

**Орлюк Наталья Юрьевна**

Формирование учетно-аналитической системы  
стратегических показателей деятельности коммерческих  
организаций

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Орел – 2013

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс»

**Научный руководитель:** доктор экономических наук, профессор  
**Крючков Виталий Геннадьевич**

**Официальные оппоненты:**

**Кувалдина Татьяна Борисовна**, доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Омский государственный университет путей сообщения», кафедра «Финансы, кредит, бухгалтерский учет и аудит», профессор

**Тюхова Елена Анатольевна**, кандидат экономических наук, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Орловский государственный институт экономики и торговли», кафедра «Финансовый учет», доцент

**Ведущая организация:** Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «**Ростовский государственный строительный университет**»

Защита состоится 27 сентября 2013 г. в 13 часов на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 212 ([www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru)).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 340.

Автореферат разослан 27 августа 2013 года. Объявление о защите и автореферат размещены на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: [www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru) и на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации по адресу: [vak2.ed.gov.ru](http://vak2.ed.gov.ru)

Ученый секретарь  
диссертационного совета

Коростелкина Ирина Алексеевна

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** В настоящее время течение всех основополагающих процессов экономического развития напрямую имеет связь с разрабатываемыми стратегиями на предприятии. Базисом для функционирования учетно-аналитической системы в любой организации является совокупность информационных потоков, которой располагают менеджеры. Необходимость обеспечения большим объемом актуальной информации управленческого звена предприятия, обуславливает комплексность ее формирования с учетом внедрения стратегических показателей в сферу планирования, отчетности, учета, мониторинга, что подтверждает актуальность темы диссертационного исследования.

Важным условием процесса совершенствования составляющих учетно-аналитической системы, а также развития корпоративного рынка, является устойчивое развитие хозяйствующего субъекта. Кроме того, различие в совокупности анализируемых показателей во многом зависят от отрасли, в которой функционирует предприятие, от применения в учете международных стандартов, от методик проведения текущего анализа, а также от системы мониторинга и контроллинга в организации. Большое влияние на формирование учетно-аналитической системы стратегических показателей функционирования имеет масштабность деятельности коммерческих организаций.

В связи с этим, актуальным является совершенствование управленческих элементов учетно-аналитической системы стратегических показателей деятельности коммерческих организаций, которое позволит формировать качественную и достоверную информацию для принятия и реализации эффективных управленческих решений, способствующих устойчивому развитию предприятий и повышению их конкурентоспособности в условиях постоянно изменяющейся среды.

**Степень научной разработанности проблемы.** Вопросы формирования системы финансово-экономических показателей деятельности хозяйствующего субъекта с той или иной степенью детализации рассматривались в работах как зарубежных ученых: М.Г. Брауна, К. Друри, М.М. Кане, Р. Каплана, У. Кита, П.Р. Нивена, Ч. Хонгрена, так и отечественных: А.М. Гершуна, Д.И. Дубовой, Н.И. Зимина, В.И. Макарьевой, О.Г. Мусаева, А.В. Филимоговой, П.А. Хорвата, Г.А. Ципес и т.д.

Проблемам развития экономического анализа показателей деятельности уделено внимание в работах Г.А. Аббасова, М.С. Абрютиной, Н.П. Любушина, А.Н. Полозовой, Л.В. Прыкиной, Г.В. Савицкой и др. Стратегическое развитие коммерческих организаций исследовали С.А. Агапцов, И. Ансофф, Т.А. Гапоненко, А.И. Панов, Ю.А. Саликов, Н.А. Тычинина и т.д.

Формирование показателей деятельности коммерческой организации в учетно-аналитической системе исследовали Т.В. Бодрова, Е.С. Волкова, В.А. Залевский,

М.М. Коростелкин, В.А. Константинов, И.А. Маслова, П.Н. Тельнов, Л.В. Попова, Л.В. Усатова, С.П. Суворова и другие.

Вопросами финансового, управленческого и налогового учета и анализа показателей деятельности коммерческих организаций занимались С.А. Агапцов, Е.В. Акчурина, С.А. Алимов, В.Г. Артеменко, В.Р. Банк, Н.В. Бондарчук, В.В. Бочаров, М.А. Вахрушина, М.В. Васильева, Е.В. Галкина, Л.Т. Гиляровская, О.М. Горелик, Е.Н. Лавренчук, Т.Б. Кувалдина, Б.Г. Маслов, О.Г. Маслова, Е.А. Тюхова, О.А. Шапорова и другие.

Однако, несмотря на все проработанные вопросы данной проблематики управленческие элементы учетно-аналитической системы стратегических показателей деятельности коммерческих организаций в комплексе исследованы не достаточно, что и определило актуальность темы диссертационного исследования, его цель, задачи и научную новизну.

**Целью диссертационного исследования** является разработка научно-методических положений и практических рекомендаций по развитию учетно-аналитической системы стратегических показателей деятельности коммерческих организаций для своевременного принятия управленческих решений в динамично изменяющихся условиях внешней и внутренней среды.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие **задачи**:

- раскрыть сущность учетно-аналитической системы коммерческой организации и определить место в ней стратегических показателей деятельности;
- провести исследование существующих систем и моделей анализа и оценки результатов деятельности коммерческих организаций, основанных на стратегических показателях;
- разработать методику отбора стратегических показателей деятельности коммерческой организации;
- предложить направления совершенствования управленческих элементов учетно-аналитической системы, внедряющих стратегические показатели деятельности;
- обосновать необходимость соблюдения требований адекватности и сопоставимости информационных данных учетно-аналитической системы и стратегических показателей;
- разработать научно-методические рекомендации по применению системы сбалансированных показателей.

**Объектом** исследования являются учетно-аналитическая система коммерческой организации в целом, а также показатели финансово-хозяйственной деятельности в частности.

**Предметом** исследования являются научно-методические положения и рекомендации, направленные на формирование стратегических показателей финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, процесс их учета и анализа.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 2.11 «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа» (экономические науки).

**Теоретической и методологической основой** диссертационного исследования послужили научно-методические и практические работы отечественных и зарубежных ученых-экономистов по вопросам учета и анализа показателей деятельности коммерческих организаций, представленные в виде учебных пособий, монографий и публикаций в периодических изданиях; нормативно-правовые акты, отечественные и международные стандарты финансовой отчетности; материалы научных и научно-практических конференций и семинаров; официальная статистическая информация.

Диссертационное исследование выполнялось с применением общенаучных методов (анализ, синтез, диалектика, аналогия), специальных приемов и процедур учетно-аналитической системы (документирование, оценка, балансовое обобщение, отчетность, калькуляция, контроль, анализ, прогнозирование, бюджетное планирование и т.д.).

**Информационной базой диссертационного исследования** выступают методические и справочные материалы; нормативно-правовая база; данные периодических изданий, научно-практических конференций и семинаров, статистическая отчетность, данные учетных регистров и финансовой отчетности ряда коммерческих организаций.

**Научная новизна диссертационного исследования** состоит в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций по формированию учетно-аналитической системы стратегических показателей финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, позволяющей в отличие от существующих разработок, адаптировать зарубежные технологии принятия эффективных управленческих решений к современным российским условиям.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты исследования, **имеющие научную новизну:**

1. С авторской позиции раскрыта сущность учетно-аналитической системы коммерческой организации, а также представлена укрупненная модель ее информационного обеспечения, направленная на исследование качественного аналитического потенциала деятельности для адекватной оценки перспективности

появления возможностей и рисков ведения бизнеса (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

2. Проведено исследование существующих систем и моделей анализа и оценки результатов деятельности коммерческих организаций, основанных на стратегических показателях, а также предложена структурная схема учетно-аналитической системы стратегических показателей финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, реализуемая на принципах комплексности, объективности, системности и оперативности, способная обеспечить пользователей необходимой информацией для принятия управленческих решений (пп. 1.7, 2.11 паспорта специальности 08.00.12);

3. Разработаны методика отбора стратегических показателей деятельности в учетной подсистеме и научно-методические рекомендации по их анализу, эффективное применение которых возможно на всех уровнях организационной иерархии и на различных стадиях процесса управления (пп. 1.7, 2.11 паспорта специальности 08.00.12);

4. Предложены направления совершенствования управленческих элементов учетно-аналитической системы, включающие порядок расчета стратегических показателей деятельности, методику учета и распределения коммерческих расходов, а также взаимосвязь элементов общей системы управления: планирования, учета и отчетности (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

5. Обоснована необходимость соблюдения требований адекватности и сопоставимости информационных данных учетно-аналитической системы и стратегических показателей в целях их качественного учета, проверки взаимосвязки показателей, динамического анализа и оценки (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

6. Разработаны научно-методические рекомендации по применению системы сбалансированных показателей, выступающей в качестве основной концепции формирования стратегических показателей деятельности в учетно-аналитической системе коммерческой организации (пп. 1.7, 2.11 паспорта специальности 08.00.12).

