

На правах рукописи



Хдейб Тарек Саид Нимер

**РАЗВИТИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Специальность 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва – 2021

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и налогообложения федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», г. Москва

Научный
руководитель:

Доктор экономических наук
Несветайлов Василий Федорович

Официальные
оппоненты:

Костюкова Елена Ивановна
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный
аграрный университет», заведующий кафедрой
бухгалтерского управленческого учета

Демина Ирина Дмитриевна
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации», профессор
департамента аудита и корпоративной отчетности

Ведущая
организация:

Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Орловский государственный университет имени
И.С. Тургенева»

Защита состоится 17 февраля 2022 г. в 11.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.196.06 на базе ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, Стремянный пер., д. 36, корп. 3, ауд. 353.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в Научно-информационном библиотечном центре имени Академика Л.И. Абалкина ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, ул. Зацепа, д. 43 и на сайте организации: <http://ords.rea.ru/>

Автореферат разослан « _____ » _____ 2021 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета Д 212.196.06,
кандидат экономических наук, доцент



Васильева Анастасия
Владимировна

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современных экономических условиях повышается значимость стратегического управления как на уровне государства, так и на уровне коммерческих организаций. При этом ключевую функцию выполняет стратегический управленческий учет, который представляет собой комплексную систему сбора, классификации, обработки учетно-аналитической информации, представляющей основу разработки и принятия стратегически важных управленческих решений.

В последние годы курс Правительства Российской Федерации, направленный на достижение целей социально-экономического развития страны, предопределил необходимость разработки стратегий развития государства в целом, регионов и хозяйствующих субъектов. В то же время на современном этапе развития, для которого характерны кризисные тенденции и серьезные изменения, обусловленные пандемией COVID-19, предприятия сталкиваются с возрастающей проблемой неопределенности, проявляющейся по-разному для каждой отрасли и сферы. В связи с этим повысилась значимость эффективного стратегического управления, основанного на актуальных решениях в области стратегического управленческого учета организаций коммерческого сектора.

Стратегия развития хозяйствующего субъекта должна быть ориентирована на повышение его конкурентоспособности, что невозможно без устойчивого развития и инновационного совершенствования. Устойчивое развитие – это процесс изменений, в котором эксплуатация ресурсов такого субъекта, внедрение инвестиций, ориентация научно-технического развития направлены на снижение негативного воздействия на экологию. При этом институциональные изменения согласуются и укрепляют нынешний и будущий потенциал хозяйствующего субъекта в рамках удовлетворения его потребностей и стремлений. Такой подход развития позволяет не только повысить корпоративную репутацию и стоимость бизнеса в долгосрочной перспективе, но и минимизировать риски в кризисный период, сохраняя свою целостность и достигая своих стратегических целей. Информационно-аналитическая составляющая системы стратегического управленческого учета позволяет руководству принимать необходимые управленческие решения, ориентированные на реализацию стратегии устойчивого развития, что повышает актуальность вопросов уточнения понятийного аппарата данной системы, обоснования ее концепции, составных элементов, совершенствования методических подходов и инструментария в деятельности, на основе системного (комплексного) подхода.

Анализ существующей исследовательской методологии стратегического управленческого учета показал необходимость актуализации этой системы в коммерческих организациях с учетом меняющихся факторов внешней и внутренней среды, влияющих на устойчивое развитие. Необходим комплексный подход в развитии концепции стратегического управленческого учета, совершенствование понятийного и методического аппарата оценки стратегического развития, которое возможно при устойчивом развитии и инновационном совершенствовании.

Степень разработанности проблемы. Теоретической основой исследования послужили разработки российских и зарубежных авторов по вопросам стратегического управленческого учета и анализа. Наиболее существенный вклад в развитие теории и методологии стратегического управленческого учета был внесен такими российскими представителями, как О.В. Алексеева, М. А. Вахрушина, Д.Н. Врублевский, Л.О. Ивашиненко, О.Д. Каверина, В.Ф. Несветайлов, О.Е. Николаева, В.В. Панков, Н.А. Казакова, С.П. Суворова и др. Разработкой теории и практики стратегического управленческого учета занимались такие зарубежные исследователи, как А. Апчерч, М. Бромвич, К. Ворд, К. Друри, Р. Каплан, Б.Л. Лорд, Б. Райан, Р. Рослендер, К. Симмонс, С. Харт и др.

Некоторые авторы рассматривают развитие стратегического управленческого учета и анализ эффективности выбранных стратегий развития хозяйствующих субъектов через призму инновационного совершенствования деятельности. Среди них – российские и зарубежные ученые и исследователи: Х. Кол, О.Н. Кузнецова, Т.Д. Кучмарски, Р. Симонс, Е.В. Хоменко и др.

Тем не менее, отмечая вклад указанных выше ученых в развитие стратегического управленческого учета, поиск его концепций, следует отметить недостаточность существующих исследований как для российской, так и для международной практики. Эти вопросы и обусловили выбор темы диссертационного исследования.

Область исследования. Исследование соответствует пунктам: 1.2. Методология построения учетных показателей, характеризующих социально-экономические совокупности на микро- и макроуровнях, 1.3. Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа, 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, 2.8. Экономический анализ и оценка эффективности предпринимательской деятельности специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта специальностей научных

работников Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации (экономические науки).

Объектом исследования определены концептуальные, теоретические и методические положения стратегического управленческого учета.

Предметом исследования выступают процессы развития стратегического управленческого учета на предприятиях машиностроительной отрасли.

Цель исследования заключается в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций по совершенствованию стратегического управленческого учета и комплексной оценки устойчивого развития хозяйствующих субъектов машиностроительной отрасли.

Достижение поставленной цели потребовало постановки и решения следующих **задач**:

1) проанализировать роль и место стратегического управленческого учета в концепции стратегического управления, выявить проблемы учетно-аналитического обеспечения и предложить комплексный подход, направленный на их решение;

2) провести сравнительный анализ существующих концепций стратегического управленческого учета, адаптированных под условия современной рыночной экономики, и разработать авторскую концепцию устойчивого развития с целью формирования учетно-аналитической информации для последующего анализа, оценки и разработки управленческих решений;

3) исследовать свойства учетно-аналитической информации и предложить подход к ее сбору и классификации для реализации концепции устойчивого развития;

4) дать критическую оценку подходов разных авторов в применении методов и инструментов оценки устойчивого развития, определив при этом авторское видение комплексного подхода к оценке его уровней;

5) разработать комплексную систему оценки показателей устойчивого развития с использованием инструментария теории нечетких множеств.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды ведущих российских и зарубежных авторов по вопросам сущности и содержания стратегического управленческого учета, концептуальных подходов к его организации, роли учетно-аналитической информации в разработке комплексной системы стратегического управления и реализации концепции устойчивого развития. Содержание и особенности решения поставленных в данном исследовании задач обусловили использование таких методов и приемов исследования, как системный, сравнительный и ситуационный анализ; обобщение, группировка, выборка, функциональные классификации и иные исследовательские методы; положения и методы теории нечетких множеств.

Информационную основу исследования составили аналитические, методические и справочные материалы, исследования зарубежных и отечественных ученых, представленные в монографиях, пособиях и научных периодических изданиях, статистические материалы Федеральной службы государственной статистики; сведения из электронных Интернет-ресурсов, в том числе на корпоративных и ведомственных сайтах.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в обосновании теоретико-методических положений, связанных с совершенствованием стратегического управленческого учета и разработке комплексного учетно-аналитического инструментария, обеспечивающего эффективность управленческих решений в процессе реализации стратегии устойчивого развития.

