

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Савин Максим Валерьевич

МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой
степени кандидата экономических наук

Научный руководитель:

кандидат экономических наук, доцент
Алейникова Марина Юрьевна

Москва – 2019

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать учёные степени кандидата наук, учёные степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 30 октября 2019 г. в 12-30 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.106 по адресу: ул. Верхняя Масловка, д. 15, аудитория 509, Москва.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 49, комн. 200, ГСП-3, Москва, 125993 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Булыга Р.П., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Бариленко В.И., д.э.н. профессор;
учёный секретарь – Герасимова Е.Б., д.э.н., профессор;
члены диссертационного совета:
Банк С.В., д.э.н., профессор;
Бычкова С.М., д.э.н., профессор;
Вахрушина М.А., д.э.н., профессор;
Демина И.М., д.э.н., профессор;
Казакова Н.А., д.э.н., профессор;
Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор;
Королев О.Г., д.э.н., доцент;
Мельник М.В., д.э.н., профессор;
Петров А.М., д.э.н., доцент;
Пласкова Н.С., д.э.н., профессор;
Рожнова О.В., д.э.н., профессор;
Сидорова М.И., д.э.н., доцент.

Автореферат разослан 24 июня 2019 г.

Учёный секретарь
диссертационного совета Д 505.001.106,
д.э.н., профессор

Герасимова Елена Борисовна

I ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Стратегический управленческий учет как научное направление и сфера деятельности возник относительно недавно, а именно в конце XX века. Ввиду этого методический инструментарий, полностью отвечающий его целям и, как следствие, целям стратегического управления находится в стадии формирования и становления. При этом характер современных экономических отношений, а также темп их изменения становятся причиной появления информационных потребностей органов управления с особым акцентом на стратегической перспективе.

Сегодня в организациях широкое применение для целей управления имеет учетно-информационная система, фокусирующаяся исключительно на внутренних факторах функционирования организации. Информационные потоки, формируемые в рамках данной системы, используются для реализации как краткосрочных, так и долгосрочных целей. Однако данный подход не является в полной мере корректным, в силу динамичности факторов внешней среды, влияние которых на деятельность организаций возрастает с течением времени.

Более того, игнорирование факторов внешней среды деятельности организации может в результате привести к неспособности организации осуществлять свою деятельность в будущем.

Обеспечение устойчивой позиции организации на рынке зависит от наличия у нее конкурентного преимущества, которое находит свое выражение, в частности, в виде высокого уровня создаваемых потребительских ценностей. Управление организацией, основанное на ориентации менеджмента на общем уровне формируемых потребительских ценностей, определено как ценностно-ориентированный подход. Возможность применения ценностно-ориентированного подхода к организации системы управленческого учета была исследована на примере аэропортовых комплексов Российской Федерации.

Экономическая безопасность и благосостояние страны во многом зависят от уровня развития инфраструктуры, в частности, транспортной системы. Ее роль

увеличивается с возрастанием площади территории, которая должна быть покрыта транспортными сетями. Говоря о наиболее удаленных территориях, особый акцент делается на авиационном транспорте.

Рассматриваемый вид транспорта в России развивается достаточно высокими темпами, тем не менее, уровень спроса остается удовлетворенным не в полной мере. В наибольшей степени это распространяется на гражданскую авиацию, находящуюся под воздействием ряда факторов:

- значительная изношенность основных средств. Подавляющее большинство производственных основных средств, используемых для предоставления услуг транспортировки пассажиров и грузов, было введено в эксплуатацию несколько десятилетий назад. Данное обстоятельство является результатом недостаточности инвестиционных вложений;

- отсутствие возможности привлечения достаточного объема финансирования инвестиционных проектов. Аэропортовая деятельность характеризуется значительной капиталоемкостью. При этом период реализации проектов в ряде случаев может превышать несколько отчетных периодов. Повышенные экономические риски, обусловленные современной экономической ситуацией, затрудняют прогнозирование будущих денежных потоков и осуществление оценки финансовой целесообразности капитальных вложений;

- недостаточная укомплектованность аэропортовых комплексов современной техникой. Эксплуатация некоторых классов воздушных судов требует особого обслуживания. Отсутствие надлежащего оборудования свидетельствует о недостаточном качестве предоставляемых услуг и, как следствие, о недополученном доходе в силу снижения общей потребительской ценности таких услуг. Данный фактор обуславливает осуществление авиационных перелетов через те транспортные узлы, где есть требуемая техника. В результате, происходит искажение сети авиационных маршрутов, снижается эффективность деятельности и качество оказываемых услуг. В подтверждение данного тезиса можно привести тот факт, что более половины всех внутренних авиационных перелетов происходит непосредственно через московский

авиационный узел. Не решенной до сих пор остается проблема обеспечения достаточного уровня пропускной способности аэропортовых комплексов.

