

ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики

на правах рукописи

12.05.20 Гат

(подпись, дата)

Гатина Юлия Валентиновна

**РАЗВИТИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

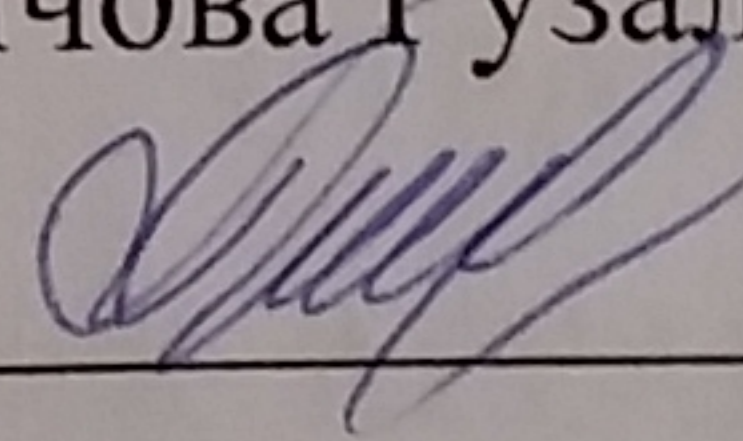
Научно-квалификационная работа (диссертация)

на соискание квалификации «Исследователь. Преподаватель-исследователь»
по направлению подготовки 38.06.01 «Экономика»

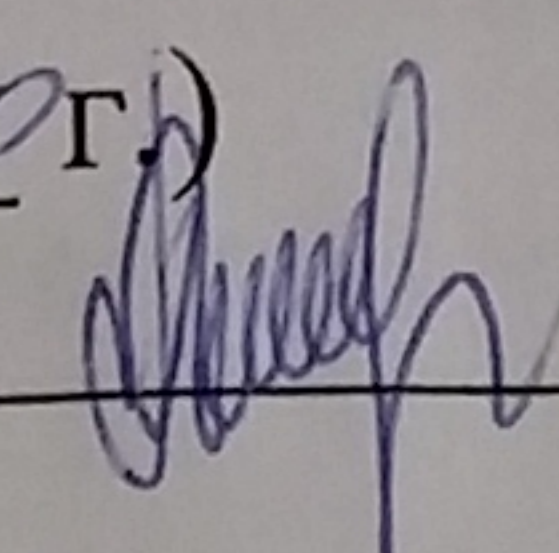
Научный руководитель

д.э.н., профессор

Клычова Гузалия Салиховна

 12.05.2020

(подпись, дата)

Обсуждена на заседании кафедры и допущена к представлению научного доклада об основных результатах подготовленной научно-квалификационной работы (диссертации) на итоговую экзаменационную комиссию (протокол № 12 от 16 мая 2020 г.)
Зав. кафедрой д.э.н., профессор  Г.С. Клычова

Казань – 2020 г.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.....	8
1.1 Сущность стратегического управленческого учета и его роль для сельскохозяйственных предприятий.....	8
1.2 Развитие современных концепций стратегического управленческого учета.....	14
1.3 Стратегический управленческий учет в системе учетно-аналитического обеспечения деятельности сельскохозяйственного предприятия.....	19
2 ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ АГРАРНОЙ СФЕРЫ ЭКОНОМИКИ	29
2.1 Информационное обеспечение стратегического управленческого учета.....	29
2.2 Организация и практическое применение стратегического управленческого учета.....	36
2.3 Ключевые показатели эффективности в практике стратегического управленческого учета.....	43
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ИНСТРУМЕНТАРИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ АГРАРНОЙ СФЕРЫ ЭКОНОМИКИ.....	49
3.1 Модель экономической добавленной стоимости в стратегическом управленческом учете.....	50
3.2 Особенности интеграции моделей для совершенствования стратегического управленческого учета.....	56
3.3 Сегментарный анализ в стратегическом управленческом учете	62
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	77
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	82
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	94

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. 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.

Степень разработанности проблемы. 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, И.М. Богатейшей, М.В. Болдуева, 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, В.И. Ткача, И.И. Хахонова и др.

Состояние развития научных исследований в данной сфере, а также изучение практики стратегического менеджмента на отечественных сельскохозяй-

ственных 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.

Цель и задачи выпускной квалификационной работы. 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.

Объектом исследования является учетно-аналитическая деятельность сельскохозяйственного предприятия ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан.

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

Методы исследования. 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 методологии 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 «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан, справочные и информационные издания профессиональных организаций.

Научная новизна полученных результатов заключается в разработке теоретических основ стратегического управленческого учета для предприятий аграрной сферы экономики. Основными положениями работы, определяющие ее научную новизну, являются:

- разработана системная характеристика стратегического управленческого учета, в том числе дано усовершенствованное определение, спецификой которого является применение стратегического управленческого учета для сельскохозяйственных предприятий;
- систематизированы задачи стратегического управленческого учета для сельскохозяйственных предприятий;
- разработаны направления по реализации стратегического управленческого учета для сельскохозяйственных предприятий на основе метода раздельного учета затрат по видам деятельности.

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.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения выпускной квалификационной работы рассмотрены и одобрены на междуна-

родных и всероссийских научно-практических конференциях, организованных ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет», проводимых ежегодно (2019-2020 гг.). Публикация результатов исследования.

Структура и объем работы. 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.

Вторая 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.

В третьей главе 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 [93]. 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» [87, с. 21]. 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 [38].

В общем, проблемам внедрения стратегического менеджмента на отечественных сельскохозяйственных предприятиях посвящены монографические исследования В.Я. Амбросова [10], А.В. Березина (в соавторстве с А.Д. Плотником) [17], Л.А. Евчук [28], П.А. Стецюк [78], В.М. Якубова [97] 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» [7, с. 25]. 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 [85], а с другой стороны – как составляющая системы стратегического менеджмента [80]. 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 [42] (Рисунок 1.1).

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 [85].

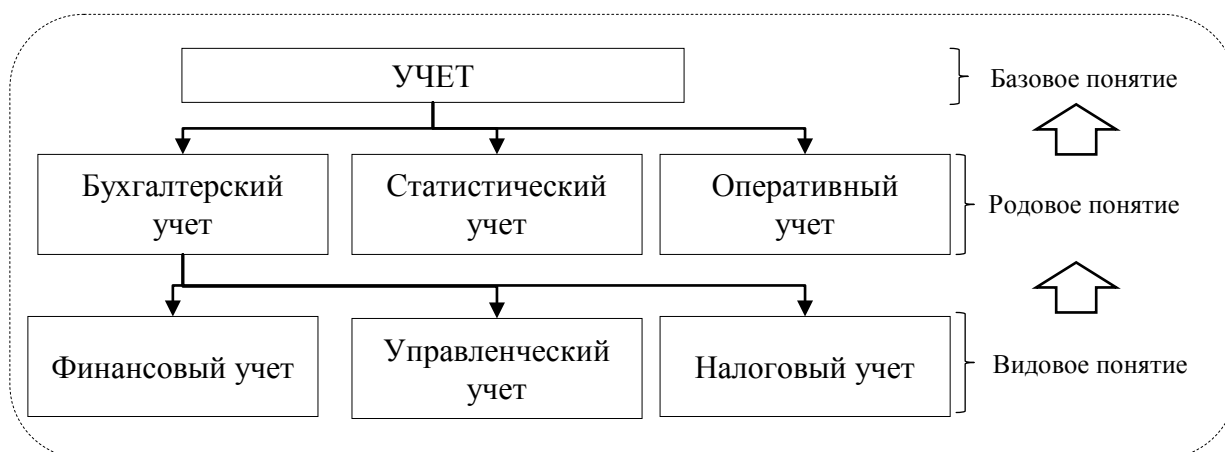


Рисунок 1.1 – Иерархия понятийной среды учета

В рамках исследования необходимо рассмотреть наиболее подробно подходы к управленческому учету (Рисунок 1.2) [85].

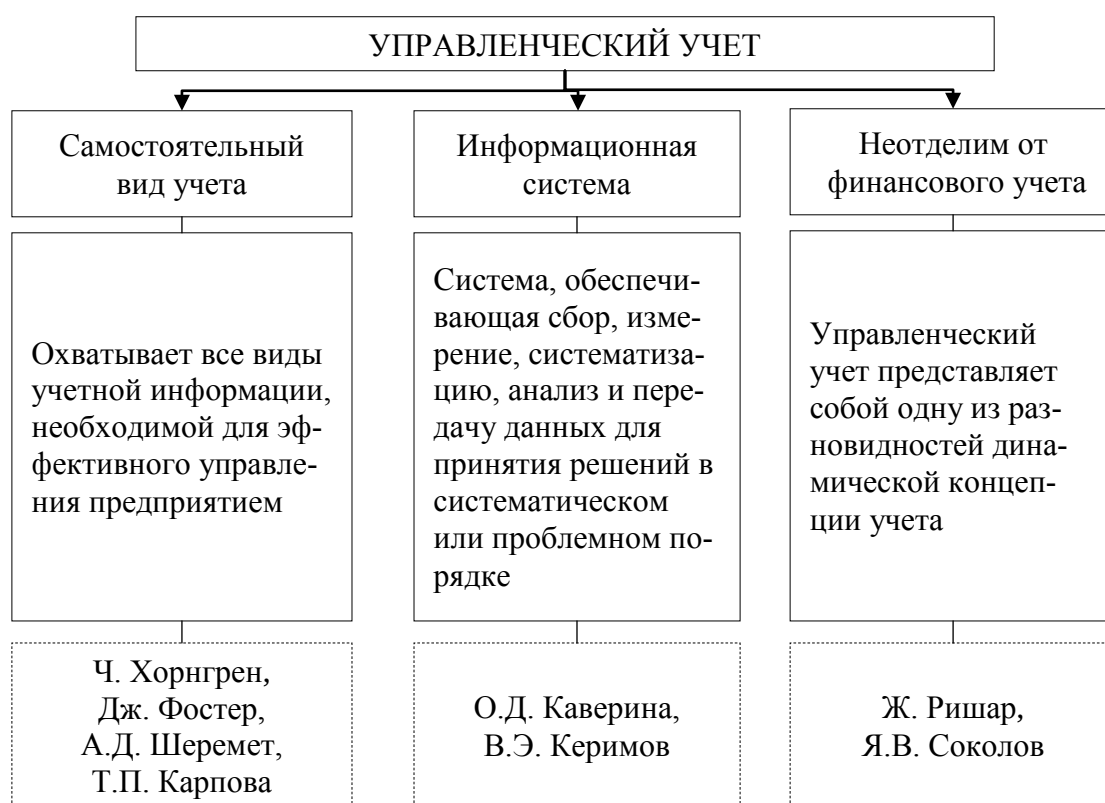


Рисунок 1.2 – Подходы к управленческому учету

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 (технично-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 [85].

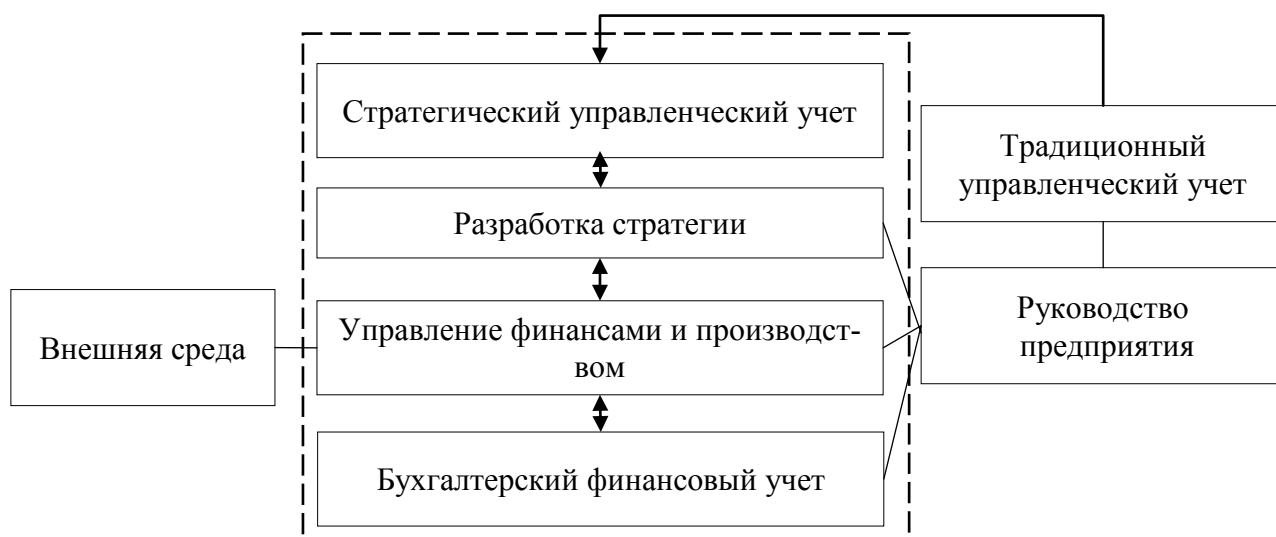


Рисунок 1.3 – Роль стратегического управленческого учета в учетно-аналитической системе сельскохозяйственного предприятия

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 [58].

Рассматривая сущность стратегического управленческого учета необходимо выделить дефиниции «стратегический учет» и «стратегический управленческий учет», которые пересекаются по основным направлениям, однако не-

сводимы друг к другу полностью. Систематизация основных понятий в рамках исследуемой темы представлена в приложениях В (дефиниции «стратегический учет») и Г (дефиниции «стратегический управленческий учет»). Можно констатировать, что определение стратегического учета шире, чем определение стратегического управленческого учета, очевидно, что стратегический учет включает стратегический управленческий учет как составляющую и подразумевает стратегический подход к построению учетно-аналитической системы. На основании системного подхода, Л.О. Ивашиненко включает в состав следующие виды учета (Таблица 1.1) [35].

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, 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 [85]. Экономическая эффективность играет ключевую роль в стратегическом управленческом учете, при этом основным условием обеспечения постоянства является регулярное сопоставле-

ние входных ресурсов (например, затраты) с результатами работы. Возможные варианты сопоставления представлены в таблице 1.2 [88].

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.

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» [85, с. 54]. Следовательно, оценка эффективности рассчитывается на основании сопоставления доходов и затрат, понесенных предприятием в результате принятого управленческого решения.

В качестве общей основы учеными выделяется концепция альтернативных издержек [70, с. 22]. Альтернативные издержки являются абсолютной величиной оттока денежных средств, который возникает в результате реализации того или иного управленческого (производственного, технологического) решения.

О.Н. Лытнев классифицирует альтернативные издержки на внутренние и внешние (Рисунок 1.4) [53]. Сумма внутренних и внешних альтернативных издержек представляет собой общие альтернативные издержки.