Наиболее значимые результаты диссертационной работы, содержащие элементы научной новизны, отражены в следующих положениях, выносимых на защиту:

1) уточнение содержания терминов «стратегический управленческий учет» и «концепция стратегического управленческого учета» при разработке комплексного подхода к совершенствованию системы учетно-аналитического обеспечения деятельности, включающей сбор и классификацию учетно-аналитической информации в условиях изменяющейся институциональной среды;

2) совершенствование концептуальных положений, раскрывающих содержание концепции устойчивого развития для целей стратегического управленческого учета с помощью разработанных основных принципов и допущений формирования комплексной современной учетно-аналитической информации, основанной на инновационном характере экономики;

3) формирование информационно-аналитической модели, позволяющей собирать и классифицировать учетно-аналитическую информацию в разрезе целей устойчивого развития, для оценки реализации выбранной стратегии развития и подготовки на основе этой информации интегрированной отчетности;

4) разработка и апробация на реальных данных методов и способов расчета, анализа и оценки показателей устойчивого развития и инновационного совершенствования с использованием инструментария теории нечетких множеств. С помощью разработанного интервально-лингвистического классификатора определяются допустимые параметры взаимосвязанных трансформаций контролируемых показателей, формируются правила объективной комплексной оценки уровня каждого показателя с целью реализации успешной стратегии устойчивого развития;

5) формулирование модели концептуального анализа стратегического показателя устойчивого развития, аналитическая функция которой позволяет отследить достижение планового стратегического показателя, объединяющего

функционал анализа устойчивости развития предприятия, реализации его инновационных возможностей и инновационного совершенствования для коррекции механизмов стратегии в процессе стратегического управления предприятием.

Теоретическая значимость результатов исследования. Разработанная концепция стратегического управленческого учета способствует повышению качества учетно-аналитической информации, ее классификации для целей анализа устойчивого развития хозяйствующего субъекта, проводимого с помощью комплекса показателей, представленных в предложенной автором модели концептуального анализа стратегического показателя устойчивого развития предприятия, а также разработке и принятию обоснованных стратегических решений в деятельности хозяйствующих субъектов. В исследовании обоснован и уточнен ряд наиболее значимых теоретико-методических положений стратегического управленческого учета и анализа.

Практическая значимость результатов исследования. Разработанные в исследовании способы сбора и классификации учетно-аналитической информации, а также комплексная система оценки показателей устойчивого развития, включающая осуществление инновационного совершенствования в процессе стратегического управления предприятием, следует рассматривать как основу совершенствования уже действующих инструментов и практических приложений. Кроме того, автором исследования была построена инфологическая модель, содержащая направления движения информации, определяющая формирование и контроль достижения стратегического показателя устойчивого развития, необходимого для разработки важных стратегических управленческих решений.

Результаты исследования имеют практический интерес для специалистов экономических служб, высшего и среднего управленческого звена с целью разработки и оценки исполнения стратегии устойчивого развития. Представленный в исследовании инструментарий оценки стратегического показателя устойчивого развития используется в процессе организации стратегического управленческого учета предприятий машиностроительной отрасли.

Апробация результатов исследования. Результаты исследования были представлены на национальных и международных научно-практических конференциях, в том числе Международной межвузовской студенческой научно-практической конференции «Учет, аудит и налогообложение в обеспечении экономической безопасности предприятий» (ФГБОУ ВО РЭУ им. Г. В. Плеханова, Москва, 2017 г.), Международной научно-практической конференции «Инновации в науке и практике» (НИЦ «Вестник науки», Барнаул, 2018 г.), Международной межвузовской научно-практической конференции «Перспективы учета, анализа и налогообложения в странах СНГ» (ФГБОУ ВО РЭУ им. Г. В.

Плеханова, Москва, 2018 г.), Международных Плехановских чтениях (ФГБОУ ВО РЭУ им. Г. В. Плеханова, Москва, 2019 г.), в межвузовских сборниках научных трудов и результатов совместных научных-исследовательских проектов (г. Москва, 2018-2019 гг.).

Отдельные положения и рекомендации, сформулированные в работе, нашли применение в деятельности АО «Копейский машиностроительный завод», ООО «ГЕВИТ» НПК», ООО «ТУЛАПРЕССМАШ», что подтверждено соответствующими справками.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 11 научных работах общим объемом 6,93 печ. л. (авторских 4,97 печ. л.), в том числе – 6 публикаций (авторских – 3,62 печ. л.), из Перечня рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени кандидата наук.

Структура и объем работы. Структура исследования состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 182 наименований, 2 приложений. Основное содержание диссертации изложено на 254 страницах (без учета списка литературы и приложений), работа включает 34 таблицы, 40 рисунков, 25 формул.

II. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнение содержания терминов «стратегический управленческий учет» и «концепция стратегического управленческого учета» при разработке комплексного подхода к совершенствованию системы учетно-аналитического обеспечения деятельности, включающей сбор и классификацию учетно-аналитической информации в условиях изменяющейся институциональной среды.

В результате исследования существующего понятийного аппарата в области стратегического управленческого учета авторский подход к содержанию термина «стратегический управленческий учет» определяет его как многомерную систему, направленную на предоставление высшему руководству учетно-аналитической стратегической информации финансового и нефинансового характера, которая посредством анализа комплексных показателей в соответствии с избранной стратегией позволит определить вектор стратегического развития хозяйствующего субъекта, его конкурентную позицию в условиях стабильной и нестабильной внешней и внутренней среды. Принципиальным отличием предложенного автором исследования уточненного понятия является повышение им значимости финансовой и нефинансовой информации, формируемой с

помощью управленческого учета, но применяемой для анализа комплексных индикаторов стратегического развития хозяйствующего субъекта.

Стратегический управленческий учет в комплексной системе учетного и аналитического обеспечения деятельности хозяйствующего субъекта, с точки зрения выработки стратегии дальнейшей деятельности и развития, не может быть организован без разработанной концепции стратегического управленческого учета, под которой автором данного исследования предложено понимать совокупность теоретических построений и методологических подходов, определяющих логику, структуру, принципы и допущения функционирования принятой системы стратегического управленческого учета на предприятии в контексте экономических, экологических, социальных и институциональных аспектов развития.

Важно отметить, что учетно-аналитическая информация, подготовленная в рамках стратегического управленческого учета, позволяет оценить влияние факторов внешней среды, влияющих на реализацию стратегии развития и место хозяйствующего субъекта во внешней среде. Это положение хозяйствующего субъекта в конкурентной среде обеспечивается за счет эффективного использования потенциала производственной системы, допускающего изменение социально-экономических показателей деятельности хозяйствующего субъекта в определенный период времени и в определенной экономической зоне.

2. Совершенствование концептуальных положений, раскрывающих содержание концепции устойчивого развития для целей стратегического управленческого учета с помощью разработанных основных принципов и допущений формирования комплексной современной учетно-аналитической информации, основанной на инновационном характере экономики.

Анализ представленных в рамках данного исследования существующих концепций стратегического управленческого учета показал, что ни одна из них не отвечает требованиям современной учетно-аналитической информации, построенной на инновационном характере экономики. Поэтому автором исследования определено, что в современных реалиях наиболее эффективной с позиции стратегического управленческого учета может стать концепция устойчивого развития (рисунок 1).

Концепция устойчивого развития хозяйствующего субъекта – это комплексный подход, о котором говорят в период, когда проблемы, вызванные различными видами деятельности, требуют серьезных решений. Обеспечивать долговечность в концепции устойчивого развития хозяйствующего субъекта призван воссоздаваемый модуль, а развитие – это инновационный модуль. Данная концепция призвана решить задачи стратегического управленческого учета, позволяющего качественно собирать и классифицировать учетно-аналитическую

информацию для целей анализа и стратегического управления в условиях меняющейся институциональной среды, преследующей цель устойчивого развития.

