

На правах рукописи

Мальсагов Идрис Алиханович

**МЕТОДОЛОГИЯ ИНТЕГРИРОВАННОГО
СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО
УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ В ХОЛДИНГАХ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Нижний Новгород – 2014

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Поволжский государственный технологический университет»

Научный консультант - доктор экономических наук, профессор
Миронова Ольга Алексеевна

Официальные оппоненты: **Богатая Ирина Николаевна**
доктор экономических наук, профессор ФГБОУ ВПО "Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)", профессор кафедры "Аудит"

Пласкова Наталия Степановна
доктор экономических наук, профессор ФГБОУ ВПО "Российский государственный торгово-экономический университет", заведующая кафедрой "Экономический анализ и финансовый менеджмент"

Серебрякова Татьяна Юрьевна
доктор экономических наук, профессор Чебоксарского кооперативного института АНО ОВО Центросоюза РФ "Российский университет кооперации", заведующая кафедрой "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"

Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

Защита состоится «10» марта 2015 г. в 12⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Нижегородский государственный университет им.Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 114.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Нижегородский государственный университет им.Н.И. Лобачевского» и сайте <https://diss.unn.ru/441>, где представлен текст диссертации, автореферат и полный комплект документов согласно Постановления Правительства РФ от 24.09.2013г. № 842.

Автореферат разослан __ февраля 2015 года.

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Т.С. Маслова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Процессы глобализации современной экономики охватывают не только макроуровень, но и уровень управления хозяйствующими субъектами. Многопрофильность деятельности, сложная организационная структура крупных компаний, интегрированных в холдинги с целью более эффективного развития бизнеса, консолидированных в группы с целью рационального налогообложения, обуславливают необходимость наличия оптимальной и надежной информации во всех областях управления, включая стратегическую.

Цели стратегического развития и миссии холдинговых структур распространяются на их сферу деятельности в важнейших отраслях экономики: нефтегазовой, металлургической, энергетической, строительной и т.д. Независимо от отраслевой специфики холдинги имеют много общего в организации управления, принципах и подходах к регламентации управленческой деятельности, и, как следствие, в подходах к формированию достаточно полной информации для принятия управленческих решений.

Растущие требования к содержанию информации со стороны собственников, инвесторов, кредиторов, с одной стороны, жесткая конкуренция среди крупных бизнес-структур в экономике, - с другой, привели в настоящее время к необходимости формировать такую информацию, которая будет иметь сопоставимость по ключевым показателям и методам их формирования в системах бухгалтерского и управленческого учета, анализа и контроля деятельности организаций не только в рамках прошлых и текущих отчетных периодов, но на стратегическую перспективу.

Предполагая относительную самостоятельность вышеуказанных систем, их предметную принадлежность к отдельным областям научных знаний, важно найти подходы к методологическому единству объектов учета, анализа и контроля в оперативном и стратегическом управлении. Такие подходы на протяжении последних десятилетий стали предметом активного изучения зарубежными и отечественными учеными. Основываясь на достижениях в этой области экономики, можно отметить множество нерешенных проблем в части: определения принципов формирования интегрированной информации для принятия управленческих решений; информационного и методического обеспечения систем управления данными о достижении требуемого уровня стратегических показателей; регламентации правил информационного взаимодействия уровней управления в сложных многоуровневых структурах организации и других. По-прежнему остаются малоисследованными вопросы функционирования систем анализа и внутреннего контроля стратегических показателей развития бизнеса.

Синергетический эффект от интеграции экономической информации, которая необходима для принятия стратегических решений, может способствовать развитию нового методологического инструментария, позволяющего существенно влиять на снижение рисков принятия неэффективных решений. Требуют своего теоретического развития вопросы интеграции информации отчетно-

сти организаций, входящих в холдинговые объединения, анализа и контроля ключевых показателей стратегического развития.

Актуальность, экономическая значимость решения проблем интеграции управленческой информации, необходимость развития новых методических подходов определили выбор темы диссертационной работы и круг исследуемых вопросов.

Степень разработанности проблемы. Вопросам теории, методологии и практики организации управленческого учета, анализа и внутреннего контроля уделялось достаточно большое внимание в трудах отечественных и зарубежных экономистов.

Существенный вклад в развитие теоретико-методологических и организационных проблем бухгалтерского учета и экономического анализа производственных затрат, управленческого и производственного учета внесли: А.А. Абрамов, Р.А. Алборов, И.А. Басманов, В.И. Бариленко, П.С. Безруких, Н.Г. Белов, И.Н. Богатая, С.А. Бороненкова, С.М. Бычкова, М.А. Вахрушина, О.Н. Волкова, Н.Д. Врублевский, К.М. Гарифуллин, В.Г. Гетьман, Т.Ю. Дружиловская, Н.А. Ермакова, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, А.Н. Кашаев, В.Э. Керимов, Г.С. Клычова, С.В. Козменкова, М.И. Кутер, Н.Т. Лабынцев, И.А. Ламыкин, А.Д. Ларионов, В.Е. Ластовецкий, Ж.Г. Леонтьева, Н.П. Любушин, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, О.А. Миронова, О.Е. Николаева, С.А. Николаева, П.П. Новиченко, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.И. Петрова, М.З. Пизенгольц, В.Л. Поздеев, Л.В. Попова, Н.С. Пласкова, П.В. Смекалов, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, А.Е. Суглобов, В.П. Суйц, С.К. Татур, В.А. Терехова, В.И. Ткач, Ю.В. Трифонов, Н.Н. Хахонова, Л.И. Хоружий, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, Л.Ф. Шилова, В.Г. Ширококов, Т.В. Шишкова, Л.З. Шнейдман, Н.И. Яшина и другие.

Исследования концептуальных основ управленческого учета за рубежом проводили: Х.Андерсон, А.Апчерч, М.Бромуич, М.Ф. Ван Бреда, Р.Вандер Вил, Дж.Гаррисон, К.Друри, Ш.Датар, И.Иннз, Р.С.Каплан, М.Карренбауэр, Д.Колдуэлл, Р.Купер, Э.Майер, Р.Манн, Р.Мюллендорф, Р.Нидлз, А.Ричардсон, Дж.Рис, Ж.Ришар, Дж.Сигел, К.Симмондз, Т.Скоун, К.Уорд, Дж.Фостер, Э.С.Хендриксен, Ч.Т.Хорнгрен, Дж.К.Шим, Р.Энтони, А.Яругова.

Стратегический учет, проблемы его организации на российских предприятиях исследованы О.В. Алексеевой, О.Е. Николаевой, О.С. Глинской, И.В. Аверчевым, М.А. Вахрушиной и др.

Можно констатировать, что в последние десять лет в отечественной науке появились работы о развитии таких инструментов управления, использование которых дает синергетический эффект в учете, в планировании, контроле, например: инжиниринга, реинжиниринга бизнес-процессов (А.О. Блинов, В.И. Ткач); производных инструментов (Д.А. Ендовицкий, Н.Г. Сапожникова); финансовых инструментов (В.С. Плотников, О.В. Плотникова) и других.

Многие работы по стратегической направленности управленческой информации основаны на ставших классическими трудах В. Парето, Ш. Сисмонди, Т.

Мальтуса и других. Исследуя стратегическую направленность учетно-аналитической информации, учеными решены отдельные проблемы формирования учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития организаций (В.Г. Когденко, В.А. Медведев, Т.В. Шимоханская и др.).

Научные работы, развивающие теории и концепции управления, организации систем контроля и аудита М.А. Азарской, И.Н. Богатой, С.М. Бычковой Ю.А. Данилевского, В.И. Подольского, Т.М. Садыковой, Н.К. Рожковой, В.П. Суйца, А.Н. Кизилова, Л.Н. Растамхановой, Т.Ю. Серебряковой и других, составили методологическую основу для определения принципов и методических подходов к организации внутреннего контроля, встроенного в систему интегрированной управленческой информации.

Большое значение для исследования имели работы в области методологии консолидации учета и отчетности В.С. Плотникова, В.В. Плотниковой, а также в области учета, анализа и контроля трансфертных финансовых результатов холдинга А.В. Коротковой, в области исследования информационного пространства А.А. Абрамова, О.В. Рожковой, А.Н. Бородулина, А.Ю. Заложнева, Е.Л. Шуримова, Л.В. Шуклова, в области аудита прогнозной отчетности О.С. Глинской и другие.

Наличие значительного числа проводимых исследований российскими и зарубежными специалистами подтверждает, что информационное обеспечение управленческих решений, включая и стратегические, постоянно развивается в соответствии с современными условиями хозяйствования, перманентно совершенствуются присущие ему методы и инструменты. В связи с этим возникает необходимость в формировании и обосновании концепции создания единой интегрированной системы учета, анализа и контроля, которая базируясь на предложенных в исследованиях вышеуказанных авторов методологических подходах и теоретических решениях, позволит создать новое научное направление и разработать методологию.

Рабочая гипотеза. Отсутствие целостной концепции интегрированного стратегического управленческого учета, анализа и контроля выдвигает комплекс вопросов, решение которых особенно необходимо холдингам. Этот комплекс вопросов, по мнению авторов, включает развитие теоретических положений, определяющих содержание категории "интегрированная система информации" во взаимозависимости со стратегическими ориентирами развития бизнеса в холдингах; разработку концепции методического обеспечения с позиции институционального и риск-ориентированного подходов; разработку системы ключевых стратегических показателей холдинга, обеспечивающих его устойчивое развитие.

Выбор темы исследования предопределен необходимостью теоретико-методологической разработки организационно-методических основ формирования интегрированной системы стратегического учета, анализа и контроля в холдинговых структурах.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является разработка концепции развития интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля, направленной на эффективное управление и достижение ключевых показателей стратегического развития холдинга, а также разработка методологического инструментария формирования информации в данной системе.

Первая системная задача - выявить предпосылки и методологические особенности формирования и развития интегрированной информации в системе управления холдинга, разработать систему принципов и на их основе построить концептуальную модель интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля:

- выявить предпосылки и определить тенденции развития интегрированной информации в системе управления российскими организациями;
- применить герменевтический подход и обосновать систему новых принципов для формирования интегрированной системы управленческого учета, анализа и контроля;
- разработать модель интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля, учитывающую методологические особенности интеграции информации в холдингах.

Вторая системная задача – разработать методологические и организационные подходы к формированию систем стратегического управленческого учета и стратегической отчетности в холдингах:

- на основе положений международных стандартов финансовой отчетности о консолидации бизнеса и формировании отчетности выделить и обосновать методический инструментарий консолидации для применения его в системах стратегического управленческого учета и стратегической отчетности холдингов с целью информационного обеспечения управленческих решений;
- на основе анализа особенностей организации управленческого учета исследуемых организаций холдингового типа разработать модели стратегического управленческого учета и стратегической управленческой отчетности, использовать для построения моделей концепцию GRI по отчетности в области устойчивого развития организаций и систему сбалансированных показателей.

Третья системная задача – обосновать направления развития внутреннего контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития холдинга:

- построить логическую модель организации внутреннего контроля и обосновать взаимосвязь ее элементов для возможного вовлечения новых инструментов контроля за реализацией стратегических задач и достижением значений ключевых показателей стратегического развития холдинга;
- разработать реинжиниринговую концепцию управления бизнес-процессами, направленную на повышение эффективности контроля и информативности

принимаемых решений в интегрированной системе стратегического управленческого учета, контроля и анализа холдингов.

Четвертая системная задача – разработать методологию стратегического анализа применительно к интегрированной стратегической управленческой отчетности холдингов:

- обосновать трансформационный характер показателей в интегрированной системе управленческой информации с целью достижения заданной результативности ключевых показателей стратегического развития;
- разработать методику морфологического анализа взаимной согласованности тенденций развития холдинга, доказать возможность практической реализации методики по отчетным и прогнозным данным развития холдинга;
- выделить направления стратегического анализа ключевых показателей эффективности в разрезе показателей маркетингового, управленческого, финансового и инвестиционного видов анализа; разработать методику комплексной оценки ключевых показателей стратегического развития холдинга.