**Теоретическое значение** диссертационного исследования состоит в научном обосновании, подробном рассмотрении и анализе теоретических подходов к формированию учетно-аналитической системы стратегических показателей финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций.

**Практическая значимость** диссертационного исследования состоит в том, что предложенные в работе научно-методические подходы и рекомендации позволяют внедрять систему стратегических показателей деятельности в практику хозяйствования в целях повышения эффективности оперативного планирования, управленческого учета и анализа результатов функционирования коммерческих организаций.

**Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования.** Основные теоретико-методические положения, выводы и практические рекомендации, выделенные в работе, доложены на Международных, Всероссийских и региональных

научно-практических конференциях: «Вузовская наука - региону Кавказские Минеральные Воды» (г. Пятигорск, 2010, 2012 гг.), «Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита» (г. Иркутск, 2011 – 2012 гг.), «Вузовская наука – Северо-Кавказскому региону» (г. Ставрополь, 2008, 2010 гг.), «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем», (г. Орел, 2013 г.), «Приоритетные направления устойчивого развития учетно-аналитической системы в условиях интеграции международных экономических процессов» (г. Орел, 2012 г.).

Отдельные результаты диссертационного исследования внедрены в деятельность и используются в практике коммерческих организаций Ставропольского края.

Материалы диссертации используются в качестве учебно-методического обеспечения при подготовке бакалавров и специалистов по дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет», «Управленческий анализ», «Контроллинг», «Финансовая, управленческая и налоговая отчетность», «Международные стандарты финансовой отчетности» в ФГАОУ ВПО «Северо-Кавказский федеральный университет» филиал в г. Пятигорске и в ФГБОУ ВПО «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс».

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 16 работах общим объемом 7,3 п.л., все авторские, из них 5 статей опубликованы в журналах, рекомендованных ВАК.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, содержащих 48 рисунков, 32 таблицы, заключения, списка литературы, включающего 207 источников, приложений. Общий объем диссертации - 191 страница.

Во **введении** обоснована актуальность темы исследования, определена степень разработанности проблемы, область исследования, цель, задачи, объект и предмет, сформулированы положения, выносимые на защиту, раскрыта научная новизна, теоретическая и практическая значимость, представлена апробация и внедрение результатов работы.

В **первой главе** диссертации «Теоретико-методические основы формирования учетно-аналитической системы стратегических показателей деятельности коммерческих организаций» раскрыты значение и роль учетно-аналитической системы в улучшении результатов деятельности коммерческих организаций (повышении прибыльности и конкурентоспособности); представлены существующие системы и модели анализа и оценки результатов деятельности, основанные на стратегических показателях; а также исследованы стратегические показатели деятельности коммерческих организаций в учетно-аналитической системе.

Во **второй главе** диссертации «Научно-методические рекомендации по формированию учетно-аналитической системы стратегических показателей

деятельности» представлена методика отбора стратегических показателей деятельности в учетной системе; определен порядок отбора и их целевые значения, а также проведен анализ стратегических показателей деятельности коммерческой организации.

В третьей главе диссертации «Направления внедрения стратегических показателей деятельности в учетно-аналитическую систему коммерческих организаций» предложено внедрение системы стратегических показателей деятельности в управленческую подсистему учетно-аналитической системы коммерческих организаций; выявлены свойства адекватности и сопоставимости данных финансовой отчетности как основополагающих требований учетно-аналитической системы к стратегическим показателям деятельности коммерческих организаций, а также предложено применение системы сбалансированных показателей в коммерческих организациях.

В заключении сформулированы основные выводы и предложения по результатам диссертационного исследования.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1 С авторской позиции раскрыта сущность учетно-аналитической системы коммерческой организации, а также представлена укрупненная модель ее информационного обеспечения, направленная на исследование качественного аналитического потенциала деятельности для адекватной оценки перспективности появления возможностей и рисков ведения бизнеса**

В целях повышения конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности коммерческих организаций требуется принятие качественных решений не только в финансовой, но и в управленческой сфере, базисом для принятия которых является учетная и аналитическая информация.

В диссертации рассмотрены подходы к формированию учеными-экономистами учетно-аналитической системы как самостоятельной информационной структуры и выявлено, что учетно-аналитическая система представляет собой совокупность учетной, аналитической и контрольной подсистем, позволяющих обеспечивать необходимой информацией не только текущее, оперативное, но и стратегическое управление коммерческой организации. То есть совокупность и взаимосвязь всех составляющих учетно-аналитической системы дает возможность принимать требующиеся тактические решения в оперативном режиме, а также разрабатывать и корректировать стратегию развития на долгосрочную перспективу. Автором доказана значимость исследования функциональных характеристик учетной (информационная, контрольная, обеспечивающая, планирование) и аналитической (прогнозная, индикативная, сервисная, управляющая) подсистем, взаимодействие которых направлено на поддержание устойчивого развития коммерческой организации. Наиболее важной функцией является

информационная, поскольку именно она обеспечивает качественную взаимосвязь всех составляющих учетно-аналитической системы (учет, анализ, аудит) (Рисунок 1).

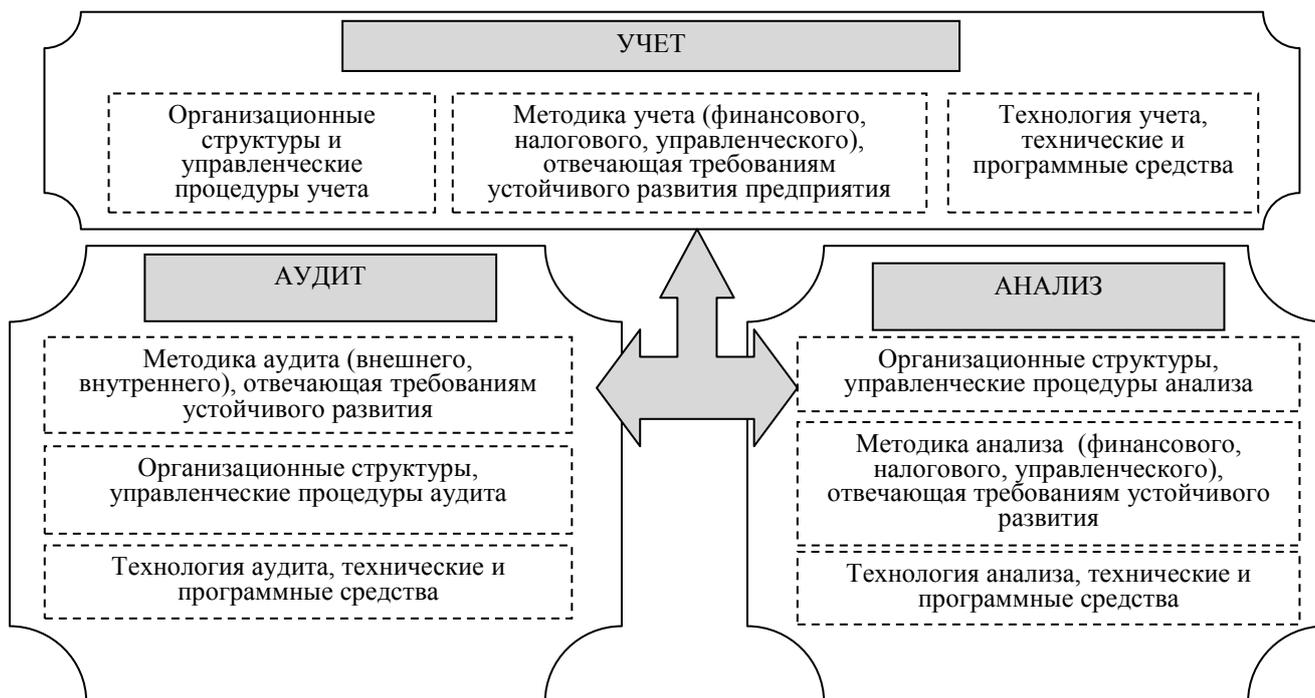


Рисунок 1 – Информационное обеспечение учетно-аналитической системы коммерческой организации

Таким образом, разработка учетно-аналитической системы и модернизация ее элементов является важным компонентом прибыльности и конкурентоспособности коммерческой организации. На основе информационного поля ведется непрерывный процесс учета по трем направлениям: финансовый, налоговый и управленческий. Кроме того, по идентичным направлениям проводится анализ и аудит результатов функционирования коммерческой организации. Далее, три основополагающие ветви (учет, анализ, аудит) объединяются в единую учетно-аналитическую систему предприятия, на основе которой возможна разработка оперативных, тактических и стратегических решений, относящихся ко всем действующим направлениям системы.