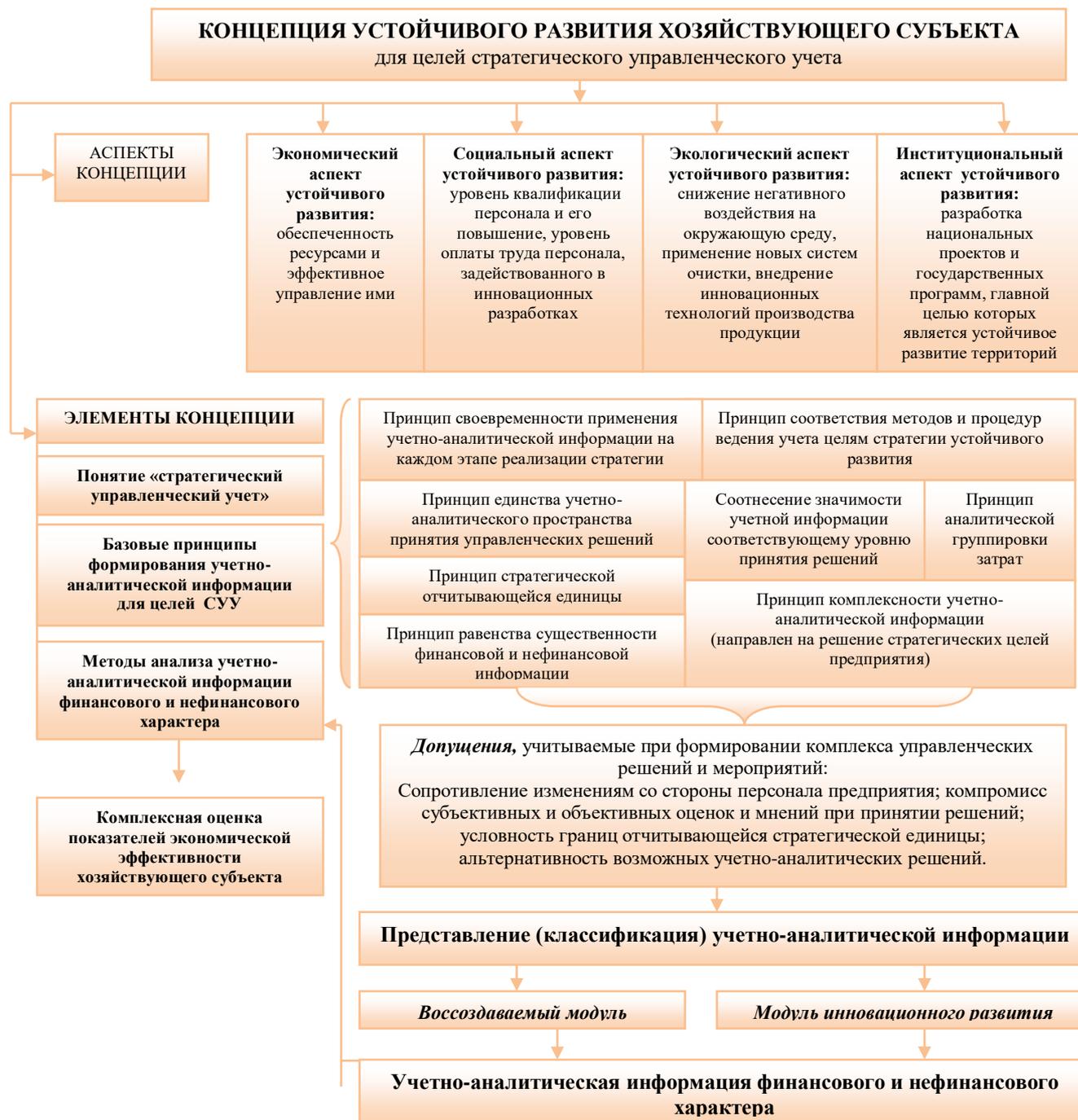


Рисунок 1 – Концепция устойчивого развития хозяйствующего субъекта для целей стратегического управленческого учета

Источник: разработано автором исследования.

Предложенная концепция устойчивого развития включает следующие элементы: 1) понятие «стратегический управленческий учет»; 2) базовые принципы и допущения, на которых строится формирование качественной

учетно-аналитической информации для целей стратегического управленческого учета и последующего стратегического управления на требуемом этапе реализации выбранной стратегии развития хозяйствующего субъекта в условиях меняющейся институциональной среды; 3) методы анализа учетно-аналитической информации финансового и нефинансового характера.

Формирование стратегии призвано обеспечить реализацию двух целей:

- 1) цель 1 – устойчивое развитие хозяйствующего субъекта;
- 2) цель 2 – инновационное совершенствование деятельности хозяйствующего субъекта.

Каждая из предложенных целей предполагает разработку и реализацию комплекса мероприятий. Механизмом оценки хода исполнения этих целей служит инструментарий анализа устойчивого развития предприятия в виде комплексной оценки финансовой и нефинансовой учетно-аналитической информации с помощью групп показателей, способствующих оценке реализации стратегических целей.

Система базовых принципов была дополнена автором исследования новыми принципами – принципом комплексности учетно-аналитической информации и принципом своевременности применения учетно-аналитической информации на каждом этапе реализации стратегии устойчивого развития хозяйствующего субъекта. При этом принцип комплексности учетно-аналитической информации предполагает формирование информационной основы для проведения стратегического управленческого анализа и комплексного анализа устойчивого развития хозяйствующего субъекта в разрезе показателей, оценивающих его финансовое состояние и степень инновационного развития.

Поскольку концептуальные основы того или иного явления основываются на основополагающих принципах и допущениях, то для уяснения самостоятельной предметной ценности стратегического управленческого учета автором исследования выделены основные допущения, которые позволяют стратегическому управленческому учету иметь самостоятельную предметную ценность, конкретизировать область действий предложенных в исследовании принципов стратегического управленческого учета.

Предложенное автором исследования допущение сопротивления изменениям со стороны персонала предприятия связано с принципом комплексности учетно-аналитической информации. Непонимание целей и задач планируемых организационных изменений, со стороны персонала, являются достаточно частой проблемой многих хозяйствующих субъектов. Кроме того, рядовые сотрудники обладают низкой терпимостью к изменениям из-за страха того, что не смогут справиться либо с новыми функциями, либо обучиться новым навыкам. Такое сопротивление изменениям, в основном, характерно при

внедрении инноваций. Поэтому для компаний, находящихся на инновационном пути развития необходимо учитывать предложенное автором допущение и разрабатывать комплекс мер, направленных на нивелирование негативных воздействий (рисунок 2).

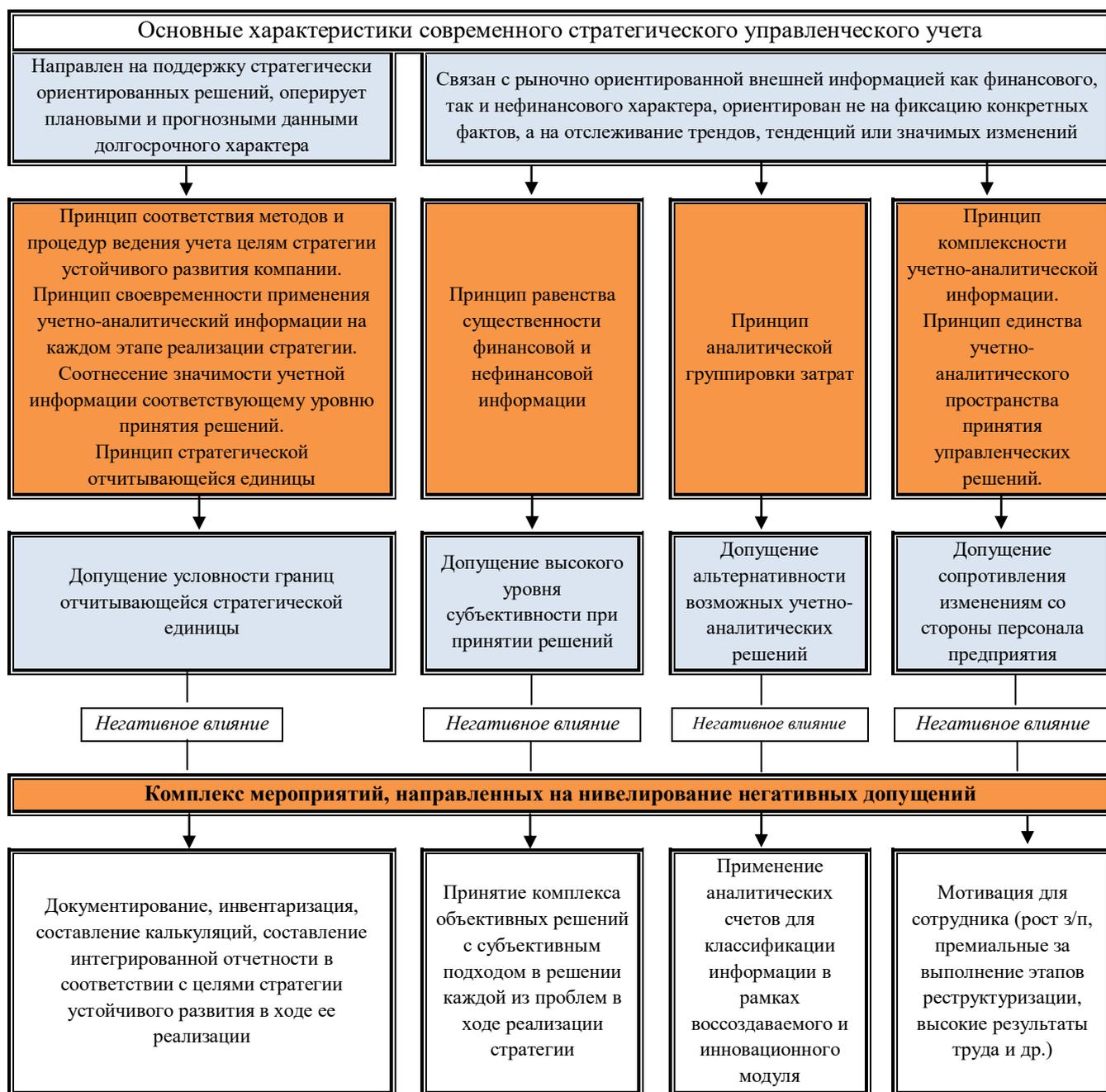


Рисунок 2 – Управление негативными допущениями в практике стратегического управленческого учета

Источник: составлено автором исследования.