Область исследования. Исследования выполнены в области экономических наук в рамках направления паспорта специальностей ВАК специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика": п.п. 1.1 "Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета"; 1.2 "Методология построения учетных показателей, характеризующих социально-экономические совокупности на микро- и макроуровнях"; 1.7 "Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей"; 2.3 "Развитие методологии комплекса методов оценки, анализа, прогнозирования экономической деятельности"; 3.2 "Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии".

Предмет исследования. Предметом исследования являются теоретико-методологические вопросы интеграции информации управленческого учета, анализа и контроля во взаимосвязи с концепциями стратегического развития российских холдингов.

Объект исследования. Объектом исследования являются методы, процедуры, инструменты организации интегрированного стратегического управленческого учета, анализа и контроля, используемые в системах управления.

Теоретическую и методологическую основу составили научные труды отечественных и зарубежных авторов по исследуемой и смежным проблемам в области экономической теории, менеджмента, экономики, организации производства, устойчивого развития, теоретические и прикладные концепции бухгалтерского и управленческого учета, анализа, контроля деятельности крупных производственных объединений и холдинговых структур, а также работы, посвященные вопросам консолидации бизнеса и формирования стратегических целей, задач развития и стратегической отчетности.

Информационно-эмпирическую базу исследования составляют научные источники в виде данных и сведений из монографий, статей отраслевых и специа-

лизированных научных журналов, научных докладов, материалов научных конференций; статистические источники в виде отечественных и зарубежных статистических материалов; отчеты органов государственной, региональной статистики; отчеты, внутренняя нормативная документация, проекты, планы и концепции программ развития отдельных холдинговых структур разной отраслевой направленности; материалы авторского анализа развития отчетности холдингов на основе Глобальной инициативы GRI и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Инструментарно-методический аппарат исследования. Систематизация теоретических положений и разработка на их основе методологии формирования механизмов интегрированных данных стратегического управленческого учета, анализа и контроля стали возможным благодаря комплексному использованию методов эмпирического и теоретического уровней познания, включая: институциональный и системный подходы, морфологический, структурно-функциональный, нормативный, сравнительный и статистический анализ и прогнозирование, методы индукции и дедукции, экономико-математического моделирования, сравнения и аналогий, экспертных оценок, анализ микро- и мезоэкономической динамики, экономико-статистических группировок динамических рядов и другие.

Научная новизна исследования заключается в решении комплекса теоретико-методологических проблем формирования интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля, обеспечивающей устойчивое стратегическое развитие российских холдингов. Разработанная авторская концепция системы информационного обеспечения управления на основе интегрированной информации стратегического управленческого учета, анализа и контроля отличается методологическим единством объектов и универсальностью применяемого методического инструментария, его регламентацией для всех уровней управления холдингом.

В работе получены и выносятся на защиту следующие основные научные результаты:

1. Определены научные, организационные и законодательно-нормативные предпосылки интеграции информации стратегического управленческого учета, анализа и контроля с позиции концепций управления и требований формирования управленческой информации в условиях процессов глобализации.

2. Применен герменевтический подход, заключающийся в обосновании содержания важнейших принципов формирования информации учета и отчетности на основе выделения новых инструментов для формулировки принципов, отвечающих требованиям современной герменевтики: лингвистического способа; оценки свойств институциональной среды; определения соответствия содержания принципов целям формирования стратегической управленческой отчетности.

3. Разработана герменевтическая модель формирования принципов организации системы интегрированного стратегического управленческого учета, ана-

лиза и контроля, обоснована взаимосвязь ее элементов, обеспечивающая реализацию новых принципов на основе развития инструментов современной герменевтики.

4. Разработана логическая модель интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля (ИС СУУАиК), обоснованы методологические особенности взаимодействия выделенных в этой системе самостоятельных подсистем: стратегического управленческого учета (СУУ); стратегической отчетности (СО); анализа стратегической отчетности (АСО); контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития (ККПСР).

5. Выделены методические подходы к представлению финансовой информации в отчетности на основе анализа положений международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) о консолидации бизнеса, раскрыта ее значимость в разных направлениях: во-первых, для управления холдингом в интересах собственников; во-вторых, с позиции предприятия для понимания сущности деятельности, ее организации, выделения ключевых сегментов; в-третьих, для отражения финансовых результатов деятельности на основе использования значимой информации отчетности.

6. Предложена модель, учитывающая особенности стратегического управленческого учета исследуемых организаций холдингового типа и основанная на Концепции GRI по отчетности в области устойчивого развития организаций и Системе сбалансированных показателей (ССП).

7. Разработана поэтапная процедура постановки управленческого учета и процесса формирования управленческой отчетности стратегического характера, включающая весь комплекс работ: от разработки и согласования технического задания по составу и формированию форм управленческой отчетности до обучения персонала порядку и представлению управленческой отчетности стратегического характера руководству холдинга.

8. Разработана концепция контроля за достижением ключевых показателей стратегического развития холдинга, отличающаяся системностью и комплексным использованием данных стратегического управленческого учета и стратегического анализа; уточнено содержание основных понятий – цели, пользователи информации контроля, принципов контроля, объектов, методов и процедур.

9. Предложена реинжиниринговая концепция управления бизнес-процессами, направленная на повышение эффективности контроля и информативности решений в интегрированной системе стратегического управленческого учета, контроля и анализа в холдингах.

10. Даны методические рекомендации по системной увязке результатов тактического (по отчетным периодам) анализа с направлениями стратегического маркетингового, управленческого, финансового и инвестиционного анализа холдинга; предложенные подходы позволяют осуществлять стратегический выбор альтернатив холдинга, используя комбинированный аналитический инструментарий для решения сложных задач по реализации стратегии холдинга.

11. Дано понятие согласованной, разнонаправленной и противоречивой пары тенденций развития холдинга в стратегической перспективе и рассмотрены возможные варианты таких пар; разработана методика морфологического анализа взаимной согласованности тенденций развития холдинга; уточнено понятие «динамический норматив» применительно к отчетным и прогнозным данным развития холдинга, показана практическая реализация методики количественной оценки уровня развития холдинга на основе коэффициентов ранговой корреляции.

12. Разработаны направления стратегического анализа ключевых показателей развития холдинга, включая: маркетинговое, управленческое, финансовое и инвестиционное с учетом экологической составляющей; в качестве методического инструментария анализа ключевых показателей эффективности развития использован метод комплексной оценки на основе анализа иерархий, позволяющий: структурировать поставленную задачу; проводить сравнительный анализ ключевых показателей; находить среди них приоритетные и формировать комплексный показатель; получать информацию для прогнозирования и выработки стратегии развития холдинга на основе представленной динамики комплексного показателя.

Теоретическая значимость исследования заключается в развитии теории и методологии формирования интегрированных данных, обеспечивающих стратегию развития холдинга и являющихся объектами стратегического управленческого учета, анализа и контроля. В диссертации обоснованы система и алгоритмы расчета показателей, характеризующих ключевые сферы устойчивого развития и включаемых в состав данных стратегической управленческой отчетности; выделены основные бизнес-процессы анализа и контроля важнейших стратегических показателей.

Практическая значимость исследования заключается в возможности широкого использования разработанного методического обеспечения стратегического управления холдингами на основе интегрированной системы информации управленческого учета, анализа и контроля.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- модель интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля (ИС СУУАиК);
- методика сбалансированности ключевых показателей в рамках основных составляющих стратегического развития, основанная на использовании шестифакторной модели;
- логическая модель контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития (ККПСР);
- методика морфологического анализа взаимной согласованности тенденций развития холдинга;
- методика количественной оценки уровня развития холдинга на основе коэффициентов ранговой корреляции.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные теоретические положения и практические выводы диссертационного исследования докладывались на Всесоюзном научно-практическом совещании "Организация и методы экономического анализа в промышленности" (г. Москва, 1983 г.), в материалах республиканских и межвузовских конференций в Республике Ингушетия (г. Назрань, 2000, 2001, 2003, 2011); Всероссийских и региональных конференциях, проводимых на базе Ростовского государственного экономического университета (Ростов-на-Дону, РГЭУ, 2001, 2002, 2008, 2009, 2011), международных научно-практических конференциях, проводимых Учебно-методическим объединением вузов по образованию в области финансов, учета и мировой экономики на базе Финансового университета при Правительстве РФ (Москва, ФУ при Правительстве РФ, 2001, 2013, 2014).

Результаты исследования используются бухгалтерско-финансовыми службами ряда организаций холдинговых структур в Республике Ингушетия, а также применяются в качестве учебно-методического обеспечения повышения квалификации и переподготовки специалистов в сфере бухгалтерского учета, анализа и контроля в Центре по переподготовки специалистов при Ингушском государственном университете.

Отдельные методические разработки автора внедрены в практику деятельности организаций, входящих в состав нефтегазовых холдингов, а также российских консалтинговых и аудиторских организаций.

Основные положения исследования используются в учебно-методическом обеспечении дисциплин: "Бухгалтерский управленческий учет", "Внутренний контроль", "Стратегический анализ" при подготовке специалистов, бакалавров и магистров экономики в Ингушском государственном университете и Поволжском государственном технологическом университете.

Публикация результатов исследования. Основные выводы и предложения по рассматриваемым в диссертации проблемам нашли отражение в 74 работах общим объемом 95,5 печ.л., в т.ч. авторским объемом 86,75 печ.л.

Структура и объем диссертации. Диссертация включает введение, четыре главы, десять параграфов, заключение, библиографический список из 339 наименований. Текст диссертации изложен на 314 страницах, проиллюстрирован 42 рисунками и 35 таблицами.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В диссертации проанализированы и решены четыре группы важнейших проблем, объединенных целью и задачами исследования:

1. Обоснованы научные, организационные и законодательно-нормативные предпосылки интеграции информации стратегического управленческого учета, анализа и контроля с позиции концепций управления и требований формирования управленческой информации в условиях процессов глобализации.

Формирование информации, в том числе и учетно-аналитической, для реализации управленческих задач всегда являлось предметом изучения ученых-экономистов разных областей. Происходящие процессы глобализации в экономике, в бизнесе, приведшие к многочисленным реструктуризациям систем управления, обусловили развитие систем целеполагания, построения задач текущего и стратегического развития, их детализацию, интеграцию и трансформацию в разных сферах и направлениях деятельности российских холдингов.

Развитие информационного обеспечения управления холдингами, также как и другими организациями в современных условиях предполагает предоставление такой информации для принятия управленческих решений, которая позволит использовать объективные данные имеющихся подсистем: учета, отчетности, анализа и контроля при условии взаимной обусловленности формирования показателей и возможности построения прогнозов на их основе для реализации направлений стратегического развития холдингов и организаций, входящих в их состав. Для этого не следует пренебрегать развивающимися в мировой практике направлениями формирования стратегической информации на основе: международных стандартов финансовой отчетности; рекомендаций GRI по формированию отчётности в области устойчивого развития организаций. Кроме того, необходимо ориентировать холдинги на достижение критериев устойчивого развития под влиянием внешних и внутренних факторов, управляя при этом ростом стоимости холдинга и снижением рисков. Необходимо отметить, что предпосылки для развития такого информационного обеспечения существуют. Их можно выделить в три группы:

– *научные предпосылки*, базирующиеся на классических теориях экономического развития, фундаментальные основы которых лежат в области экономической теории, философии и социологии, которые исторически определяли основные этапы и направления развития экономики государства и хозяйствующих субъектов. Это, в свою очередь, определяет базис для таких научных направлений как: бухгалтерский учет, бухгалтерская финансовая отчетность, экономический анализ, контроль и многие другие прикладные направления;

– *организационные предпосылки* тесно связаны с теорией и практикой управления, которые развиваются в соответствии с базовыми концепциями развития. Расширение сфер и областей управления потребовало не только уточне-

ния, но и увеличения управленческих функций, разработки новых принципов управления на основе классических, а расширение спектра информации, используемой в качестве информационного обеспечения реализации этих функций – привело, в свою очередь, к развитию информационных технологий, дающих новые возможности интеграции информации разных учетных систем, систем учета и анализа, учета и контроля, отчетности;

– *законодательно-нормативные предпосылки*, обусловленные особенностями политических и экономических условий развития в каждой конкретной стране, соблюдением международных требований к качеству и содержанию представляемой хозяйствующими субъектами отчетностью. Процессы глобализации в экономике привели к появлению новых требований по представлению информации о деятельности хозяйствующих субъектов в отчетности в разных сферах (экономической, экологической и социальной), что, в свою очередь, отражается на необходимости интеграции разной информации, ее аналитической интерпретации и контроля.