**2 Проведено исследование существующих систем и моделей анализа и оценки результатов деятельности коммерческих организаций, основанных на стратегических показателях, а также предложена структурная схема учетно-аналитической системы стратегических показателей финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, реализуемая на принципах комплексности, объективности, системности и оперативности, способная обеспечить пользователей необходимой информацией для принятия управленческих решений**

В диссертации обосновано, что формирование эффективной управленческой системы является сложным процессом для коммерческой организации. Одним из методов оценки бизнеса является установление и контроль выполнения целевых

ориентиров (показателей деятельности) для работы всех бизнес-процессов, структурных подразделений и центров ответственности, которые в теории принято делить на стратегические, отражающие фактические результаты функционирования организации по достижению намеченных целей, и диагностические, являющиеся основой для принятия управленческих решений о необходимости корректировки мероприятий по реализации стратегии развития.

Автором проанализированы существующие в мировой практике системы показателей деятельности: модель экономической добавленной стоимости (EVA), система сбалансированных показателей (BSC), система тройной отчетности, выделены достоинства и недостатки при применении в практической деятельности российских коммерческих организаций. В диссертации доказана необходимость формирования стратегических показателей деятельности в учетно-аналитической системе на основе принципов стратегического управления и оценки деятельности, которые трансформируют миссию и стратегию коммерческой организации в систему взаимосвязанных показателей. Стратегические показатели деятельности рассматриваются автором как количественные индикаторы, позволяющие формализовать стратегические цели, оценить эффективность деятельности коммерческой организации и прогнозировать будущее развитие, своевременно принимать управленческие решения.

Система управления на основе стратегических показателей обеспечивает непрерывный контроль результатов работы структурных подразделений, бизнес-процессов, центров ответственности за соответствием заданным целям деятельности, позволяет повысить эффективность управленческих процедур. Разработка системы стратегических показателей деятельности коммерческой организации возможна с помощью следующих этапов:

- выбор модели стратегических показателей деятельности;
- определение этих показателей и распределение ответственности за них;
- создание отчетности по стратегическим показателям деятельности.

В процессе разработки системы стратегических показателей финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций могут возникнуть различные проблемы, связанные с низким уровнем квалификации работников, необходимостью корректировки содержания учетной политики, обеспечением сбора данных для расчета показателей, частотой пересчета показателей с учетом требований руководства организации и т.д. Однако, коммерческие организации, применяющие в своей финансово-хозяйственной деятельности систему стратегических показателей, в основном получают положительные результаты, поскольку с их помощью в организации формируется четкая система индикаторов эффективности функционирования.

Структурная схема функционирования учетно-аналитической системы стратегических показателей финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций представлена на рисунке 2. Стратегические показатели финансово-хозяйственной деятельности коммерческой организации находятся в прямой зависимости от информационного поля: чем полноценнее оно сформировано, тем более подробный, качественный и точный расчет всех показателей можно провести.

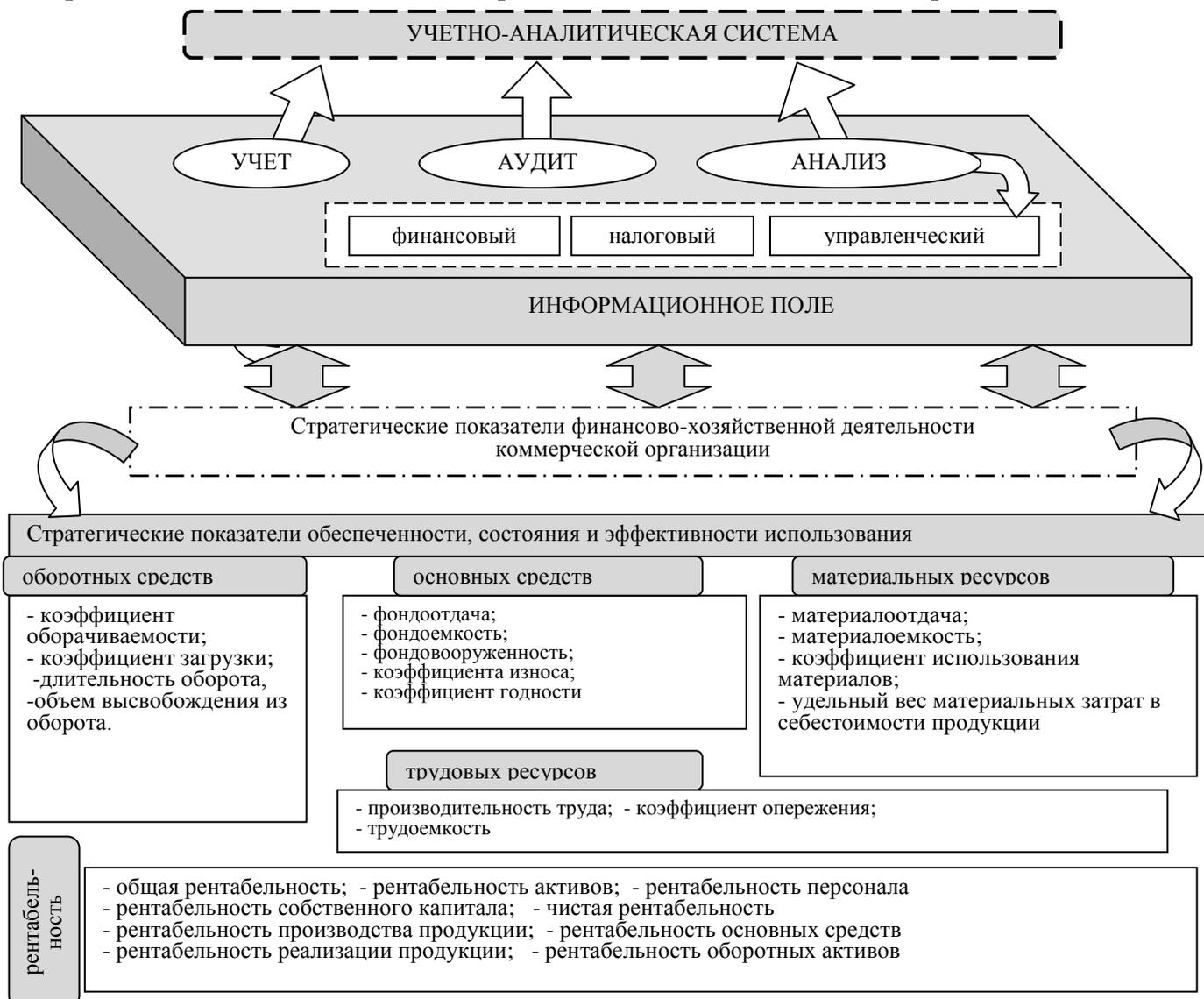


Рисунок 2 – Структурная схема функционирования учетно-аналитической системы стратегических показателей финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций

Таким образом, учетно-аналитическая система стратегических показателей финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, при условии функционирования всех ее подсистем и соблюдении принципов комплексности, объективности, системности и оперативности, способна обеспечить внешних и внутренних пользователей требующейся информацией, которая представляет собой базу для принятия эффективных управленческих решений.