Установлено, что учетно-аналитическая информация для целей ведения стратегического управленческого учета и стратегического управления деятельностью хозяйствующего субъекта должна обладать определенными свойствами, которые разбиты на три группы (качественные характеристики

учетной информации, валидные и эмерджентные свойства информации). Эти свойства определяют качество учетно-аналитической информации, способствуют выработке ориентиров, определению контуров устойчивого развития хозяйствующего субъекта, основанных на консолидации двух основных модулей: воссоздаваемого модуля и модуля инновационного развития.

3. Формирование информационно-аналитической модели, позволяющей собирать и классифицировать учетно-аналитическую информацию в разрезе целей устойчивого развития, для оценки реализации выбранной стратегии развития и подготовки на основе этой информации интегрированной отчетности.

Реализация предложенных автором исследования базовых принципов формирования учетно-аналитической информации для целей стратегического управленческого учета позволяет собирать и классифицировать информацию в рамках воссоздаваемого модуля и модуля инновационного развития для последующего анализа и оценки, разработки стратегически важных управленческих решений с учетом факторов внешнего воздействия институциональной среды, используя комплексный подход.

Воссоздаваемый модуль – это совокупность условий, обеспечивающих постоянное осуществление процессов по сохранению и развитию максимального потока доходов с точки зрения рационального использования, ресурсоэффективности организации, а также допускающих и стимулирующих внедрение в практику производственной деятельности таких технологий, которые бы способствовали формированию дополнительного эффекта за счет инновационной активности, являющейся компонентом инновационного модуля.

Инновации и воссоздаваемый модуль представляют собой «двигатели» устойчивого развития. Так, воссоздаваемый модуль связан с эффективностью работы производственных единиц организации. При этом учитывается уровень скорости ее адаптации по различным параметрам к новым условиям функционирования. В свою очередь инновации являются «двигателем» и заставляют менеджмент осуществлять поиск новых управленческих методов, совершенствуя тем самым процесс управления, обновляя его и придавая ему новый стратегический вектор.

При этом воссоздаваемый модуль содержит финансовую информацию о результатах деятельности и финансовом состоянии хозяйствующего субъекта, модуль инновационного развития содержит информацию финансового и нефинансового характера относительно инновационного развития и совершенствования предприятия.

Разработанная автором информационно-аналитическая модель стратегического управленческого учета (рисунок 3) для применения ее в

деятельности машиностроительного предприятия ставит задачей не только сбора учетно-аналитической информации, разработку стратегии устойчивого развития, применение классифицированной учетно-аналитической информации для оценки реализации выбранной стратегии развития, но и подготовку на основе этой информации интегрированной отчетности, которая должна включать три основных компонента: социальную, экологическую отчетность и отчеты по корпоративному управлению.



Рисунок 3 – Информационно-аналитическая модель стратегического управленческого учета как информационной основы анализа устойчивого развития хозяйствующего субъекта

Источник: разработано автором исследования.

Автором определено, что классификация учетно-аналитической информации в модулях имеет целевую направленность для реализации целей стратегии. Отсюда вытекает необходимость выбора системы комплексных показателей оценки устойчивого развития хозяйствующего субъекта, которая позволит оценить реализацию целей устойчивого развития и инновационного совершенствования в деятельности хозяйствующего субъекта.

4. Разработка и апробация на реальных данных методов и способов расчета, анализа и оценки показателей устойчивого развития и инновационного совершенствования с использованием инструментария теории нечетких множеств. С помощью разработанного интервально-лингвистического классификатора определяются допустимые параметры взаимосвязанных трансформаций контролируемых показателей, формируются правила объективной комплексной оценки уровня каждого показателя с целью реализации успешной стратегии устойчивого развития.

Автором исследования определено, что значимым элементом предложенной концепции устойчивого развития для целей стратегического управленческого учета и управления предприятием является инструментарий анализа учетно-аналитической информации.

Исследование подходов разных ученых к вопросам оценки устойчивого развития во взаимосвязи с инновационной активностью позволило сформулировать собственную позицию автора исследования относительно оценки устойчивого развития хозяйствующего субъекта, которая заключается в комплексном подходе к оценке предложенной собранной учетно-аналитической информации и формировании комплексного стратегического показателя устойчивого развития (Strategic Indicator of Sustainable Development – S_{ISD}).

Комплексный характер этого стратегического показателя предполагает его формирование и расчет с помощью комплексных показателей, объединяющих финансовую информацию, относительно устойчивости развития (показатель устойчивого развития – Indicator of Sustainable Development, далее I_{SD}) и реализации его инновационных возможностей посредством комплексной оценки инновационного совершенствования (показатель инновационного развития – Indicator of Innovative Development, далее I_{ID} и индикативный показатель социального аспекта инновационного развития – Indicative Indicator of Social Aspect of Innovative Development, далее I_{IS}). В результате инновационный характер расстановки акцентов дальнейшей деятельности позволяет хозяйствующему субъекту быть устойчивым в своем развитии и реализовать цели сформированной руководством стратегии устойчивого развития.

Для реализации целей устойчивого развития и инновационного совершенствования основными моментами стратегического управленческого учета является сбор и классификация учетно-аналитической информации по аналитическим блокам, представленным в таблице 1.

Таблица 1 – Состав показателей для оценки устойчивого развития и инновационного совершенствования машиностроительного предприятия

Аналитический блок	Цель анализа	Состав показателей	Условное обознач.
Блок 1. Оценка финансовой устойчивости	Определить степень зависимости хозяйствующего субъекта от внешнего финансирования, выявить резервы роста собственного капитала, возможности финансирования оборотных активов за счет собственных средств.	Коэффициент автономии	k ₁
		Коэффициент обеспеченности оборотных средств собственными источниками финансирования	k ₂
Блок 2. Оценка ликвидности	Определить возможность хозяйствующего субъекта погашать имеющиеся краткосрочные обязательства на определенную дату, которая зависит от обеспеченности хозяйствующего субъекта ликвидными активами (активами, с разной скоростью превращения их в деньги).	Коэффициент абсолютной ликвидности	k ₃
		Коэффициент быстрой ликвидности	k ₄
Блок 3. Оценка деловой активности	Определить интенсивность использования активов и обязательств, то есть оценить количество оборотов, которые за анализируемый период проходят средние остатки активов и обязательств.	Коэффициент соотношения дебиторской и кредиторской задолженности	k ₅
		Коэффициент соотношения текущих оборотных активов и краткосрочных обязательств (или коэффициент текущей ликвидности)	k ₆
		Коэффициент оборачиваемости материальных оборотных активов	k ₉
		Коэффициент оборачиваемости внеоборотных активов.	k ₁₀
Блок 4. Оценка рентабельности	Определить уровень прибыльности деятельности, а также динамику изменения данного уровня, возможности капитализации чистой прибыли.	Коэффициент рентабельности продаж (по чистой прибыли)	k ₇
		Коэффициент рентабельности собственных средств	k ₈
Блок 5. Оценка	Определить возможности инновационного	Коэффициент	m ₁

инновационного совершенствования	развития хозяйствующего субъекта, наукоёмкость производства, инновационную активность хозяйствующего субъекта, выявление инновационного социального потенциала, внедрение инноваций в производственный процесс, оценить перспективы инновационного развития.	исследовательской интенсивности	
		Коэффициент освоения выпуска новой продукции	m_2
		Коэффициент социальной (кадровой) затратоемкости производства	y_1

Источник: сгруппировано автором исследования.