Таким образом, российские аэропортовые комплексы не в полной мере соответствуют требованиям, предъявляемым пассажирами и авиационными компаниями, что также приводит к низкому уровню создаваемых потребительских ценностей. Решение вышеуказанных проблем невозможно без соответствующего учетно-аналитического обеспечения.

Описанные проблемы обусловили важность разработки инструментария стратегического управленческого учета, а также выявления путей внедрения как существующего, так и вновь созданного методического аппарата.

Степень разработанности темы исследования. Наиболее существенный вклад в развитие управленческого учета как самостоятельного направления учетной науки был внесен такими учеными, как О.В. Алексеева, И.Н. Богатая, М.А. Вахрушина, О.Д. Каверина, В.Э. Керимов, О.Е. Николаева, Я.В. Соколов и др. В зарубежной практике данная проблема освещена в работах К. Друри, Ч. Литтлтона, Ч.Э. Шпруга, Э. Патона и др.

Проблемам исследования стратегического управления и стратегического управленческого учета посвящены работы И. Ансоффа, Д.В. Арутюновой, Дж. Бернса, М. Бромвича, Г.Я. Гольдштейна, Л.И. Кима, Б. Никсона, М. Портера, К. Гулдинга и пр. В частности, авторами рассматривается стратегическая перспектива развития экономических субъектов, а также способы и методы их адаптации к изменяющимся внешним условиям ведения деятельности.

Следует констатировать существование большого количества публикаций, направленных на изучение проблем стратегического управленческого учета. В то же время наблюдается недостаток исследований, в основе которых лежит определение путей применения концепций, ориентированных на ценностный подход, к организациям сферы услуг, в частности, к аэропортовым комплексам.

Актуальность темы, а также отсутствие достаточной разработанности методического инструментария стратегического управленческого учета в сфере

услуг легли в основу выбора темы диссертации, а также определения ее цели и задач.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является выявление и внедрение методического инструментария системы стратегического управленческого учета в экономических субъектах сферы услуг на примере аэропортовых комплексов.

В соответствии с целью диссертационной работы были поставлены и решены следующие задачи:

- исследовать природу и исторические аспекты развития стратегического управленческого учета, выявить точки пересечения с другими разделами учетно-аналитической системы;

- исследовать основные элементы концепции потребительской ценности, разработать классификацию видов потребительской ценности для организаций, функционирующих в сфере услуг на примере аэропортовых комплексов;

- определить особенности развития отечественных аэропортовых комплексов, провести анализ аэропортовой деятельности в части состава и структуры затрат и расходов по видам деятельности, выявить основные проблемы учетного процесса;

- предложить алгоритм трансформации внутрифирменного отчета о финансовых результатах в отчет, основанный на ценностно-ориентированном подходе;

- определить пути дальнейшего анализа отчета, основанного на ценностно-ориентированном подходе, с точки зрения формируемых аэропортовыми комплексами потребительских ценностей.

Объектом исследования является хозяйственная деятельность российских аэропортовых комплексов.

Предметом исследования является процесс формирования, анализа состояния, а также поддержания конкурентного преимущества, выраженного в наличии потребительских ценностей услуг в рамках аэропортовой деятельности.

Область исследования. Работа выполнена в соответствии с п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности», п. 1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции» Паспорта научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

Научная новизна исследования заключается в идентификации методического инструментария стратегического управленческого учета, а также его адаптации к деятельности организаций, функционирующих в сфере услуг на примере аэропортовых комплексов.

Положения, выносимые на защиту. На защиту выносятся следующие основные теоретические положения и практические значимые результаты:

- дано авторское определение стратегического управленческого учета, выделены его основные характеристики, что позволяет упростить процесс классификации принадлежности применяемых инструментов к оперативному или стратегическому управленческому учету (С. 34-35);

- разработана классификация видов потребительской ценности для организаций сферы услуг, применение которой при формировании внутрифирменной отчетности и ее дальнейшем анализе будет способствовать предоставлению максимально релевантной информации для принятия стратегических управленческих решений в части формируемых конкурентных преимуществ. Выдвинута и доказана посредством анализа результатов проведенного опроса гипотеза об основополагающем характере типа потребительской ценности, который непосредственно не генерирует доход, но способствует его формированию (С. 51-52);

- обоснована необходимость расширения аналитической информации на счетах учета затрат и расходов в рамках авиационной и неавиационной деятельности аэропортовых комплексов, что способствует повышению

прозрачности и эффективности процесса распределения доходов и расходов аэропортовых комплексов по видам деятельности (С. 103-104);

- разработана схема трансформации учетно-аналитической системы с традиционного подхода, предполагающего формирование информационных потоков в разрезе видов продуктов (услуг, направлений деятельности), на ценностно-ориентированный подход, применение которой позволяет идентифицировать основные потребительские ценности, обеспечить учетно-информационное сопровождение их формирования и повысить достоверность выводов относительно положения на рынке, занимаемого организацией (С. 108-113; 194-196);

- предложен порядок последующего анализа затрат для целей ценностно-ориентированного подхода, в рамках которого происходит сопоставление класса затрат с точки зрения формируемых ими потребительских ценностей с результатами фактов хозяйственной жизни после осуществления таких затрат, что способствует своевременному выявлению снижения уровня создаваемой потребительской ценности (С. 145).