### 3 Разработаны методика отбора стратегических показателей деятельности в учетной подсистеме и научно-методические рекомендации по их анализу, эффективное применение которых возможно на всех уровнях организационной иерархии и на различных стадиях процесса управления

В диссертационном исследовании доказано, что стратегические показатели непосредственно влияют на количественное или качественное изменение результатов деятельности коммерческой организации по отношению к стратегической цели. При этом перечень показателей должен определяться индивидуально с учетом отраслевой специфики, конкурентного положения на рынке, стратегии развития и тактики ведения бизнеса. В этой связи, при формировании соответствующего перечня стратегических показателей необходимо руководствоваться следующими существенными характеристиками: возможность измерения поставленной цели, отражения критических факторов успеха, использования в качестве информационной базы для принятия управленческих решений в соответствующей сфере, определения тактических и стратегических тенденций развития бизнеса. Кроме этого, показатели должны быть количественно измеряемы и их количество должно быть ограничено.

Функционирование системы стратегических показателей деятельности коммерческой организации начинается с определения стратегических целевых ориентиров и установления в соответствии с ними значений показателей деятельности (Рисунок 3).

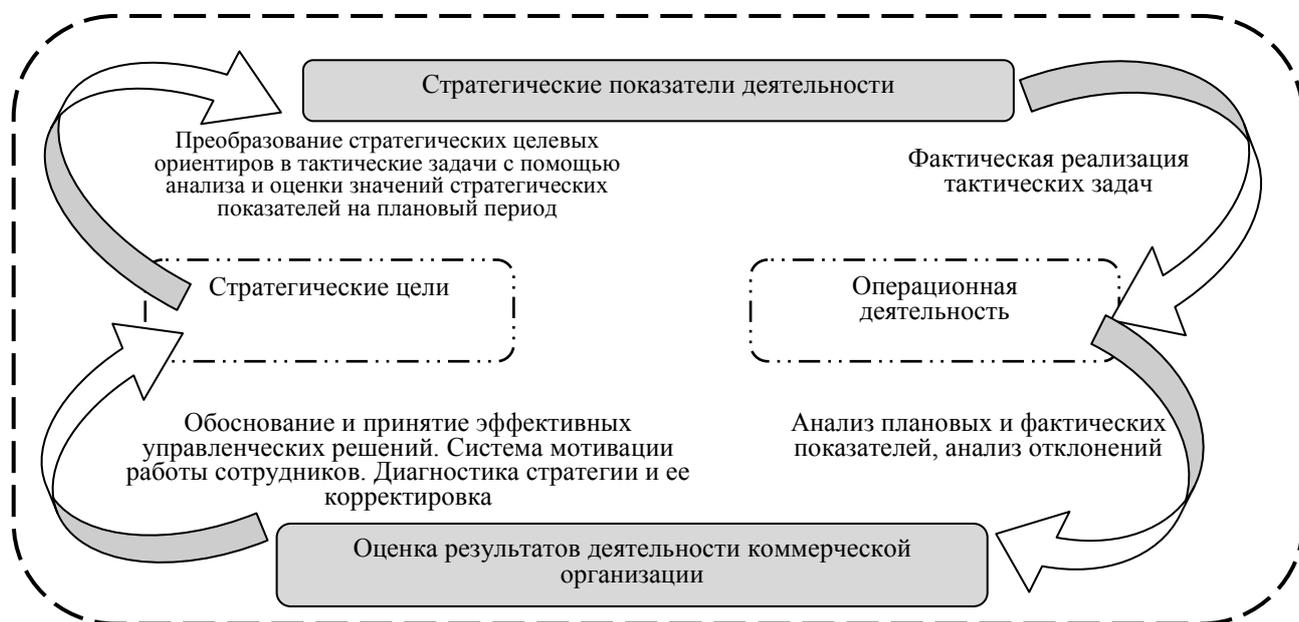


Рисунок 3 – Механизм функционирования стратегических показателей деятельности коммерческой организации

В конце соответствующего периода проводится анализ выполнения стратегических показателей, оценка их отклонения от плановых значений. По итогам анализа и оценки результатов деятельности управленческое звено принимает соответствующие решения, вносящие корректировки как в текущую деятельность

организации, так и в изменения набора стратегических показателей или в саму стратегию развития.

В диссертации стратегические показатели деятельности классифицированы по ряду признаков, одни из которых являются определяющими, отражающими существенные характеристики (по типу характеризующих явлений, степени агрегирования, статусу, по отношению к предприятию и т.д.), а другие общими (по характеру, типу, сфере деятельности, временной направленности, подчиненности, уровням управления, сроку).

Таким образом, система стратегических показателей деятельности представляет собой управленческий инструмент, позволяющий осуществлять полноценный контроль и постоянный мониторинг соответствия деятельности коммерческой организации ее стратегическим целям, методика реализации которой представлена на рисунке 4.

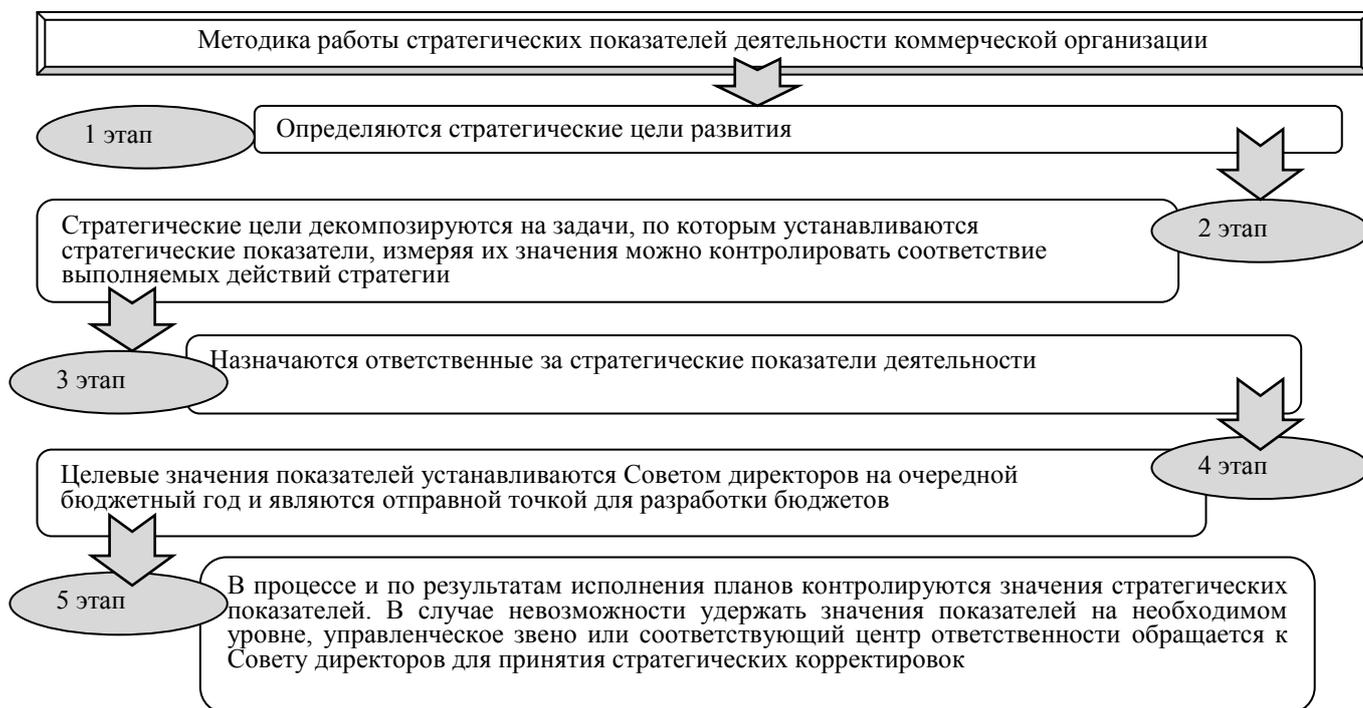


Рисунок 4 - Методика работы стратегических показателей деятельности коммерческой организации

Методика комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности на основе стратегических показателей деятельности представлена на рисунке 5.