Показатели устойчивого развития и инновационного совершенствования могут пересекаться между собой в различных формах и на различных этапах принятия стратегических решений.

Поэтому, чтобы учесть значения и эффект от каждого показателя в составе комплексного стратегического показателя устойчивого развития, автором исследования использован соответствующий математический аппарат – теория нечетких множеств, с помощью которого изменения контролируемых параметров процесса управления были выражены через интервально-лингвистическую оценку разнонаправленного изменения экономических показателей и комплексную оценку с учетом объединенной интегрированной финансовой и нефинансовой информации.

Данный подход позволил сделать вывод не только о способности хозяйствующего субъекта к устойчивому развитию, но и выявить тенденции изменения развития, оценить влияние воздействующих факторов. При этом сам алгоритм анализа базируется на применении значений средневзвешенной суммы комплексных показателей с использованием теории нечетких множеств, основанной на идее аддитивной свертки комплексных показателей в единичный интервал. Впоследствии происходит интервально-лингвистическая оценка полученного результата в анализируемый момент времени.

В предлагаемой автором исследования модели (рисунок 4) рассматривается состояние процесса изменений стратегического показателя устойчивого развития S_{ISD} как полного множества, охватывающего все объекты некоторого класса, состоящее из нечетких подмножеств значений показателя I_{SD} , I_{ID} и I_{IS} .

Учтено влияние стохастического компонента показателя устойчивого развития и степень дезорганизации управляемой и управляющих систем при определении границ параметров при формировании нечетких правил определения I_{SD} интервально-лингвистическим классификатором машиностроительной отрасли (таблица 2).

Порог, равный 0,5, в теории нечетких множеств называют точкой перехода. Этот предел определяется для низкого уровня комплексного показателя устойчивого развития.

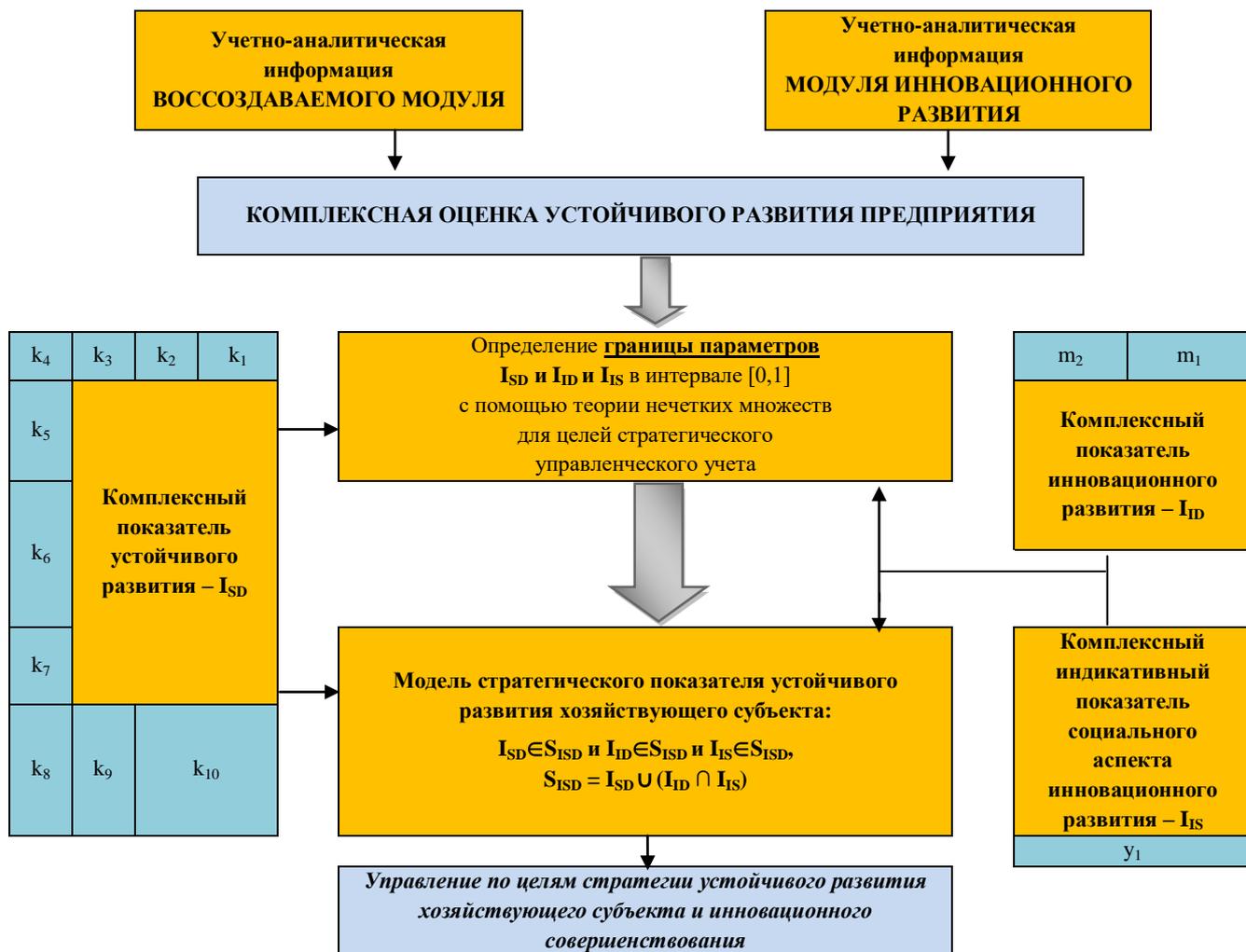


Рисунок 4 – Модель комплексной оценки устойчивого развития хозяйствующего субъекта

Источник: предложено и сформировано автором исследования.

Таблица 2 – Интервально-лингвистический классификатор для $\mu_{ISD}(z_i)$

Значение z_i	Интервал значений $\mu_{ISD}(z_i)$
Устойчивое развитие	$[0,95] \leq \mu_{ISD}(z_i) < [1]$
Отличный	$[0,85] \leq \mu_{ISD}(z_i) < [0,95]$
Очень высокий	$[0,80] \leq \mu_{ISD}(z_i) < [0,85]$
Высокий	$[0,75] \leq \mu_{ISD}(z_i) < [0,80]$
Очень хороший	$[0,63] \leq \mu_{ISD}(z_i) < [0,75]$
Хороший	$[0,54] \leq \mu_{ISD}(z_i) < [0,63]$
Низкий	$[0,5] \leq \mu_{ISD}(z_i) < [0,54]$
Неудовлетворительный	$\mu_{ISD}(z_i) < [0,5]$

Источник: сформировано автором исследования.

На основе анализа изменений данных за предшествующие периоды и сформированного прогнозного баланса предприятия машиностроительной отрасли АО «Машиностроительный завод» в рамках реализации стратегии устойчивого развития, рассчитанного по условиям максимальной выручки и максимальной эффективности в рамках стратегии на пять лет, все показатели идентифицируются в начальный период t_0 (в 2013 году k_i – «очень хороший» [0,63]). Это позволяет при начальных показателях эффективности определить $I_{SD} = \{(\mu_{ISD}(z_i), Z_i) \mid z_i \in Z_i\}$.

Поскольку финансовые результаты являются фундаментом изменения статей бухгалтерского баланса хозяйствующего субъекта, то выручка и ее изменение стали основой разработки базовых значений, используемых при оценке значения функции принадлежности комплексного показателя устойчивого развития хозяйствующего субъекта на примере машиностроительной отрасли. Так, выручка прогнозного года АО «Машиностроительный завод» составит 3,573,501 тыс р., выручка базового года для реализации стратегии устойчивого развития – 2,251,306 тыс р. Таким образом, базовый уровень всех показателей для оценки функции принадлежности, том числе показателя устойчивого развития, составил: $2,251,306 / 3,573,501 = 0,630$. Если провести линейное преобразование количественных оценок k_i за последующие годы 2013–2018 гг. в интервально-лингвистические значения единичного пространства и принять, что все показатели в 2013 году равны 0,63, и I_{SD} – как «очень хороший», то получится оценка последующих интервально-лингвистических значений функции принадлежности.