На основе вышеизложенных предпосылок автором разработана концепция интеграции информации учета, отчетности, анализа и контроля, которая может быть востребована на всех уровнях управления холдингом, включая стратегический.

Классические функции управления А. Файоля (техническая, коммерческая, финансовая, страховая, учетная, административная) получили достаточно широкое развитие в современных научных направлениях менеджмента, что привело к необходимости разнопрофильной интеграции информации бухгалтерского учета и анализа в целом, либо в сочетании с управленческим, налоговым и другими видами учета, внутренним контролем и т.д.

Учет как функция управления в современных условиях является многоаспектной. Это объясняется, с одной стороны, ее экономическим содержанием, с другой – многогранностью использования учетной и иной информации для принятия управленческих решений во всех областях и, в первую очередь, в управлении ростом капитала и стоимостью бизнеса. Экономическое содержание функции учета со времен становления немецкого классического балансоведения объясняют кругооборотом капитала, который составляет основу статических, динамических и органических концепций баланса. Каждую стадию кругооборота капитала можно рассматривать как отдельный блок информации по процессам: заготовления товарно-материальных ценностей, производственному и процессу продаж. Кругооборот капитала выражен изменением ресурсной составляющей на каждой его стадии, что в учетной системе часто рассматривается с позиции концепции движения денежных потоков.

Концепции капитала и концепции денежного потока реализуются с позиции институциональной экономики в различных научных направлениях: бухгалтерского учета, финансов, финансового менеджмента и других. Это привело, в свою очередь, к взаимопроникновению смежных научных концепций в учет,

контроль и анализ, в обоснование их базовых постулатов, принципов, теоретических положений и методического инструментария. С позиции институциональной теории изложены концепции бухгалтерской и финансовой отчетности в исследованиях Петровой, Л.А. Чайковской, Л.Ф. Шиловой и других. С позиции необходимости информационного обеспечения отдельных областей или задач управления исследованы отдельные виды управленческого учета И.П. Курочкиной (программно-ориентированный учет), И.В. Аверчева (процессно - ориентированный учет), О.Е. Николаевой, О.В. Алексеевой (стратегический управленческий учет) и других. Широкий спектр направлений исследований данной проблемы приводит к необходимости интеграции информации на отдельных, стратегически значимых направлениях развития российских холдингов, что позволяет повысить информативность управленческих решений и обеспечить реализацию конкретных задач.

Идея интеграции учетно-аналитической информации, присутствовавшая в исторически известных работах балансоведов И. Шера, Н.А. Кипарисова, В. Ле Кутра, современных ученых Ж. Ришара, В.Я. Соколова, а также в реализуемых в международной практике глобальных инициатив (глобальная инициатива GRI: Руководство по отчетности в области устойчивого развития), – получила развитие в данной работе в отношении интеграции не только учетно-аналитической, но и информации контроля за достижением значений ключевых показателей стратегического развития.

Трансформируя показатели устойчивости развития от национальных систем на макроуровне до систем управления деятельностью конкретных организаций (холдингов) на микроуровне возникает проблема трансляции интегрированной информации, ее анализа и интерпретации. Формировать такую информацию сложно, поскольку в каждой конкретной организации и тем более в холдинге на содержание этой информации будут оказывать влияние различные внешние (общеэкономические, политические, рыночные и др.) и внутренние (инвестиционные, финансовые, состояние производства, уровень запасов и т.д.) факторы. Фактор внешней среды часто является "проверкой на прочность" компетентности руководства организации в вопросах стратегического развития.

Значимыми для данного исследования явились также вопросы интеграции информации в системе стратегического управления холдингом на основе теорий циклических колебаний и системного развития информационного обеспечения, содержащиеся в трудах В.Л. Поздеева и Л.В. Шуклова.

2. Применен герменевтический подход, заключающийся в обосновании содержания важнейших принципов формирования информации учета и отчетности на основе выделения новых инструментов для формулировки принципов, отвечающих требованиям современной герменевтики: лингвистического способа; оценки свойств институциональной среды; определения соответствия содержания принципов целям формирования стратегической управленческой отчетности.

Для развития нового научного направления интеграции управленческой информации необходимы научно-обоснованные принципы. Для разработки таких принципов применен герменевтический подход к формированию информации учета и отчетности, заключающийся в обосновании содержания важнейших принципов формирования отчетности и выведении новых принципов для интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля. Применение герменевтического подхода в теории и практике формирования учетной информации не отрицает существование других, завоевавших свое право на использование подходов, например, системного, правового, социально-корпоративного, институционального и других.

Герменевтика, широко используемая в немецкой школе балансоведения в прошлом веке, представленная как система знаний, позволяет и в современных условиях выводить новые надлежащие принципы, отвечающие целям формирования учетной информации. Для достижения поставленных целей в диссертации разработан методический инструментарий, отвечающий требованиям современной герменевтики, включающий: лингвистический способ, оценку свойств институциональной среды; определение соответствия содержания принципов целям формирования стратегической управленческой отчетности.

Используя вышеназванный инструментарий, в работе представлено содержание новых принципов организации как отдельных систем: стратегического управленческого учета и отчетности; анализа стратегической отчетности, контроля за достижением значений ключевых показателей стратегического развития, так и целостной системы принципов организации интегрированной системы информации, обеспечивающей принятие и реализацию стратегических решений.

3. Разработана герменевтическая модель формирования принципов организации системы интегрированного стратегического управленческого учета, анализа и контроля, обоснована взаимосвязь ее элементов, обеспечивающая реализацию новых принципов на основе развития инструментов современной герменевтики.

Построенная герменевтическая модель формирования принципов организации системы интегрированной информации (рис. 1) использована как основа для выделения методологических особенностей взаимодействия выделенных в этой системе самостоятельных подсистем (стратегического управленческого учета и отчетности, анализа стратегической отчетности, контроля за реализацией стратегических задач и достижением значений ключевых показателей стратегического развития), каждая из которых получила свое обоснование и развитие с учетом особенностей управления холдингов, осуществляющих свою деятельность в нефтегазовой отрасли.

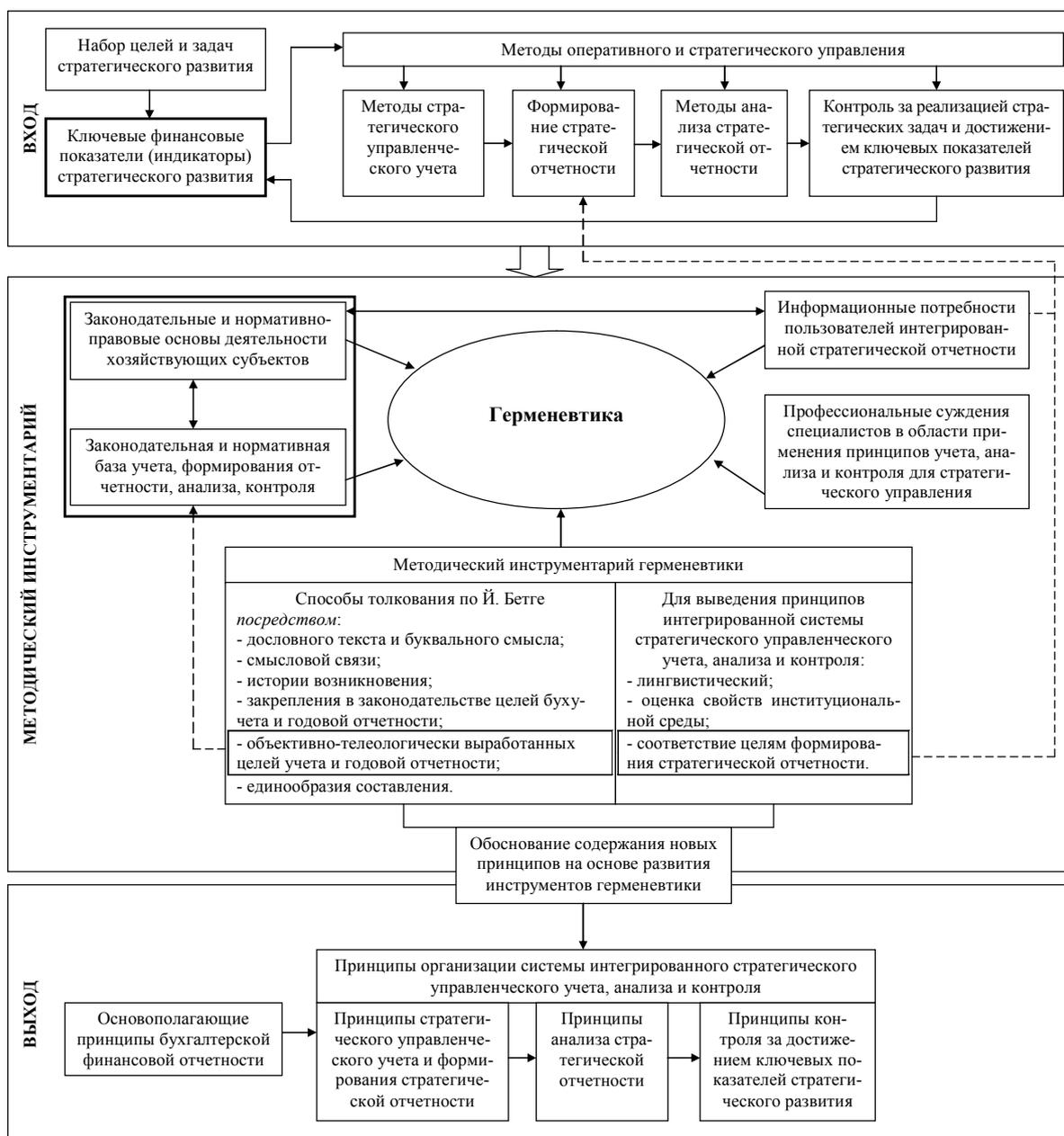


Рис. 1. Модель формирования принципов организации системы интегрированного стратегического управленческого учета, анализа и контроля на основе герменевтического подхода

Построенная герменевтическая модель формирования принципов организации системы интегрированной информации использована как основа для выделения методологических особенностей взаимодействия выделенных в этой системе самостоятельных подсистем (стратегического управленческого учета и отчетности, анализа стратегической отчетности, контроля за реализацией стратегических задач и достижением значений ключевых показателей стратегического развития), каждая из которых получила свое обоснование и развитие с учетом особенностей управления холдингов, осуществляющих свою деятельность в нефтегазовой отрасли.

Для выведения новых принципов учета и формирования отчетности, которые одновременно отвечали бы целям стратегического развития организаций, в модель нами включены три инструмента, позволяющие реализовать герменевтический подход:

- а) лингвистический;
- б) оценка свойств институциональной среды;
- в) соответствие целям формирования стратегической отчетности.