Теоретическая значимость исследования. Основные положения диссертации способствуют повышению эффективности деятельности при формировании и укреплении конкурентного преимущества, а следовательно, стратегического управления в целом.

Представленные в диссертации авторское определение потребительской ценности и классификация ее видов позволяют установить, генерирует ли тот или иной инструмент релевантную информацию для стратегического управления, а также сфокусироваться органам управления организации на тех услугах, которые содержат максимальную потребительскую ценность.

Разработанный порядок трансформации информации, содержащейся в отчете о финансовых результатах, ее транслирования в отчет о доходах и расходах для целей ценностно-ориентированного подхода и схема ее последующего анализа направлены на выявление преимуществ и недостатков

деятельности организации с точки зрения формирования потребительской ценности.

Практическая значимость исследования заключается в том, что основные положения и выводы диссертационного исследования имеют универсальный характер и могут быть использованы в процессе внедрения в организации системы стратегического управленческого учета, а также модификации существующей системы.

Практическую значимость имеют:

- классификация и систематизация видов деятельности, осуществляемых аэропортовыми комплексами в рамках авиационной и неавиационной составляющих аэропортовой деятельности;

- методика представления расширенной аналитической информации на счетах учета затрат и расходов в рамках авиационной и неавиационной деятельности аэропортовых комплексов;

- порядок трансформации учетно-аналитической системы с традиционного подхода, предполагающего формирование информационных потоков в разрезе видов продуктов (услуг, направлений деятельности), на применение ценностно-ориентированного подхода;

- порядок последующего анализа затрат для целей ценностно-ориентированного подхода.

Методология и методы исследования. Методологическая база исследования представлена трудами ведущих отечественных и зарубежных ученых в области управленческого учета. В частности, использовалась литература, содержащая обобщение основных научных мыслей по стратегическому управлению и стратегическому управленческому учету.

Помимо этого, были изучены положения по управленческому учету международных организаций.

Основным источником эмпирических данных послужили годовые отчеты отечественных и зарубежных аэропортов, а также данные их систем управленческого учета.

В целях повышения репрезентативности настоящего исследования были использованы статистическая информация, аналитические материалы, информация глобальных компьютерных сетей.

Исследование основывалось на методах научного познания: анализе, синтезе, сравнительном анализе, научной абстракции, дедукции и индукции. Обработка первичных данных, а также систематизация информации осуществлялись с применением компьютерного программного обеспечения – Microsoft Excel 2013.

Степень достоверности результатов исследования. Обоснованность и достоверность результатов исследования достигается развитием автором основных методологических положений российских и зарубежных ученых в области стратегического управленческого учета с опорой на накопленный международный практический опыт его внедрения и развития в экономических субъектах.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные результаты диссертационного исследования докладывались на научно-практических конференциях: на X Международной конференции студентов, аспирантов и преподавателей «Бухгалтерский учет анализ и аудит: история, современность и перспективы развития» (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 28 октября 2015 г.); на I Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы развития методологии и организации учета, анализа и аудита» (г. Нижний Новгород, НОО Профессиональная наука, 25 января 2016 г.); на Международной научно-практической конференции «Развитие науки и образования в современном мире» (Москва, АР-Консалт, 31 января 2016 г.).

Диссертация связана с исследованиями, проводимыми в Финансовом университете в рамках Общеуниверситетской комплексной темы «Устойчивое развитие России в условиях глобальных изменений» на период 2014 — 2018 гг. по межкафедральной подтеме: «Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение устойчивого развития бизнеса в условиях глобализации мировой экономики».

Материалы диссертации применяются в практической деятельности аэропорта г. Сургут, в частности, используется методика анализа осуществленных затрат. Это способствует росту релевантности предоставляемой информации, а также формированию более объективных выводов относительно влияния затрат на деятельность организации и, как следствие, принятию надлежащих управленческих решений.

Публикации. Основные положения научного исследования отражены в восьми публикациях общим объемом 4,22 п.л. (авторский объем 3,21 п.л.), из них четыре работы общим объемом 2,32 п.л. (авторский объем 1,31 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации. Цель и задачи диссертационного исследования определили логическое построение и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 162 источников и 8 приложений. Текст диссертации составляет 222 страницы и содержит 24 таблицы, 28 рисунков и 5 формул.

II ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

1. Дано авторское определение стратегического управленческого учета, выделены его основные характеристики, что позволяет упростить процесс классификации принадлежности применяемых инструментов к оперативному или стратегическому управленческому учету.

Анализ научной литературы в части понятийного аппарата позволил определить стратегический управленческий учет как часть учетно-информационной системы организации, цель которой состоит в информационном обеспечении формирования, реализации и анализа результатов ее стратегии, направленной на формирование конкурентного преимущества, с преобладанием факторов внешней среды организации.

В ходе исследования установлено, что наиболее распространенным подходом является отождествление стратегического управления с долгосрочными целями организации, в основе чего лежит временной фактор получаемой информации. В современной практике, говоря о долгосрочных целях, подразумевается временной горизонт более пяти лет. В соответствии с применяемым в экономической теории подходом долгосрочным периодом является промежуток времени, в рамках которого происходит полное изменение всех факторов производства экономического субъекта.

Обосновано, что в силу ориентации стратегического управления на факторы внешней среды, долгосрочным периодом является период времени, в течение которого изменяется подавляющее большинство хозяйственных условий. В основе такого управления лежат, прежде всего, эвристические методы, а не ранее полученный опыт или результаты деятельности. Таким образом, стратегическое управление возможно в случае возникновения условий, которые являются новыми для экономического субъекта и характеризуются высокими темпами изменений и значительной степенью непредсказуемости.

Будучи информационной системой для стратегического управления стратегический управленческий учет должен отвечать его целям и задачам. В случае статичности внешней среды эффективность внедрения системы стратегического управленческого учета является крайне низкой, т.к. в условиях неизменности окружающей среды состояние рынка остается стабильным. Важность принятия во внимание изменчивости факторов внешней среды также находит свое отражение в направленности стратегического управленческого учета в сторону создания, укрепления и развития конкурентного преимущества. Это обусловлено, в первую очередь, тем, что стратегическое управление ставит своей основной целью обеспечение выживаемости организации в долгосрочной перспективе посредством поиска способов ведения конкурентной борьбы. При этом в случае отсутствия или неразвитости рынка целесообразность создания и ведения стратегического управленческого учета сводится к минимуму, что характерно для субъектов естественных монополий, которые имеют возможность

получения экономических выгод в долгосрочной перспективе, при этом оставаясь стабильными.

2. Разработана классификация видов потребительской ценности для организаций сферы услуг, применение которой при формировании внутрифирменной отчетности и ее дальнейшем анализе будет способствовать предоставлению максимально релевантной информации для принятия стратегических управленческих решений в части формируемых конкурентных преимуществ. Выдвинута и доказана посредством анализа результатов проведенного опроса гипотеза об основополагающем характере типа потребительской ценности, который непосредственно не генерирует доход, но способствует его формированию.

По результатам исследования предложена классификация видов потребительской ценности в производстве и сфере услуг.

В работе доказано, что потребительская ценность услуги состоит из двух компонентов:

- свойства и характеристики услуги в процессе ее оказания и потребления;
- степень удовлетворения потребности, на которую направлена услуга.

Обосновано, что оба компонента потребительской ценности услуги возникают в процессе ее оказания, т.е. такая ценность является активной. Часть ценности, относящаяся к степени удовлетворения потребности, на которую направлена услуга, непосредственно генерирует доход организации. Однако часть потребительской ценности, содержащейся в услуге, непосредственно не генерирует, но способствует формированию дохода.

Вид потребительской ценности, который напрямую не генерирует доход, но способствует его формированию, имеет большое значение, т.к. именно он, с одной стороны, ведет к созданию или усилению деловой репутации организации, а с другой - влияет на увеличение экономических выгод.

Данная гипотеза была подтверждена эмпирическими результатами в виде проведенного опроса потенциальных пассажиров аэропортов.

Для целей обработки полученной информации на стадии подготовки использованы балльные показатели. Для ответа на каждый поставленный вопрос была предложена шкала оценки релевантности того или иного вида предоставляемой услуги посредством присвоения определенной оценки от 1 до 5, где 1 представляет собой низкую значимость услуги как таковой или ее характеристики. В свою очередь, 5 баллов подразумевает высокую значимость, особый приоритет.

На основе результатов проведенного опроса выявлено, что наиболее приоритетными услугами аэропортовых комплексов являются организованная и быстрая выдача багажа по прилету и скорость осуществления процедур, в частности, регистрации на рейс, а также прохождения таможенного и паспортного контроля при вылете. Вежливость персонала занимает одну из лидирующих позиций (средний балл - 4,46).

3. Обоснована необходимость расширения аналитической информации на счетах учета затрат и расходов в рамках авиационной и неавиационной деятельности аэропортовых комплексов, что способствует повышению прозрачности и эффективности процесса распределения доходов и расходов аэропортовых комплексов по видам деятельности.