В диссертации практически апробирована предложенная методика анализа, в результате чего выявлены неприбыльные направления вложения денежных средств. Таким образом, стратегические показатели являются комплексным инструментом анализа и оценки результатов деятельности коммерческой организации, используемым на всех уровнях организационной иерархии и применяемым на всех стадиях процесса управления: планирования, мониторинга, учета, диагностики, анализа, оценки и контроля.

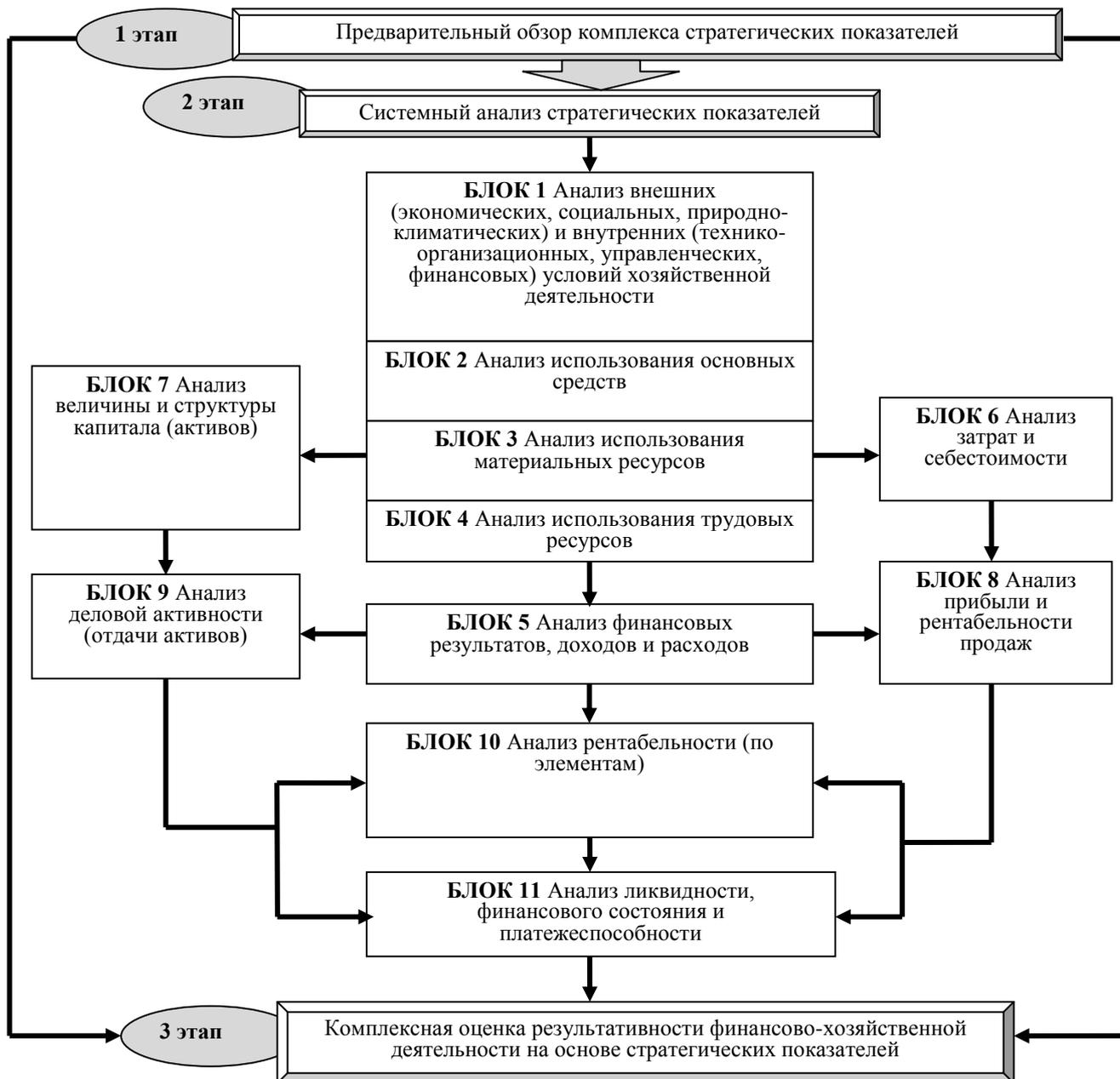


Рисунок 5 – Методика комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности на основе стратегических показателей деятельности коммерческой организации

**4 Предложены направления совершенствования управленческих элементов учетно-аналитической системы, включающие порядок расчета стратегических показателей деятельности, методику учета и распределения коммерческих расходов, а также взаимосвязь элементов общей системы управления: планирования, учета и отчетности**

Интеграция стратегических показателей в управленческий учет коммерческой организации влияет непосредственно как на методы, применяемые в процессе ведения учета, так и на формы управленческой отчетности.

В процессе внедрения стратегических показателей деятельности необходима модернизация управленческих элементов учетно-аналитической системы по следующим направлениям, представленным на рисунке 6.

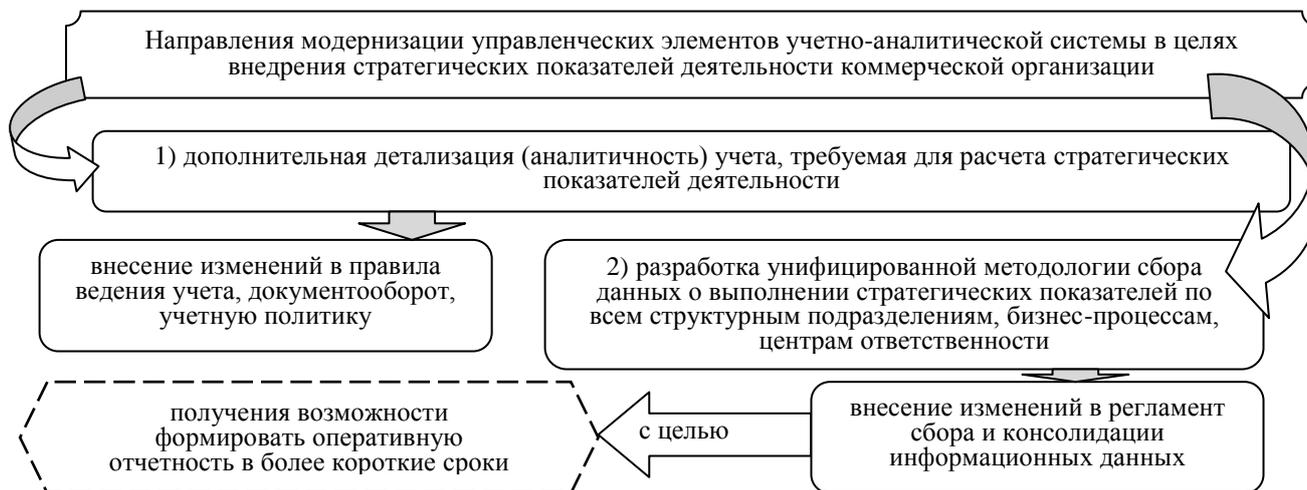


Рисунок 6 – Направления модернизации управленческих элементов учетно-аналитической системы в целях внедрения стратегических показателей деятельности коммерческой организации

Успешное внедрение стратегических показателей в учетно-аналитическую систему, по мнению автора, даст возможность повысить эффективность функционирования ее управленческих элементов.

В целях внедрения комплексной системы измерения, анализа и оценки результатов деятельности, базирующейся на стратегических показателях, требуется выявление ее взаимосвязи с действующей учетно-аналитической системой, что даст возможность в будущих периодах получать своевременную и точную информацию о фактической реализации выделенных стратегических показателей и принимать качественные управленческие решения.

Исходя из того, что управленческие элементы учетно-аналитической системы изначально ориентированы на удовлетворение потребностей руководства в отличие от финансовых, которые ориентированы на внешних пользователей, считаем, что стратегические показатели деятельности необходимо внедрять именно в управленческий учет и анализ. В диссертации предложена методика расчета стратегических показателей, а также источники сбора информации по ним (Таблица 1).