Применение новых, выделенных нами инструментов герменевтики к толкованию принципов учета и отчетности позволяет определить подходы и сформулировать содержание принципов для формирования стратегической управленческой отчетности. Это можно назвать преимуществом применения герменевтики в современной практике формирования учетно-аналитической информации для целей стратегического развития.

4. Разработана логическая модель интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля (ИС СУУАиК), обособлены методологические особенности взаимодействия выделенных в этой системе самостоятельных подсистем: стратегического управленческого учета (СУУ); стратегической отчетности (СО); анализа стратегической отчетности (АСО); контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития (ККПСР).

Представленные на рисунке 2 элементы предложенной модели имеют достаточно сложные взаимосвязи, обусловленные: во-первых, наличием подсистем в системе, во-вторых, необходимостью для каждой подсистемы создавать информационное, организационное методическое и правовой обеспечение; в-третьих, отражением целевых установок стратегического развития и стратегического управления всем холдингом в формулировке конкретных целей для формирования интегрированной системы информации, учитывающей требования пользователей. Выделение четырех подсистем в системе (ИС СУУАиК): стратегического управленческого учета (СУУ), анализа стратегической отчетности (АСО), контроля за достижением значений ключевых показателей стратегического развития (ККПСР), – обусловлено заданным содержанием стратегической отчетности, поскольку именно в ней должны быть отражены ключевые показатели стратегического развития холдинга и его структурных подразделений. Формирование стратегической отчетности является логическим завершением стратегического управленческого учета, поэтому рассматривается в данной работе как единая подсистема. Трансляция целей каждой подсистемы на уровне холдингового управления приводит их, с одной стороны, к трансформации, уточняющей содержание цели на каждом последующем уровне (при вертикальной интеграции сверху-вниз), с другой – к делегированию полномочий от одного уровня управления к другому, с третьей – к детализации целей по уровням управления в зависимости от наличия взаимозависимых управляемых подразделений холдинга и выполняемых ими технологических задач (каскадирование целей).



Рис. 2. Основные элементы интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля (ИС СУУАиК)

Пользователи интегрированной информации могут быть разделены на пользователей стратегической отчетности (внешних, внутренних, прямо и косвенно заинтересованных и др.) и пользователей информации отдельных подсистем: пользователей СУУ, пользователей АСО и пользователей ККПСР, которых, в свою очередь, также можно классифицировать по заинтересованности в кон-

кретной информации. Безусловно, следует учитывать и наличие конфиденциальных данных, необходимости их защиты от несанкционированного доступа.

Наличие сформулированных целей и формализованный анализ потребностей в информации конкретных групп пользователей обуславливает выделение объектов, которые могут одновременно быть объектами системы СУУ, включены в качестве ключевых показателей стратегического развития в состав форм стратегической отчетности (СО), быть объектами АСО и объектами ККПСР.

Совокупность методов и процедур подсистем СУУ, СО, АСО, ККПСР представлен методическим инструментарием, посредством которого механизм интеграции позволяет получить нужную для принятия управленческих решений информацию.

Основополагающими элементами интегрированной системы СУУАиК являются два: *методологическое единство объектов учета, анализа и контроля и принципы формирования стратегической отчетности*. Благодаря этим элементам в работе обоснованы подходы на примере исследуемых организаций холдингового типа к формированию интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля.

5. Выделены методические подходы к представлению финансовой информации в отчетности на основе анализа положений международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) о консолидации бизнеса, раскрыта ее значимость в разных направлениях: во-первых, для управления холдингом в интересах собственников; во-вторых, с позиции предприятия для понимания сущности деятельности, ее организации, выделения ключевых сегментов; в-третьих, для отражения финансовых результатов деятельности на основе использования значимой информации отчетности.

Выполненный автором анализ положений международных стандартов финансовой отчетности МСФО (IFRS) 1 "Первое применение международных стандартов финансовой отчетности", МСФО (IFRS) 3 "Объединения бизнеса", МСФО (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность" позволил выделить общие требования к раскрытию содержания информации в консолидированной отчетности холдингов, сгруппировать эти требования в зависимости от задач консолидации бизнеса.

Значимая информация отчетности, формируемой по МСФО с позиции предприятия, требует понимания сущности деятельности, ее организации, сегментов деятельности и особенностей формирования ключевых показателей развития под влиянием внешних (макроэкономических и внутренних факторов). Для крупного российского холдинга ОАО НК "Роснефть", в отчетности которой выделены три укрупненных сегмента деятельности (1. "Геологоразведка. Добыча", 2. "Переработка. Маркетинг, Сбыт", 3. "Прочие виды деятельности"), обосновано влияние факторов на формирование ключевых показателей развития. К таким факторам отнесены: 1 - изменение цен на нефть, нефтепродукты и газ; 2 - обменный курс рубля к доллару США и темпы инфляции; 3 - налогообложение, включая изменение налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), экспорт-

ных пошлин и акцизов; 4 - изменение тарифов естественных монополий (на трубопроводный и железнодорожный транспорт); 5 - изменение цен на электроэнергию.

Для отражения финансовых результатов в отчетности холдингов большую значимость имеет информация о применяемых трансфертных ценах, а также о трансакционных издержках. Практика доказывает, что реализация сделок холдинга, в рамках единого экономического субъекта, не освобождает холдинг от обременения его расходов затратами трансакционного характера. Величина трансакционных затрат, безусловно, будет одним из значимых факторов (после рыночных цен), влияющих на формирование трансфертных цен.

6. Предложена модель, учитывающая особенности стратегического управленческого учета исследуемых организаций холдингового типа и основанная на Концепции GRI по отчетности в области устойчивого развития организаций и Системе сбалансированных показателей (ССП).

Для более эффективной интеграции информации необходимо в составе обеспечения выделять и развивать отдельные его блоки: информационное обеспечение, организационное обеспечение; методическое обеспечение; и правовое обеспечение. Взаимодействие названных обеспечивающих блоков осуществляется в каждой из подсистем интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля холдинга. Причем гармоничность взаимодействия обеспечивающих интеграцию информации блоков предоставляет возможность использовать современные подходы к формированию ключевых показателей, которые должны быть приняты в основу форматов стратегической отчетности холдинга. Особое значение среди таких подходов отведено: Системе сбалансированных показателей; Концепции GRI по формированию отчетности в области устойчивого развития организаций; и усовершенствованной Советом по МСФО Концепции подготовки финансовой отчетности.

В работе обоснована взаимосвязь сфер, направлений деятельности и ключевые показатели стратегического развития с позиции концепции GRI по отчетности в области устойчивого развития организации и концепции сбалансированных показателей.

Для каждой выделенной сферы (экономической, социальной, экологической) показана взаимосвязь с важнейшими составляющими развития (финансовой, клиентской, внутренних бизнес-процессов, обучения и профессионального роста, социальной и экологической). Взаимосвязь реализуется посредством системы ключевых показателей стратегического развития нефтегазового холдинга, основу для формирования которых составляют реальные финансовые показатели отчетных периодов и основные показатели деятельности.

В работе представлена структурная модель управленческой отчетности стратегического характера холдинга, включающая два модуля: 1 – консолидированная внутренняя отчетность холдинга, предусмотренная к составлению в рамках международных стандартов финансовой отчетности; 2 – прогнозная отчетность (организаций, входящих в холдинг, и холдинга в целом) (рис. 3).



Рис. 3. Модель управленческой отчетности стратегического характера холдинга

Данные отчетов модуля 1 и модуля 2, представленных на рисунке, являются информационной основой для формирования отчетности холдинга в области устойчивого развития. Требования к последней, также как и требования к выделению систем показателей в отчетах первых двух модулей должны быть регламентированы внутренними стандартами холдинга.

Управленческая отчетность значима тем, что каждая система показателей, отраженных в формате того или иного отчета сопряжена с конкретной областью управления и принимаемыми управленческими решениями. Отчетность в области устойчивого развития в соответствии с глобальной концепцией GRI необходима для раскрытия информации о холдинге иностранным инвесторам и информационного поддержания котирующихся акций ОАО НК "Роснефть" на международных биржах. В отчетности в области устойчивого развития можно традиционно выделять те сферы деятельности, которые традиционно раскрываются как направления (составляющие) развития деятельности: финансовая, клиентская, составляющая бизнес-процессов, социальная и экологическая (см. табл. 12). В каждом конкретном холдинге перечисленные составляющие могут быть трансформированы к специфике (организационной и технологической) деятель-

ности этого холдинга. Так, например, в ключевых показателях деятельности ОАО НК "Роснефть" выделены следующие:

1. Разведка и добыча 2. Развитие проектов на шельфе – передовые рубежи мировой энергетики	} Составляющая основных бизнес-процессов – С _{ОБП}
3. Эффективность взаимоотношений с поставщиками и подрядчиками 4. Переработка, коммерция и логистика	} Клиентская составляющая – С _{КЛ}
5. Развитие газового бизнеса 6. Наука и инновации	} Инновационная составляющая – С _{ИНН}
7. Охрана труда 8. Персонал и социальная ответствен- ность	} Социальная составляющая – С _{СОЦ}
9. Промышленная безопасность и охра- на окружающей среды	} Экологическая составляющая – С _{ЭК}
10. Корпоративное управление и разви- тие международного бизнеса	} Составляющая бизнес- процессов стратегического управления – С _{ПБСУ}
11. Управление финансовыми показате- лями и отчетностью	} Финансовая составляющая – С _{ФИН}

7. Разработана поэтапная процедура постановки управленческого учета и процесса формирования управленческой отчетности стратегического характера, включающая весь комплекс работ: от разработки и согласования технического задания по составу и формированию форм управленческой отчетности до обучения персонала порядку и представлению управленческой отчетности стратегического характера руководству холдинга.

Представленная методика постановки управленческого учета включает пять этапов:

Этап 1. Разработка технического задания и его согласование по объему и составу работ, а также по составу форм управленческой отчетности.

Этап 2. Разработка стратегических документов холдинга как основы формирования ключевых показателей его стратегической отчетности, включая построение стратегических карт и разработку сбалансированной системы показателей.

Этап 3. Анализ и проектирование организационной структуры и деятельности в области финансов: выделение основных и вспомогательных функций, определение их взаимосвязи в ходе основных и вспомогательных бизнес-процессов, включая бизнес-процессы стратегического управления, построение архитектуры всех базовых подсистем управленческого учета, на основе которых должны формироваться формы видов управленческого учета.

Этап 4. Внедрение систем стратегического управленческого учета и стратегической отчетности:

4.1. Создание методической базы: разработка положений по стратегическому управленческому учету и стратегической отчетности, разработка классификаторов счетов (при условии их использования), классификаторов затрат, классификаторов структурных подразделений и участков в них, центров ответственности, классификаторов операций, соответствующих конкурентным бизнес-процессам и т.д.

4.2. Создание информационной базы: регламентов, отражающих порядок и процедуры управленческого учета, формирования управленческой отчетности стратегической направленности и др.

4.3. Построение системы управления затратами по всей технологической цепочке производства в каждом сегменте деятельности на основе созданных кодификаторов мест возникновения затрат, потребленных ресурсов, выполненных операций, подразделений получателей ресурсов, положений о нормировании затрат, методики анализа и оперативного контроля и т.д.

4.5. Разработка структуры и форматов управленческих отчетов, создание альбомов унифицированных форм отчетов, регламентов, графиков документооборота, положений и схем бюджетирования по основным бизнес-процессам.

Этап 5. Обучение персонала порядку составления и представления управленческой отчетности стратегического характера.

Процессный подход, используемый в работе в качестве инструмента организации стратегического управленческого учета, основан на "Методологии функционального моделирования РД IDEF0-2000", разработанном в 2000 году российским Госстандартом, который совершенствуется при адаптации его к особенностям управления конкретного российского холдинга.