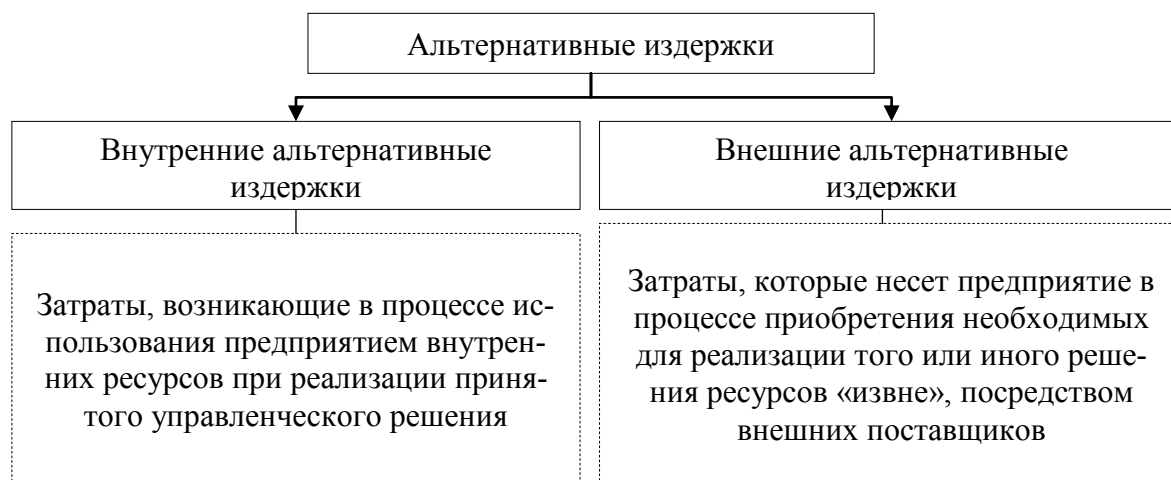


Рисунок 1.4 – Классификация альтернативных издержек

Финансовый результат управленческого решения является сопоставлением доходов от реализации данного решения и альтернативных издержек [85]. Одной из актуальных концепций является концепция затратообразующих факторов, которая решает задачу по углубленному анализу затрат (в частности, источники возникновения).

Традиционный управленческий учет рассматривает преимущественно один затратообразующий фактор - объем продукции в сочетании с носителями затрат внутри определенного производственного или коммерческого процесса [77]. При СVP-анализе издержки делятся на переменные и постоянные, средние и предельные. Однако стратегический управленческий учет использует информацию нескольких затратообразующих факторов, на основании многоуровневого характера их возникновения и необходимости выявления исходных причин.

М. Портер впервые классифицировал затратообразующие факторы по принципу «ключевого фактора производства» [71]. 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 производствен-

ных мощностей, эффективность планирования, конфигурация, использование связей с поставщиками и заказчиками в рамках цепочки стоимости) факторы [74].

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 [86]. 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) [18].

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 [102].

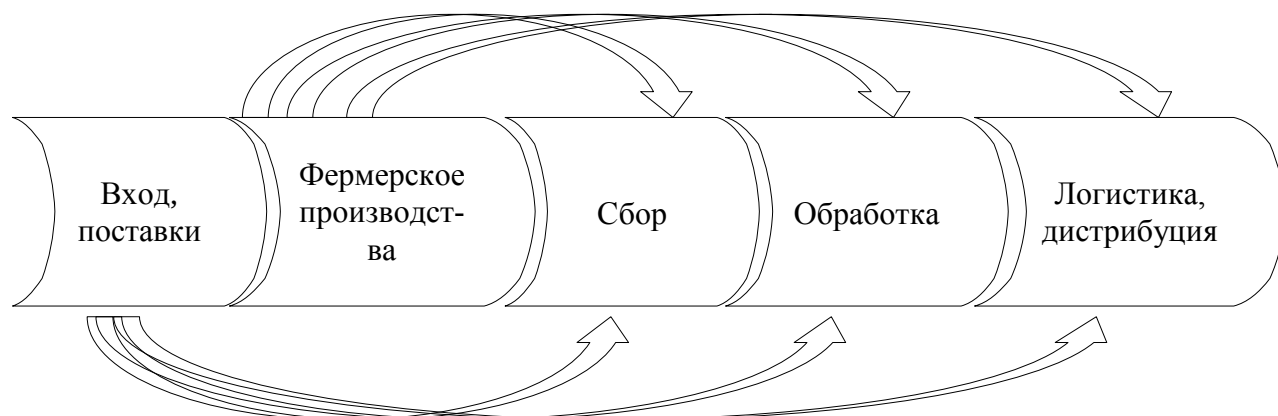


Рисунок 1.5 – Стадии цепочки стоимости

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 механизма 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).

Ключевой ролью идеи цепочки стоимости с точки зрения стратегического управленческого учета является ориентация на процессы, которые происходят в том числе за пределами предприятия. В этом случае, предприятия рассматриваются по отдельности в контексте общей цепи видов деятельности, которые создают стоимость [85].

В контексте информационной теории подсистема стратегического управленческого учета на основе цепочки стоимости, с одной стороны, использует

входную информацию о цепочке стоимости поставщиков, выступая в роли информационного реципиента, а с другой - является информационным донором, генерирующим и предоставляющим информацию о своих структурных элементах (видах деятельности). Применение такого подхода позволяет не только повысить эффективность создания стоимости предприятия в рамках внутренней цепочки, а также обеспечивает улучшение взаимодействия с внешними цепочками стоимости, что особенно важно при принятии стратегических решений по вертикальной интеграции.

На основе анализа элементов системы цепочек стоимости в разрезе их затратоемкости или доходности и на основе анализа возможностей предприятия может быть принято решение об осуществлении стратегического выбора, в том числе о введении внешних относительно предприятия элементов цепочки в состав внутренних, например, о замене рыночных сделок на внутрифирменные поставки, о переходе от покупки до производства, от аутсорсинга услуг к их инсорсингу тому подобное.

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 [7].

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.

Т.С. Хдейб возникновение необходимости совершенствования учетно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений объясняет возникновением изменений в структуре менеджмента, появлением и развитием его видов, в том числе стратегического менеджмента, специфика и особенности которого сказываются и на особенностях организации учета [89].

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).

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		

Аналитическое исследование результатов реализации стратегии по ключевым индикаторам должно использоваться при разработке новых стратегических решений, следовательно, цикл замыкается, и процесс принятия решений становится непрерывным [85].

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 [99]:

- 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;
- принципиальное отличие классификационных признаков учетно-аналитической информации, необходимой для нужд стратегического менеджмента;
- 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 [102].

Для обеспечения корректности функционирования системы учетно-аналитического сопровождения стратегического менеджмента сельскохозяйственных предприятий необходимо учесть специфику конкретных субъектов хозяйствования.

Непосредственное влияние на формирование специфики и обеспечения эффективности учетно-аналитического сопровождения принятия управленческих решений стратегического характера в сельскохозяйственных предпри-

ях 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, неритмич-

ности 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 внутренние 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 (расчетной, ориентировочной) 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 [92], 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 [92].

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

Процесс стратегического управления орга-	Учетная информация, которая обеспечивает
--	--

низацией	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 [69]. Оценка продукции в рассматриваемой отрасли может происходить по параметру привлекательности для потребителя, с определением конкурентных преимуществ для каждого сегмента рынка [85].

Комплексно позволяет проанализировать вопросы поведения отдельных видов продукции на рынке концепция жизненного цикла (ЖЦТ). ЖЦТ предполагает прохождение ряда этапов. Исследователями на сегодняшний день выделяются различные стадии, но в целом, все они сводятся к прохождению основных этапов:

- 1) этап замысла новой продукции и ее внедрения на рынок;
- 2) этап роста спроса;
- 3) этап зрелости продукции;
- 4) этап упадка (падения спроса) продукции.

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.

Следует отметить, что каждый этап ЖЦТ основан на критическом факторе успеха и инструментах контроля со стороны стратегического управленческого учета. 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	Задача стратегического управ-	Информация
----------	---------	-------------------------------	------------

	риска	ленческого учета	
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. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ АГРАРНОЙ СФЕРЫ ЭКОНОМИКИ

2.1. 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» [85, с. 90].

Приоритетность использования цепочки стоимости при построении подсистемы стратегического управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях подтверждают исследователи учетной сферы. В частности, А. Томпсон [81]. 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. Кроме этого, по мнению Е.В. Зениной [33], 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 2.1, а в качестве основы взято сельскохозяйственное предприятие ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан.

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 2.1 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 2.1 – Структура цепочки стоимости в разрезе типов деятельности в контексте предмета управленческого и стратегического управленческого учета

Данный вывод подтверждается И.Г. Ушановым [85]. Актуальной задачей для сельскохозяйственных предприятий является анализ взаимосвязей всех затрат с такими объектами [35]:

- 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 2.1).

Таблица 2.1 – Типы, виды и характеристика составляющих цепочки стоимости

Типы деятельности, способствующих созданию стоимости	Виды деятельности	Характеристика
	2	3
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. Как отмечают С.Н. Землякова, Н.Н. Дадыка, данный метод обеспечивает учет затрат по видам деятельности, что предполагает их распределение по факторам затрат [32].

Ряд исследователей [16, 85, 101, 102] 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 [9]:

- 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 [17, 22, 94, 102] методологию можно представить следующим образом. При использовании на предприятии ABC-метода определяются:

- 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 2.2.

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.

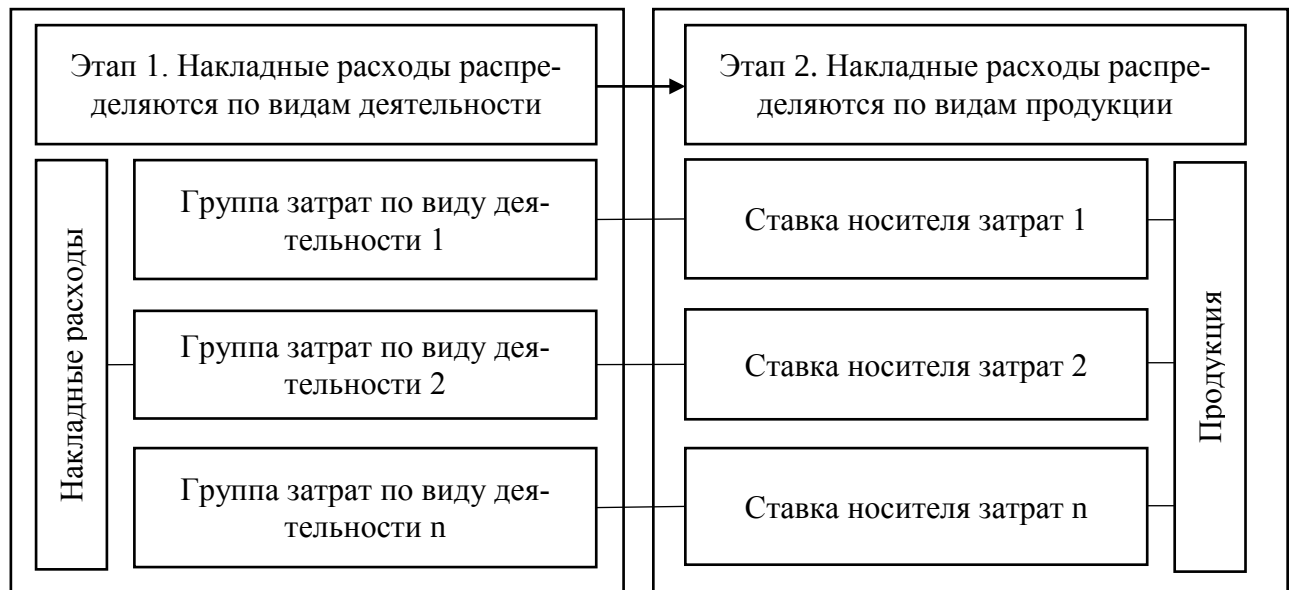


Рисунок 2.2 – Механизм распределения затрат по методу ABC, применимому в рамках стратегического управленческого учета

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 [9].

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.

2.2. 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 сель-

скохозяйственных 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 выбранной 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 ор-

ганизационной структуры сельскохозяйственного предприятия. Стратегический менеджмент различает уровень единой корпоративной стратегии, и уровень конкурентных стратегий [85].

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 2.2).

Таблица 2.2 – Алгоритм обеспечения структурированности стратегического управленческого учета

№ п/п	Этап	Характеристика
1	Анализ уровня конкуренции на отраслевом рынке	– определение существующих конкурентов; – выявление потенциальных конкурентов; – предварительная оценка конкурентов с помощью метода экспертных оценок.
2	Оценка конкурентов	– 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	– 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 [96]

Взаимосвязь важнейших направлений стратегического управленческого учета при конкурентном анализе с различными этапами ЖЦТ представлена на рисунке 2.3.

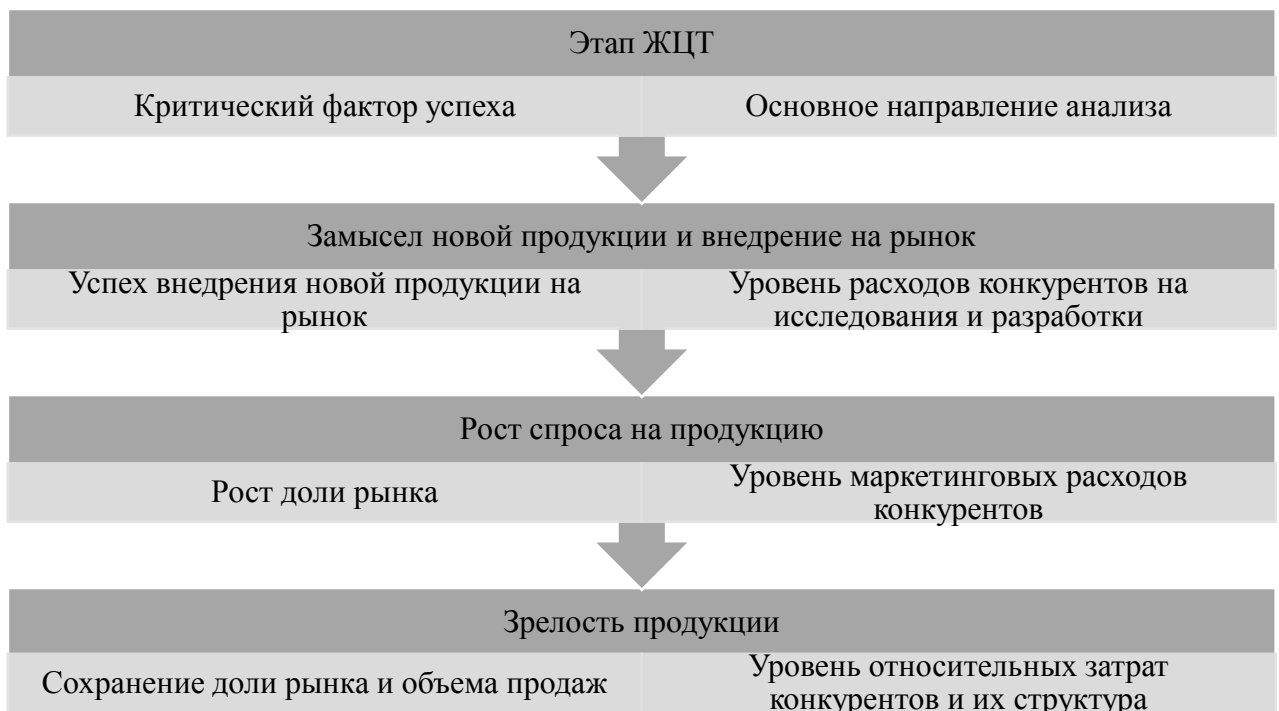


Рисунок 2.3 – Взаимосвязь важнейших направлений стратегического управленческого учета при конкурентном анализе с различными этапами ЖЦТ

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 уче-

том 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) информацией 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. Практическая реализация составления матрицы основана на данных предприятия и разработанных форм отчетов и подробно отражена в пункте 3.3.