В диссертации определены дополнительные требования к аналитике управленческих элементов, предъявляемой со стороны стратегических показателей деятельности: учет доходов и расходов необходимо вести в разрезе видов деятельности и каналов сбыта; учет расходов необходимо вести в разрезе мест возникновения затрат.

Вторым важным направлением внедрения стратегических показателей деятельности в учетно-аналитическую систему является изменение действующей методики учета, в связи с чем автором обоснована необходимость внедрения унифицированной методики учета по трем показателям:

Таблица 1 – Порядок расчета стратегических показателей деятельности коммерческой организации<sup>1</sup>

Группа показателей	Наименование показателя	Ед. изм.	Формула расчета показателя	Источник информации	Аналитика
Показатели финансовой эффективности	Рентабельность используемого капитала	%	$\text{ЧП/ИК} \times 100\%$ , где ЧП - чистая прибыль после налогообложения; ИК - используемый капитал	Финансовые элементы УАС	Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах
	Прибыль от реализации сопутствующих товаров и услуг	тыс. руб.	$\text{Вр} - \text{С} - \text{КР}$ , где Вр - выручка от реализации сопутствующих товаров и услуг; С - себестоимость проданных товаров и услуг; КР - коммерческие расходы	Управленческие элементы УАС	Доходы и расходы в разрезе видов деятельности
	Инвестиции	тыс. руб.	ИР - объем инвестиционных расходов за период	Управленческие элементы УАС	Отчет о произведенных инвестиционных расходах
Показатели операционной эффективности	Среднесуточный объем реализации продукции (хлебобулочных изделий)	кг/ сутки	$\text{Р} / \text{В}$ , где Р - объем реализации хлебобулочных изделий; В - число суток	Управленческие элементы УАС (система оперативного учета)	Суточные отчеты по реализации
	Коммерческие расходы на 1 килограмм розничных продаж продукции (хлебобулочных изделий)	руб./ кг	$\text{КР} / \text{Пр}$ , где КР - коммерческие расходы в рознице; Пр - объем розничных продаж	Управленческие элементы УАС	Расходы в разрезе видов деятельности и каналов сбыта
	Средняя стоимость хранения килограмма продукции (хлебобулочных изделий)	руб./ кг	$\text{Рх} / \text{О}$ , где Рх - расходы на хранение хлебобулочных изделий; О - объем отгрузки хлебобулочных изделий	Управленческие элементы УАС	Расходы в разрезе объектов учета
Показатели рынка	Доля розничного рынка	%	$\text{Рр} / \text{Пр} \times 100\%$ , где Рр - объем розничной реализации предприятия; Пр - общий объем розничных продаж в регионе	Управленческие элементы УАС (система оперативного учета)	Статистические данные о реализации по регионам
	Коэффициентов удовлетворенности клиентов	%	Качественный показатель определяется путем анкетирования клиентов по определенному перечню критериев. По каждому критерию устанавливается свой вес	Управленческие элементы УАС (опросы клиентов)	Опросники, рейтинговая оценка

<sup>1</sup> по данным организации, занимающейся производством и реализацией хлебобулочных изделий

- операционная прибыль от реализации сопутствующих товаров и услуг (в расчете показателя используются коммерческие расходы, относящиеся на вид деятельности «реализация сопутствующих товаров и услуг»);

- коммерческие расходы на 1 килограмм продаж продукции (хлебобулочных изделий) в розницу;

- средняя стоимость хранения килограмма продукции (хлебобулочных изделий) и предложена методика учета и распределения коммерческих расходов по видам деятельности и каналам сбыта (Рисунок 7), позволяющая реализовать в учете унифицированный механизм сбора и распределения коммерческих расходов, а также оперативно рассчитывать и анализировать стратегические показатели деятельности по разным структурным подразделениям, центрам ответственности, бизнес-процессам. Предложенная методика учета и распределения расходов должна быть закреплена в учетной политике.

Внедрение стратегических показателей деятельности в управленческую отчетность дает возможность сформировать ее единую структуру, используемую на различных этапах управления для принятия оперативных решений, способствующих эффективному функционированию коммерческой организации.

Совокупность управленческой отчетности, включающей стратегические показатели деятельности, представлена в таблице 2.

Таблица 2 - Совокупность управленческой отчетности на разных уровнях организационной иерархии

Уровень организационной иерархии коммерческой организации	Управленческая отчетность	Информационная детализация
Руководство коммерческой организации	Отчеты по стратегическим показателям деятельности	В разрезе всех структурных подразделений, центров ответственности
Руководство структурных подразделений, центров ответственности коммерческой организации	Отчеты по стратегическим показателям деятельности, операционный и финансовый отчет	В разрезе подконтрольного отдела
Руководство бизнес-процессов, производственных цехов коммерческой организации	Операционный и финансовый отчет	В разрезе цеховой деятельности, бизнес-процесса
Руководство сбытового участка коммерческой организации	Операционный и финансовый отчет	В разрезе точек реализации продукции (оптовая и розничная торговля)

В диссертации проанализирована вся цепочка управленческой отчетности на разных уровнях управленческой иерархии на примере показателя «Величина коммерческих расходов на 1 килограмм розничных продаж хлебобулочных изделий».

Преимуществами внедрения стратегических показателей деятельности в управленческую отчетность являются следующие:

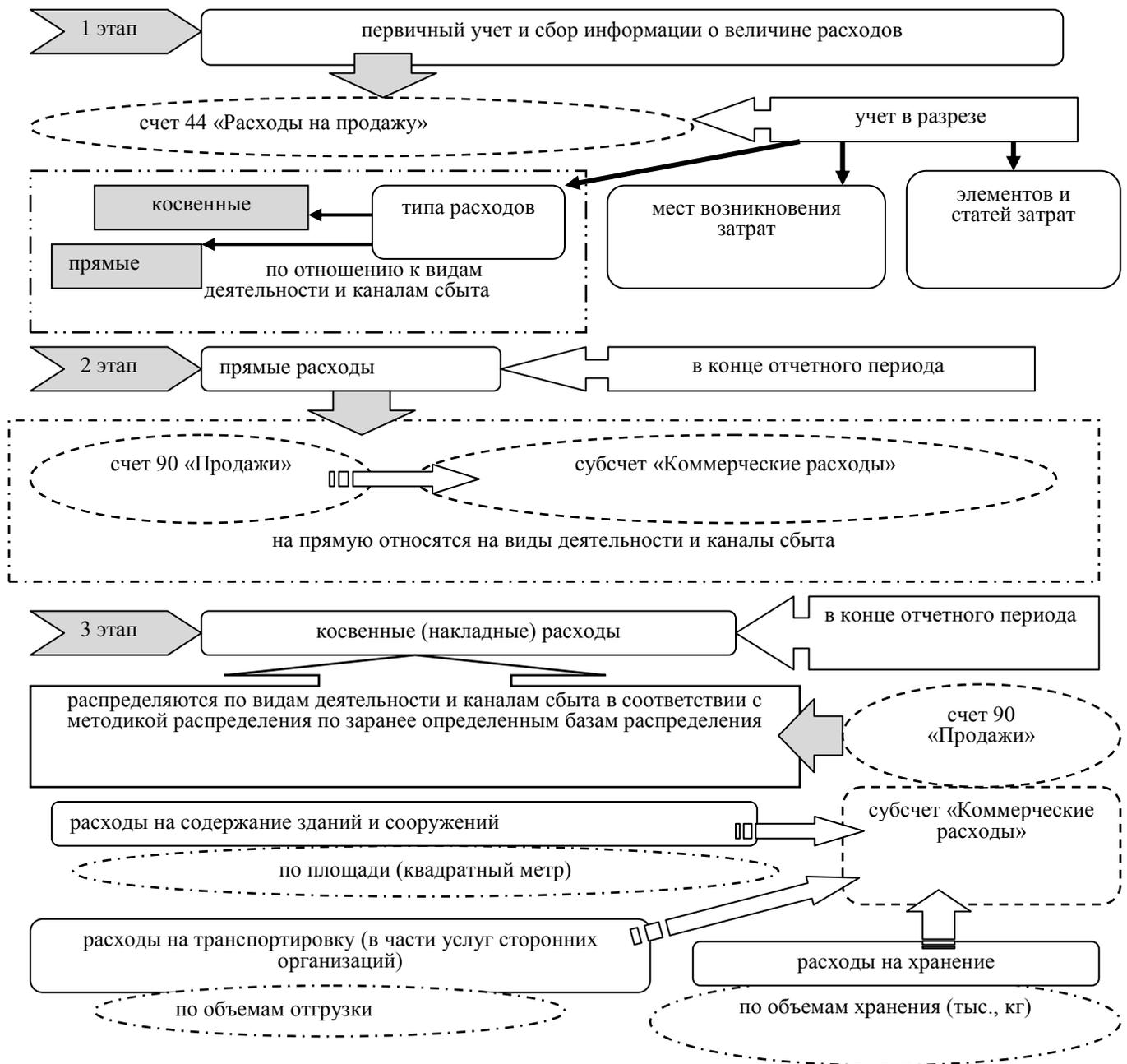


Рисунок 7 - Методика учета и распределения коммерческих расходов по видам деятельности и каналам сбыта

