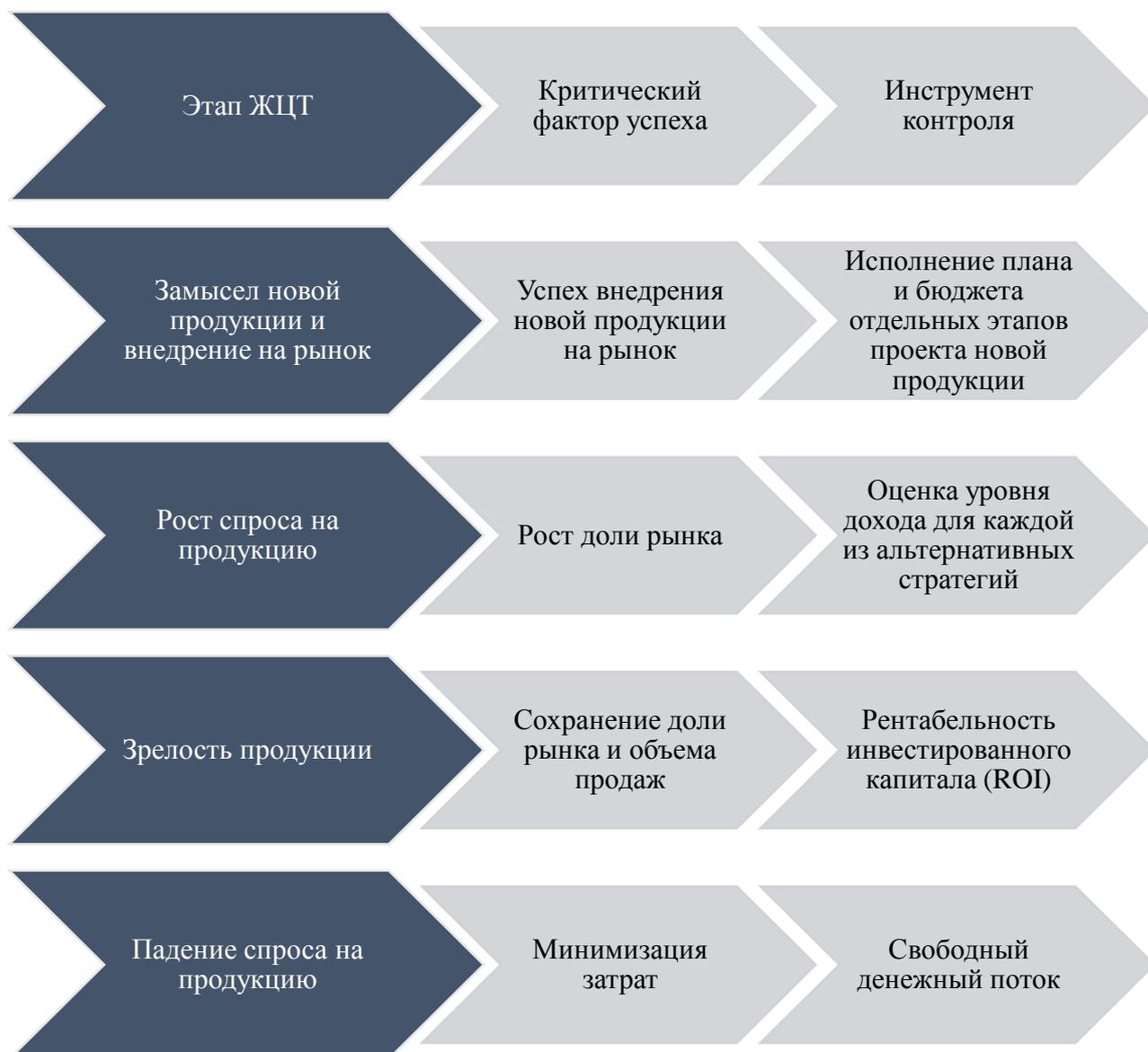
Дефиниции «стратегический управленческий учет»