Предложено закрепить определение авиационной и неавиационной деятельности во внутрикорпоративных документах, что необходимо для классификации видов деятельности в рамках функционирования аэропортовых комплексов и последующей оценки эффективности их деятельности.

В основе авиационной деятельности лежит взаимодействие с авиакомпаниями в процессе оказания услуг, необходимых для осуществления перелетов. В свою очередь, неавиационная деятельность связана с внебортовым обслуживанием. Однако остается ряд бизнес-процессов, отнесение которых к тому или иному виду деятельности не является однозначным. Данное обстоятельство может негативно отразиться на сопоставимости предоставляемой информации, а также на получаемых результатах оценки деятельности за период.

Ввиду того, что виды осуществляемой аэропортовой деятельности, как и факты хозяйственной жизни различны по своей природе, рекомендовано осуществлять построение системы аналитических счетов с учетом предложенной кодировки:

- первые два знака - номер синтетического счета;
- последующие два знака - вид деятельности;
- знаки 5-7 - наименование элемента затрат;
- знаки 8-10 - класс объектов.

Например, начисление амортизации на объект основных средств, используемый в авиационной деятельности и относящийся к классу «здания и сооружения», может быть представлено следующей учетной записью:

Дебет счета 20.01.010.001 «Затраты на амортизацию зданий и сооружений по авиационной деятельности»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств».

Первые два знака счета учета затрат основного производства означают вид деятельности - авиационная, следующие три - конкретный элемент затрат, а последние три разряда могут указывать на класс объектов основных средств, по которым начисляется амортизация. Такой подход будет, с одной стороны, способствовать минимизации затрат на ведение управленческого учета, а с другой - повышению аналитичности предоставляемой информации.

Для тех затрат, которые не отражаются на соответствующих счетах, а относятся на счета учета финансового результата, предлагается, введение группы транзитных технических счетов для целей управленческого учета в развитии 30-х счетов. Например, продажа товаров в ВИП зале может быть отражена с помощью следующих бухгалтерских записей:

Дебет счета 30.02.030.001 «Стоимость проданных товаров в ВИП зале»

Кредит счета 41 «Товары»

Дебет счета 90.2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 30.02.030.001 «Стоимость проданных товаров в ВИП зале»

На основе осуществляемых бухгалтерских записей формируется достаточная аналитическая база для проведения дальнейшего анализа движения товаров.

4. Разработана схема трансформации учетно-аналитической системы с традиционного подхода, предполагающего формирование информационных потоков в разрезе видов продуктов (услуг, направлений деятельности), на ценностно-ориентированный подход, применение которой позволяет идентифицировать основные потребительские ценности, обеспечить учетно-информационное сопровождение их формирования и повысить достоверность выводов относительно положения на рынке, занимаемого организацией.

В работе предложена и обоснована схема перехода учетно-аналитической системы организации на ценностно-ориентированный подход.

Первые два шага схемы (построение агрегированной модели - карты бизнес-процессов в организации и определение возможных источников создания ценностей для клиентов) перестроения учетно-информационной системы могут быть обозначены как подготовительный этап. Основной целью составления агрегированной модели бизнес-процессов в организации является определение логической последовательности операций функционирования экономического субъекта для дальнейшего изучения потребительских ценностей. Для определения потенциальных ценностей необходимо оценить, будет ли наблюдаться сокращение экономических выгод, в случае, если на карте хозяйственной деятельности будет отсутствовать тот или иной процесс или его отдельная характеристика.

На следующем шаге происходит планирование мероприятий по выявлению фактических потребительских ценностей, в частности, определяются цели и задачи исследования, методы взаимодействия с клиентами, формируется окончательный список областей, подлежащих изучению, разрабатывается необходимый инструментарий. Следующий этап представляет собой

непосредственную имплементацию планируемых мероприятий, который предлагается подразделять на проведение мероприятий и оценку результатов.

После проведения мероприятий, направленных на выявление фактических ценностей, необходимо интерпретировать полученные результаты, а также адаптировать их к особенностям деятельности экономического субъекта. Для этих целей проводится оценка доходов и затрат с точки зрения выделенных фактических ценностей. По результатам осуществленной оценки доходы и затраты организации подлежат распределению на отдельные потоки ценностей или этапы (в случае организаций сферы услуг), что лежит в основе построения отчета о доходах и расходах. Такой отчет анализируется исходя из получаемых экономических выгод, осуществленных затрат и понесенных расходов в рамках отдельных потоков ценностей или процессов.

Схема перестроения учетно-аналитической системы с применением ценностно-ориентированного подхода представлена на рисунке 1.

Описанная схема повторяется с построения отчета о доходах и расходах до возникновения существенных изменений либо во внешней среде, в которой экономический субъект осуществляет свою деятельность, либо во внутренних процессах организации. При этом целесообразно рассмотреть возможность построения новой карты бизнес-процессов экономического субъекта и выполнить описанный алгоритм для новой карты.