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 [12].

На основании исследований [12, 85] 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. Практическая реализация составления матрицы основана на данных предприятия и разработанных форм отчетов и подробно отражена в пункте 3.3.

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.

2.3. Ключевые показатели эффективности в практике стратегического управленческого учета

Ключевые показатели эффективности (в практике стратегического менеджмента, управления предприятием используется сокращенное английское наименование – KPI [4]) 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 2.4.



Рисунок 2.4. – 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 [12]. В выпускной квалификационной работе классификационными признаками выделены следующие:

- фактор времени;
- целевое назначение;
- ответственность за достижение целевых значений.

В таблице 2.3 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 [30]:

- оптимальное количество 15-20 ключевых показателей;
- минимальное количество 4-5 ключевых показателя.

Таблица 2.3 – 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 [85]:

- «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 2.5.

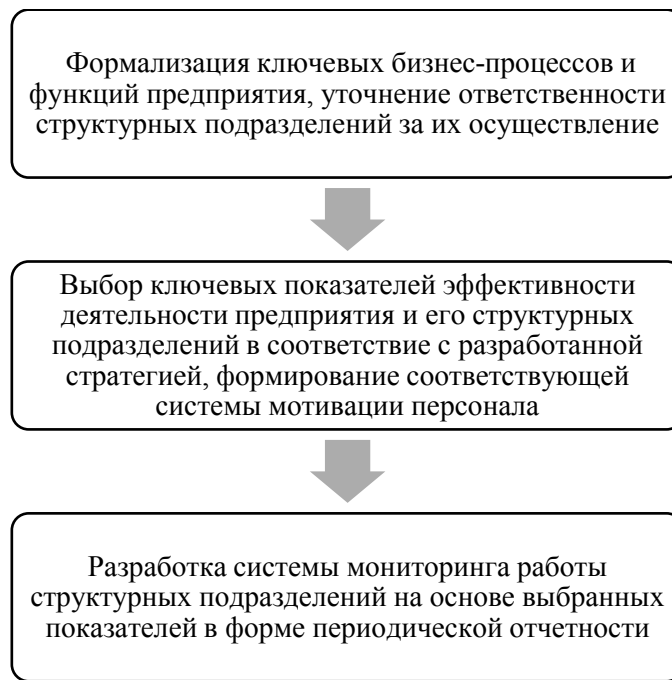


Рисунок 2.5. – Алгоритм разработки и внедрения концепции управления по ключевым показателям эффективности

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 сегодняшний день среди исследователей отсутствует общая и единая позиция относительно того, кто является основным пользователем информации стратегического учета в виде стратегической отчетности, а также стратегических аналитических показателей (Таблица 2.4).

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.

Таблица 2.4 – Подходы исследователей к выделению пользователей и цели использования отчетности и ключевых показателей эффективности

Автор	Пользователи	Цель использования ключевых показателей эффективности
М.Б. Алексеева, П.П. Ветренко [8, с. 124]	Высшее руководство предприятия	Учет риска деятельности предприятия на перспективу
О.М. Бабкина [13,	Внешние органы управления,	Выработка общей эффективной корпо-

с. 130]	менеджмент, общественность	ративной стратегии развития и деятельности, принятия инвестиционных и заемных решений
И.Н. Богатая [18, с. 98]	Менеджеры по управлению стоимостью	Оценка стоимости предприятия, контроль сохранности собственности
И.В. Алексеева, Е.М. Евстафьева [7, с. 11]	Руководители и менеджеры	Управление стоимостью капитала на основе использования стратегического управленческого учета в режиме реального времени
С.А. Кузнецова [45, с. 170]	Менеджеры, другие пользователи с прямым и косвенным финансовым интересом о результатах деятельности предприятия, его структурных подразделений	Информационно-аналитическое обеспечение для принятия управленческих и иных решений
Д.Л. Савенков [75, с. 33]	Стратегические менеджеры	Осуществление финансовых прогнозов
В.С. Семанюк [76, с. 237]	Менеджеры различных уровней управления	Ликвидация неопределенности
П.А. Стецюк [78, с. 243]	Руководство предприятия на высшем и низших уровнях управления	Для принятия стратегических решений и их мониторинга, для реализации стратегии
В.Т. Чая, Н.И. Чупахина [90, с. 110]	Инвесторы, менеджмент	Повышение эффективности деятельности и финансовой стабильности в будущем периоде, анализ альтернативных вариантов управленческих решений
Н. Н. Хахонова [88, с. 120]	Финансовые менеджеры, финансисты	Повышение управляемости и адаптируемости предприятия к меняющимся условиям на товарных и финансовых рынках для обеспечения быстрого получения информации с целью корректировки стратегии и тактики

Другим важным вопросом, который касается организационных аспектов построения системы учетно-аналитической поддержки на сельскохозяйственных предприятиях, является определение субъектов ведения стратегического управленческого учета и осуществления экономического анализа, ориентированного на обеспечение стратегического менеджмента.

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 информационно-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. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ИНСТРУМЕНТАРИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ АГРАРНОЙ СФЕРЫ ЭКОНОМИКИ

3.1. Модель экономической добавленной стоимости в стратегическом управленческом учете

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 [18]. Основной причиной недостатка в использовании 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. И.Г. Ушановым отмечается, что стратегический менеджмент, в первую очередь, направлен на разработку направлений по оценочному анализу результирующих показателей эффективности деятельности предприятий [85].

Рассматривая эволюцию решений по разработке комплексной оценке эффективности предприятий, можно констатировать, что все работы направлены на выделение определенной цели деятельности предприятия:

I этап (середина XX в.) – показатели рентабельности осуществленных инвестиций, показатели модели Дюпона.

II этап (конец XX в.) – показатели эффективности управления акционерным капиталом (например, чистая прибыль на одну акцию, коэффициент цены акции к прибыли), возврат денежного потока.

III этап (XXI в.) – показатели стоимости бизнеса (Value based management, VBM).

Концепция стоимости на сегодняшний день является базисной парадигмой развития предприятия, что подтверждается многими научными исследованиями [20, 24, 26, 41, 89, 94]. На рисунке 3.1 выделены наиболее распространенные модели оценки бизнеса.

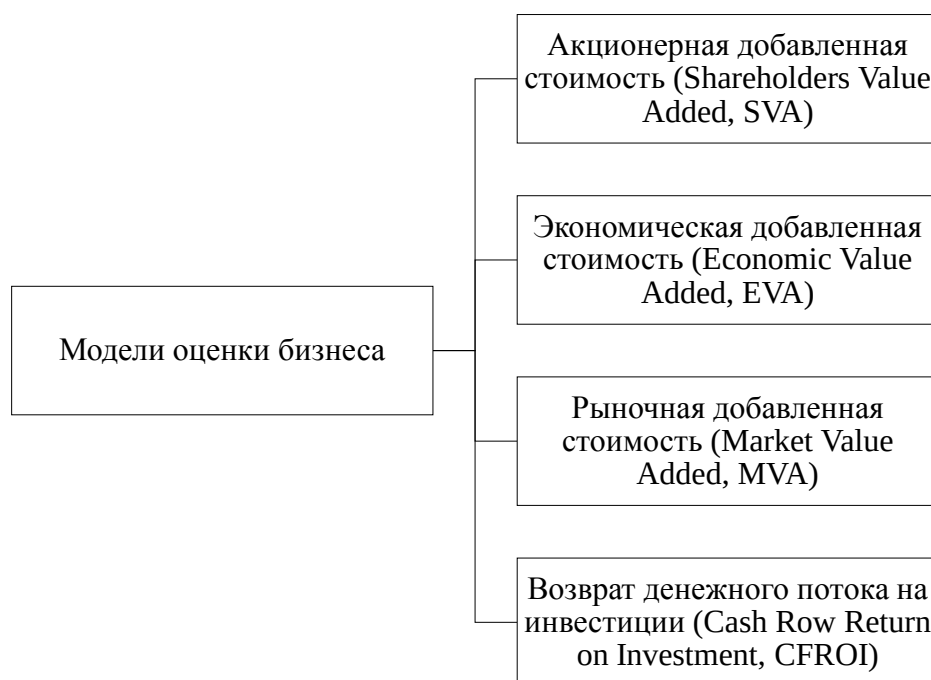


Рисунок 3.1 – Модели оценки бизнеса

На основании изучения отчетной документации, публикуемой в региональных статистических сборниках, можно сделать вывод, что во многих предприятиях аграрной сферы экономики наблюдается существенное расхождение между балансовой и рыночной стоимостью активов. Основной причиной возникновения данной ситуации является возрастание значения в деятельности рассматриваемых предприятий нематериальных активов, а также прочих факторов, которые не поддаются прямой оценке (например, оценка надежности отношений с поставщиками, с клиентами, бренд).

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.

Модель экономической добавленной стоимости (сокращенной наименование EVA) разработана и зарегистрирована в конце XX в. специалистами Stern Steward & Co. [93]. Однако основные ее положения можно увидеть в работах А. Маршалла, что подтверждается рядом научных работ, посвященных данной теме [5, 15, 50, 68, 85]. На основе рассчитанных показателей затрат и показателей добавленной стоимости в разрезе стратегически важных типов деятельности как составляющих цепочки стоимости могут быть рассчитаны производные аналитические показатели, которые будут использоваться для принятия управленческих решений в этой сфере. Следовательно, наличие результирующего показателя EVA позволяет избежать затруднений, связанных с расчетом и анализом множества других несвязанных между собой показателей.

Существует определённая классификационная структура ключевых факторов стоимости, которая представлена на рисунке 3.2. Среди них выделяется операционный уровень, уровень стратегических сегментов предприятия и общий уровень.

Рассмотренные во 2 главе аспекты применения аналитического инструментария в рамках стратегического управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях (стратегический конкурентный анализ, анализ рентабельности продукции и клиентских групп с заполнением предложенных отчетных форм) направлены на учет и анализ тенденций развития ключевых факторов стоимости на двух уровнях (уровень стратегических сегментов предприятия и операционный уровень) и должны носить регулярный характер.



Рисунок 3.2 – Ключевые факторы стоимости на предприятии аграрной сферы экономики

Логика расчета и непосредственной оценки экономической добавленной стоимости достаточно проста и стандартна и описывается исследователями в экономических исследованиях, в частности И.Г. Ушановым [85]. Следовательно, показатель EVA положителен, только в случае превышения рентабельности инвестированного капитала (ROI) над средневзвешенными затратами на капитал (WACC) (формула 3.1):

$$EVA = NOPLAT - WACC * IC = IC * (ROI - WACC) \quad , \quad (3.1)$$

где EVA - показатель экономической добавленной стоимости;
 NOPLAT - чистая операционная прибыль после уплаты налогов;
 WACC - средневзвешенные затраты на капитал;
 ROI - рентабельность инвестированного капитала;
 IC – инвестированный капитал.

Следует акцентировать внимание, что в формуле 3.1 инвестированный капитал (IC) понимается как суммарное значение всех активов, которые вовле-

чены в получение прибыли объектом за вычетом краткосрочных операционных обязательств (коммерческих кредитов, задолженностей перед бюджетом и т.п.). Основные средства следует учитывать по чистой (остаточной) стоимости. Следует отметить, что для цели оценки величины нематериальных активов, в практике предприятий, в том числе аграрной сферы экономики, осуществляется [102]:

- учет отложенных налогов;
- учет рисков.

Одним из важных аспектов при анализе добавленной стоимости является оценка «спреда» (spread), который представляет собой соотношение между рентабельностью инвестированного капитала и средневзвешенными затратами на капитал. Определяется данное соотношение по формуле 3.2:

$$Spread = ROI - WACC, \quad (3.2)$$

где Spread - оценка соотношения между рентабельностью инвестированного капитала и средневзвешенными затратами на капитал;

WACC - средневзвешенные затраты на капитал;

ROI - рентабельность инвестированного капитала.

Интересно следующее соотношение: при положительной величине спреда ($ROI > WACC$), стоимость увеличивается, а при отрицательной ($ROI < WACC$) – стоимость уменьшается.

Используя идею стоимостного подхода, можно выделить основную задачу менеджмента – увеличение стоимости бизнеса, что соответствует основной стратегической задаче предприятия, которая выражается в обеспечении тенденции положительного значения EVA. Следовательно, стабильно положительный показатель предполагает эффективное развитие предприятия, а, следовательно, и рост его инвестиционной привлекательности.

Максимизация значения EVA может быть достигнута следующими способами (Рисунок 3.3) [11].

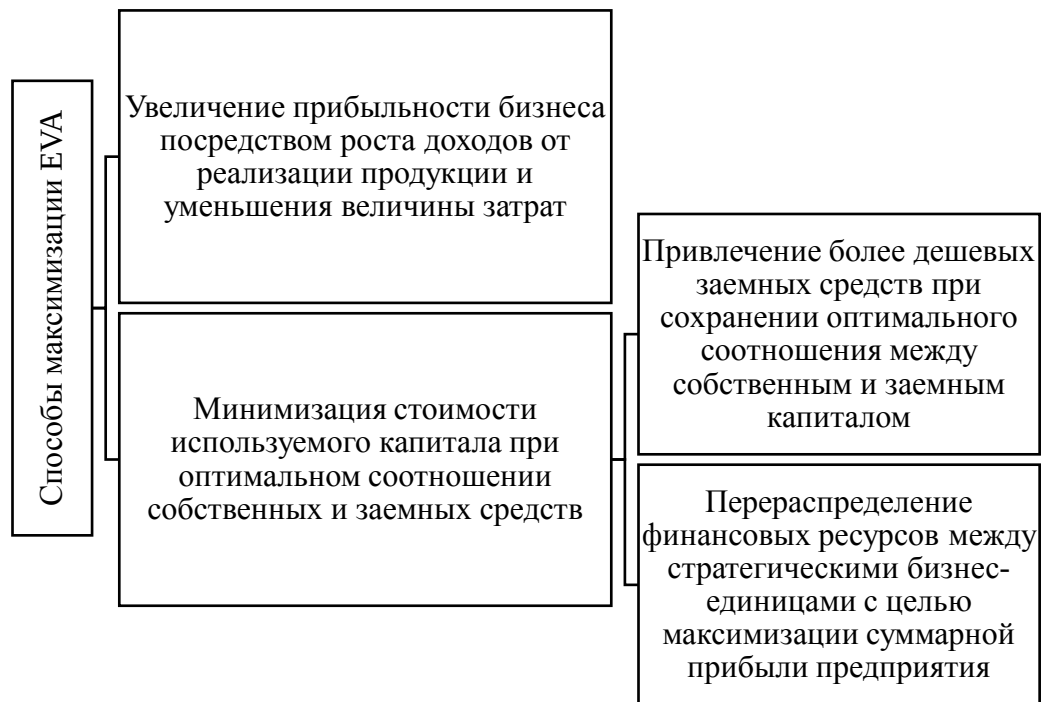


Рисунок 3.3 – Способы максимизации значения EVA

Существует множество исследований, отражающих взаимосвязь между значениями EVA и показателями деятельности предприятия. Одним из наиболее наглядных является вариант взаимосвязи значения EVA с оперативными показателями финансово-хозяйственной деятельности, предложенный О.Е. Николаевой и О.В. Алексеевой [63]. Следствием использования данной модели является не только увязка процессов создания стоимости с ключевыми показателями эффективности, но и возможность получения объективных значений ключевых показателей эффективности, способствующих увеличению экономической добавленной стоимости предприятия.

