



УДК 657.1:662.7
ББК 65.052.25

МОДЕЛИРОВАНИЕ ОПТИМАЛЬНОЙ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ГАЗОРАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ С УЧЕТОМ КЛЮЧЕВЫХ ФАКТОРОВ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ

Э.Н. Магомеднабиева

Изучено влияние ключевых факторов неопределенности на структуру системы управленческого учета. Выявлены наиболее значимые для газораспределительных организаций факторы, с учетом их влияния предложена модель управленческого учета в газораспределительных организациях Волгоградской области.

Ключевые слова: *ключевые факторы неопределенности, стратегия, группы влияния, модель управленческого учета, необходимые и достаточные базовые компоненты модели.*

Усложнение конкурентной среды ведения бизнеса приводит к необходимости переосмысления теоретических и методологических подходов к управленческому учету. Особую актуальность управленческий учет приобретает для газораспределительных организаций (ГРО). В основном это акционерные общества, которые созданы на базе государственных предприятий и функционируют, сохранив консервативные организационные структуры и обслуживающие их системы учета, представляющие собой множество разрозненных и слабо коррелирующих массивов информации.

На фоне усиления государственного контроля цен на газ, существования разнонаправленных интересов корпоративных собственников и государства именно рационализация информационно-аналитического обеспечения посредством внедрения управленческого учета является действенным методологическим инструментарием решения задач достижения устойчивого и эффективного функционирования предприятий газовой отрасли.

Многомерный характер управленческой информации порождает многообразие инфор-

мационных систем управленческого учета, интегрирование которых позволяет рассчитывать на синергический эффект их взаимодействия и, соответственно, на качественно новый уровень принятия решения. В связи с этим в процессе формирования системы управленческого учета в ГРО важно определить необходимые и достаточные ее элементы, взаимосвязанное функционирование которых повысит качество управления [2, с. 51; 3, с. 59].

Состав оптимальной системы управленческого учета обуславливается совокупностью наиболее значимых факторов (макро- и отраслевых параметров), так называемых ключевых факторов неопределенности [5, с. 615]: внешняя среда; конкурентная стратегия и стратегическая миссия.

Приемы управленческого учета, применяемые компаниями, зависят от того, какую стратегическую позицию они занимают. Стратегия предприятия зависит от двух взаимосвязанных аспектов [4, с. 104]: миссии и целей предприятия; способа достижения конкурентного преимущества.

Повышенный интерес к формированию управленческого учета в газораспределительных организациях обусловлен отраслевой и организационно-правовой спецификой, государственным регулированием отрасли, а также корпоративной структурой, в совокупности влияющих на состав элементов системы управленческого учета таких предприятий (см. табл. 1).

Характеристика деятельности ГРО Волгоградской области *

Показатель	Характеристика деятельности
Основной вид деятельности	Транспортировка газа
Прочая деятельность	Обслуживание систем газоснабжения, строительство и реконструкция газопроводов и сооружений на них
Доля рынка	Стабильно высокая доля рынка в Волгоградской области, для ее увеличения (газификация области) необходимы существенные капиталовложения
Покупатели	Постоянный спрос со стороны населения и промышленных потребителей
Поставщики газа	Несколько крупных поставщиков газа
Поставщики ресурсов	Различные организации
Конкуренты	По основной деятельности практически отсутствуют
Организационно-правовая форма	подавляющей частью открытые акционерные общества
Зависимые организации	18 организаций и 3 филиала
«Влияющие» организации	Управляющая компания – не верхнее звено управления, а сама является зависимой организацией. Учредитель, владеющий контрольным пакетом акций, участвует также в уставном капитале газотранспортных предприятий других областей РФ
Объединяющие факторы	Основной вид деятельности, регулируемый государством; организационно-правовая форма (ОАО); участие в уставном капитале зависимых организаций, единый тариф; управляющая компания, которая распределяет финансовые, материальные и прочие ресурсы и централизованно приобретает материалы, основные средства
Специфика деятельности	Спрос не эластичен по цене, так как: 1) поставщики приобретают услуги той транспортирующей организации, у которой есть производственные мощности (газораспределительные сети) на данной территории; 2) потребители газа не могут от него отказаться, так как он относится к жизненно важным услугам
Ограничения деятельности	Государственное регулирование цен, отсутствие мобильности развития рынка, существенные капитальные затраты на развитие рынка (газификацию) и его сокращение (консервацию мощностей)
Миссия, стратегия	Защитники, лидерство по затратам

* Составлено автором.