Продолжение рисунка 1



Продолжение рисунка 1

Шаг 7. Построение управленческого отчета о доходах и расходах

Шаг 8. Оценка деятельности организации на основе отчета о доходах и расходах

1. Определение (моделирование) потенциального уровня дохода по существующим потребительским ценностям

2. Сопоставление фактического уровня доходов с потенциальным

3. Определение вида затрат и расходов:

- затраты и расходы, создающие потребительскую ценность, генерирующую доход (тип I);
- затраты и расходы, создающие потребительскую ценность, способствующую генерированию дохода (тип II);
- затраты и расходы, не создающие потребительскую ценность (тип III)

Шаг 9. Выявление резервов создания ценностей для клиентов

1. Затраты и расходы, создающие потребительскую ценность, генерирующую доход (тип I):
обеспечение сохранения процессов, способствующих генерированию потребительской ценности

2. Затраты и расходы, создающие потребительскую ценность, способствующую генерированию дохода (тип II):

- установление возможности трансформации ценности в тип I;
- обеспечение эффективности операций;
- разработка и внедрение контрольных процедур за осуществляемыми затратами и расходами

3. Затраты и расходы, не создающие потребительскую ценность (тип III):
- разработка и внедрение контрольных процедур за осуществляемыми затратами и расходами

4. Рассмотрение путей организации процессов по ценностям, выявленным в ходе исследования, но фактически отсутствующим в организации

Источник: составлено автором.

Рисунок 1 - Схема перестроения учетно-информационной системы с применением ценностно-ориентированного подхода

Институтом управленческих бухгалтеров США (ИМА) предложена форма отчета о доходах и расходах, составляемая в рамках ценностно-ориентированного

подхода, структура которого основана на распределении доходов, затрат и расходов по отдельным потокам ценностей, возникающих в ходе деятельности организации. В основе отчета о доходах и расходах лежит представление информации по процессам, создающим потребительскую ценность (потокам ценностей), а не аллокация доходов, затрат и расходов по видам деятельности.

В целях повышения информативности отчета предлагается расширение его детализации в части затрат, относящихся к оборудованию и затрат на персонал. Выполненная оценка доходов, затрат и расходов аэропорта позволила сформировать отчет о доходах и расходах на основе ценностно-ориентированного подхода. Сравнение предлагаемого отчета с отчетом о финансовых результатах продемонстрировано в таблице 1.

Отчет о финансовых результатах, составляемый для целей управленческого учета, и предлагаемый отчет о доходах и расходах, составляемый в рамках ценностно-ориентированного подхода, имеют определенную взаимосвязь показателей. Итоговая сумма выручки от продаж товаров и оказания услуг в отчете о доходах и расходах для целей ценностно-ориентированного подхода соответствует аналогичному показателю отчета о финансовых результатах, который используется для целей управления. Однако часть выручки отчета о доходах и расходах относится к категории «прочее», что обусловлено тем, что размещение рекламных стендов на территории аэровокзала не генерируется ценностями, ориентированными на пассажиров.

Между показателями себестоимости реализованных товаров, оказанных услуг и общехозяйственными расходами, сформированными в рамках отчета о финансовых результатах и затратами на создание потребительских ценностей по отчету о доходах и расходах, не существует однозначного соотношения.

Финансовые результаты, формируемые по данным каждого отчета, могут отличаться на сумму прочих доходов и расходов и корректировок.

Таблица 1– Сравнительная таблица отчета о финансовых результатах и предлагаемого отчета о доходах и расходах за 2017 г.

В тысячах рублей

Отчет о финансовых результатах		Отчет о доходах и расходах							
Показатель	Итого	Показатель	Стадии пребывания на территории аэропортового комплекса					6	Итого
			1	2	3	4	5		
Выручка	835 150	Выручка	61 184	136 756	-	32 146	589 331	15 733	835 150
Себестоимость услуг (товаров)	-630 300	Затраты на сотрудников, итого	-11 684	-15 797	-1 501	-	-52 090	-137 625	-218 697
		в т.ч.	-	-	-	-	-	-	-
		<i>заработная плата</i>	-9 079	-12 259	-1156	-	-39 745	-104 067	-166 306
		<i>прочие расходы на персонал</i>	-2 605	-3 537	-345	-	-12 345	-33 558	-52 391
		Затраты, относящиеся к оборудованию, итого	-44 493	-49 353	-25 208	-13 526	-44 417	-17 192	-194 189
		в т.ч.	-	-	-	-	-	-	-
		<i>амортизация</i>	-30 346	-26 077	-25 003	-12 944	-25 220	-15 483	-135 073
		<i>содержание и ремонт основных средств</i>	-14 147	-23 276	-205	-582	-19 198	-1 709	-59 116
		Материальные затраты	-3 951	-14 559	-1 922	-1 482	-40 583	-1 693	-64 190
Общехозяйственные расходы	-144 626	Себестоимость оказанных услуг	-4 833	-9 617	-	-	-181 874	-16 649	-212 974
Коммерческие расходы	-24 567	Арендные платежи	- 2 653	- 5 582	- 1 460	- 1 479	- 72 116	- 1 587	-84 877
Прочие доходы/расходы	-534	Коммерческие расходы	-	-	-	-	-	-24 567	-24 567
Налог на прибыль	-6 836	Прочие доходы (расходы)	-	-	-	-	-	0	0
-	-	Финансовый результат итого по потоку	- 18 901	7 530	- 26 703	1 667	171 438	- 181 286	35 657
-	-	Изменение показателя запасов	-	-	-	-	-	-	2 541
-	-	Прочие корректировки	-	-	-	-	-	-	-7 370
Чистая прибыль/убыток	28 288	Итого по организации	-	-	-	-	-	-	30 828