На основании выше приведенных фактов представим основные этапы реализации рассматриваемой модели (Рисунок 3.4).

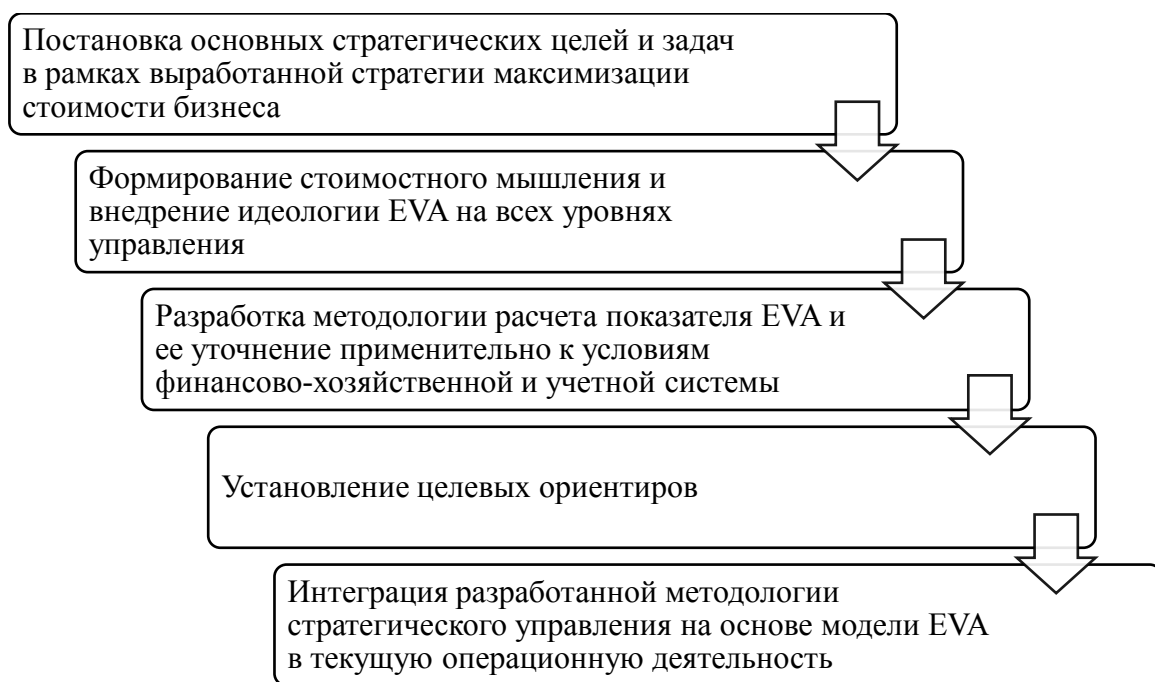


Рисунок 3.4 – Этапы реализации модели управления предприятием аграрной сферы экономики на основе EVA

Объектом расчета EVA выступают:

- предприятие в целом;
- отдельные направления деятельности;
- стратегические бизнес-единицы.

Распространенность модели EVA в качестве критерия для оценки деятельности сегментов внутри единого предприятия способствует применению сегментарной отчетности в целях управленческого анализа и контроля. Однако, как показывает практика, рассматриваемый показатель имеет ряд ограничений, следовательно, его применение возможно только при совместном использовании дополнительного аналитического инструментария, поскольку только в этом случае будет достигнута объективная оценка.

3.2. Особенности интеграции моделей для совершенствования стратегического управленческого учета

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.

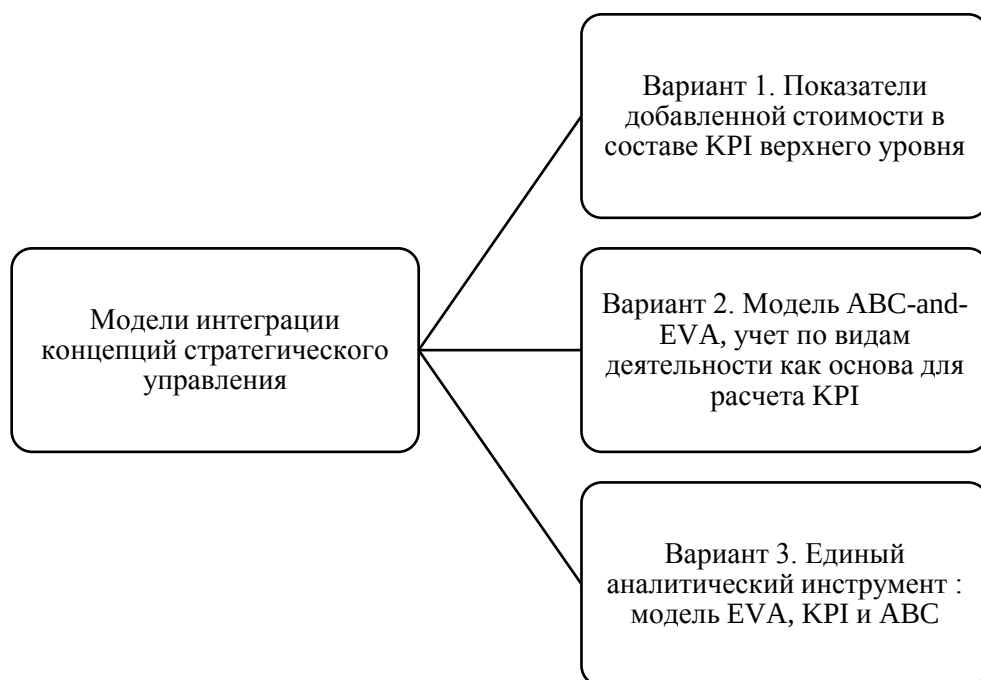


Рисунок 3.5 – Модели интеграции концепций стратегического управления сельскохозяйственным предприятием

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

Первый вариант вполне оправдан с точки зрения интеграции, так как показатель EVA является результирующим показателем эффективности исполь-

зования 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 [85].

Второй вариант предполагает, что в качестве базиса интеграции выступают модель EVA и метод ABC. Использование 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.

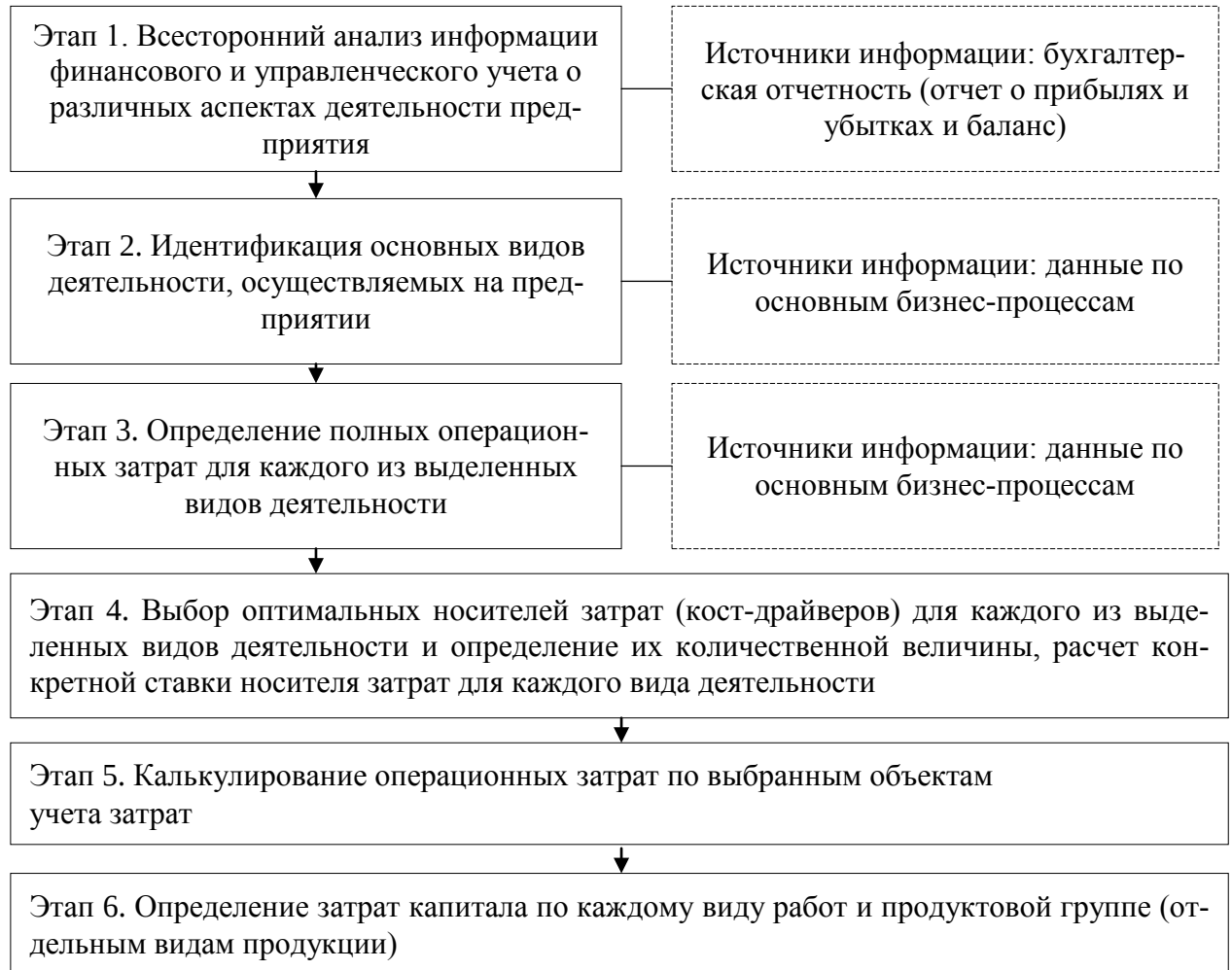


Рисунок 3.6 – Методика применения интегрированной модели ABC-and-EVA

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

щей системы KPI исследователями [7] предложена система аналитических показателей, систематизированных в приложении М.

Достоинства интеграции по третьему варианту (KPI, EVA, ABC) систематизированы в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – 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 вне-

дрения данной системы в практическую деятельность сельскохозяйственных предприятий (Таблица 3.2).

Таблица 3.2 – 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 осу-

ществления обоснованного выбора новых альтернативных стратегических инициатив для разработки новых стратегий.

3.3. Сегментарный анализ в стратегическом управленческом учете

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 [22].

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 3.7).

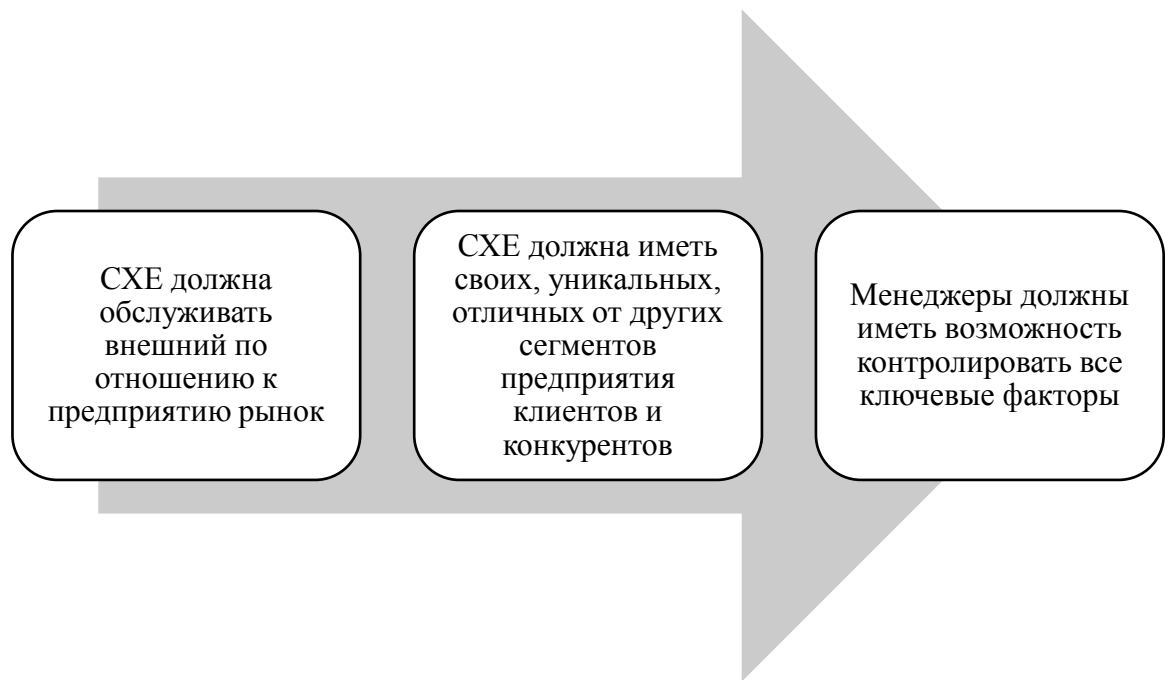


Рисунок 3.7 – Условия создания стратегических хозяйственных единиц

Информацию, полученную в результате стратегического управленческого учета, необходимо представить и в рамках сегментарной отчетности [85]. Методические указания и рекомендации по составлению отчетности содержатся в международном стандарте МСФО (IFRS) [57]. Отечественная практика предусматривает для этих целей использование положений по бухгалтерскому учету, а именно ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» [2].

Необходимо рассмотреть практические аспекты предложенных в выпускной квалификационной работе направлений применения инструментов стратегического управленческого учета и сегментарного анализа на примере сельскохозяйственного предприятия ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан.

Сельскохозяйственное предприятие ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан создано в рамках агропроекта АО Фирма «Август» с целью создания коммерчески успешного, прибыльного сельскохозяйственного предприятия, на базе которого можно было бы отрабатывать и внедрять самые современные агротехнологии, системы защиты растений, испытывать новейшие препараты.

Основным видом деятельности является смешанное сельское хозяйство (ОКВЭД 01.50). Всего ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан владеет 28 тыс. га пашни. Структура представлена на рисунке 3.8.