Основным видом деятельности газораспределительных компаний является организация бесперебойной транспортировки природного газа потребителям Волгоградской области. ГРО осуществляют и связанные с основной деятельностью работы: организацию безаварийной и безопасной эксплуатации газового хозяйства области, обслуживание систем газоснабжения, строительство и реконструкцию газопроводов и сооружений на них.

Сфера транспортировки газа по трубопроводам отнесена к естественно-монопольным видам деятельности и регулируется государством. На территории Волгоградской области этот вид услуг предоставляет ОАО «Волгоградоблгаз», которое внесено в реестр субъектов естественных монополий. ОАО «Волгоградоблгаз» относится к компаниям холдингового типа. Федеральный закон «О холдингах» содержит следующее оп-

ределение понятия «холдинг»: «Холдинг – совокупность двух или более юридических лиц (участников холдинга), связанных между собой отношениями (холдинговыми отношениями) по управлению одним из участников (головной компанией) деятельностью других участников холдинга на основе права головной компании определять принимаемые ими решения» [10]. Создание холдинга с управляющей компанией во главе дает возможность объединить усилия компаний на достижение корпоративной цели; обеспечить финансовую устойчивость, обусловленную диверсификацией деятельности; экономить на административных издержках; экономить на масштабах.

С 1 июля 2002 г. на ОАО «Волгоградоблгаз» возложены функции управляющей организации, в рамках которых указанное Общество арендует газораспределительные сети и компенсирует ГРО затраты на их эксплуата-

цию по договору технического обслуживания сетей. Источником для покрытия расходов на эксплуатацию и арендную плату является единый для всех ГРО области тариф на транспортировку газа, устанавливаемый Федеральной службой по тарифам для ОАО «Волгоградоблгаз». В систему единого оператора по региону входят 18 организаций, имеющих статус самостоятельных юридических лиц. Управляющая компания «Волгоградоблгаз» определяет стратегию бизнеса и устанавливает «правила игры», координирует и контролирует деятельность бизнес-единиц [9].

Особенностью управленческого учета холдингов является агрегированный характер управленческой информации. Единые корпоративные стандарты управленческого учета позволяют обеспечить сопоставимость учетной информации, сокращение внутренних оборотов для консолидации учетных данных. Теория ограничений определяет первостепенность процесса консолидации данных управленческого учета в корпорациях для выработки единого управленческого решения, учитывающего совокупные интересы всех субъектов внутригрупповых отношений.

Выявление основных стейкхолдеров (групп влияния) и включение стратегических приоритетов этих групп в состав ключевых факторов неопределенности обусловлено наличием у них разнонаправленных интересов, определяющих траекторию эволюции организации [6]. Компромисс интересов, являющийся необходимым условием поступательного развития корпорации, достигается в процессе сбалансирования целевых показателей удовлетворенности интересов каждой группы.

Среди лиц, заинтересованных в финансовых и иных результатах газораспределительных компаний, наибольшее влияние на осуществление их деятельности оказывают акционеры и государство, интересы которых вступают в противоречие. Отметим, что в газовой отрасли государство выступает одновременно в роли двух стейкхолдеров: первый отражает интересы государства, как органа, регулирующего функционирование и развитие отрасли, второй – интересы государства как основного акционера газовых компаний. С этой точки зрения необходимо, чтобы определение ключевых элементов системы уп-

равленческого учета проходило в рамках общего процесса целеполагания в акционерном обществе, основной вид деятельности которого регулируется государством.