Источник: составлено автором.

Основные различия отчета о финансовых результатах от отчета о доходах и расходах обусловлены наличием следующих факторов:

- представление деятельности организации в разрезе отдельных этапов или совокупности потоков ценностей, что способствует более четкому пониманию формируемого финансового результата, а также повышает эффективность проводимого анализа;

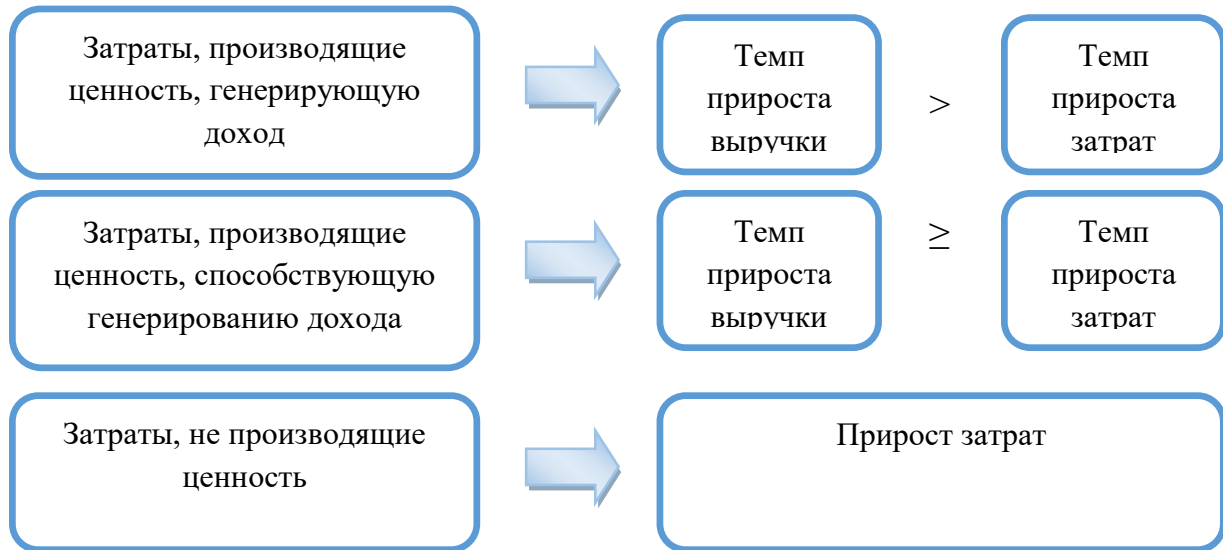
- детализация строк отчета «Затраты на сотрудников», «Затраты, относящиеся к оборудованию» повышает общую информативность отчета и позволяет принимать более релевантные управленческие решения;

- реклассификация понесенных затрат и расходов позволяет оценивать исключительно релевантные к тому или иному потоку расходы, т.е. приводит к максимально объективному отражению фактов хозяйственной жизни;

- отчет о доходах и расходах позволяет формировать финансовый результат по отдельным стадиям (совокупностям потоков ценностей), который корректируется на величину влияния рыночных факторов, неподконтрольных руководству организации, и величину абсолютного изменения запасов экономического субъекта, рассматриваемого в качестве расходов периода.

5. Предложен порядок последующего анализа затрат для целей ценностно-ориентированного подхода, в рамках которого происходит сопоставление класса затрат с точки зрения формируемых ими потребительских ценностей с результатами фактов хозяйственной жизни после осуществления таких затрат, что способствует своевременному выявлению снижения уровня создаваемой потребительской ценности.