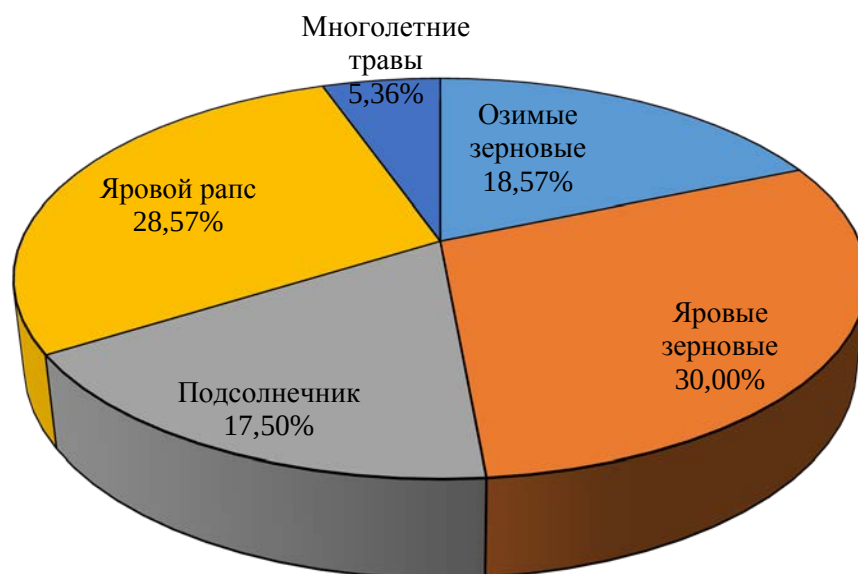


Рисунок 3.8 – Структура площади пашни ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан, 2019 г.

В хозяйстве сразу сделали ставку на все самое современное и лучшее – это сорта, гибриды, семена, машины, удобрения и, конечно, средства защиты растений. Если прежде здесь выращивали фактически только зерновые, то сейчас в севооборот добавились масличные – подсолнечник, рапс, лен. На будущий сезон запланировано ввести некоторые новые культуры, например, чечевицу, на которую держится хороший спрос на рынке.

Все внедряемые в производства сорта и гибриды сельскохозяйственных культур в ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан проходят обязательные испытания, здесь закладывают многочисленные опыты по нормам высева, применению различных норм и видов удобрений, средств защиты растений и др.

Анализируя структуру можно заключить, что озимые зерновые занимают 5,2 тыс. га (18,57%), яровые зерновые – 8,4 тыс. га (30,00%), в том числе яровая пшеница – 3,4 тыс. га (12,14% от общей площади), ячмень – 2,7 тыс. га (9,64% от общей площади), горох – 2,3 тыс. га. (8,21% от общей площади). Под подсолнечник отвели 4,9 тыс. га (17,50%), яровой рапс – 8,0 тыс. га (28,57%), многолетние травы – около 1,5 тыс. га (5,36%).

ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан с 2018 г. работает по технологии No-till [100].

На предприятии внедряется система спутникового мониторинга и управления технологическими процессами «Cropio» (например, сев, химические обработки), используются дроны для визуального осмотра полей. В хозяйстве современный парк техники, в том числе много сельхозмашин, которые еще не применяли в Республике Татарстан, например, посевные комплексы «Борго» с анкерными или с дисковыми сошниками, тракторы – «Джон Дир» девятой серии и различные модификации «Клаас». Предприятие сотрудничает по технике с компаниями «Казань Агрохимсервис», «Агриматко» (опрыскиватели «Jacto»), «John Deere» (они поставляют сеялки точного высева «Maestro» для пропашных культур), самарской компанией «Пегас» (самоходные опрыскиватели «Туман-2»), «Агромастер», «Amazona», представляющие новую модификацию сеялки ДМС, а также агрегат «Catros», «Лилиани», у которых приобретаются бункеры-перегрузчики, а также оборудование для закладки и хранения продукции в рукавах.

Осуществление деятельности анализируемого предприятия происходит на конкурентном рынке, где спрос формируют крупнейшие представители сельского хозяйства. Всего выделяют 43 муниципальных района (Приложение Н).

Наибольший интерес представляет Муслюмовский муниципальный район. Территория составляет 1464,30 кв. км., а площадь сельхозугодий – 100,80 тыс. га, в том числе 85,50 тыс. га пашни. Показатели сельскохозяйственных предприятий за 2016-2019 г. представлены в таблицах 3.3-3.6 по данным отчет-

ности Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Татарстан [64].

В таблице 3.3 отражены данные по динамике денежной выручки и соответствующих показателей, рассчитанных на 1 га пашни и 1 работника за 2016 г.

Таблица 3.3 – Показатели сельскохозяйственных предприятий Муслюмовского муниципального района за 2019 г. (поквартальные данные)

Показатели	2019 г.				Итого I-IV квартал
	I	II	III	IV	
Денежная выручка, млн руб.	178,8	286,9	234,6	555,5	1255,8
Денежная выручка на 1 га пашни, тыс. руб.	2,1	3,3	2,8	6,5	14,7
Денежная выручка на 1 работника, тыс. руб.	136,0	219,0	179,0	583,0	1117,0
Темпы роста денежной выручки 2016 г. к 2015 г., %	113,80	103,40	100,01	141,23	125,10

По данным, представленным в таблице 3.3, можно сделать вывод об устойчивом росте выручки за весь год, наблюдается незначительное снижение в III квартале по сравнению со II кварталом (-52,3 млн руб.), что связано с особенностями аграрной сферы экономики.

В таблице 3.4 отражены данные по динамике денежной выручки и соответствующих показателей, рассчитанных на 1 га пашни и 1 работника за 2017 г.

Таблица 3.4 – Показатели сельскохозяйственных предприятий Муслюмовского муниципального района за 2017 г. (поквартальные данные)

Показатели	2017 г.				Итого I-IV квартал
	I	II	III	IV	
Денежная выручка, млн руб.	257,2	309,8	236,8	796,2	1600,0
Денежная выручка на 1 га пашни, тыс. руб.	3,0	3,6	2,8	9,3	18,7
Денежная выручка на 1 работника, тыс. руб.	251,0	303,0	231,0	777,0	1562,0
Темпы роста денежной выручки 2017 г. к 2016 г., %	143,85	107,98	100,94	143,33	127,41

Анализируя темпы роста выручки 2017 г. к 2016 г., можно сделать вывод о развитии аграрной сферы Муслюмовского муниципального района, годовой темп роста составил 127,4%.

В таблице 3.5 отражены данные по динамике денежной выручки и соответствующих показателей, рассчитанных на 1 га пашни и 1 работника за 2018 г.

Таблица 3.5 – Показатели сельскохозяйственных предприятий Муслюмовского муниципального района за 2018 г. (поквартальные данные)

Показатели	2018 г.				Итого I-IV квартал
	I	II	III	IV	
Денежная выручка, млн руб.	210,8	333,4	266,7	1139,1	1950,0
Денежная выручка на 1 га пашни, тыс. руб.	2,5	4,4	2,6	11,4	20,9
Денежная выручка на 1 работника, тыс. руб.	138,0	408,0	246,0	1199,0	1991,0
Темпы роста денежной выручки 2018 г. к 2017 г., %	82,0	107,6	112,6	143,1	121,9

По данным динамики можно сделать следующие выводы. Выручка в течение 2018 г. увеличивается (прирост с I по IV квартал составил 928,3 млн руб., соответственно, темп роста – 540,4%). Если рассматривать темпы роста по отношению к 2017 г., можно констатировать увеличение на 121,9 %, а по отношению к 2016 г. – 155,28%.

В таблице 3.6 отражены данные по динамике денежной выручки и соответствующих показателей, рассчитанных на 1 га пашни и 1 работника за 2019 г. Таблица 3.6 – Показатели сельскохозяйственных предприятий Муслюмовского муниципального района за 2019 г. (поквартальные данные)

Показатели	2019 г.				Итого I-III квартал
	I	II	III	IV	
Денежная выручка, млн руб.	247,5	467,5	399,0	н/д	1114,0
Денежная выручка на 1 га пашни, тыс. руб.	2,9	5,5	4,6	н/д	13,0
Денежная выручка на 1 работника, тыс. руб.	300,0	567,0	483,0	н/д	1350,0
Темпы роста денежной выручки 2019 г. к 2018 г., %	117,41	140,22	149,61	н/д	5330,14

Денежная выручка в течение 2019 г., аналогично с прошлыми годами, имеет тенденцию увеличения (прирост с I по III квартал составил 151,5 млн руб., соответственно, темп роста – 161,2%). Поскольку данных за IV квартал на момент написания выпускной квалификационной работы нет, темпы роста относительно 2016-2018 гг. возможно рассматривать только по I-III кварталам. Если рассматривать темпы роста по отношению к 2018 г., можно констатировать увеличение на 149,6%, а по отношению к 2017 г. – 168,5%, к 2016 г. – 170,1%.

На основании представленных тенденций развития агрорынка, можно констатировать, что в Республике Татарстан рынок динамичен, имеет положительную динамику, что связано в том числе с государственными инициативами (Таблица 3.7) [70].

Таблица 3.7 – Информация о полученной государственной поддержке сельскохозяйственных предприятий Муслюмовского района Республики Татарстан за 2016-2019 гг.

Семейные фермы РФ		Начинающие фермеры		Кооперативы		Начинающие кооперативы	
ед.	млн руб.	ед.	млн руб.	ед.	млн руб.	ед.	млн руб.
26	67,3	9	14,4	2	18	-	-

Данные факторы определяют необходимость в разработке эффективной стратегии для анализируемого предприятия ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан в целях достижения устойчивого конкурентного преимущества на аграрном рынке на основе анализа внешней среды. Основным источником информации являются данные, полученные в результате стратегического управленческого учета.

Поскольку сельское хозяйство представляет собой сложный, многоэтапный процесс, требующий достаточно большого объема инвестиций, а современный номенклатурный ряд отличается высокой степенью разнообразия, представляется целесообразным провести рейтинговый анализ ключевых конкурентов ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан.

В качестве существующих ключевых конкурентов ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан на сельскохозяйственном рынке представляется необходимым выделить следующие: ООО «Агрофирма «Намус», ООО «Агрофирма «Родные края – Туган як», КФХ «Исламов», КФХ «Авзалов», КФХ «Аюпов».

Совместно с сотрудниками ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан в рамках данного исследования проведена оценка

конкурентоспособности. Результаты сравнительной характеристики существующих конкурентов ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан представлены в таблице 3.8.

Таблица 3.8 – Результаты сравнительной характеристики существующих конкурентов ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан на основе экспертных оценок

Конкуренты	Цена	Качество	Масштаб	Материально-техническая оснащенность	Бренд	Сумма баллов
1	2	3	4	5	6	7
ООО «Август-Муслюм»	4	4	3	5	2	18
ООО «Агрофирма «Намус»	4	4	5	5	4	22
ООО «Агрофирма «Родные края – Туган як»	5	4	5	5	5	24
КФХ «Исламов»	3	3	3	3	3	15
КФХ «Авзалов»	4	3	4	3	2	16
КФХ «Аюпов»	3	3	3	3	2	14

Далее в рамках стратегического управленческого учета на ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан было осуществлено ранжирование конкурентов по различным критериям (Рисунок 3.9-3.10).

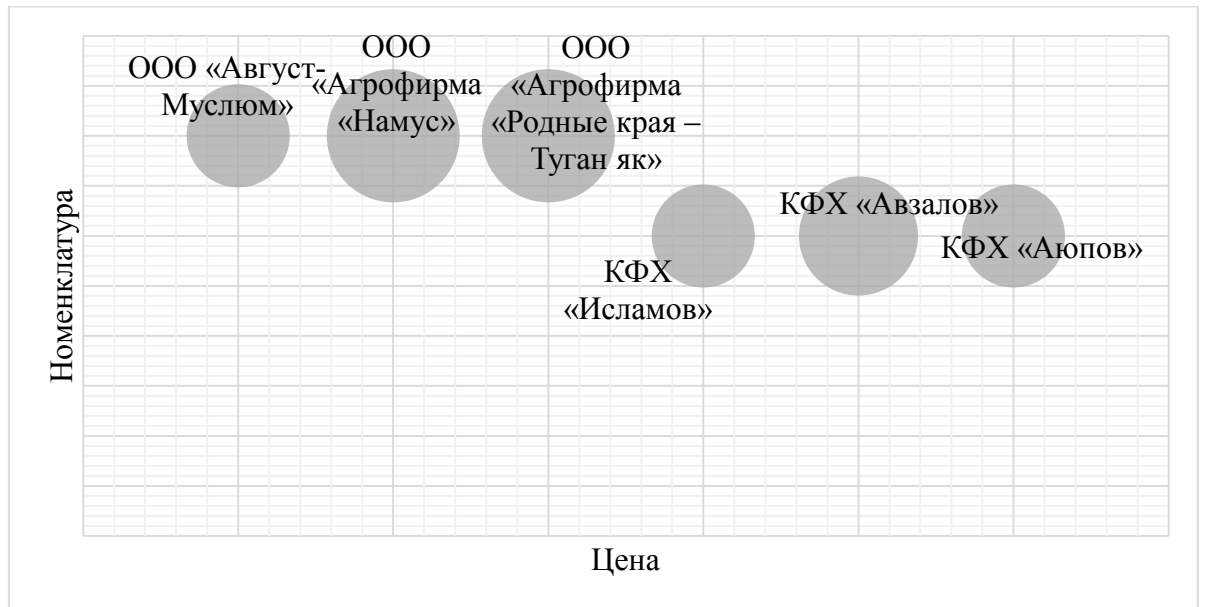


Рисунок 3.9 – Ранжирование конкурентов относительно ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан по критериям «Номенклатура-Цена»

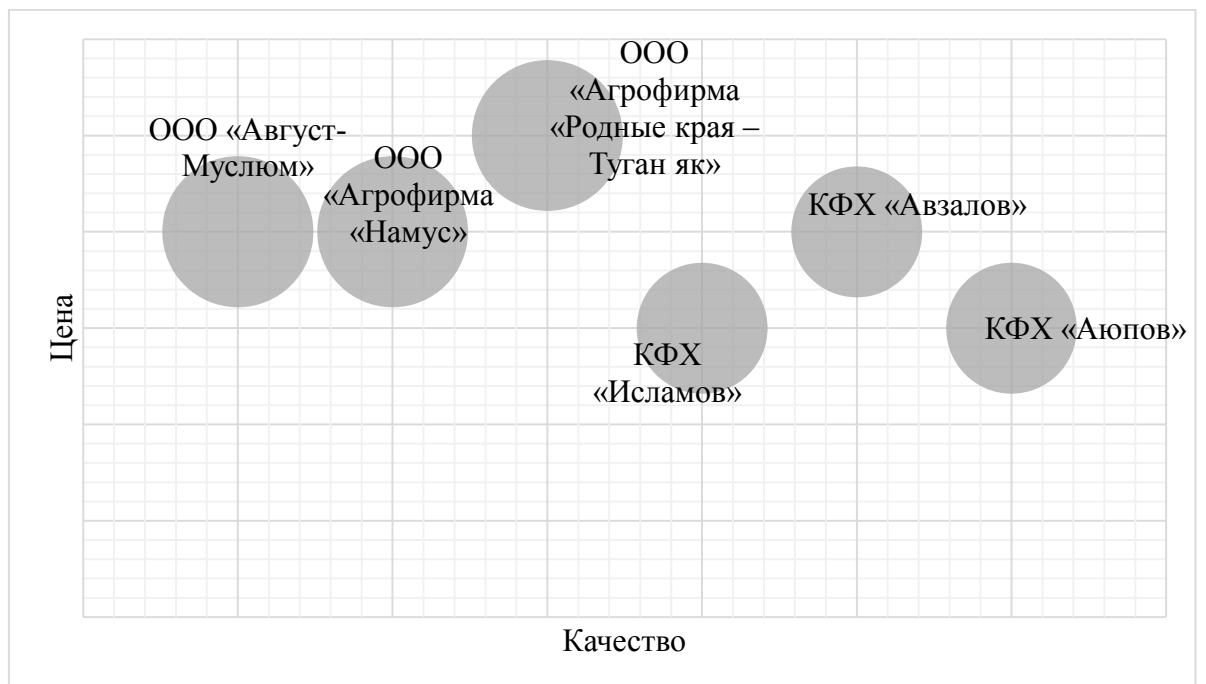


Рисунок 3.10 – Ранжирование конкурентов относительно ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан по критериям «Цена - Качество»

Общая рыночная ситуация, сложившаяся на конкурентном рынке сельского хозяйства и продовольствия (в частности растениеводства) в Республике Татарстан характеризуется:

- этап жизненного цикла продукции - зрелость;
- барьеры входа на рынок - высокие;
- барьеры выхода из отрасли - высокие.