Детализированная и систематизированная структура бизнес-процессов холдинга должна отвечать иерархической подчиненности, в которой все функции управления холдингом можно было бы рассматривать "сверху-вниз" по принципу: деятельность → субдеятельность (вид, подвид деятельности) → процесс → подпроцесс → операция → действие. Этот принцип заложен в методологию функционального моделирования IDEF 0-2000, используемой для построения бизнес-процессов на основе стандартов управленческого учета, промышленных стандартов и стандартов управления за рубежом. Между иерархией функций (преобразований) и иерархией механизмов существует соответствие, которое объясняет выделение в информационных системах различного рода элементы (системы, подсистемы, модули, блоки).

Такой подход позволяет считать управление на основе информации стратегического управленческого учета и стратегической отчетности особым видом процесса и особой областью управления (рис. 4).



Рис. 4. Содержание управление стратегией как особого вида процесса, операции, действия, реализуемых на основе информации стратегического управленческого учета и стратегической отчетности (согласно методологии функционального моделирования РД IDEF 0 – 2000)

8. Разработана концепция контроля за достижением ключевых показателей стратегического развития холдинга, отличающаяся системностью и комплексным использованием данных стратегического управленческого учета и стратегического анализа; уточнено содержание основных понятий – цели, пользователей информации контроля, принципов контроля, объектов, методов и процедур

Разработанная концепция контроля за достижением значений ключевых показателей стратегического развития холдинга отличается системностью и комплексным использованием данных стратегического управленческого учета и стратегического анализа, что позволяет формировать контрольную информацию с учетом содержания поставленных целей, требований пользователей информации контроля, реализуемых принципов контроля, выделенных для контроля объектов, используемых методов и процедур контроля.

Предложенная структурно-логическая модель контроля за реализацией стратегических задач и достижением установленных значений ключевых показателей стратегического развития холдинга (рис. 5) содержит в своей основе не только названные методы и процедуры, но и мониторинг показателей устойчивого развития, который органично сочетает в себе реализацию функций планирования, прогнозирования, стратегического управленческого учета, стратегического анализа, управления рисками, и предполагает в качестве средств достижения целей – современные информационные технологии на корпоративном уровне и средства коммуникации.

Целью контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития является формирование надежной информации, содержащей мнение специалистов служб внутреннего контроля об отклонениях ключевых показателей стратегического развития, установленных на определенный период времени, причинах этих отклонений и рисках, наступление которых может повлиять на обеспечение устойчивого развития холдинга в целом и отдельных его структур.

Пользователями результатной информации контроля за реализацией стратегических задач и достижением значений ключевых показателей стратегического развития являются собственники, руководители, заинтересованные инвесторы, специалисты – управленцы (менеджеры), функции которых связаны с формированием, анализом и мониторингом данных показателей.

Принципы контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития включают: принцип импаритета, принцип осторожности прогнозов, принцип сохранения капитала. Их содержание было раскрыто в предыдущем параграфе диссертации.

Объектом контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития является система ключевых показателей, а также формируемая на их основе стратегическая отчетность. Особой областью контроля являются риски не достижения установленных показателей стратегического развития и выполнения целевых задач стратегии.

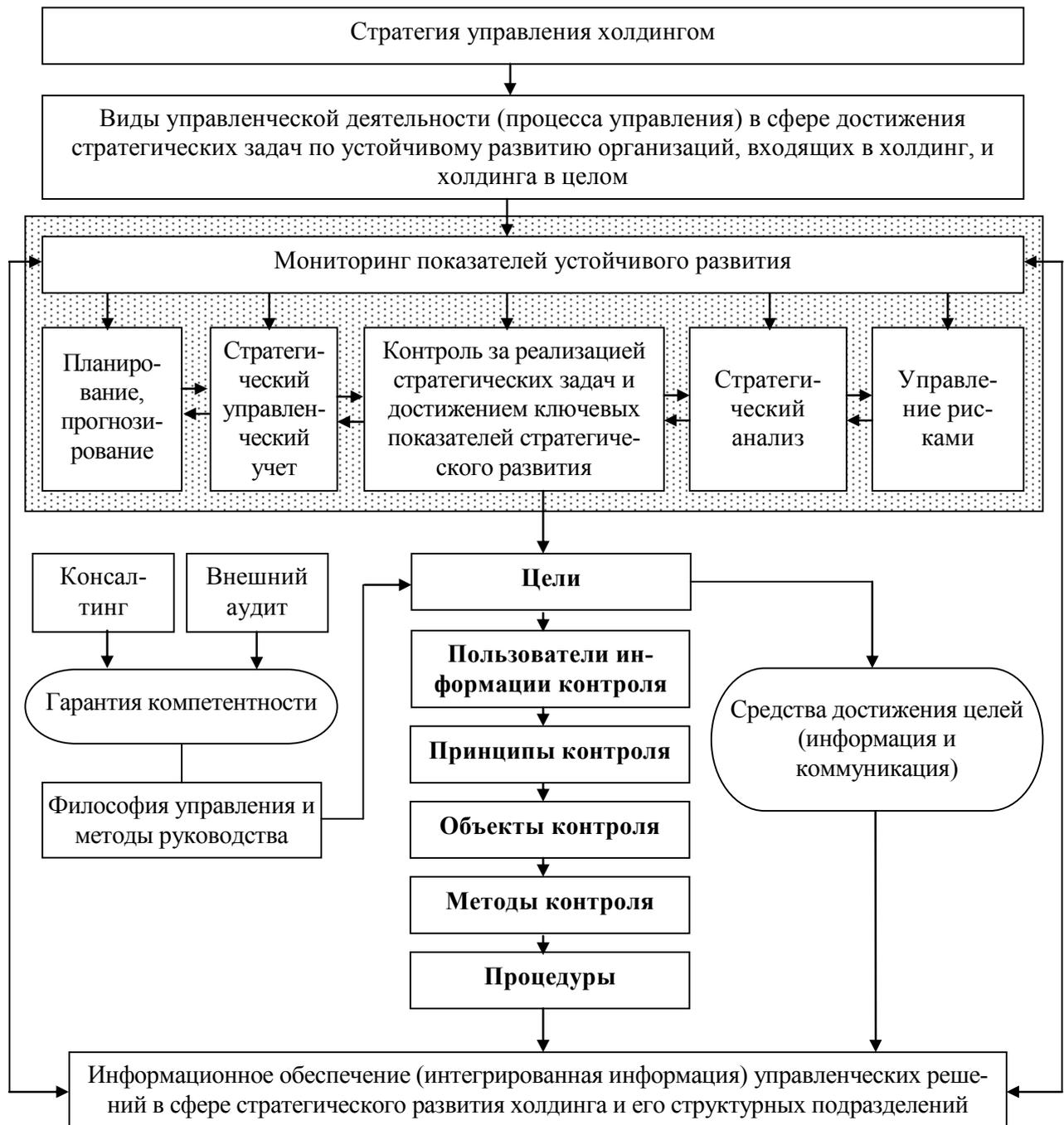


Рис. 5. Логическая модель контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития холдинга

Методы и процедуры контроля за реализацией стратегических задач и достижением установленных значений ключевых показателей стратегического развития – выбираются с учетом определения влияния факторов на их формирование; обоснования приемов и способов для изучения аналитической взаимосвязи показателей форм стратегической отчетности; оценки риска контроля за реализацией стратегических задач.

Охарактеризованные выше основные элементы логической модели контроля, безусловно, зависят от того, как будет сформирована информация в си-

стеме стратегического управленческого учета, насколько эффективно будут применены методы прогнозирования значений тех или иных показателей на будущие периоды, насколько адекватна будет выполнена оценка среды для реализации устойчивого развития холдинга в целом и отдельных его структурных подразделений.

Применение разработанной логической модели ККПСР на практике требует определения порядка проведения процедур контроля, пример которых в работе продемонстрирован семантической моделью контроля ключевых показателей стратегического развития и стратегической отчетности.

Содержание информационного обеспечения контроля ключевых показателей стратегического развития и стратегической отчетности (КПСРиСО) зависит от используемых организационных механизмов и выбора процедур реализации контрольных мероприятий. Холдинги, тесно работающие с консалтинговыми структурами, имеющие в своем составе хорошо организованные системы внутреннего контроля, проводят контрольные мероприятия на основе бизнес-процессов контроля. Эта технология зарекомендовала себя как наиболее эффективная, поскольку бизнес-процессом можно определить границы области контроля, формализовать его процедуру, использовать для надежности проведения процедуры формирования каждого бизнес-процесса с выделением в нем: входов, выходов, работы, владельца, ресурсов, инфраструктуры и границ.

9. Предложена реинжиниринговая концепция управления бизнес-процессами, направленная на повышение эффективности контроля и информативности решений в интегрированной системе стратегического управленческого учета, контроля и анализа в холдингах.

Для целей исследования сделан акцент на техническом смысле реинжиниринга бизнес-процесса, который заключается в проведении работ:

- во-первых, поиск наилучшего (оптимального, идеального) вида бизнес-процесса, причем в этом случае чаще всего имеется в виду какой-то из основных видов бизнес-процесса;
- во вторых, "перевод" существующего бизнес-процесса в оптимальной, что означает выделение наилучших средств, ресурсов и рационального использования времени на такой перевод.

Для технической реализации процессного подхода в работе рассмотрен и методологический смысл реинжиниринга с позиции предлагаемой автором интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля. С этой целью в работе выделены основные элементы бизнес-процесса, подчеркнута необходимость их регламентации. Для реинжиниринга особо значимой информацией являются данные контроля бизнес-процессов и информация о его организационной эффективности. Под организационной эффективностью следует понимать осуществление бизнес-процессов с максимальной отдачей затраченных на него ресурсов, минимальными затратами времени и высоким уровнем ответственности владельца и исполнителей бизнес-процесса. Под

контролем организационной эффективности бизнес-процесса в работе понимается контроль его процедуры.

Анализ международной практики контрольных процедур позволил систематизировать и охарактеризовать наиболее значимые процедуры для применения в стратегическом управлении холдингов. Поскольку информация для реинжиниринга существующих бизнес-процессов накапливается в ходе осуществления повторных процедур, повторяющихся по одному и тому же бизнес-процессу в определенных временных интервалах, то этот факт может быть использован для построения алгоритма интеграции информации о контроле бизнес-процессов и принятия решений об их реинжиниринге. Наиболее удобная среда для этих целей на корпоративном уровне формируется на основе использования современных информационных технологий, включая облачные технологии, для применения которых нефтегазовому холдингу предстоит решить ряд проблемных вопросов:

- во-первых, определить набор технологий, отвечающих современным требованиям формирования информации (наличие сервисов самообслуживания, свободный сетевой доступ, создание пула ресурсов, и др.);
- во-вторых, определить плановую потребность необходимых информационных ресурсов на корпоративном уровне;
- в-третьих, определить влияние каждого вновь разрабатываемого приложения на уже существующих уровнях;
- в-четвертых, найти пути оптимизации использования ресурсов;
- в-пятых, определить задачи управления по срокам ввода в эксплуатацию при рациональном использовании ресурсов, возможности интеграции разных программных продуктов (программных продуктов разных производителей) и качественного предоставления услуг пользователю.

Формируемая на основе отмеченного методологического подхода интеграция информации стратегического управленческого учета, анализа и контроля, может дать более эффективный результат при принятии управленческих решений в целом и решений по управлению отдельными бизнес-процессами.

10. Даны методические рекомендации по системной увязке результатов тактического (по отчетным периодам) анализа с направлениями стратегического маркетингового, управленческого, финансового и инвестиционно-анализа холдинга; предложенные подходы позволяют осуществлять стратегический выбор альтернатив холдинга, используя комбинированный аналитический инструментарий для решения сложных задач по реализации стратегии холдинга.