№ п/п	Автор, источник	Определение
1	2	3
1	С.Ф. Голов [29]	Система управленческого учета, направленная на принятие управленческих решений.
2	Р. В. Гришин [31]	Подсистема, обеспечивающая управление экономической информацией о факторах внешней среды в долгосрочной перспективе.
3	С.И. Крылов [53]	Направление управленческого учета, в рамках которого формируется информационное обеспечение принятия управленческих решений.
4	В. А. Маняева [66]	Самостоятельное направление управленческого.
5	Н. А. Наумова [72]	Система постоянно совершенствуется, и перспективы ее развития состоят в преодолении ряда проблем управленческого учета инновационных процессов и их завершающей стадии - инноваций.
6	Н. Г. Никандрова [74]	Процесс регистрации, обработки, анализа, подготовки информации, имеющей преимущественно санкционированный доступ.
7	А. Ю. Соколов [91]	Система сбора и обобщения финансовой и нефинансовой информации.
8	С. П. Суворова, Д. И. Монашева [93]	Часть учетно-аналитического поля и единой системы управления.
9	К. Уорд [99]	Система обоснования управленческих решений.
10	В. Г. Шевчук [111]	Информационная поддержка управления, заключается в обеспечении менеджеров предприятия.

Различия между управленческим учетом и стратегическим управленческим
учетом на основе цепочек стоимости

Критерий сравнения	Управленческий учет	Стратегический управленческий учет
1	2	3
Объект изучения (пространственная ориентация)	Внутренняя среда предприятия, частично внешняя среда	Внутренняя и внешняя среда предприятия или стратегической бизнес-единицы, внешняя среда системы цепочки стоимости
Временная ориентация	Прошлое, настоящее	Прошлое, настоящее, будущее
Уровень системности охвата явлений	Системный анализ финансовых факторов, частичное учета нефинансовых факторов	Системный анализ финансовых и нефинансовых факторов по типам и видам деятельности
Базовый подход	Добавленная стоимость	Стоимость, создаваемая в рамках цепочки, построенного на основе связанных видов деятельности
Основная роль в системе управления	Сокращение расходов на уровне предприятия	Минимизация затрат, дифференциация продукции
Пути уменьшения расходов	Выделение центров ответственности или на основе определения общей себестоимости	Выделение центров ответственности на основе типов и видов деятельности, которые являются элементами цепочки стоимости
Виды решений, на принятие которых ориентирован	Тактические	Стратегические
Вид представления информации	Внутренняя управленческая отчетность	Внутренняя (для цепочек стоимости) и внешняя (для системы цепочек стоимости) стратегическая отчетность
Пользователи	В управленческих персонал	Аналитики и консультанты

Взаимосвязь инструментов стратегического контроля на этапах ЖЦТ в рамках стратегического управленческого учета



Инструменты стратегического управленческого учета (методы, техники, модели, системы)

№ п/п	Название инструмента (сокращенное англоязычное название)	Ученые, которые рассматривали инструменты в рамках стратегического управленческого учета								
		А.Д. Алексанова	И.В. Алексеева, Е.М. Евстафьева	А.С. Алисенов	О.М. Бабкина	Т.В. Булычева, А.Ю. Бушева, Т.В. Завьялова	Е.Ю. Воронова	С.Н. Землякова, Н.Н. Дадыка	Д.М. Лапынина	И.Г. Ушанов
1	Activity based costing (ABC)	+	+	+	+	+	+	+	+	9
2	Attribute costing (AC)	+			+					2
3	Benchmarking (BMG)				+					1
4	Brand value budgeting (BVB)			+	+		+			3
5	Brand value monitoring (BVM)	+			+					2
6	Competitive position monitoring (CPM)				+					1
7	Competitor cost assessment (CCA)		+		+			+		3
8	Competitor performance appraisal (CPA)	+			+					2
9	Customer accounting (CA)				+					1
10	Environmental Management Accounting (EMA)				+		+			2
11	Integrated performance measurement systems (IPMS)	+	+		+	+	+	+		6
12	Life cycle costing (LCC)				+					1
13	Quality costing (QC)				+		+			2
14	Strategic costing (SC)	+			+					2
15	Strategic pricing (SP)				+					1
16	Target costing (TC)	+	+	+	+		+			5
17	Value chain costing (VCC)	+		+	+			+		4