Таким образом, появляется интервально-лингвистическая матрица, которая приведена в таблице 3, где один столбец достоверно заполнен фактическими показателями, с присвоением интервально-лингвистического соответствия каждому. В дальнейшем эти показатели могут разнонаправленно увеличиваться или уменьшаться, но эти изменения проанализированы как по отдельным показателям, так и в целом с помощью интегрального объединения.

Таблица 3 – Значения функции принадлежности показателя устойчивого развития в 2013-2018 АО «Машиностроительный завод»

Коэфф. \ Год	Значение коэффициентов					
	базовый год	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
k_1	0,788	0,840	0,863	0,857	0,803	0,844
$\mu_{ISD}(k_1), K_1$	0,630	0,672	0,690	0,685	0,642	0,675
k_2	0,629	0,641	0,466	0,492	0,639	0,645
$\mu_{ISD}(k_2), K_2$	0,630	0,642	0,467	0,493	0,640	0,646

k_3	2,841	1,662	0,736	1,236	0,408	1,865
$\mu_{\text{ISD}}(k_3), K_3$	0,630	0,369	0,163	0,274	0,090	0,414
k_4	3,961	3,213	2,727	2,791	1,491	2,887
$\mu_{\text{ISD}}(k_4), K_4$	0,630	0,511	0,434	0,444	0,237	0,459
k_5	2,231	1,976	2,181	2,190	3,200	3,401
$\mu_{\text{ISD}}(k_5), K_5$	0,630	0,558	0,616	0,618	0,904	0,960
k_6	4,501	4,021	3,513	3,249	3,329	4,554
$\mu_{\text{ISD}}(k_6), K_6$	0,630	0,563	0,492	0,455	0,466	0,637
k_7	0,165	0,209	0,184	0,216	0,172	0,210
$\mu_{\text{ISD}}(k_7), K_7$	0,630	0,798	0,703	0,825	0,657	0,802
k_8	0,149	0,169	0,156	0,168	0,165	0,171
$\mu_{\text{ISD}}(k_8), K_8$	0,630	0,715	0,660	0,710	0,698	0,723
k_9	13,389	12,263	17,101	15,901	13,573	14,997
$\mu_{\text{ISD}}(k_9), K_9$	0,630	0,577	0,805	0,748	0,639	0,706
k_{10}	1,741	1,841	1,095	1,272	0,984	1,789
$\mu_{\text{ISD}}(k_{10}), K_{10}$	0,630	0,666	0,396	0,460	0,356	0,647
$I_{\text{SD}}=(\mu_{\text{ISD}}(z_i), Z_i)$	6,300	6,071	5,426	5,712	5,329	6,669
	0,63	0,607	0,542	0,571	0,533	0,667
	Очень хороший	Хороший	Хороший	Хороший	Низкий	Очень хороший

Источник: проанализировано и сгруппировано автором исследования.

Аналогичным образом определяется и показатель инновационного развития, который также зависит от количественной, числовой информации, представляемой в текущем режиме функцией принадлежности $\mu_{\text{ID}}(z_j)$, которая сама является нечетким подмножеством состояний многокритериальной функции принадлежности показателей. В таблице 4 представлены результаты оценки значений функции принадлежности I_{ID} АО «Машиностроительный завод».

Таблица 4 – Значение функции принадлежности комплексного показателя инновационного развития в 2013-2018 гг. АО «Машиностроительный завод»

Год \ Коэфф.	Значение коэффициентов					
	базовый год	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
m_1	0,052	0,049	0,047	0,061	0,051	0,056
$\mu_{\text{ID}}(m_1), M_1$	0,63	0,594	0,569	0,739	0,618	0,678
m_2	0,076	0,069	0,072	0,093	0,116	0,119
$\mu_{\text{ID}}(m_2), M_2$	0,63	0,571	0,597	0,772	0,962	0,995

$I_{ID} = (\mu_{ID}(z_j), Z_j)$	1,26	1,165	1,166	1,511	1,58	1,673
	0,630	0,582	0,583	0,756	0,790	0,837
	Очень хороший	Хороший	Хороший	Высокий	Высокий	Очень высокий

Источник: проанализировано и сгруппировано автором.

В таблице 5 сгруппированы результаты оценки комплексного стратегического показателя устойчивого развития S_{ISD} с применением операции объединения нечетких множеств методом Гамахера. Применение данного метода как оператора объединения нечеткого множества I_{SD} и I_{ID} приводит к следующему расчету S_{ISD} :

$$S_{ISD} = \frac{ISD + IID - 2 * ISD * IID}{1 - ISD * IID} \quad (1)$$

Таблица 5 – Оценка стратегического показателя устойчивого развития АО «Машиностроительный завод» в 2013-2018 гг.

Показ.	Год	Значение показателя					
		базовый год	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
I_{SD}		0,63	0,607	0,542	0,571	0,533	0,667
I_{ID}		0,63	0,582	0,583	0,756	0,790	0,837
S_{ISD}		0,773	0,746	0,721	0,816	0,831	0,877
		Высокий	Очень хороший	Очень хороший	Очень высокий	Очень высокий	Отличный

Источник: проанализировано и сгруппировано автором исследования.

Результаты расчетов показывают, что увеличение каждого из используемых комплексных показателей благоприятно повлияло на стратегический показатель устойчивого развития и увеличение общей суммы показателей, а также отражает повышение финансовой устойчивости и инновационного развития хозяйствующего субъекта.

5. Формулирование модели концептуального анализа стратегического показателя устойчивого развития, аналитическая функция которой позволяет отследить достижение планового стратегического показателя, объединяющего функционал анализа устойчивости развития предприятия, реализации его инновационных возможностей и инновационного совершенствования для коррекции механизмов стратегии в процессе стратегического управления предприятием.

Концептуальный анализ стратегического показателя устойчивого развития предполагает не только анализ индикаторов, характеризующих инновационное развитие хозяйствующего субъекта, его инновационную активность, но и саму инновационную идею, выраженную в конечном продукте, в условиях

производственной деятельности хозяйствующего субъекта. Обобщение полученных в ходе исследования научных знаний о системе стратегического управленческого учета, о концептуальных подходах к анализу устойчивого развития хозяйствующего субъекта, позволили автору исследования разработать модель концептуального анализа стратегического показателя устойчивого развития (рисунок 5).