Стратегический анализ можно определить как комплексное исследование факторов и тенденций развития, которые могут повлиять на достижение стратегических целей холдинга. По мнению автора, *стратегический анализ представляет собою методологию, в которой на основе целевого подхода интегрируются учетно-аналитические процессы обеспечения сбалансированности деятельности холдинга с внешней средой в долгосрочной перспективе.* При этом систе-

ма учетно-аналитического обеспечения является составной частью системы стратегического управления, она базируется на объединении учетных и аналитических операций в один процесс и использовании его результатов при формировании рекомендаций для принятия стратегических управленческих решений.

Главной целью стратегического анализа является нахождение устойчивых закономерностей и тенденций, которые оказывают существенное влияние на финансово-хозяйственную деятельность холдинга. Для этого необходимо детально и внимательно изучить не только текущее, но и перспективное состояние факторов внешней среды и внутренних ресурсов холдинга, соотнести их между собой, что позволит выработать соответствующую стратегию развития.

Поэтому основными задачами стратегического анализа выступают задачи изучения хозяйственных процессов холдинга, социально-экономических явлений во внешней среде, причинно-следственных связей формируемых в системе внешней и внутренней среды холдинга.

На рисунке 6 представлена схема системного подхода к формированию методики стратегического анализа в процессе стратегического управления организацией.

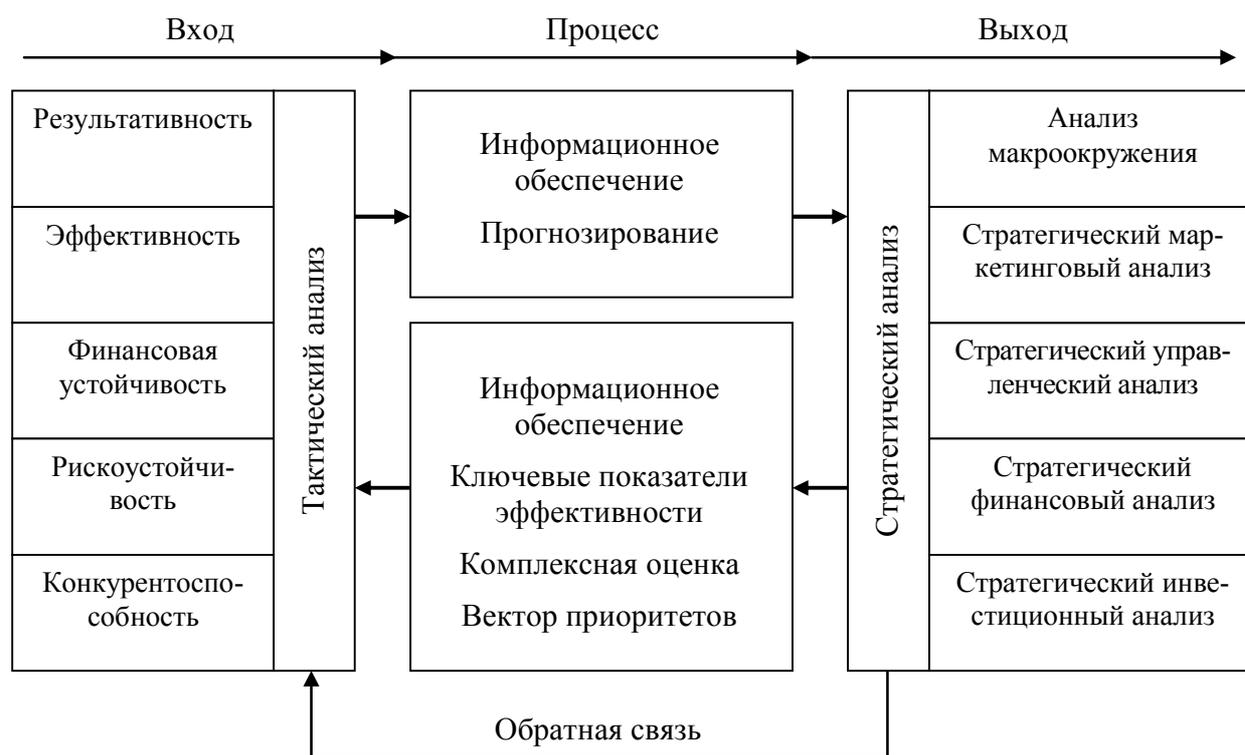


Рис. 6. Системный подход к формированию методики стратегического анализа холдинга

Данный подход увязывает тактический и стратегический уровни анализа в единой методологии аналитического обеспечения процессов управления холдингом. Достоинством данного подхода выступает четкая регламентация про-

цедур анализа в области маркетинговой, производственной и финансовой деятельности для обоснования и реализации стратегии, что будет способствовать установлению целевых показателей развития холдинга и приданию им количественных характеристик.

В ходе выполнения тактического анализа должны регулярно изучаться изменения значений экономических показателей по отчетным периодам в сравнении с их значениями в стратегических и текущих планах. В процессе такого сравнения дается объективная оценка деятельности холдинга, и раскрываются факторы, которые обуславливают изменение показателей.

Результаты тактического анализа являются входом в систему стратегического анализа. Важнейшими входными сигналами будут выступать количественные оценки результативности, эффективности, финансовой устойчивости, рискоустойчивости и конкурентоспособности холдинга и, в порядке детализации анализа, отдельных предприятий холдинга.

Большое значение в стратегическом анализе уделяется прогнозированию, в результате которого происходит связь между тактическим экономическим и стратегическим анализом. В работе рассмотрены методы прогнозирования на основе экспертных оценок, экстраполяции и моделирования, при этом указано, что наибольшее распространение в практике прогнозирования получил метод экстраполяции, однако результаты данного метода должны использоваться только для разработки краткосрочных прогнозов.

При помощи прогнозов становится возможным предусмотреть различные варианты развития и обосновать наиболее рациональную стратегию. Затем формируется система планов и бюджетов, и разрабатываются мероприятия по их реализации. Значительное внимание при этом уделяется стратегическому контролю, который в порядке обратной связи позволяет оценивать степень выполнения действующей стратегии.

Сложность проблемы заключается в выборе ключевых показателей эффективности. Набор ключевых показателей определяет количественные характеристики деятельности для информирования специалистов холдинга об основных индикаторах успеха в настоящем и прогнозном времени. Более объективную информацию в отчетных периодах дает комплексная оценка. Методы комплексной оценки позволяют представить информацию и по результативности хозяйственной деятельности, ее эффективности, финансовой устойчивости, рискоустойчивости и конкурентоспособности в отдельности. Выбирая из этих групп приоритетные показатели (вектор приоритетов), можно сформировать интегральный показатель и дать общую оценку состояния холдинга.

Для прогнозных оценок формируются тенденции развития значений ключевых показателей. Проводя анализ достигнутых результатов и тенденций холдинг корректирует стратегические цели и создает условия для достижения плановых или прогнозных уровней развития маркетинговой, управленческой, фи-

нансовой и инвестиционной деятельности. Таким образом, появляется возможность комбинировать аналитический инструментарий для решения сложных задач стратегического развития холдинга.

В таблице 1 представлены ключевые показатели по видам стратегического анализа деятельности нефтегазового холдинга.

Таблица 1. Показатели для рассмотрения тенденций развития холдинга по видам стратегического анализа

Позиция	Обозначение	Тенденция (тренд) развития	Вид стратегического анализа
1	НГ	Реализация нефти и газа, млрд. руб.	Маркетинговый анализ
2	НН	Реализация нефтепродуктов и нефтехимии, млрд. руб.	
3	ЦН	Цена за нефть, тыс. руб./бар	
4	ДС	Денежные средства и их эквиваленты, млрд. руб.	Управленческий анализ
5	ТЗ	Товарно-материальные запасы, млрд. руб.	
6	ОС	Основные средства, млрд. руб.	
7	ЗП	Заработная плата, млрд. руб.	
8	ОР	Производственные и операционные расходы, млрд. руб.	
9	АР	Общехозяйственные и административные расходы, млрд. руб.	
10	ДЗ	Дебиторская задолженность, млрд. руб.	Финансовый анализ
11	КЗ	Кредиторская задолженность, млрд. руб.	
12	ЗК	Займы и кредиты, млрд. руб.	
13	АК	Акционерный капитал, млрд. руб.	
14	ОП	Операционная прибыль, млрд. руб.	
15	ЧП	Чистая прибыль, млрд. руб.	Инвестиционный анализ
16	КГ	Капитальные затраты в геологоразведку и добычу, млрд. руб.	
17	КП	Капитальные затраты в переработку, маркетинг и сбыт, млрд. руб.	
18	КС	Инвестиции в совместные и зависимые компании, млрд. руб.	

Информационно-аналитическое обеспечение управления выступает одним из условий эффективного стратегического развития организации. Это позволяет организации ускорить интеграционные процессы в учетно-аналитической и контрольной сфере, а, следовательно, быстрее адаптироваться к изменениям во внешней и внутренней среде.

11. Дано понятие согласованной, разнонаправленной и противоречивой пары тенденций развития холдинга в стратегической перспективе и рассмотрены возможные варианты таких пар; разработана методика морфологического анализа взаимной согласованности тенденций развития холдинга; уточнено понятие «динамический норматив» применительно к отчетным и прогнозным данным развития холдинга, показана практическая реализация методики количественной оценки уровня развития холдинга на основе коэффициентов ранговой корреляции.

Анализ показателей в системе стратегического анализа является довольно сложной проблемой, поскольку затрагивает множественные аспекты деятельности организации во взаимосвязи с факторами внешней среды. В этой ситуации должны использоваться методы системного анализа, которые позволяют структурировать сложные проблемы и, соответственно, дать им практическую реализацию. Одним из таких методов является метод морфологического анализа.

Морфологический анализ основан на формировании совокупности параметров исследуемого явления и определении соотношений между параметрами на основе внутренней согласованности. Инструментом метода является морфологическая карта. Параметры в морфологической карте подлежат попарному сравнению. При этом логически устанавливается, может ли данная пара иметь связь, и если может, то в какой степени. Следует учитывать, что речь не идет о причинно-следственных связях между параметрами, а только о согласованности между ними. Это устраняет проблему несогласованности показателей, которые могут включаться в анализ и создавать противоречия в результатах аналитических действий.

В морфологических картах могут рассматриваться как отдельные показатели, так и тенденции показателей, что более важно для разработки стратегии и ее реализации. В рамках стратегического анализа тенденции изменения каждой пары показателей могут быть согласованными, разнонаправленными или противоречивыми.

Согласованными в работе называется пара тенденций, имеющих экономически оправданный характер изменения показателей в динамике; разнонаправленными – пара тенденций, одна из которых носит экономически неоправданный характер изменения значений показателей в динамике; противоречивыми – пара тенденций, имеющих экономически неоправданный характер изменения значений показателей в динамике.

Для оценки согласованности тенденций введены следующие обозначения:

«1» – тенденция имеет положительный наклон (повышательный тренд);

«-1» – тенденция имеет отрицательный наклон (понижательный тренд).

В работе детально рассмотрены всевозможные комбинации тенденций с повышательными и понижательными трендами развития с оценкой желательных и нежелательных сочетаний тенденций, а также возможного их сочетания в краткосрочном периоде и маловероятного сочетания. Рассмотренные примеры позволили создать представление о согласованности тенденций для выражения результативного развития холдинга, что позволяет по направлению динамики показателей делать обоснованные выводы о возможности выполнения стратегических задач и достижению стратегических целей, оперативно оценивать отклонения и принимать необходимые меры для реализации стратегии в запланированном периоде. Доказано также, что стратегические решения, связанные с оценкой тенденций развития необходимо дополнять тактической диагностической оценкой при сравнении темпов роста показателей.

На рисунке 7 приведены согласованные тенденции с опережающими темпами роста значений одного из показателей (обозначены стрелкой), имеющим предпочтительное развитие перед другим, использованные для проведения анализа.