Методические основы для конкурентного анализа

Таблица И.1 – Макет таблицы сравнительной характеристики конкурентов на основе экспертной оценки, балл

Конкуренты	Цена	Качество	Масштаб	Материально-техническая оснащенность	Бренд	Сумма баллов (ст. 2 + ст. 3 + ст. 4 + ст. 5 + ст.6)
1	2	3	4	5	6	7
Конкурент №1						
Конкурент №2						
Конкурент №3						

Таблица И.2 – Характеристика балльной оценки

Балл	Характеристика
1	2
5 баллов	Высокое значение: привлекательная цена, отличное качество, большая доля рынка, отличная материально-техническая оснащенность, хорошо узнаваемый бренд
4 балла	Хорошее значение: средняя цена, хорошее качество, средняя доля рынка, хорошая материально-техническая оснащенность, узнаваемый бренд
3 балла	Среднее значение: относительно приемлемая цена, хорошее качество, средняя доля рынка, материально-техническая оснащенность, узнаваемый бренд
2 балла	Ниже среднего значение: относительно приемлемая цена, качество ниже среднего по отрасли, небольшая доля рынка, неполная материально-техническая оснащенность, не узнаваемый бренд
1 балл	Низкое значение: завышенная цена, низкое качество, небольшая доля рынка, неполная материально-техническая оснащенность, не узнаваемый бренд
0 баллов	Минимальное значение: завышенная цена, плохое качество, маленькая доля рынка, нет материально-технической оснащенности, нет бренда

Форма отчета о рентабельности продукции, основанная на применении
метода ABC

ОТЧЕТ О РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ПРОДУКЦИИ					
Наименование продукции		Объем, шт.	Цена, тыс. руб.		
Прямые затраты на единицу					
Наименование статьи затрат		тыс. руб.			
1.1.	Основные затраты				
1.2.	Основные затраты				
	Итого				
Накладные производственные затраты					
Производственный вид деятельности		Количество фактов	Затраты на единицу драйвера, тыс. руб.	Затраты на вид деятельности, тыс. руб.	Удельные затраты на вид деятельности, тыс. руб.
2.1.	Вид деятельности				
2.2.	Вид деятельности				
2.3.	Вид деятельности				
	Итого				
Накладные коммерческие затраты					
Коммерческий вид деятельности		Количество фактов	Затраты на единицу драйвера, тыс. руб.	Затраты на вид деятельности, тыс. руб.	Удельные затраты на вид деятельности, тыс. руб.
3.1.	Вид деятельности				
3.2.	Вид деятельности				
	Итого				
4.	Итого полные затраты				
5.	ИТОГО прибыль на единицу продукции, тыс. руб.				
6.	Рентабельность продукции, %				

Форма отчета о рентабельности клиентов, основанная на применении метода ABC

ОТЧЕТ О РЕНТАБЕЛЬНОСТИ КЛИЕНТА						
Наименование клиента						
Наименование заказа		Стоимость заказа, тыс. руб.	Себестоимость, тыс. руб.	Валовая прибыль, тыс. руб.		
1.1.	Заказ 1					
1.2.	Заказ 2					
1.3.	Заказ 3					
	Итого					
Клиентский вид деятельности		Количество фактов	Затраты на единицу драйвера, тыс. руб.	Затраты на клиентский вид деятельности, тыс. руб.	Прибыль, тыс. руб.	
2.1.	Вид деятельности					
2.2.	Вид деятельности					
2.3.	Вид деятельности					
	Итого					
3.	ИТОГО прибыль на клиента					
4.	Рентабельность клиента					

Ключевые показатели эффективности (KPI) для оценки эффективности бизнес-процессов в рамках стратегического управленческого учета



ИНСТРУКЦИЯ

по охране и безопасности труда для бухгалтера

Настоящая инструкция разработана в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами в области охраны труда и может быть дополнена иными дополнительными требованиями применительно к конкретной должности или виду выполняемой работы с учетом специфики трудовой деятельности в конкретной организации и используемых оборудования, инструментов и материалов. Проверку и пересмотр инструкций по охране труда для работников организует работодатель. Пересмотр инструкций должен производиться не реже одного раза в 5 лет.