Следовательно, на основе рейтингового анализа конкурентов в рамках стратегического управленческого учета на ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан были сформулированы следующие вероятные стратегические инициативы конкурентов (Таблица 3.9).

Таблица 3.9 – Результаты сравнительной характеристики существующих конкурентов ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан на основе экспертных оценок

Конкуренты	Вероятные стратегические инициативы
ООО «Агрофирма «Намус»	– расширение своего присутствия на рынке; – наращивание мощностей и объемов производства.
ООО «Агрофирма «Родные края – Туган як»	– сохранение и укрепление позиций на рынке; – снижение затрат, ввод различных сортов и гибридов культур.
КФХ «Исламов»	– рост доли рынка; – лидерство по издержкам; – высокий уровень инвестиций и модернизация производства.
КФХ «Авзалов»	– рост доли рынка; – лидерство по издержкам; – высокий уровень инвестиций в оборудование и персонал
КФХ «Аюпов»	– агрессивный рост доли рынка, лидерство по издержкам; – самые короткие сроки разработки и производства продукции; – высокий уровень инвестиций и модернизация производства

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;
- принципиальное отличие классификационных признаков учетно-аналитической информации, необходимой для нужд стратегического менеджмента;
- 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.

Для обеспечения корректности функционирования системы учетно-аналитического сопровождения стратегического менеджмента сельскохозяйственных предприятий необходимо учесть специфику конкретных субъектов хозяйствования. Следовательно, в рамках стратегического управленческого учета на ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан проведен рейтинговый анализ конкурентов и сформирована информационная база для принятия эффективных стратегических управленческих решений для разработки мероприятий по укреплению конкурентных преимуществ. Внедрение аспектов стратегического менеджмента на сельскохозяйственных предприятиях

позволяет создать предпосылки для обеспечения выживания в конкурентной борьбе в долгосрочной перспективе.

Одним из направлений стратегического управленческого учета на ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан является анализ рентабельности продукции. С точки зрения выделения аналитических сегментов ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан по отношению к производимой продукции целесообразно рассмотреть следующие сегментные группы: озимые зерновые, яровые зерновые, подсолнечник, яровой рапс, многолетние травы.

В рамках стратегического управленческого учета на ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан проведен анализ рентабельности продукции с заполнением предложенных отчетных форм. В качестве основной продукции рассматриваются, как было отмечено: озимые зерновые, яровые зерновые, подсолнечник, яровой рапс, многолетние травы.

Заполненные аналитические отчеты по рентабельности продукции представлены в приложении П. В результате расчетов рентабельности продукции констатировано, что наиболее рентабельной группой являются яровые зерновые со значением рентабельности 3,86%, далее по уровню отметим многолетние травы 3,84%, озимые зерновые с рентабельностью 3,74%, подсолнечник 3,42%, а наименее рентабельным сегментом со значением 3,35% является яровой рапс.

На базе отчетов о рентабельности продукции ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан составлена матрица привлекательности продукции (Рисунок 3.11).

Руководство ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан рассматривает в качестве перспективных стратегических направлений развитие выращивания кукурузы. В прошлом году выращен хороший урожай в початках, но не было достаточно мощностей, чтобы просушить зерно. Кукурузу в будущем планируют использовать как основную кормовую культуру.



Рисунок 3.11 – Матрица привлекательности продукции ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан на основе данных стратегического управленческого учета

Заключительным направлением практического применения инструментария стратегического управленческого учета является анализ рентабельности ключевых клиентов в частности и клиентских групп в целом. ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан имеет договорные отношения с рядом предприятий. Соответствующие отчеты о рентабельности клиентов представлены в приложении Р.

В результате анализа проанализированы заказы основных клиентов (со стоимостью заказов за один месяц более 200,00 тыс. руб.). Так, выделен наиболее рентабельный клиент ООО «КЭС-Холдинг» со значением показателя рентабельности 34,24%, ООО «Новый стиль» с рентабельностью 29,60%, ООО «ККВ» с рентабельностью 28,98%, КФХ «Вагапов» с рентабельностью 26,72%, и наименее рентабельный клиент ООО «Навруз» с рентабельностью 26,38%.

Дополнительный анализ клиентов ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан позволил выделить сегменты клиентов:

- 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).

Для каждого из сегментов ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан проведен расчет показателей: ценность клиента (LTV) и прибыльность клиента (LTP) (Приложение С). Данный анализ необходим для построения матрицы привлекательности клиентов. По результатам расчетов ценности, можно сделать вывод, что наиболее ценным сегментом является сегмент «Б», наименее сегмент «В». Анализируя прибыльность клиентов сделан вывод, что сегмент «Б» является наиболее прибыльным, а наименее – сегмент «В». Следовательно, на базе аналитических данных по основным потребительским сегментам ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан возможно осуществить ранжирование основных клиентских групп следующим образом: клиенты-лидеры (сегмент Б), сильные клиенты (сегмент В), проблемные клиенты (сегмент А).

Для принятия рациональных решений на ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан в части разработки стратегических инициатив по отношению к ключевым клиентским группам на основании сопоставления данных анализа разработана матрица «Рентабельность - Объем продаж» (Рисунок 3.12).

Следовательно, в результате данных, представленных на рисунке 3.12, руководство и сотрудники ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан, получили возможность в ранжировании выделенных сегментов (сегмент «А», «Б», «В»).

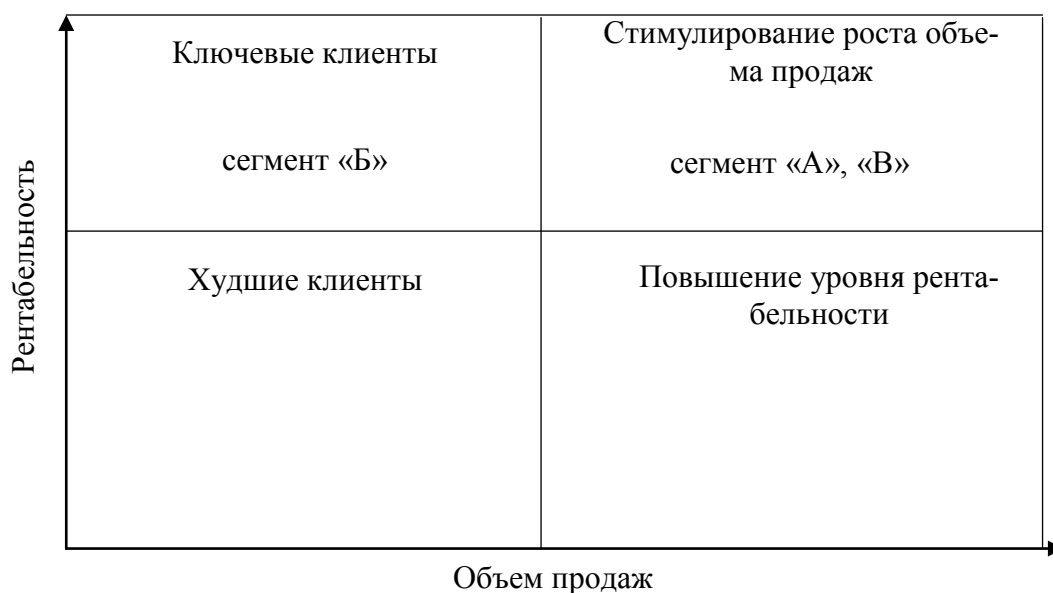


Рисунок 3.12 – Матрица привлекательности клиентов ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан на основе данных стратегического управленческого учета

Матрица привлекательности с соответствующими ячейками являются базой для определения стратегической инициативы: для сегментов «А» и «В» необходимо стимулирование роста объема продаж, следовательно, анализируемое предприятие должно привлекать инструменты продвижения продукции, а для сегмента «Б» - предлагать лучшие условия сотрудничества, так как данные клиенты являются ключевыми.

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

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

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 перенасыщения 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 менеджмента, 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 традици-

онным 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 «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан. Основным видом деятельности является смешанное сельское хозяйство.

Сельскохозяйственное предприятие ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан создано в рамках агропроекта АО Фирма «Август» с целью создания коммерчески успешного, прибыльного сельскохозяйственного предприятия, на базе которого можно было бы отрабатывать и внедрять самые современные агротехнологии, системы защиты растений, испытывать новейшие препараты.

По результатам анализа дана характеристика общей рыночной ситуации, сложившейся на конкурентном рынке сельского хозяйства и продовольствия (в частности растениеводства) в Республике Татарстан: этап ЖЦТ - зрелость, высокие барьеры входа на рынок и выхода из отрасли.

В качестве существующих ключевых конкурентов ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района на сельскохозяйственном рынке Республики Татарстан представляется необходимым выделить следующие: ООО «Агрофирма «Намус», ООО «Агрофирма «Родные края – Туган як», КФХ «Исламов», КФХ «Авзалов», КФХ «Аюпов». 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 «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан 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 ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

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. Булычева, Т.В. Стратегический учет в системе управления хозяйствующим субъектом / Т.В. Булычева, А.Ю. Бушева, Т.В. Завьялова // Фундаментальные исследования. - 2017. - № 10-3. - С. 560-564.

20. Бухориев, С.М. Развитие системы стратегического прогнозирования и планирования в стратегическом управленческом учете предприятий в период кризиса / С.М. Бухориев // Strategic research directions: collection of scientific articles. - 2018. - С. 82-85.

21. Виноградов, П.А. Проблема внедрения стратегического управленческого учета на предприятии / П.А. Виноградов // Молодой ученый. - 2018. - № 50 (236). - С. 118-122.

22. Виханский, О.С. Стратегическое управление: учебник / О.С. Виханский. – М.: Гардарики, 2009. – 164 с.

23. Волкова, О.Н. Управленческий учет: учебник и практикум / О.Н. Волкова. – М.: Юрайт, 2019. – 461 с.

24. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет: учебник / Е.Ю. Воронова. – М.: Юрайт, 2019. – 428 с.

25. 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.

26. Голов, С.С. Управленческий учет: учеб. / С.Ф. Голов. - М.: Либра, 2006. - 704 с.
27. 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.
28. Евчук, Л.А. Стратегическое управление конкурентоспособностью сельскохозяйственных предприятий: монография / Л.А. Евчук. - Николаев: Прокопчук, 2010. - 340 с.
29. 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.
30. 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.
31. 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.
32. 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.
33. 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.
34. Зыкова, Д.Е. Концепция стратегического управленческого учета / Д.Е. Зыкова // Актуальные направления научных исследований в области эконо-

номики, финансов и учета: от теории к практике: сборник научных трудов по материалам III Всероссийской заочной интернет-конференции. - 2016. - С. 75-78.

35. 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.

36. Ильина, А.В. Управленческий учет: учебное пособие / А. В. Ильина, Н.Н. Илышева. – Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2016. – 180 с.

37. Каверина, О.Д. Управленческий учет: учебник и практикум / О.Д. Каверина. – М.: Юрайт, 2019. – 389 с.

38. Кисиль, Н.Ю. Формирование стратегического менеджмента в сельскохозяйственных предприятиях: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.04 / М.Ю. Кисиль. - Днепропетровск, 2012. – 218 с.

39. 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. – 2018. – С. 96-101.

40. 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. – 2018. – С. 101-105.

41. 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.

42. 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.

43. Крылов, С.И. Стратегический управленческий учет и его роль в управлении финансовыми потоками организации / С. И. Крылов // Управленческий учет. - 2005. - № 3. - С. 13-24
44. 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.
45. Кузнецова, С.А. Моделирование отечественной учетной системы для нужд управления / С. А. Кузнецова // Вестник Киевского национального торгово-экономического университета. - 2018. - № 5. - С. 167-173.
46. 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.
47. 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.
48. 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.
49. 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.
50. Лапынина, Д.М. Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управленческого учета на предприятии / Д.М. Лапынина, Н.К. Рожкова // Молодой исследователь: вызовы и перспективы: сборник статей по материалам XXXV международной научно-практической конференции. Москва. - 2017. С. 300-305.

51. 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.
52. 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.
53. Лытнев, О.Н. Основы финансового менеджмента: учебное пособие / О.Н. Лытнев. - М.: Директ-медиа, 2016. - 154 с.
54. Майданевич, П.Н. Методические подходы к стратегическому планированию в виноградарско-винодельческих предприятиях / П.Н. Майданевич, М.М. Крайнюк // Аграрная Россия. - 2016. - № 2. - С. 33-37.
55. Маняева, В.А. Развитие теории управленческого учета в России / В.А. Маняева // Международный сборник научных трудов. - 2011. - Вып. 3 (21). - С. 240-249.
56. Мармуть, Л.А. Роль стратегического анализа в управлении производственной деятельностью сельскохозяйственных предприятий / Л.А. Мармуть // Научные труды Полтавской государственной аграрной академии. - 2011. - Вып. 2, т. 1. - С. 152-156.
57. Международные стандарты финансовой отчетности и разъяснения к ним [Электронный ресурс]: справочная информация / ИПС «Консультант Плюс». — Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140000/16aab7ebcf435bb4d5f12f86c265b0641d8d4fe1/
58. Моссаковский, В.Б. Состояние и перспективы развития бухгалтерского учета: монография / В.Б. Моссаковский. - М.: Интерпресс ЛТД, 2009. - 326 с.
59. Музыка, Т.Н. Стратегический учет в сельскохозяйственных организациях: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Т.Н. Музыка. - Ставрополь, 2009. - 197 с.