Доказано, что так как одной из основных задач стратегического управления является создание и укрепление потребительской ценности продукта организации, последующий анализ отдельных потоков ценностей, отраженных в отчете о доходах и расходах, необходимо проводить с учетом оценки влияния осуществленных затрат и понесенных расходов на общую потребительскую ценность. Схема анализа понесенных затрат для целей стратегического управленческого учета представлена на рисунке 2.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2 - Подход к анализу понесенных затрат для целей стратегического управленческого учета

Принимая во внимание рекомендуемую классификацию видов потребительской ценности сделан вывод, что затраты, не производящие потребительскую ценность, не будут приносить экономических выгод организации, а в некоторых случаях и сокращать их уровень. В свою очередь, затраты, в результате которых формируются потребительские ценности, генерирующие и способствующие генерированию дохода, в результате приведут к притоку экономических выгод. Если на более ранних стадиях было выявлено, что осуществленные затраты ведут к созданию потребительской ценности, необходимо оценить, приводят ли они к непосредственному созданию потоков экономических выгод.

При этом, если потребительская ценность напрямую приводит к росту доходов, то ввиду критерия эффективности ожидается, что прирост экономических выгод будет больше, чем прирост самих затрат. Потенциально те затраты, которые приводят к созданию ценностей, непосредственно не генерирующих экономические выгоды, но способствующих их формированию, также не должны существенно превышать эффект от их осуществления. Однако

прирост дохода может быть несколько ниже, чем в случае с ценностями, напрямую генерирующими экономические выгоды.

III ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Предложенные в диссертационном исследовании рекомендации в части методического инструментария стратегического управленческого учета способствуют формированию более релевантной информации для целей стратегического управления организацией.

Применение данного инструментария позволит осуществить смещение фокуса деятельности организации на бизнес-процессы, которые способствуют формированию потребительских ценностей в организациях сферы услуг. Особый акцент в исследовании сделан на инкорпорировании в оценку деятельности организации такого вида потребительской ценности, которая непосредственно не генерирует экономические выгоды, но способствует их формированию. Проведение анализа деятельности организации за конкретный период, который базируется на сопоставлении осуществленных затрат с создаваемыми ими потребительскими ценностями, служит основой определения наличия конкурентного преимущества.

В конечном итоге предлагаемый инструментарий способен повысить качество принимаемых в организации стратегических управленческих решений.

IV СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Савин, М.В. Стратегический управленческий учет как перспективное направление развития учетной науки / М.В. Савин // Актуальные проблемы социально экономического развития России. – 2015. – №4. – С. 9–12. (0,3 п. л.).
2. Савин, М.В. Оценка затрат неавиационной деятельности аэропортов как основного фактора повышения эффективности аэропортовой деятельности / М.В. Савин, М.Ю. Алейникова // Управленческий учет. - 2015. - №12. - С. 10–20. (0,72/0,36).
3. Савин, М.В. Оценка состава и структуры затрат в рамках авиационной деятельности отечественных аэропортов / М.В. Савин, М.Ю. Алейникова // Управленческий учет. - 2016. - №4. - С. 46-54. (0,6/0,3 п.л.).
4. Савин, М.В. Ценностно-ориентированный подход как интегральная часть стратегического управленческого учета / М.В. Савин, М.Ю. Алейникова // Экономика и предпринимательство. - 2016. - №2. - С. 608-612. (0,7/0,35).

Публикации в других научных изданиях:

5. Савин, М.В. Концептуальные основы теории и методического инструментария стратегического управленческого учета / М.В. Савин // Профессия «бухгалтер»: прошлое, настоящее, будущее: сборник научных статей по результатам проведения VI Международного научного студенческого конгресса 02-13 апреля 2015 г. (научные мероприятия кафедры «Управленческий учет»); под ред. д.э.н. М.И. Сидоровой. – М.: Научные технологии, 2015. - С. 233–244. (0,6 п.л.).
6. Савин, М.В. Особенности организации и ведения управленческого учета в деятельности аэропортов / М.В. Савин // Развитие учетных принципов и

правил в системах национальных и международных стандартов учета и отчетности: сборник трудов по материалам круглого стола; под ред. В.Г. Гетьмана, С.Н. Гришкиной, В.П. Сидневой: в 2-х ч. Ч. 2. – М.: Ру-сайнс, 2015. – С. 188-192. (0,3 п.л.).

7. Савин, М.В. Роль и значение стратегического управленческого учета в процессе управления деятельностью хозяйствующего субъекта / М.В. Савин // Альманах мировой науки: по материалам международной научно-практической конференции (Москва, 31 января 2016 г.). – М.: АР-Консалт, 2016. - №1 - 4(4). - С.58–62. (0,3 п.л.).

8. Савин, М.В. Особенности и оценка деятельности зарубежных аэропортовых комплексов на примере Западной Европы и США / М.В. Савин // Образование и наука в современных условиях : материалы VI Междунар. науч.–практ. конф. (Чебоксары, 26 февр. 2016 г.); под ред. О. Н. Широкова [и др.]. — Чебоксары: ЦНС «Интерактив плюс», 2016. — № 1 (6). — С. 368–375. (0,7 п.л.).