1. Общие требования безопасности.

1.1. К самостоятельной работе в качестве бухгалтера допускаются лица, имеющие соответствующее образование и подготовку по специальности, обладающие теоретическими знаниями и профессиональными навыками в соответствии с требованиями действующих нормативно-правовых актов, не имеющие противопоказаний к работе по данной профессии (специальности) по состоянию здоровья, прошедшие в установленном порядке предварительный (при поступлении на работу) и периодический (во время трудовой деятельности) медицинские осмотры, прошедшие обучение безопасным методам и приемам выполнения работ, вводный инструктаж по охране труда и инструктаж по охране труда на рабочем месте, проверку знаний требований охраны труда, при необходимости стажировку на рабочем месте. Проведение всех видов инструктажей должно регистрироваться в Журнале инструктажей с обязательными подписями получившего и проводившего инструктаж. Повторные инструктажи по охране труда должны проводиться не реже одного раза в год.

1.2. Бухгалтер обязан соблюдать Правила внутреннего трудового распорядка, установленные режимы труда и отдыха; режим труда и отдыха инструктора-методиста определяется графиком его работы.

1.3. При осуществлении производственных действий в должности бухгалтера возможно воздействие на работающего следующих опасных и вредных факторов:

- нарушение остроты зрения при недостаточной освещённости рабочего места, а также зрительное утомление при длительной работе с документами и (или) с ПЭВМ;

- поражение электрическим током при прикосновении к токоведущим частям с нарушенной изоляцией или заземлением (при включении или выключении электроприборов и (или) освещения в помещениях;

- снижение иммунитета организма работающего от чрезмерно продолжительного (суммарно – свыше 4 ч. в сутки) воздействия электромагнитного излучения при работе на ПЭВМ (персональной электронно-вычислительной машине);

- снижение работоспособности и ухудшение общего самочувствия ввиду переутомления в связи с чрезмерными для данного индивида фактической продолжительностью рабочего времени и (или) интенсивностью протекания производственных действий;

- получение травм вследствие неосторожного обращения с канцелярскими принадлежностями либо ввиду использования их не по прямому назначению;

- получение физических и (или) психических травм в связи с незаконными действиями работников, учащихся (воспитанников), родителей (лиц, их заменяющих), иных лиц, вошедших в прямой контакт с экономистом для решения тех или иных вопросов производственного характера.

2. Требования охраны труда перед началом работы.

2.1. Проверить исправность электроосвещения в кабинете.

2.2. Проверить работоспособность ПЭВМ, иных электроприборов, а также средств связи, находящихся в кабинете.

2.2. Проветрить помещение кабинета.

2.3. Проверить безопасность рабочего места на предмет стабильного положения и исправности мебели, стабильного положения находящихся в сгруппированном положении документов, а также проверить наличие в достаточном количестве и исправность канцелярских принадлежностей.

2.4. Уточнить план работы на день и, по возможности, распределить намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объёме не менее 30 мин. для приёма пищи ориентировочно через 4-4,5 ч. слуха, памяти, внимания - вследствие ром для решения тех или иных вопросов производственного характера.

3. Требования охраны труда во время работы.

3.1. Соблюдать правила личной гигиены.

3.2. Исключить пользование неисправным электроосвещением, неработоспособными ПЭВМ, иными электроприборами, а также средствами связи, находящимися в кабинете.

3.3. Поддерживать чистоту и порядок на рабочем месте, не загромождать его бумагами, книгами и т.п.