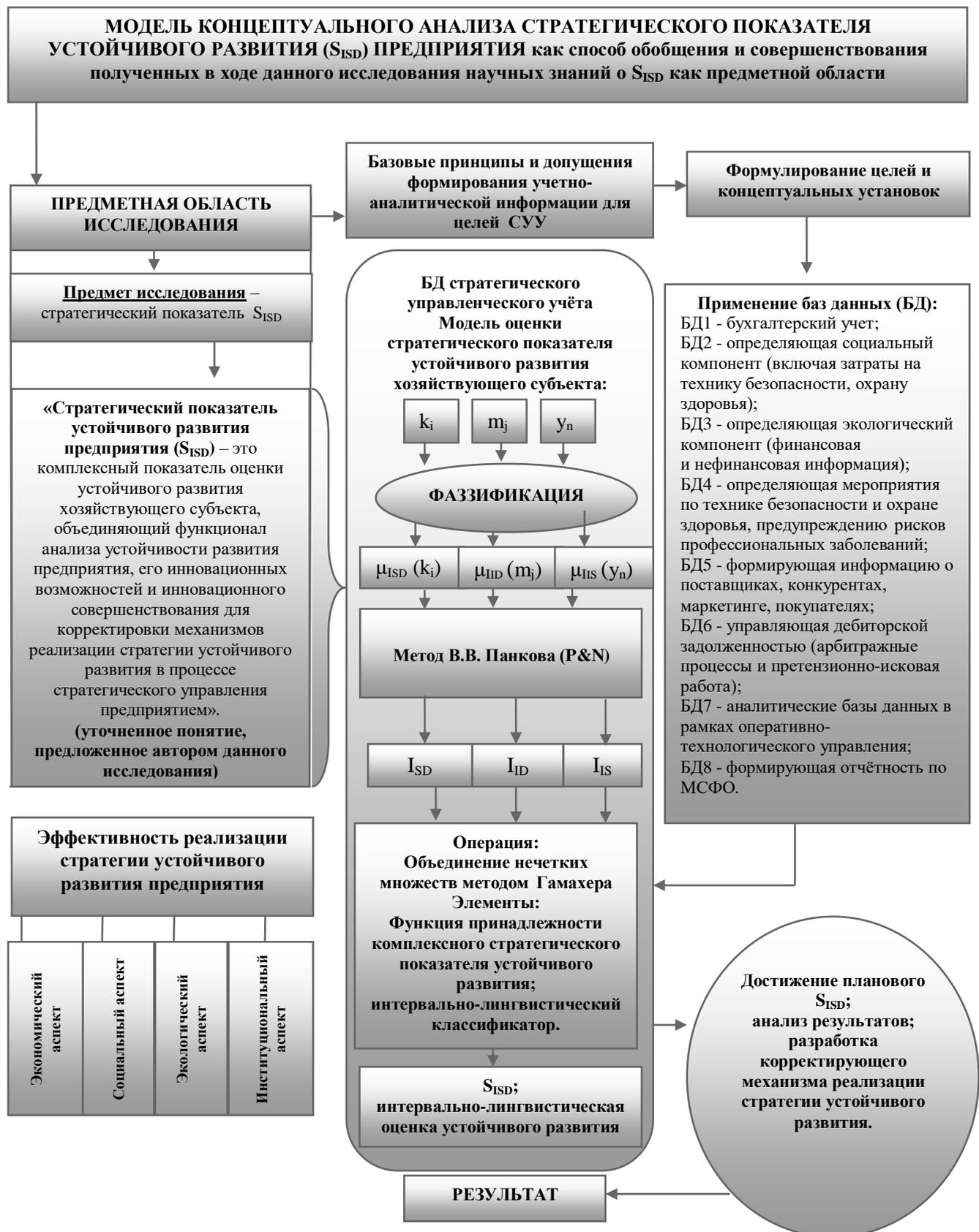


Рисунок 5 – Модель концептуального анализа стратегического показателя устойчивого развития (S_{ISD}) хозяйствующего субъекта

Источник: разработано автором исследования.

В качестве объекта исследования выбраны концептуальные и теоретические положения стратегического управленческого учета, который, как крупная сфера учетно-аналитической деятельности сужен до инфологической модели, предлагаемой автором данного исследования. Инфологическая модель (рисунок 6) содержит направления движения информации, определяющей формирование и контроль достижения S_{ISD} . Это – движение информации между базами данных: БД-1, БД-2, БД-3 (базами данных бухгалтерского, управленческого и стратегического учета соответственно).

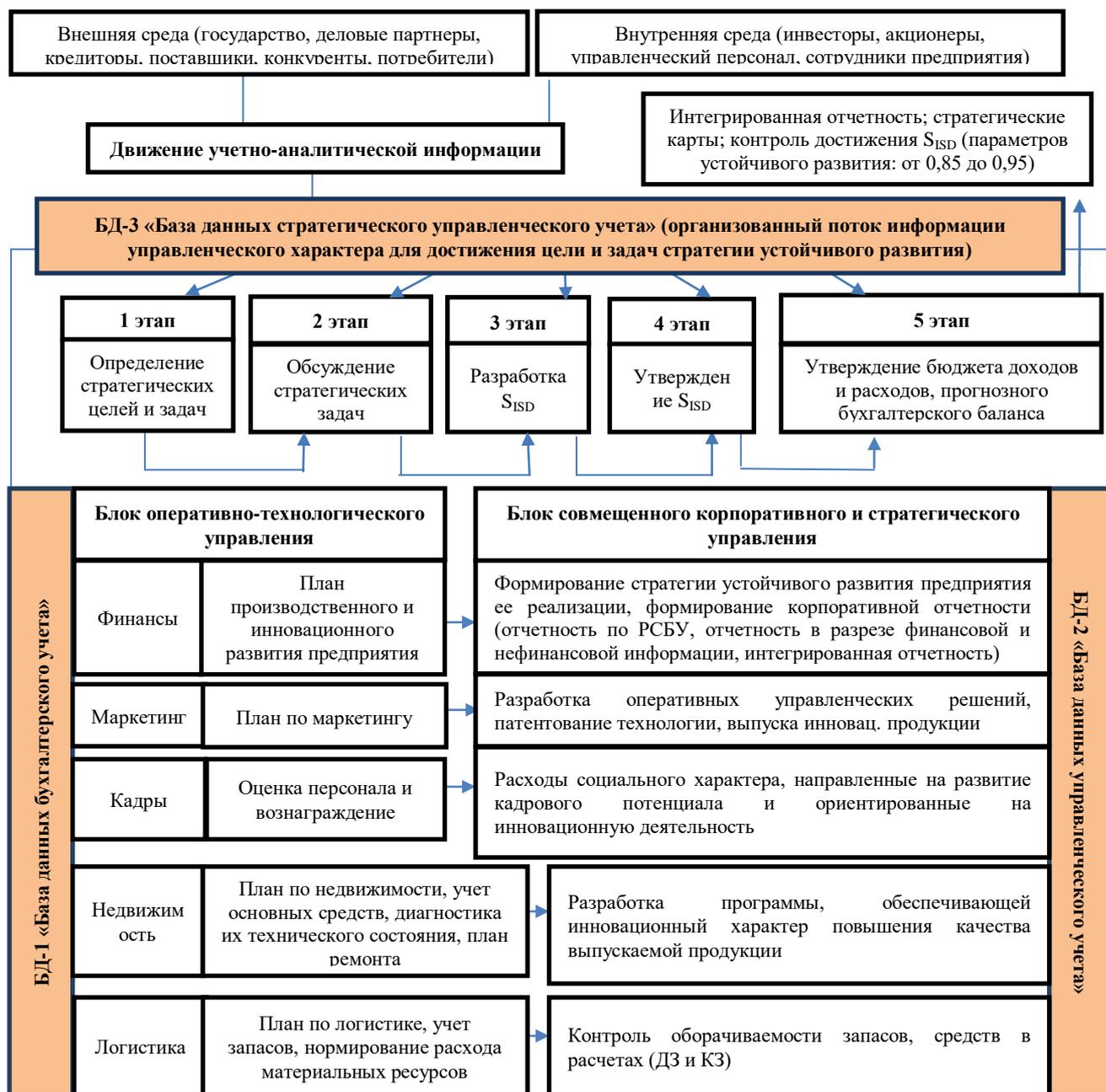


Рисунок 6 – Инфологическая модель системы стратегического управленческого учета машиностроительного предприятия

Источник: разработано автором исследования.

В дополнение к представленной оценке стратегического показателя устойчивого развития S_{ISD} в таблице 5 стоит учитывать значимый фактор – индикативный показатель социального аспекта инновационного развития I_{IS} , который был учтен в модели концептуального анализа стратегического показателя устойчивого развития (рисунок 5) и в инфологической модели (рисунок 6).

В разрезе данного показателя внимание следует уделить расходам социального характера в процессе инновационного совершенствования (расходам на обучение, повышение квалификации, переподготовку персонала, расходам на патентование нового вида продукции, расходам на рационализаторские предложения, расходам на обеспечение персонала специальной одеждой и обувью, расходам на технику безопасности и др.). Без кадрового потенциала невозможно инновационное развитие, так как научно-технический прогресс делают люди, персонал. В связи с этим для повышения значимости данного аспекта в анализе устойчивого развития предприятия методика анализа предлагается дополнить новым показателем в составе индикативного показателя социального аспекта инновационного развития – I_{IS} , которое зависит от значения финансового коэффициента – y_1 .

Данный коэффициент позволит определить долю социальных расходов в выручке хозяйствующего субъекта, проанализировать затратноёмкость социальных расходов, которые помогут персоналу развиваться, либо обеспечивать его защищенность в работе конкретного хозяйствующего субъекта, а также создавать возможность его профессионального роста. Состав этих расходов социального характера меняется в зависимости от целей руководства и от того, какие именно статьи социально значимых расходов будут его интересовать в первую очередь (таблица 7).

Таблица 7 – Расчет коэффициента социальной (кадровой) затратноёмкости производства – y_1

Наименование показателя	Состав показателей
1. $P_{соц1}$	Расходы на обучение персонала
2. $P_{соц2}$	Расходы на патентование
3. $P_{соц3}$	Расходы на обеспечение спецодеждой
4. $P_{соц4}$	Расходы на технику безопасности
5. $P_{соц5}$	Дивидендные выплаты
y_1	$\frac{P_{соц1} + P_{соц2} + P_{соц3} + P_{соц4} + P_{соц5}}{B}$

Источник: разработано автором исследования.