60. 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.
61. 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.
62. Никандрова, Н.Г. Организация системы стратегического управленческого учета на предприятии / Н. Г. Никандрова // Труды Псковского Политехнического института. - 2011. - № 14.2. - С. 211-215.
63. Николаева, О.Е. Стратегический управленческий учет: монография / О.Е. Николаева, А. В. Алексеева. - М.: Изд-во ЛКИ, 2008. - 304 с.
64. Основные экономические показатели сельхозтоваропроизводителей Республики Татарстан [Электронный ресурс] / Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Татарстан. – Режим доступа: <https://open.tatarstan.ru/reports/categories/10172189/reports/28347>
65. Остаев, Г.Я. Управленческий учет: механизмы управления сельскохозяйственным предприятием / Г.Я. Остаев // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2018. – № 13 (445). – С. 12-22.
66. 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.
67. 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.
68. Остаев, Г.Я. Управленческий учет в АПК: внешняя и внутренняя среда / Г.Я. Остаев, Г.С. Клычова, А.В. Соколова // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2018. – Т. 13. – № 4 (51). – С. 153-159.
69. Парфенова, К.В. Стратегический управленческий учет как средство обеспечения экономической безопасности предприятия / К.В. Парфенова // Ак-

туальные вопросы в науке и практике: сборник статей по материалам IX международной научно-практической конференции. - 2018. - С. 61-68.

70. Паспорт агропромышленного комплекса Республики Татарстан [Электронный ресурс] / Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Татарстан. – Режим доступа: http://agro.tatarstan.ru/rus/file/pub/pub_1305522.pdf

71. Портер, М. Конкуренция: учебное пособие / М. Портер; пер. с англ. - М.: ИД «Вильямс», 2006. - 608 с.

72. Просвирина, И.И. Отражение стратегических рисков предприятий в управленческом учете / И.И. Просвирина, Е.И. Мельникова, Р.Р. Сайфуллина // Вестник Южно-Уральского государственного университета. - 2017. - Т. 11. - №4. - С. 70-74.

73. Пушкарь, М.С. Креативный учет (создание информации для менеджеров): монография / М.С. Пушкарь. - Тернополь: Карт-Бланш, 2016. - 334 с.

74. Райан, Б. Стратегический учет для руководителя. Пер. с англ. Под ред. В.А. Микрюкова. - М.: «Аудит» Издательское объединение «ЮНИТИ», 2018. – 158 с.

75. Савенков, Д.Л. Система управленческого учета в стратегический управлении / Д. Л. Савенков // Управленческий учет. - 2008. - № 6. - С. 29-35.

76. Семанюк, В.С. Учет для стратегического управления: проблемы теоретической концептуализации / В.С. Семанюк // Менеджмент и предпринимательство: этапы становления и проблемы развития. - 2012. - № 722. - С. 236-241.

77. Скорев, М.М. Стратегия развития предприятия в контексте динамики его собственности / Н.Н. Скорев, Т.А. Графова, А.Г. Селиванова // Инженерный вестник. - 2012. - Режим доступа: <http://www.ivdon.ru/magazine/archive/n4p2y2012/1353>

78. Стецюк, П.А. Стратегия и тактика управления финансовыми ресурсами сельскохозяйственных предприятий: монография / П.А. Стецюк. - М.: ННЦ ИАЭ, 2009. - 370 с.

79. Суворова, С.П. Приемы и процедуры стратегического управленческого учета затрат / С. П. Суворова, Д. И. Монашева // Научное пространство Европы: материалы IV Международной научно-практической конференции / под ред. Е. В. Милко. - София: ООД «Бял ГРАД-БГ», 2008. - С. 54-58.

80. Тертычный, Д.А. Особенности стратегического планирования на сельскохозяйственных предприятиях / Д.А. Тертычный, К.С. Терновых // Проблемы развития технологий создания, сервисного обслуживания и использования технических средств в агропромышленном комплексе: материалы международной научно-практической конференции. - 2017. - С. 326-331.

81. Томпсон, А. Стратегический менеджмент. Создание конкурентного преимущества / А. Томпсон, М. Питереф, Дж. Гэмбл. – М.: Диалектика, 2018. – 800 с.

82. 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.

83. Уорд, К. Стратегический управленческий учёт / К. Уорд; пер. с англ. - М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. - 448 с.

84. Управленческий учет: учебник и практикум / О.Л. Островская, Е.Б. Абдалова, М.А. Осипов, А.Е. Карлик. – М.: Юрайт, 2019. – 383 с.

85. Ушанов, И.Г. Развитие методического обеспечения стратегического управленческого учета: дисс. ... канд. эк. наук: 08.00.12 / И.Г. Ушанов. – Самара, 2012. – 241 с.

86. 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.

87. Филиппов, К.В. Стратегический учет на предприятиях агропромышленного комплекса: дисс. ... канд. эк. наук: 08.00.12 / К.В. Филиппов. – Орел, 2009. – 172 с.

88. Хахонова, Н.Н. Актуальные вопросы формирования развития системы стратегического учета / Н. Н. Хахонова, Ю. С. Везденева // Вестник Адыгейск государственного университета. - 2010. - № 1. - С. 116-121.
89. Хдейб, Т.С. Повышение конкурентоспособности предприятия через систему стратегического управленческого учета / Т.С. Хдейб // XXXII Международные Плехановские чтения: сборник статей аспирантов и молодых ученых. - 2019. - С. 133-137.
90. Чая, В.Т. Управленческий учет: учебник и практикум / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. – М.: Юрайт, 2019. – 332 с.
91. Чейл, Х. Количественный анализ цепочки создания стоимости / Х. Чейл, Дж. Кейзер // Policy Research Working Paper. - 2016. - №5242. - 59 p.
92. Шайкан, А.В. Бухгалтерские учет в принятии управленческих стратегических решений: монография / А. В. Шайкан. - К.: КНЭУ, 2009. - 303 с.
93. Шалаева, Л.В. Развитие стратегического управленческого учета и анализа в сельскохозяйственных организациях: дисс. ... канд. эк. наук: 08.00.12 / Л.В. Шалаева. – Оренбург, 2015. – 220 с.
94. Шалаева, Л.В. Стратегический управленческий учет затрат в сельскохозяйственных организациях: монография / Л.В. Шалаева. – Пермь: ИПЦ «Прокрость», 2014. – 171 с.
95. Шевчук, В.Р. Стратегический управленческий учет как система информационной поддержки конкурентной стратегии предприятия / В.Р. Шевчук // Вестник национального университета «Львовская политехника». - 2012. - № 722. - С. 281-285.
96. Шишлова, С.Е. Формирование системы управленческого учета на предприятии для решения тактических и стратегических задач / С.Е. Шишлова // Научно-методический журнал Концепт. - 2017. - № Т3. - С. 116-121.
97. Якубов, В.М. Сбалансированное развитие аграрных предприятий в сельском росте: монография / В.М. Якубов. - Ивано-Франковск: Изд-во Прикарпат. нац. ун-та им. Василя Стефаника, 2011. - 320 с.

98. Якупов, И. С. Управленческий учет затрат по стадиям жизненного цикла продукта: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / И.С. Якупов. - Казань, 2009. - 239 с.

99. Якупова, Л.Р. Развитие стратегического управленческого учета / Л.Р. Якупова // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики: сборник научных трудов по материалам Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых. – Казань. – 2019. – С. 248-254.

100. Якупова, Л.Р. Развитие стратегического управленческого учета / Л.Р. Якупова // Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством: сборник научных трудов по материалам VII Международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В.П. Петрова. – Казань. – 2019. – С. 298-302.

101. Якупова, Л.Р. Развитие стратегического управленческого учета / Л.Р. Якупова // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики: сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции. – Казань. – 2019. – С. 302-308.

102. 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. Минцберга и др.

Продолжение приложения А

1	2	3
Стратегический менеджмент (классический вариант)	1970 г. – по настоящее время	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.
Сложные системы стратегического менеджмента	1990 г. – по настоящее время	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).

Приложение Б

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



Приложение В

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. Пушкар [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. Везденева [104]	Считается более совершенной моделью развития управленческого учета, ориентированной на будущее.

Приложение Г

Дефиниции «стратегический управленческий учет»

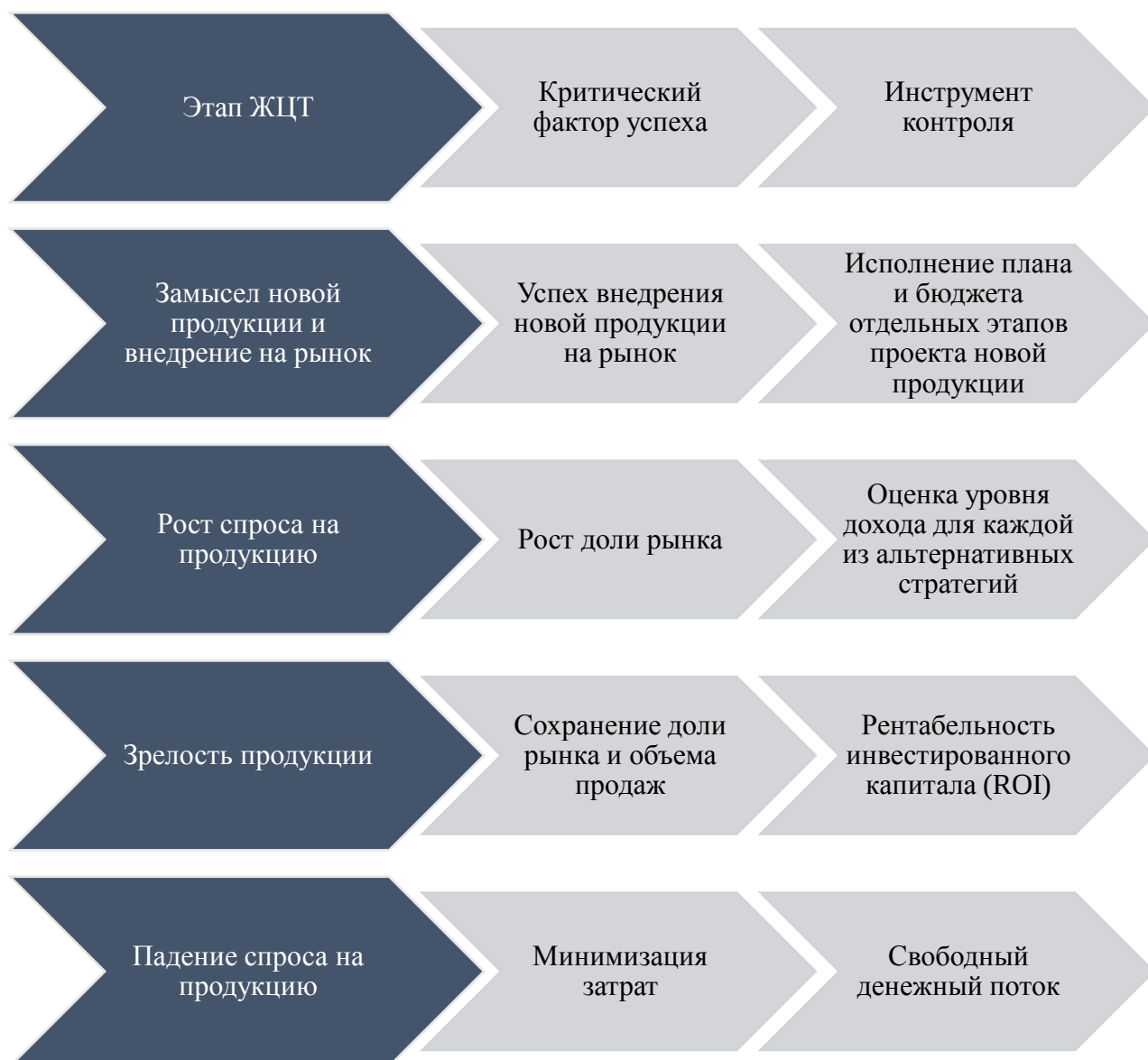
№	Автор, источник	Определение
---	-----------------	-------------

п/п		
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



Приложение Ж

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

№ п/п	Название инструмента (сокращенное англоязычное название)	Ученые, которые рассматривали инструменты в рамках стратегического управленческого учета									Итого
		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

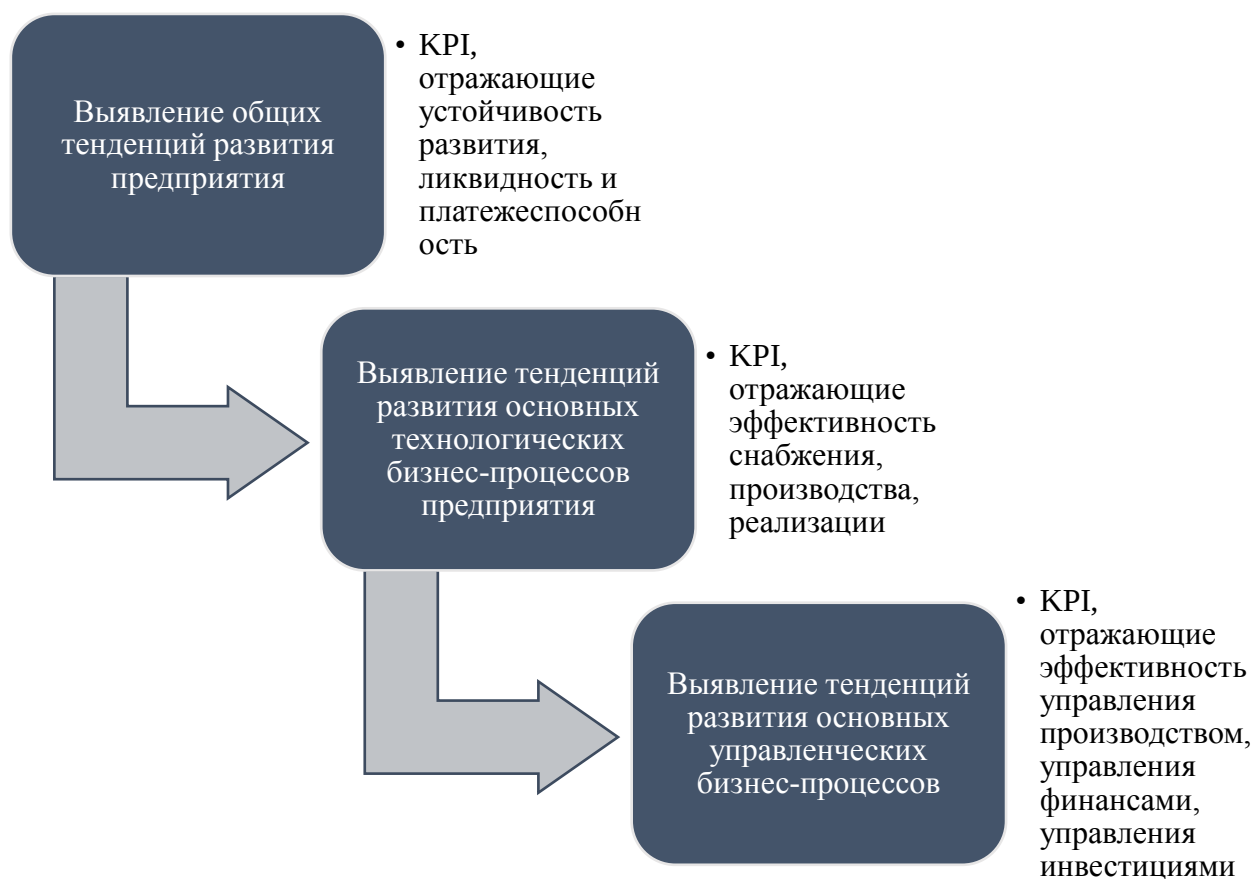
Форма отчета о рентабельности продукции, основанная на применении
метода ABC