		Маркетинговый анализ			Управленческий анализ						Финансовый анализ					
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Управленческий анализ	4	↑1/1	↑1/1	↑1/1												
	5	↑1/1	↑1/1	-												
	6	↑1/1	↑1/1	-												
	7	↑1/1	↑1/1	-												
	8	↑1/-1	↑1/-1	↑1/-1												
	9	↑1/-1	↑1/-1	↑1/-1												
Финансовый анализ	10	↑1/-1	↑1/-1	-	↑1/-1	↑1/-1	-	↑1/-1	-	-						
	11	↑1/-1	↑1/-1	-	↑1/-1	↑1/-1	-	-	-	-						
	12	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	-1/↑1	-1/↑1						
	13	↑1/1	↑1/1	-	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	-	-						
	14	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	-1/↑1	-1/↑1						
	15	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	-1/↑1	-1/↑1						
Инвестиционный анализ	16	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	-1/↑1	-1/↑1	-1/↑1	-	↑1/1	1/↑1	↑1/1	↑1/1
	17	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	-1/↑1	-1/↑1	-1/↑1	-	↑1/1	1/↑1	↑1/1	↑1/1
	18	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	-1/↑1	-1/↑1	-1/↑1	-1/↑1	↑1/1	1/↑1	↑1/1	↑1/1

Рис. 7. Морфологическая карта для анализа согласованных тенденций развития холдинга в отчетных периодах

На рисунке 8 отражены фактические темпы роста достигнутых показателей в отчетном периоде.

		Маркетинговый анализ			Управленческий анализ						Финансовый анализ					
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Управленческий анализ	4	1/↑1	1/↑1	1/↑1												
	5	↑1/1	↑1/1	-												
	6	1/↑1	↑1/1	-												
	7	1/↑1	1/↑1	-												
	8	1/↑-1	↑1/-1	1/↑-1												
	9	1/↑-1	1/↑-1	1/↑-1												
Финансовый анализ	10	↑1/-1	↑1/-1	-	↑1/-1	↑1/-1	-	↑1/-1	-	-						
	11	1/↑-1	↑1/-1	-	↑1/-1	1/↑-1	-	-	-	-						
	12	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	-1/↑1	-1/↑1						
	13	↑1/1	↑1/1	-	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	-	-						
	14	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑1/1	↑-1/1	↑-1/1						
	15	↑1/1	↑1/1	1/↑1	↑1/1	1/↑1	↑1/1	↑1/1	↑-1/1	↑-1/1						
Инвестиционный анализ	16	1/↑1	↑1/1	1/↑1	↑1/1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	-1/↑1	-1/↑1	-1/↑1	-	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1
	17	1/↑1	↑1/1	1/↑1	↑1/1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	-1/↑1	-1/↑1	-1/↑1	-	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1
	18	1/↑1	↑1/1	1/↑1	↑1/1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	-1/↑1	-1/↑1	-1/↑1	-1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1	1/↑1

Рис. 8. Морфологическая карта фактических темпов роста показателей холдинга в периоде за 2011-2012 годы

Карта наглядно демонстрирует все проблемные моменты деятельности холдинга, что делает этот инструмент полезным в целях диагностики, для текущего и для стратегического анализа.

Для оперативного контроля за реализацией стратегии особенно важна диагностическая оценка темпов роста развития холдинга. Существует целый ряд способов такой оценки, которые рассмотрены в диссертации. Сравнительный анализ этих способов привел к мнению, что в лучшей степени диагностическую оценку дает способ, основанный на понятии «динамический норматив». Дина-

мический норматив позволяет ранжировать темпы роста показателей в том виде, который позволяет организации осуществлять хозяйственную деятельность результативно и эффективно. В основе такого ранжирования лежит известное «золотое правило экономики», ориентирующее на более быстрый рост прибыли, (по сравнению с другими показателями) как основного источника финансирования холдинга.

В работе составлен динамический норматив из рассматриваемых выше ключевых показателей (цена и затраты не учитываются, поскольку они вошли в показатель прибыли). Обозначения показателей соответствуют таблице 2.

$$T_{ЧП} > T_{ОП} > T_{НН} > T_{НГ} > T_{ДС} > T_{ТЗ} > T_{ЗП} > T_{ОС} > T_{ЗК} > T_{КГ} > T_{КП} > T_{КС} > T_{АК} > T_{КЗ} > T_{ДЗ} > 100$$

В работе динамический норматив сопоставлен с фактическим рядом соотношений темпов роста.

Полученный коэффициент ранговой корреляции Спирмена на уровне (-0,22) характеризует отрицательную связь между фактическим рядом и динамическим нормативом. Это дает слабое представление о нормальном режиме деятельности холдинга, о чем свидетельствовали также данные морфологической карты на рисунке 8.

В вестнике «Нефтяные компании: сдержанный рост в начале года» за июнь 2012 год¹ опубликованы прогнозные данные по развитию ОАО «НК Роснефть» на период до 2014 года (таблица 2).

Таблица 2. Прогнозные данные по развитию нефтегазового холдинга (в долл. США)

Показатели	Обозначения	2013 (прогноз)	2014 (прогноз)	Темп роста, %	Ранг
Чистая прибыль	ЧП	11 765	11 627	98,83	5
Операционная прибыль	ОП	15 520	15 337	98,82	6
Выручка	В	99 956	104 990	105,04	4
Оборотные активы	ОА	27 909	30 149	108,03	2
Внеоборотные активы	ВА	99 029	105 776	106,81	3
Акционерный капитал	АК	87 419	97 478	111,51	1
Краткосрочные обязательства	КО	12 085	11 501	95,17	8
Долгосрочные обязательства	ДО	26 098	25 454	97,53	7

Динамический норматив по данным таблицы 6 будет иметь следующий вид

$$T_{ЧП} > T_{ОП} > T_{В} > T_{ОА} > T_{ВА} > T_{АК} > T_{КО} > T_{ДО} > 100$$

Низкое значение коэффициента ранговой корреляции 0,19 не характеризует улучшение дел холдинга на период 2014 года.

Полученная информация требует корректировки прогнозных данных с целью реализации стратегии и достижения стратегических целей развития холдинга.

¹ Нефтяные компании: сдержанный рост в начале года» за июнь 2012 г. [Электронный ресурс] / Режим доступа: LifeBroker.ru/storage/analitics/2606.pdf

12. Разработаны направления стратегического анализа ключевых показателей развития холдинга, включая: маркетинговое, управленческое, финансовое и инвестиционное с учетом экологической составляющей; в качестве методического инструментария анализа ключевых показателей эффективности развития использован метод комплексной оценки на основе анализа иерархий, позволяющий: структурировать поставленную задачу; проводить сравнительный анализ ключевых показателей; находить среди них приоритетные и формировать комплексный показатель; получать информацию для прогнозирования и выработки стратегии развития холдинга на основе представленной динамики комплексного показателя.

Аналитическая обработка управленческой, финансовой и другой бухгалтерской информации для стратегического управления должна быть подчинена реализации целей развития холдинга. Это определяет тесную связь, бухгалтерского учета, анализа и контроля с управленческой деятельностью и их соответствие информационными потребностями пользователей учетной информации.

В стратегическом анализе необходимо решить вопросы по информационному обеспечению маркетингового, управленческого, финансового и инвестиционного анализа, составляющих основу стратегического анализа и разработки стратегии развития, что позволит проводить комплексный анализ в условиях стратегического управления и обеспечит устойчивость развития холдинга. Для этих целей необходимо использовать сбалансированную систему показателей (BSC), которая, позволяет реализовать комплексный подход к анализу и контролю выполнения стратегических целей развития холдинга.

Сбалансированная система показателей обеспечивает мониторинг деятельности холдинга, позволяет рассматривать связи между прошлой и будущей деятельностью и предупредить появление проблем в процессе стратегического управления. BSC позволяет оценить цели стратегического развития холдинга и оперативно корректировать их с изменением внешних условий.

Основу сбалансированной системы показателей, разработанной Р. Капланом и Д. Нортоном, формируют такие четыре элемента, как финансы, клиенты, внутренние бизнес-процессы, обучение и рост. В контексте концепции устойчивого развития сбалансированная система показателей требует дополнительного теоретико-методологического развития. Это связано с добавлением в сбалансированную систему показателей еще одной составляющей – экологической, что особенно важно для нефтегазовых холдингов, тесно взаимодействующих с окружающей природой.

Использование в системе управления ключевых показателей эффективности позволяет определять методику анализа в зависимости от постановки целей развития. Поскольку цели развития холдинга могут быть разными, следовательно, отражать поставленную цель будут и разные ключевые показатели. Такой подход приводит к разработке индивидуальной методики анализа ключевых показателей эффективности, соответствующей выбранной стратегии развития холдинга.

Проекция изменения ключевых показателей для ОАО «НК «Роснефть» и методы анализа представлены в морфологической матрице, фрагмент которой представлен в таблице 3.

Показатели матрицы позволяют разработать методики стратегического маркетингового, управленческого, финансового и инвестиционного анализа.

Таблица 3. Цели развития холдинга и обоснование методики их анализа (фрагмент)

А. Финансовая составляющая	Цели	А1. Рост прибыли	А2. Минимизация удельных капитальных и операционных затрат	А3. Рост корпоративной ликвидности	А4. Рост стоимости бизнеса	А5. Рост инвестиционной привлекательности	А6. Оптимизация налогообложения	
	Метод Анализа	Факторный анализ прибыли и рентабельности	Анализ затрат	Сравнительный анализ ликвидности	Анализ дисконтированных денежных потоков	Метод комплексной оценки	Анализ налоговой нагрузки	
В. Клиентская составляющая	Цели	В1. Увеличение доли новой продукции	В2. Повышение индекса удовлетворенности клиентов	В3. Расширение рынка сбыта в России	В4. Расширение рынка сбыта за рубежом	В5. Расширение клиентской сети	В6. Повышение конкурентоспособности продукции	
С. Составляющая внутренних бизнес-процессов	Цели	С1. Минимизация стоимости прироста запасов нефти	С2. Рост геологоразведочных работ	С3. Повышение автоматизации добычи нефти	С4. Сокращение времени технологического цикла	С5. Увеличение коэффициента извлечения нефти	С6. Рост переработки нефти	С7. Рост производительности труда
Е. Составляющая обучения и профессионального роста	Цели	Е1. Подготовка кадров в университетах и на курсах	Е2. Формирование персонала управления из резерва кадров	Е3. Развитие системы стимулирования кадров	Е4. Развитие системы социального обеспечения	Е5. Сокращение текучести кадров	Е6. Сохранение культурных ценностей холдинга	
Д. Экологическая составляющая	Цели	Д1. Увеличение затрат на рекультивацию загрязненных земель	Д2. Увеличение доли энергосберегающего оборудования и прогрессивных технологий	Д3. Снижение объема сброса загрязненных и недостаточно очищенных вод в поверхностные водные объекты	Д4. Рост затрат на обеспечение готовности и бесперебойного функционирования системы ликвидации аварийных разливов нефтепродуктов			

Примечание: составлено автором по материалам сайта <http://www.rosneft.ru/>

Необходимо отметить, что и в рамках того или иного вида анализа могут быть разработаны разные методики в зависимости от постановки задач. Наиболее характерные из таких методик представлены в таблице 4.