В таблице 8 представлены результаты оценки значений функции принадлежности I_{IS} АО «Машиностроительный завод».

Таблица 8 – Значение функции принадлежности комплексного индикативного показателя социального аспекта инновационного развития в 2013-2018 гг.

Коэфф. \ Год	Значение коэффициентов					
	базовый год	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
y_1	0,183	0,194	0,187	0,136	0,134	0,208
$\mu_{IS}(y_1), Y_1$	0,63	0,668	0,644	0,468	0,461	0,716
$I_{IS} = (\mu_{IS}(z_n), Z_n)$	0,63	0,668	0,644	0,468	0,461	0,716
	Очень Хороший	Очень Хороший	Очень Хороший	Неудовле т.	Неудовле т.	Очень Хороший

Источник: проанализировано и сгруппировано автором.

В таблице 9 представлены результаты расчета показателя инновационного совершенствования I_R , за счет внедрения дополнительного коэффициента социально значимого характера – y_1 , где:

$$I_{ID} \cap I_{IS} = I_R \quad (2)$$

Таблица 9 – Значение функции принадлежности показателя инновационного совершенствования в 2013-2018 гг. АО «Машиностроительный завод» в связи с дополнением системы оценки новым показателем y_1

Коэфф. \ Год	Значение коэффициентов					
	базовый год	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
m_1	0,052	0,049	0,047	0,061	0,051	0,056
$\mu_{ID}(m_1), M_1$	0,63	0,594	0,569	0,739	0,618	0,678
m_2	0,076	0,069	0,072	0,093	0,116	0,119
$\mu_{ID}(m_2), M_2$	0,63	0,571	0,597	0,772	0,962	0,995
y_1	0,183	0,194	0,187	0,136	0,134	0,208
$\mu_{IS}(y_1), Y_1$	0,63	0,668	0,644	0,468	0,461	0,716
Оператор пересечения I_R	1,89	1,833	1,81	1,979	2,041	2,389
	0,630	0,611	0,603	0,660	0,680	0,796
	Очень Хороший	Хороший	Хороший	Очень хороший	Очень хороший	Высокий

Источник: проанализировано и сгруппировано автором.

Согласно расчетам, итоговый результат функции принадлежности показателя инновационного совершенствования ниже предыдущего расчета с набором из двух показателей – m_1 и m_2 . Поэтому дополнение системы

коэффициентов новым показателем y_1 позволяет увидеть более реальную картину за счет анализа дополнительных статей расходов машиностроительного предприятия, связанных с анализом расходов на социально значимые статьи финансирования (спецодежду, обучение и переподготовку и др.).

В таблице 10 представлено сравнение результатов расчета S_{ISD} до применения в модели анализа I_{IS} и после его применения при использовании формулы, представленной на рисунке 5: $S_{ISD} = I_{SD} \cup (I_{ID} \cap I_{IS}) = I_{SD} \cup I_R$.

Таблица 10 – Оценка стратегического показателя устойчивого развития АО «Машиностроительный завод» до и после применения I_{IS}

Показ.	Год	Значение показателя					
		базовый год	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
S_{ISD}		0,773	0,746	0,721	0,816	0,831	0,877
		Высокий	Очень хороший	Очень хороший	Очень высокий	Очень высокий	Отличный
I_{SD}		0,630	0,607	0,542	0,571	0,533	0,667
I_R		0,630	0,611	0,603	0,660	0,680	0,796
S_{ISD}		0,773	0,757	0,730	0,766	0,765	0,855
		Высокий	Высокий	Очень хороший	Высокий	Высокий	Отличный

Источник: проанализировано и сгруппировано автором.

Таким образом, представленные в исследовании информационно-аналитические аспекты совершенствования стратегического управленческого учета хозяйствующего субъекта машиностроительной отрасли на основе концептуального анализа стратегического показателя устойчивого развития учитывают значимый фактор – социальный аспект устойчивого развития предприятия.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования решена важная экономическая задача совершенствования теоретико-методических положений и разработки практических рекомендаций по совершенствованию стратегического управленческого учета и комплексной оценки устойчивого развития хозяйствующих субъектов машиностроительной отрасли.

Для решения проблемы обеспечения управленческого аппарата предприятия необходимой, достоверной и обоснованной учетно-аналитической информацией для своевременной разработки управленческих решений в процессе реализации стратегии развития предприятия автором разработана концепция

устойчивого развития хозяйствующего субъекта машиностроительной отрасли, включающая базовые принципы, допущения, классификацию учетно-аналитической информации и совершенствование системы синтетического и аналитического учета, инструментарий анализа устойчивого развития.

Внедрение предложенной системы учетно-аналитического обеспечения для целей стратегического развития хозяйствующих субъектов машиностроительной отрасли способно решить проблему устойчивого развития, инновационного совершенствования многих крупных предприятий.

III. СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в рецензируемых научных изданиях (ВАК):

1. Хдейб, Т.С. Комплексная система оценки целевых показателей экономической эффективности коммерческой организации на основе теории нечетких множеств/Т.С.Хдейб, В.Ф.Несветайлов // Научное обозрение: теория и практика. – 2019. – № 1. – С. 57-64. – 0,70 печ. л. (авторских – 0,35 печ. л.).

2. Хдейб, Т.С. Оценка показателей устойчивого развития предприятий с использованием теории нечетких множеств/В.Ф.Несветайлов, Т.С.Хдейб, С.М.Бухориев // Вестник университета (Российско-Таджикский (Славянский) университет). – 2018. – № 2 (62). – С. 121-129. – 1,13 печ. л. (авторских – 0,38 печ. л.).

3. Hudaib, T.S. Innovation as an Element of Strategic Management Accounting/T.S.Hudaib // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – Т. 5. – № 3. – С. 24-29. – 0,70 печ. л.

4. Хдейб, Т.С. Ключевые показатели эффективности в практике стратегического управленческого учета/Т.С.Хдейб // Научно-практический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2018. – Т. 2. – № 12. – С. 50-54. – 0,63 печ. л.

5. Хдейб, Т.С. Показатели устойчивого развития и учет рисков в кризисные периоды/Т.С.Хдейб // Аудит и финансовый анализ. – 2019. – № 2. – С. 28-34. – 0,81 печ. л.

6. Хдейб, Т.С. Концептуальный анализ стратегического показателя устойчивого развития с учетом институциональных факторов инновационного развития/Т.С.Хдейб // Экономика и предпринимательство. – 2020. – № 6 (119). – С. 1106-1111. – 0,75 печ. л.

Публикации в рецензируемых научных изданиях (РИНЦ):

7. Хдейб, Т.С. Особенности и проблемные аспекты управленческого учета в организациях/Т.С.Хдейб, В.Ф.Несветайлов // Учет, аудит и налогообложение в

обеспечении экономической безопасности предприятий. Ч.1: межвузовский сб. науч. тр. и результатов совместных науч.-исслед. проектов. – М.: РУСАЙНС, 2018. – С. 497-505. – 0,56 печ. л. (авторских – 0,28 печ. л.).

8. Хдейб, Т.С. Современные концепции стратегического управленческого учета/Т.С.Хдейб, В.Ф.Несветайлов // Учетно-контрольные и аналитические процессы в условиях цифровизации экономики. Ч.1: межвузовский сб. науч. тр. и результатов совместных науч.-исслед. проектов. – М.: РУСАЙНС, 2019. – С. 410-414. – 0,31 печ. л. (авторских – 0,15 печ. л.).

9. Хдейб, Т.С. Повышение конкурентоспособности предприятия через систему стратегического управленческого учета/Т.С.Хдейб // XXXII Международные Плехановские чтения. 16 апр. 2019 г.: сб. ст. аспирантов и молодых учен. – М.: РЭУ им. Г. В. Плеханова, 2019. – С. 133-137. – 0,58 печ. л.

10. Hdeib, T.S. Assessment of sustainable development levels in Russian organizations using fuzzy sets theory/Т.С.Ндеиб, S.M.Bukhorev, V.F.Nesvetailov // Jordan journal of business administration. – 2020. – № 2. – P. 435-444. – 0,63 печ. л. (авторских – 0,21 печ. л.).

11. Хдейб, Т.С. Инновации и поддержка устойчивого развития/Т.С. Хдейб // Colloquium-journal. – 2019. – № 8 (32). – С. 4-5. – 0,13 печ. л.