- упрощается процедура формирования отчетности для управленческого звена, что дает возможность решить проблему относительно переизбытка совокупности информационных данных;

- формируется единая на всех уровнях отчетность, позволяющая улучшить взаимопонимание между руководителями различных уровней общей системы управления;

- информационные данные в отчетных формах становятся более сбалансированными, а также характеризуют все основополагающие направления деятельности.

## **5 Обоснована необходимость соблюдения требований адекватности и сопоставимости информационных данных учетно-аналитической системы и стратегических показателей в целях их качественного учета, проверки взаимосвязки показателей, динамического анализа и оценки**

В диссертации обоснована необходимость сопоставимости показателей отчетности, основной характеристикой которой является стоимостная оценка, однако использование в учетно-аналитической системе более двадцати различных видов оценок подтверждает разнообразие методик, применяемых специалистами при анализе учетной и отчетной информации. В связи с этим в учетно-аналитической системе все стратегические показатели в целях их расчета, анализа, составления прогнозов должны соответствовать требованиям адекватности и сопоставимости, которые предполагают использование единого способа оценки, выбранного из совокупности, предусмотренной положениями по бухгалтерскому учету.

Основными инструментами анализа отчетности с целью выявления несоответствий и противоречий являются: проверка взаимосвязки показателей отчетности; анализ стратегических показателей, закрепленных в отчетности с учетом их динамики и изменения удельных весов. В диссертации проведена сопоставимость показателей финансовой отчетности коммерческой организации (Таблица 3).

Таким образом, соблюдение требований адекватности и сопоставимости информационных данных учетно-аналитической системы и стратегических показателей обеспечивает не только формальное равенство, но и возможность их качественного анализа и оценки, а также формирует информационную базу процесса принятия управленческих решений.

## **6 Разработаны научно-методические рекомендации по применению системы сбалансированных показателей, выступающей в качестве основной концепции формирования стратегических показателей деятельности в учетно-аналитической системе коммерческой организации**

В диссертации предложено использовать в качестве основной концепции формирования стратегических показателей деятельности в учетно-аналитической системе коммерческой организации систему сбалансированных показателей, в процессе построения которой определяются информационные фильтры, призванные не допустить искажения информации при ее передаче между управляемым объектом (структурным подразделением, центром ответственности) и управляющим субъектом (управленческим звеном).

Основными фильтрами являются фильтр сбора данных для оценки конкурентных позиций коммерческой организации на рынке и фильтр стереотипизации поведения – привычного способа восприятия структурного подразделения, центра ответственности в качестве центра затрат.

Таблица 3 – Сопоставимость показателей финансовой отчетности коммерческой организации, в тыс. руб.

Значение показателя	Бухгалтерский баланс	Отчет о финансовых результатах	Отчет об изменениях капитала	Отчет о движении денежных средств
57163	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Чистая прибыль (убыток) отчетного периода		
(17)	Отложенные налоговые активы	Изменение отложенных налоговых активов		
19	Отложенные налоговые обязательства	Изменение отложенных налоговых обязательств		
3338	Уставный капитал		Величина капитала на 31 декабря предыдущего года, Величина капитала на 31 декабря отчетного года	
5412	Добавочный капитал		Величина капитала на 31 декабря предыдущего года, Величина капитала на 31 декабря отчетного года	
501	Резервный капитал		Величина капитала на 31 декабря предыдущего года, Величина капитала на 31 декабря отчетного года	
278493	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		Величина капитала на 31 декабря предыдущего года	
335656	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		Величина капитала на 31 декабря отчетного года	
49236	Денежные средства и денежные эквиваленты			Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода
83676	Денежные средства и денежные эквиваленты			Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода
57163		Чистая прибыль (убыток)		Раздел 1 «Движение капитала» (отчетный год) Увеличение капитала, в том числе: чистая прибыль

Концепция системы сбалансированных показателей предполагает, что все стратегические цели распределяют по четырем ключевым группам (финансы, клиенты, процессы, обучение и развитие персонала), на основе которых строится стратегическая карта, позволяющая определять причинно-следственные связи между поставленными целями коммерческой организации во всех перспективах.

В диссертации обоснована необходимость обеспечения выстраивания стратегии диверсифицированного роста за счет формирования новых приоритетов развития. Стратегическая цель развития коммерческой организации обозначена как увеличение доли рынка продукции (хлебобулочных изделий) в регионе до 40%. Далее происходит декомпозиция цели, предполагающая улучшение платежной дисциплины, расширение объема производства за счет введения трехсменной работы, рекламную кампанию (Таблица 4).

Таблица 4 – Декомпозиция целей коммерческой организации

Стратегическая цель	Цели	Задачи
Увеличение доли рынка продаж (хлебобулочных изделий) в регионе до 40%	Улучшение платежной дисциплины	Разработка прейскуранта для внутренних и внешних потребителей
		Разработка мероприятий по совершенствованию работы с дебиторской задолженностью
		Согласование регламента оценки внутригрупповой реализации, включая стоимость, сроки выставления счетов, график платежей
		Накопление данных о платежах и корректировка показателей
		Разработка ССП для бухгалтерии
	Расширение объема производства продукции за счет введения трехсменной работы	Разработка штатного расписания с учетом потребности и пропускной способности при бригадной работе в 3 смены
		Разработка сетевого графика работы сотрудников
		Закрепление производственных мощностей за выделенными бригадами кондитеров-специалистов
		Разработка графика работы в течение смены для обслуживания одной бригадой
		Выделение обособленной лаборатории для проведения анализа качества продукции в течение смены
	Реклама для расширения клиентской базы	Разработка маркетинговой политики для привлечения стороннего контингента в лице оптовых и розничных торговых организаций
		Проведение рекламных мероприятий по целевым группам

С учетом анализа практической деятельности отрасли производства хлебобулочных и кондитерских изделий и основных составляющих системы сбалансированных показателей в соответствии с общей стратегической картой развития, в диссертации сформирована стратегическая панель индикаторов деятельности коммерческой организации.

Практический пример балансировки показателей в диссертации рассмотрен применительно к материалоотдаче. При анализе стратегических показателей деятельности коммерческой организации было выявлено снижение уровня материалоотдачи на 0,228 в 2012 году по сравнению с 2010 годом. Производство продукции является материалоемким, что обуславливает целесообразность разработки мероприятий повышения эффективности использования материальных ресурсов в

производстве. Организационный план реализации проекта по снижению материалоемкости как элемент стратегической карты представлен в таблице 5.

Таблица 5 – Организационный план реализации проекта по снижению материалоемкости как элемент стратегической карты

Планируемая работа	Планируемый организационный период работы (месяцы)							
	май	июнь	июль	август	сентябрь	октябрь	ноябрь	декабрь
1. Проектирование бизнес-плана	█							
2. Оценка поставщиков	█	█						
3. Заключение договора поставки		█	█					
4. Формирование графиков поставок и платежей		█	█					
5. Производственное использование новой упаковки			█	█	█	█	█	█
6. Доведение товара в новой упаковке до конечного потребителя			█	█	█	█	█	█
7. Подведение итогов реализации проекта								█

В диссертации определены направления увеличения материальных расходов за счет приобретения новой упаковки для кондитерских изделий, а также доходов в результате реализации бизнес-плана. Увеличение доходов предполагается за счет трех направлений:

- сведение до нуля потерь от брака продукции и сокращение за счет этого прочих расходов;
- увеличение цены реализации на стоимость упаковки с учетом торговой надбавки величиной 1,4 от объема увеличения стоимости за счет увеличения материальных затрат;
- увеличение производства и сбыта кондитерских изделий на 30%.