Таблица 4. Направления проведения стратегического анализа значений ключевых показателей эффективности развития холдинга

Направление анализа	Характеристика стратегической задачи
Маркетинговый анализ	
<i>A1 → B4 → C6 → E2</i>	Рост прибыли при увеличении объемов переработки нефти, выхода на внешние рынки, назначении подготовленных специалистов
<i>A1 → B5 → C7 → E2</i>	Рост прибыли при увеличении производительности труда, расширении клиентской базы, назначении подготовленных специалистов
<i>A1 → B6 → C4 → E3</i>	Рост прибыли при повышении конкурентоспособности продукции, сокращении времени технологического цикла и развитии системы стимулирования кадров
<i>A1 → B6 → C4 → E3 → D2</i>	Рост прибыли при повышении конкурентоспособности продукции, сокращении времени технологического цикла, увеличении доли энергосберегающего оборудования и прогрессивных технологий и развития системы стимулирования кадров
Управленческий анализ	
<i>A2 → B6 → C4 → E3</i>	Минимизация затрат при повышении конкурентоспособности продукции, сокращении времени технологического цикла и развитии системы стимулирования кадров
<i>A2 → B3 → C1 → E3</i>	Минимизация затрат при расширении рынков сбыта в России, минимизации стоимости прироста запасов нефти и развитии системы стимулирования кадров
<i>A2 → B5 → C6 → E5</i>	Минимизация затрат при расширении клиентской сети, росте переработки нефти и сокращении текучести кадров
<i>A1 → B1 → C7 → E2</i>	Рост прибыли при освоении и выпуске новой продукции, росте производительности труда и назначении подготовленных специалистов
Финансовый анализ	
<i>A4 → B1 → C3 → E4</i>	Рост стоимости бизнеса при освоении и выпуске новой продукции, повышении автоматизации добычи нефти и развитии системы социального обеспечения
<i>A6 → B1 → C3 → E1 → D3</i>	Минимизация налогообложения при освоении и выпуске новой продукции, повышении автоматизации добычи нефти, подготовке кадров и снижении объема сброса загрязненных и недостаточно очищенных сточных вод в поверхностные водные объекты
<i>A1 → B2 → C5 → E5</i>	Рост прибыли при повышении индекса удовлетворенности клиентов, увеличении коэффициента извлечения нефти и сокращении текучести кадров
<i>A3 → B3 → C4 → E2</i>	Рост корпоративной ликвидности при расширении рынков сбыта в России, сокращении времени технологического цикла и назначении подготовленных специалистов
Инвестиционный анализ	
<i>A5 → B6 → C3 → E1</i>	Рост инвестиционной привлекательности при повышении конкурентоспособности продукции, повышении автоматизации добычи нефти и подготовки кадров
<i>A4 → B1 → C5 → E3</i>	Рост стоимости бизнеса при освоении и выпуске новой продукции, увеличении коэффициента извлечения нефти и развитии системы стимулирования кадров

Из характеристик стратегических задач развития прослеживается взаимосвязь видов экономического анализа, что не позволяет выделить тот или иной вид анализа при принятии стратегических решений. Таким образом, каждой стратегической задаче должна соответствовать целевая методика анализа, включающая совокупность приемов маркетингового, управленческого, финансового и инвестиционного анализа. Кроме того, в таблице представлены примеры включения экологической составляющей в анализ, что приближает стратегическое управление к реализации концепции устойчивого развития.

Любой организации на соответствующем этапе стратегического анализа приходится решать не одну, а несколько стратегических задач. Это значит, что для комплексной оценки деятельности холдинга необходимо использовать методы многокритериального анализа. В качестве метода комплексной оценки в работе использован метод анализа иерархий, на основе которого разрабатывается многоуровневая иерархия альтернатив, охватывающая основные виды деятельности холдинга. Затем альтернативы попарно сравниваются между собой по определенному алгоритму, что позволяет выявить предпочтительные альтернативы для решения поставленной задачи.

В качестве примера для комплексной оценки уровня стратегического развития нефтегазового холдинга приняты следующие финансовые показатели (таблица 5).

Таблица 5. Показатели для проведения комплексной оценки стратегического развития холдинга

Обозначение	Ключевые показатели эффективности	Обозначение
Общие финансовые результаты (ФР)	Маржа EBITDA	ФР1
	Маржа чистой прибыли	ФР2
	Отношение чистого долга к задействованному капиталу	ФР3
	Отношение чистого долга к EBITDA, в годовом выражении	ФР4
	Коэффициент ликвидности	ФР5
Финансовые результаты в расчете на баррель нефти (ФН)	EBITDA в расчете на баррель нефти	ФН1
	Капитальные расходы на разведку и добычу в расчете на баррель нефти	ФН2
	Операционные затраты на добычу в расчете на баррель нефти	ФН3
	Свободный денежный поток в расчете на баррель	ФН4
Финансовые результаты в расчете на баррель нефтяного эквивалента (ФЭ)	EBITDA в расчете на баррель нефтяного эквивалента	ФЭ1
	Капитальные расходы на разведку и добычу в расчете на баррель нефтяного эквивалента	ФЭ2
	Операционные затраты на добычу в расчете на баррель нефтяного эквивалента	ФЭ3
	Свободный денежный поток в расчете на баррель нефтяного эквивалента	ФЭ4

На основе метода анализа иерархий были получены следующие результаты:

- по группе общих финансовых показателей

$K_{\Phi P} = 0,266 \Phi P1 + 0,266 \Phi P2 + 0,217 \Phi P3 + 0,145 \Phi P4 + 0,105 \Phi P5$
 (весовыми коэффициентами в уравнении выступают показатели, характеризующие вектор приоритетов по группе);

- по финансовым показателям в расчете на баррель нефти

$$K_{\Phi H} = 0,417 \Phi H1 + 0,270 \Phi H2 + 0,193 \Phi H3 + 0,121 \Phi H4;$$

- по финансовым показателям в расчете на баррель нефтяного эквивалента

$$K_{\Phi \text{Э}} = 0,417 \Phi \text{Э}1 + 0,270 \Phi \text{Э}2 + 0,193 \Phi \text{Э}3 + 0,121 \Phi \text{Э}4.$$

Результаты расчетов по комплексным показателям эффективности с использованием данных ОАО «НК «Роснефть» представлены в таблице 6.

Таблица 6. Комплексные показатели эффективности развития нефтегазового холдинга

Комплексный показатель	2010	2011	2012	Прогноз		
				2013	2014	2015
По общим финансовым показателям	12,63	9,94	8,63	7,76	6,54	6,04
По финансовым показателям в расчете на баррель нефти	449,89	471,66	428,81	436,45	417,65	409,54
По финансовым показателям в расчете на баррель нефтяного эквивалента	392,22	422,92	387,6	397,4	487,56	478,34

Динамика комплексных показателей свидетельствует об ухудшении эффективности деятельности холдинга (особенно по общим финансовым результатам). Следовательно, холдингу необходимо уделять внимание ключевым показателям эффективности не в целом, а в большей степени тем из них, которые имеют более высокие приоритеты в составе общей группы показателей. Эта информация будет иметь большую ценность при прогнозировании и выработке как стратегии развития холдинга в целом, так и отдельных решений стратегического характера.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монографии:

1. *Мальсагов И.А., Мисаков В.С.* Экономический анализ - основа самоуправления в производственных объединениях. Нальчик: "Эльбрус", 1991. – 112 с. – 7,2 п.л. (вклад автора 6,0 п.л.).
2. *Мальсагов И.А.* Интегрированная система стратегического управленческого учета, анализа и контроля холдинга: методология и организация Йошкар-Ола: ООО "Стринг". 2013. – 10,0 п.л.
3. Мальсагов И.А. Учет, контроль и анализ в системе управления стратегическим развитием холдинга: теория и практика: Монография / И.А. Мальсагов / Ингушский государственный университет / – Магас: ООО "КЕП", 2014. – 327 с. – 20,5 п.л.

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

4. *Мальсагов И.А., Шилова Л.Ф.* Концепции капитала и их роль в развитии бухгалтерского учета и отчетности // Транспортное дело России. 2010. № 12 (дополнительный выпуск). С. 124-128. – 0,8 п.л. (вклад автора 0,4 п.л.).
5. *Мальсагов И.А.* Проблемы формирования учетно-аналитического обеспечения корпоративной отчетности // Экономические науки. 2012. № 5(90). С. 145-148. – 0,6 п.л.
6. *Мальсагов И.А.* Проблемы развития стратегической управленческой отчетности в области устойчивого развития организаций // Транспортное дело России. 2012. № 6 (часть 1). С. 230-234. – 0,6 п.л.
7. *Мальсагов И.А.* Герменевтическая концепция формирования информации в системе интегрированного стратегического управленческого учета, анализа и контроля // Экономические науки. 2013. № 5. С. 157-164 – 0,7 п.л.
8. *Мальсагов И.А.* Анализ в системе управления стратегией холдинга // Экономические науки. 2013. № 11. С. 88-91. – 0,7 п.л.
9. *Мальсагов И.А.* Методологическая основа стратегического анализа // Экономические науки. 2013. № 12. С. 135-141. – 1,0 п.л.
10. *Мальсагов И.А., Миронова О.А.* Концепция контроля за реализацией стратегических задач и достижением кочевых показателей стратегического развития // Экономические науки. 2013. № 12. С. 32-38. – 0,8 п.л. (вклад автора 0,4 п.л.).
11. *Мальсагов И.А.* Методические основы формирования интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля // Вопросы экономики и права. 2013. № 6. С.98-102. – 0,7 п.л.
12. *Мальсагов И.А.* Организация интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля // Вопросы экономики и права. 2013. № 12. С. 178-181. – 0,6 п.л.

13. *Мальсагов И.А.* Методика морфологического анализа показателей стратегической управленческой отчетности холдинга // *Аудит и финансовый анализ.* 2014. № 1. С. 287-297.– 1,9 п.л.
14. *Мальсагов И.А.* Методика комплексного анализа и оценки устойчивого стратегического развития холдинга // *Аудит и финансовый анализ.* 2014. № 2. С. 348-356.– 1,8 п.л.
15. *Мальсагов И.А.* Предпосылки и тенденции развития интегрированной учетной информации в системе управления // *Вестник Казанского государственного аграрного университета.* 2014. № 1. С. 22-27.– 0,75 п.л.
16. *Мальсагов И.А.* Принципы формирования интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля// *Транспортное дело России.* 2014. № 1. С. 127-130. – 0,9 п.л.
17. *Мальсагов И.А.* Концепция капитала и ее использование в развитии бухгалтерской (финансовой) отчетности // *Экономические науки.* 2014. № 6. С.
18. *Мальсагов И.А.* Стратегический анализ в интегрированной системе стратегического управленческого учета и анализа // *Вопросы экономики и права.* 2014. № 7. С.

Наиболее значимые публикации в других изданиях

19. *Мальсагов И.А.* Система показателей, характеризующих состояние аналитической работы в производственных объединениях // *Вопросы повышения эффективности общественного производства в ведущих отраслях народного хозяйства.* Грозный, изд-во Чечено-Ингушского госуниверситета. 1986. – 0,5 п.л.
20. *Мальсагов И.А.* Особенности организации финансового контроля в условиях рыночной экономики // *Сборник научных трудов «Проблемы совершенствования бухгалтерского учета, контроля и экономического анализа в современных условиях».* М.: ФПК, МФА, 2004. – 1,0 п.л.
21. *Мальсагов И.А.* Развитие отчетности российских холдингов в соответствии с международными стандартами // *Инновационное развитие экономики.* 2012. № 3(9). С. 51-56. – 0,65 п.л.
22. *Мальсагов И.А.* Роль управленческого учета в информационной поддержке конкурентной стратегии организаций // *Инновационное развитие экономики.* 2012. № 6(12). С. 112-114. – 0,3 п.л.
23. *Мальсагов И.А.* Предпосылки и тенденции развития интегрированной системы управленческого учета // *Инновационное развитие экономики.* 2013. № 3(15). С. 97-103. – 0,8 п.л.
24. *Мальсагов И.А.* Методическое развитие стратегического управленческого учета и анализа в организациях // *Инновационное развитие экономики.* 2013. № 6(17). С. 169-174. – 0,7 п.л.
25. *Мальсагов И.А., Миронова О.А.* Концепция стратегического управленческого учета и ее адаптация к устойчивому развитию холдинга // *Экономика и управление: проблемы, решения.* № 3, март 2014. С. 115-121. – 0,8 п.л.