3.4. Соблюдать правила пожарной безопасности.

3.5. Действуя в соответствии с планом работы на день, стараться распределять намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин. отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объёме не менее 30 мин. для приёма пищи.

4. Требования охраны труда в аварийных ситуациях.

4.1. При возникновении в рабочей зоне опасных условий труда (появление запаха гари и дыма, повышенное тепловыделение от оборудования, повышенный уровень шума при его работе, неисправность заземления, загорание материалов и оборудования, прекращение подачи электроэнергии, появление запаха газа и т.п.) немедленно прекратить работу, выключить оборудование, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, при необходимости вызвать представителей аварийной и (или) технической служб.

4.2. При пожаре, задымлении или загазованности помещения (появлении запаха газа) необходимо немедленно организовать эвакуацию людей из помещения в соответствии с утвержденным планом эвакуации.

4.3. При обнаружении загазованности помещения (запаха газа) следует немедленно приостановить работу, выключить электроприборы и электроинструменты, открыть окно или форточку, покинуть помещение, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, вызвать аварийную службу газового хозяйства.

4.4. В случае возгорания или пожара немедленно вызвать пожарную команду, проинформировать своего непосредственного или вышестоящего руководителя и приступить к ликвидации очага пожара имеющимися техническими средствами.

Физическая культура на производстве

Физическая культура на производстве – важный фактор повышения производительности труда.

Создание предпосылок к высокопроизводительному труду экономических специальностей, предупреждение профессиональных заболеваний и травматизма на производстве способствует использованию физической культуры для активной работы, отдыха и восстановления работоспособности в рабочее и свободное время.

В режиме труда и отдыха сотрудников аппарата бухгалтерии учтены такие факторы, как время официально разрешенных пауз во время работы. В качестве обязательной к применению меры в работе бухгалтера имеются две 10-минутные физкультурные паузы в течение рабочего дня. Помимо этого согласно Гигиеническим требованиям к ПЭВМ и организации работы с ними (утверждены постановлением Минздрава России от 3 июня 2003 г. № 118) У людей, работающих за компьютером, должны быть законные перерывы общей длительностью до 90 мин в день в счет рабочего времени.

Культура делового общения на предприятии

В целях повышения деловой репутации предприятия ООО «Авангард» Буинского района РТ и его сотрудников и формирования благоприятного климата в коллективе разработаны и используются следующие локальные нормативные документы:

- Кодекс деловой этики;
- Кодекс делового общения;
- Стратегия развитие предприятия;
- Ценности предприятия;
- Корпоративная социальная ответственность.

настоящим я, Серебряшинов Илья Александрович
студент заочного обучения Института экономики Казанского государственного
аграрного университета

учетная книжка № _____

направление подготовки 38.03.0 „ Экономика“

направленность (профиль) бухгалтерский учет, анализ и аудит

подтверждаю, что настоящая выпускная квалификационная работа на тему _____

Совершенствование стратегического управленческого учета на

примере общества с ограниченной ответственностью „Тукан“

Талейшинского района Республики Татарстан
выполненная по материалам ООО „Тукан“ Темлякского района РТ

на 84 страницах и приложений на 18 страницах, является моим

самостоятельным исследованием, в котором:

- оформлены соответствующим образом ссылки на все использованные
информационные ресурсы и их правообладателей;

- отсутствуют компиляция, неоформленные заимствования, не
принадлежащие мне лично из необозначенных в работе источников, включая
глобальную компьютерную информационную сеть ИНТЕРНЕТ.

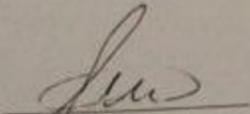
Я предупрежден о правилах требования оформления выпускных
квалификационных работ и об ответственности за нарушение Закона
Российской Федераций «О защите авторских прав в Российской Федерации»

Отпечатано в 1 экземплярах.

Библиография 61 наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру

«19» мая 2020 г


(подпись)

Серебряшинов И.А.
(Ф.И.О.)