Таким образом, в результате предложенных мероприятий коммерческая организация получит дополнительную прибыль в сумме 147 477 рублей и увеличит материалоотдачу до 2,62 руб./руб., что положительно скажется на уровне затрат на обеспечение производственного процесса материальными ресурсами и будет способствовать повышению рентабельности активов при прочих равных условиях вследствие снижения затрат на поддержание необходимого уровня материальных запасов.

Далее составляется результирующая таблица с плановыми показателями стратегической панели индикаторов, которая основана на стратегических показателях (фактических и плановых с учетом мероприятий по повышению материалоемкости). Заложенный темп роста выручки при балансировке показателей составляет 10% по сравнению с уровнем отчетного года. Система сбалансированных показателей будет иметь следующий вид (Таблица 6).

Таблица 6 – Система сбалансированных показателей коммерческой организации

Элемент системы сбалансированных показателей	Индикатор развития	2012 г.	2013 г.
Финансы	Рентабельность продаж	10,2	11,5
	Рентабельность активов	17,43	18,0
	Рентабельность деятельности	12,8	13,0
	Коэффициент текущей ликвидности	4,4	4,4
Рынок/клиенты	Темп роста выручки от продаж	-	110
	Темп роста рентабельности продаж	-	112
Внутренние процессы	Материалоотдача	2,39	2,62
Сотрудники	Производительность	1388	1500
	Уровень удовлетворенности системой мотивации	-	80%

Таким образом, применение системы сбалансированных показателей, выступающей в качестве основной концепции формирования стратегических показателей деятельности в учетно-аналитической системе коммерческой организации на практике целесообразно, поскольку в результате ее использования возможно не только увеличение объемов прибыли и реализации продукции.

Исходя из проведенного исследования возможности внедрения стратегических показателей деятельности в учетно-аналитическую систему коммерческой организации, можно сделать вывод, что предприятие получает разработанную методику эффективного мониторинга и управления финансово-хозяйственной деятельностью, позволяющую руководству своевременно получать информацию о происходящих изменениях и оперативно принимать необходимые управленческие решения.

### 3. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В ходе диссертационного исследования разработаны теоретические, научно-методические и практические рекомендации по совершенствованию элементов учетно-аналитической системы стратегических показателей деятельности коммерческой организации: раскрыта сущность учетно-аналитической системы коммерческой организации и определено в ней место стратегических показателей; исследованы системы и модели анализа и оценки результатов деятельности коммерческой организации; разработана методика отбора стратегических показателей деятельности в учетной системе; предложены направления модернизации управленческих элементов учетно-аналитической системы; выделены элементы учетно-аналитической системы стратегических показателей деятельности, а также разработаны научно-методические рекомендации по применению системы сбалансированных показателей.

Формирование стратегических показателей в учетно-аналитической системе коммерческой организации, их внедрение в практическую деятельность на основе предлагаемых научно-методических рекомендаций дает более точную информацию для краткосрочного и долгосрочного планирования и анализа, оценки результатов деятельности структурного подразделения, центра ответственности и коммерческой организации в целом.

### 4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

*Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК*

1. Орлюк, Н.Ю. Применение системы сбалансированных показателей на промышленных предприятиях / Н.Ю. Орлюк // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №8. – С. 37-44. - 0,7 п.л.

2. Орлюк, Н.Ю. Порядок отбора основных показателей деятельности организации и определение их целевых значений / Н.Ю. Орлюк // Управленческий учет. – 2013. - №8. – С. 62-70. - 0,6 п.л.
3. Орлюк, Н.Ю. Концепция создания учетно-налоговой системы на предприятии / Н.Ю. Орлюк // Теория и практика общественного развития [Электронный ресурс]. - 2013. - № 7. – 0,8 п.л. Режим доступа: <http://teoria-practica.ru/-7-2013..pdf>
4. Орлюк, Н.Ю. Анализ противоречий, возникающих между бухгалтерским и налоговым учетом доходов и расходов / Н.Ю. Орлюк // Экономика и предпринимательство. - 2013. - №3. - С. 236-239. – 0,4 п.л.
5. Орлюк, Н.Ю. Анализ характеристик и критериев, определяющих предназначение систем учета / Н.Ю. Орлюк // В мире научных открытий. Красноярск: Научно-инновационный центр. - 2013. - № 4.2 (40) – С. 150 – 168. – 0,6 п.л.

***Статьи в других научных изданиях***

6. Орлюк, Н.Ю. Методика отбора стратегических показателей деятельности в учетной системе / Н.Ю. Орлюк // Материалы международной научно-практической конференции «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (Орел, 23-25 апреля 2013 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2013. – 0,3 п.л.
7. Орлюк, Н.Ю. Систематизация стратегических показателей деятельности в учетно-аналитической системе / Н.Ю. Орлюк // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция развития системы налогообложения в условиях гармонизации отечественных и международных стандартов» (Орел, 21-23 ноября 2012 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2012. – 0,5 п.л.
8. Орлюк, Н.Ю. Сравнительная характеристика ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» и МСФО 12 «Налоги на прибыль» / Н.Ю. Орлюк // Материалы XIV региональной научно-практической конференции «Вузовская наука - региону Кавказские Минеральные Воды». - Пятигорск: ПФ СевКавГТУ, 2012. – С. 182-184. – 0,3 п.л.
9. Орлюк, Н.Ю. Сравнительный анализ доходов в бухгалтерском и налоговом учете / Н.Ю. Орлюк // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита». - Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2012. – С. 271-273. – 0,3 п.л.
10. Орлюк, Н.Ю. Анализ противоречий, возникающих между бухгалтерским и налоговым учетом доходов и расходов / Н.Ю. Орлюк // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. - 2012. - №3. - С. 172-177. – 0,8 п.л.
11. Орлюк, Н.Ю. Система налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации / Н.Ю. Орлюк // Материалы научно-практической конференции молодых ученых «Экономическая глобализация и тенденции инновационного развития национальной экономики» (1 марта 2012 г., г. Орел). - М: Дело и сервис, 2012. - 370с. – С. 364-369. – 0,3 п.л.
12. Орлюк, Н.Ю. Анализ учетных принципов бухгалтерского и налогового учета / Н.Ю. Орлюк // Материалы 41-ой научно-технической конференции «Итоги работы профессорско-преподавательского состава Северо-Кавказского государственного технического университета за 2011 год». - Ставрополь: СевКавГТУ, 2011. – С.152-154. – 0,2 п.л.
13. Орлюк, Н.Ю. Современное соотношение бухгалтерского и налогового учета в России / Н.Ю. Орлюк // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита». - Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2011. – С. 396 – 399. - 0,7 п.л.
14. Орлюк, Н.Ю. О преимуществах и недостатках аутсорсинга бухгалтерских услуг / Н.Ю. Орлюк // Материалы XIV региональной научно-технической конференции «Вузовская наука – Северо-Кавказскому региону». Том третий. Экономика. - Ставрополь: СевКавГТУ, 2010. – С. 156-159 – 0,5 п.л.
15. Орлюк, Н.Ю. Проблемы сближения российского учета и аудита с международными стандартами / Н.Ю. Орлюк // Материалы XII региональной научно-практической конференции «Вузовская наука – региону КМВ». Пятигорск: ПФ СевКавГТУ, 2010. – С.169-171. – 0,2 п.л.
16. Орлюк, Н.Ю. О преимуществах и недостатках перевода отчетности российских предприятий в формат МСФО / Н.Ю. Орлюк // Материалы II Международной научной студенческой конференции «Научный потенциал студенчества – будущему России». Том второй. Общественные науки. Ставрополь: СевКавГТУ, 2008. – С. 54. – 0,1 п.л.