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.
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.
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



Муниципальные районы Республики Татарстан



Отчеты о рентабельности продукции ООО «Август-Муслюм»
Муслюмовского района Республики Татарстан

ОТЧЕТ О РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ПРОДУКЦИИ					
Отчетный период: январь-август 2019 г.					
Наименование продукции		Объем производства за отчетный период, тонн		Цена реализации, руб. / тонн	
Озимые зерновые		15,72		11878,00	
Прямые затраты на единицу					
Наименование статьи затрат		тыс. руб.			
1.1.	Сырье и материалы	6564,44			
1.2.	Оплата труда основных производственных рабочих	4683,22			
	Итого	11247,66			
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.	Механическая обработка	1217,00	1,10	1338,70	85,16
2.2.	Наладка оборудования	768,00	1,05	806,40	51,30
2.3.	Контроль качества	328,00	2,15	705,20	44,86
	Итого			2850,30	181,32
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.	Маркетинговая поддержка продукции	5,00	15,40	77,00	4,90
	Итого			77,00	4,90
4.	Итого полные затраты				11433,88
5.	ИТОГО прибыль на единицу продукции, тыс. руб.				444,12
6.	Рентабельность продукции, %				3,74

ОТЧЕТ О РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ПРОДУКЦИИ					
Отчетный период: январь-август 2019 г.					
Наименование продукции		Объем производства за отчетный период, тонн		Цена реализации, руб. / тонн	
Яровые зерновые		48,40		3400,00	
Прямые затраты на единицу					
Наименование статьи затрат		тыс. руб.			
1.1.	Сырье и материалы	1754,00			
1.2.	Оплата труда основных производственных рабочих	1378,00			
	Итого	3132,00			
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.	Механическая обработка	1110,00	2,40	2664,00	55,04
2.2.	Наладка оборудования	106,00	5,40	572,40	11,83
2.3.	Контроль качества	504,00	6,48	3265,92	67,48
	Итого			6502,32	134,35
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.	Маркетинговая поддержка продукции	7,00	16,48	115,36	2,38
	Итого			115,36	2,38
4.	Итого полные затраты				3268,73
5.	ИТОГО прибыль на единицу продукции, тыс. руб.				131,27
6.	Рентабельность продукции, %				3,86

ОТЧЕТ О РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ПРОДУКЦИИ					
Отчетный период: январь-август 2019 г.					
Наименование продукции		Объем производства за отчетный период, тонн		Цена реализации, руб. / тонн	
Подсолнечник		30,47		19890,00	
Прямые затраты на единицу					
Наименование статьи затрат		тыс. руб.			
1.1.	Сырье и материалы	10223,46			
1.2.	Оплата труда основных производственных рабочих	8704,40			
	Итого	18927,86			
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.	Механическая обработка	1150,00	2,90	3335,00	109,45
2.2.	Наладка оборудования	661,00	3,47	2293,67	75,28
2.3.	Контроль качества	510,00	5,48	2794,80	91,72
	Итого			8423,47	276,45
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.	Маркетинговая поддержка продукции	8,00	20,45	163,60	5,37
	Итого			163,60	5,37
4.	Итого полные затраты				19209,68
5.	ИТОГО прибыль на единицу продукции, тыс. руб.				680,32
6.	Рентабельность продукции, %				3,42

ОТЧЕТ О РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ПРОДУКЦИИ					
Отчетный период: январь- август 2019 г.					
Наименование продукции		Объем производства за отчетный период, тонн		Цена реализации, руб. / тонн	
Яровой рапс		41,80		23400,00	
Прямые затраты на единицу					
Наименование статьи затрат		тыс. руб.			
1.1.	Сырье и материалы	12027,60			
1.2.	Оплата труда основных производственных рабочих	10428,13			
	Итого	22455,73			
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.	Механическая обработка	1132,00	3,15	3565,80	85,31
2.2.	Наладка оборудования	584,00	2,47	1442,48	34,51
2.3.	Контроль качества	401,00	4,10	1644,10	39,3
	Итого			6652,38	159,15
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.	Маркетинговая поддержка продукции	5,00	15,44	77,20	1,85
	Итого			77,20	1,85
4.	Итого полные затраты				22616,72
5.	ИТОГО прибыль на единицу продукции, тыс. руб.				783,28
6.	Рентабельность продукции, %				3,35

ОТЧЕТ О РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ПРОДУКЦИИ					
Отчетный период: январь-август 2019 г.					
Наименование продукции		Объем производства за отчетный период, тонн		Цена реализации, руб. / тонн	
Многолетние травы		85,44		17504,00	
Прямые затраты на единицу					
Наименование статьи затрат		тыс. руб.			
1.1.	Сырье и материалы	8822,02			
1.2.	Оплата труда основных производственных рабочих	7975,64			
	Итого	16797,65			
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.	Механическая обработка	1250,00	1,10	1375,00	16,09
2.2.	Наладка оборудования	704,00	1,04	732,16	8,57
2.3.	Контроль качества	358,00	2,15	769,70	9,01
	Итого			2876,86	33,67
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.	Маркетинговая поддержка продукции	5,00	15,44	77,20	0,90
	Итого			77,20	0,90
4.	Итого полные затраты				16832,23
5.	ИТОГО прибыль на единицу продукции, тыс. руб.				671,77
6.	Рентабельность продукции, %				3,84

Отчеты о рентабельности клиентов ООО «Август-Муслюм»

Муслюмовского района Республики Татарстан

ОТЧЕТ О РЕНТАБЕЛЬНОСТИ КЛИЕНТА					
Отчетный период: июнь-август 2019 г.					
ООО «Новый стиль»					
Наименование заказа		Стоимость заказа, выставленная клиенту, тыс. руб.		Себестоимость заказа, тыс. руб.	Валовая прибыль, тыс. руб.
1.1.	Заказ 1	294,10		173,52	120,58
1.2.	Заказ 2	189,54		121,31	68,23
	Итого	483,64		294,82	188,82
Клиентский вид деятельности		Количество фактов	Затраты на единицу драйвера, тыс. руб.	Затраты на клиентский вид деятельности, тыс. руб.	Прибыль, тыс. руб.
2.1.	Размещение заявки	2,00	0,84	1,68	-
2.2.	Телефонные переговоры	64,00	0,50	32,00	-
2.3.	Представительские расходы	4,00	3,00	12,00	-
	Итого	-	-	45,68	-
3.	ИТОГО прибыль на клиента	-			143,14
4.	Рентабельность клиента	-			29,60

ОТЧЕТ О РЕНТАБЕЛЬНОСТИ КЛИЕНТА					
Отчетный период: январь-август 2019 г.					
ООО «ККВ»					
Наименование заказа		Стоимость заказа, выставленная клиенту, тыс. руб.		Себестоимость заказа, тыс. руб.	Валовая прибыль, тыс. руб.
1.1.	Заказ 1	1105,00		729,30	375,70
1.2.	Заказ 2	800,40		512,26	288,14
	Итого	1905,40		1241,56	663,84
Клиентский вид деятельности		Количество фактов	Затраты на единицу драйвера, тыс. руб.	Затраты на клиентский вид деятельности, тыс. руб.	Прибыль, тыс. руб.
2.1.	Размещение заявки	8,00	0,84	6,72	-
2.2.	Телефонные переговоры	114,00	0,50	57,00	-
2.3.	Представительские расходы	16,00	3,00	48,00	-
	Итого	-	-	111,72	-
3.	ИТОГО прибыль на клиента	-			552,12
4.	Рентабельность клиента	-			28,98

ОТЧЕТ О РЕНТАБЕЛЬНОСТИ КЛИЕНТА					
Отчетный период: январь-август 2019 г.					
ООО «КЭС-Холдинг»					
Наименование заказа		Стоимость заказа, выставленная клиенту, тыс. руб.		Себестоимость заказа, тыс. руб.	Валовая прибыль, тыс. руб.
1.1.	Заказ 1	980,40		696,08	284,32
1.2.	Заказ 2	1117,00		826,58	290,42
1.3.	Заказ 3	600,45		468,35	132,10
1.4.	Заказ 4	784,00		580,16	203,84
	Итого	2097,40		2571,18	910,68
Клиентский вид деятельности		Количество фактов	Затраты на единицу драйвера, тыс. руб.	Затраты на клиентский вид деятельности, тыс. руб.	Прибыль, тыс. руб.
2.1.	Размещение заявки	16,00	0,84	13,44	-
2.2.	Телефонные переговоры	250,00	0,50	125,00	-
2.3.	Представительские расходы	18,00	3,00	54,00	-
	Итого	-	-	192,44	-
3.	ИТОГО прибыль на клиента	-			718,24
4.	Рентабельность клиента	-			34,24

ОТЧЕТ О РЕНТАБЕЛЬНОСТИ КЛИЕНТА					
Отчетный период: январь-август 2019 г.					
ООО «Навруз»					
Наименование заказа		Стоимость заказа, выставленная клиенту, тыс. руб.		Себестоимость заказа, тыс. руб.	Валовая прибыль, тыс. руб.
1.1.	Заказ 1	408,10		342,80	65,30
1.2.	Заказ 2	670,00		495,80	174,20
1.3.	Заказ 3	600,45		468,35	132,10
	Итого	1078,10		1306,96	371,60
Клиентский вид деятельности		Количество фактов	Затраты на единицу драйвера, тыс. руб.	Затраты на клиентский вид деятельности, тыс. руб.	Прибыль, тыс. руб.
2.1.	Размещение заявки	8,00	0,84	6,72	-
2.2.	Телефонные переговоры	41,00	0,50	20,50	-
2.3.	Представительские расходы	12,00	5,00	60,00	-
	Итого	-	-	87,22	-
3.	ИТОГО прибыль на клиента	-			284,38
4.	Рентабельность клиента	-			26,38

ОТЧЕТ О РЕНТАБЕЛЬНОСТИ КЛИЕНТА					
Отчетный период: январь-август 2019 г.					
КФХ «Вагапов»					
Наименование заказа		Стоимость заказа, выставленная клиенту, тыс. руб.		Себестоимость заказа, тыс. руб.	Валовая прибыль, тыс. руб.
1.1.	Заказ 1	298,00		202,64	95,36
1.2.	Заказ 2	188,40		128,11	60,29
	Итого	486,40		330,75	155,65
Клиентский вид деятельности		Количество фактов	Затраты на единицу драйвера, тыс. руб.	Затраты на клиентский вид деятельности, тыс. руб.	Прибыль, тыс. руб.
2.1.	Размещение заявки	2,00	0,84	1,68	-
2.2.	Телефонные переговоры	36,00	0,50	18,00	-
2.3.	Представительские расходы	2,00	3,00	6,00	-
	Итого	-	-	25,68	-
3.	ИТОГО прибыль на клиента	-			129,97
4.	Рентабельность клиента	-			26,72

Приложение С

Отчеты о ценности и прибыльности клиентов ООО «Август-Муслюм» Муслюмовского района Республики Татарстан по сегментам «А», «Б», «В»

ОТЧЕТ О ЦЕННОСТИ КЛИЕНТА (LTV)				
Отчетный период: январь - август 2019 г.				
№	Наименование показателя	Сегмент «А»	Сегмент «Б»	Сегмент «В»
1.	Общее число клиентов в сегменте	6,00	18,00	12,00
2.	Общее число заказов в сегменте	26,00	55,00	20,00
3.	Общая стоимость заказов, тыс. руб.	896,40	2804,00	1108,00
4.	Средняя стоимость заказа, тыс. руб. (стр. 3 / стр. 2)	34,48	50,98	55,40
5.	Средняя продолжительность отношений с клиентом, дн. (n)	90,00	180,00	120,00
6.	Число клиентов, привлеченных за последние n дн.	2,00	10,00	2,00
7.	Общее число заказов в сегменте за последние n дн.	10,00	3,00	4,00
8.	Расчетное число клиентов (стр. 1 - стр. 6)	4,00	8,00	10,00
9.	Расчетное число заказов в сегменте (стр. 2 - стр. 7)	16,00	52,00	16,00
10.	Среднее число заказов на одного клиента (стр. 9 / стр. 8)	4,00	6,50	1,60
11.	Ценность клиента (LTV), тыс. руб. (стр. 4 x стр. 10)	137,91	331,38	88,64

Продолжение приложения С

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЬНОСТИ КЛИЕНТА (LTP)				
Отчетный период: январь - август 2019 г.				
№	Наименование показателя	Сегмент «А»	Сегмент «Б»	Сегмент «В»
1.	Общее число клиентов в сегменте	6,00	18,00	12,00
2.	Общее число заказов в сегменте	26,00	55,00	20,00
3.	Общая прибыль от заказов (общая стоимость заказов за вычетом полной себестоимости товара и расходов на обслуживание клиентов сегмента), тыс. руб.	233,06	729,04	288,08
4.	Средняя прибыльность заказа, тыс. руб. (стр. 3 / стр. 2)	8,96	13,26	14,40
5.	Средняя стоимость привлечения клиента сегмента (отношение общих маркетинговых расходов на привлечение клиентов сегмента к общему числу клиентов в данном сегменте), тыс. руб.	0,21	0,19	0,16
6.	Средняя продолжительность отношений с клиентом, дн. (n)	90,00	180,00	120,00
7.	Число клиентов, привлеченных за последние n дн.	2,00	10,00	2,00
8.	Общее число заказов в сегменте за последние n дн.	10,00	3,00	4,00
9.	Расчетное число клиентов (стр. 1 - стр. 7)	4,00	8,00	10,00
10.	Расчетное число заказов в сегменте (стр. 2 - стр. 8)	16,00	52,00	16,00
11.	Среднее число заказов на одного клиента (стр. 10 / стр. 9)	4,00	6,50	1,60
12.	Прибыльность клиента (LTP), тыс. руб. (стр. 4 x стр. 11)	35,86	86,16	23,05
13.	Максимально допустимая стоимость привлечения нового клиента в сегменте, тыс. руб. (стр. 12 + стр. 5)	36,07	86,35	23,21

Апробация результатов исследования

Якупова, Л.Р. Развитие стратегического управленческого учета / Л.Р. Якупова // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики: сборник научных трудов по материалам Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых. – Казань. – 2019. – С. 248-254.

Якупова, Л.Р. Развитие стратегического управленческого учета / Л.Р. Якупова // Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством: сборник научных трудов по материалам VII Международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В.П. Петрова. – Казань. – 2019. – С. 298-302.

Якупова, Л.Р. Развитие стратегического управленческого учета / Л.Р. Якупова // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики: сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции. – Казань. – 2019. – С. 302-308.