Необходимость государственного регулирования отрасли определяется социальной подоплекой услуг по транспортировке газа. Услуги газоснабжения относятся к жизненно важным, поэтому спрос потребителей на природный газ не эластичен по цене и зависит от категории потребителей: спрос населения носит сезонный характер, спрос промышленности зависит также от производственной инфраструктуры района. Монопольное положение предприятий в сфере транспортировки газа обусловлено производственной спецификой деятельности, то есть наличием и территориальным размещением производственных мощностей. ГРО могут оказывать, а конечные потребители получать услуги по транспортировке природного газа исключительно в пределах территорий, на которых располагаются их газораспределительные сети с определенной пиковой нагрузкой. Производственные мощности (газопроводы) являются иммобильными, что не позволяет оперативно изменять рынок оказания услуг. Расширение рынка требует значительных капитальных вложений и длительного времени, а консервация мощностей – существенных расходов на отключение и повторный (при необходимости) пуск газа. В этих условиях возникает сильная зависимость потребителей жизненно важных услуг от газораспределительных компаний, транспортирующих газ по сетям определенной территории, по сути, у потребителей нет альтернативы.

ГРО по своей природе является сложным социально-экономическим объектом, системой, отдельные части которой находятся в диалектическом единстве. С одной стороны, поставляя газ потребителям, организация исполняет роль важного социального института. С другой стороны, ГРО – самостоятельное коммерческое предприятие, ориентированное на прибыль. По мнению Р. Акоффа, цель акционерного общества – защита интересов всех «аффилированных» по отношению к нему субъектов (акционеров, работников, государства) путем увеличения их возможностей добиваться своих целей все более и более эффективно [1,

с. 61]. П. Друкер считает основной целью корпорации ее выживание. К. Друри в качестве оптимальной цели акционерных обществ выделяет максимизацию прибыли [5, с. 28]. На наш взгляд, экономическая цель акционерного общества выражается в оптимизации отдачи на капитал. Норма отдачи на капитал является универсальным измерителем достижения целей акционерного общества.

Для ограничения монополистических действий предприятия в сфере ценообразования уровень тарифов на текущий год устанавливается государством исходя из принципа возмещения всех экономически обоснованных расходов и нормы прибыли, необходимых для надлежащей эксплуатации газораспределительных сетей и сооружений на них [8]. Защищая интересы конечных потребителей коммунальных услуг, государство через Федеральную службу по тарифам ежегодно утверждает индексы максимально возможного изменения установленных тарифов на услуги организаций коммунального комплекса [7], в том числе и газоснабжение. В результате утвержденные ФСТ тарифы на транспортировку не покрывают плановые расходы ГРО в полном объеме, а прибыль в тариф не закладывается.

В условиях, когда управление доходами по основной деятельности ограничено государственными мерами, на первый план выдвигается необходимость управления затратами. Поэтому система учета и управления затратами – один из основных элементов управленческого учета ГРО, основной целью которой является эффективный учет затрат для экономического обоснования плановых расчетов тарифов, подтверждения затрат на выполнение программ, заложенных в тарифе, с одной стороны, и доведение затрат до уровня, который обеспечивает запланированную норму прибыли, с другой. С этой точки зрения цель системы учета и управления затратами находится в прямой связи с экономической целью акционерного общества.

Практика показала, что для эффективного контроля затрат и результатов, сопоставление которых позволяет оценивать эффективность деятельности ГРО, необходимо держать в поле зрения всю корпорацию, иначе оптимизация их в одном месте будет приводить к разбалансированности системы в другом.

Обзор актуальных инструментов управленческого учета и максимальных областей их применения, а также исследование организационно-правовых, отраслевых и структурных особенностей (ключевых факторов неопределенности) ГРО дают основания полагать, что оптимальная модель управленческого учета ГРО должна включать следующие необходимые и достаточные базовые компоненты, взаимосвязанное функционирование которых повысит качество информационно-аналитического обеспечения процесса управления: разработку оценочных и сравнительных показателей деятельности; стратегическое и оперативное планирование деятельности (бюджетирование); учет и управление затратами. В систему управленческого учета и анализа включают также прогнозирование внутренних и внешних факторов влияния на деятельность предприятия, а также составление управленческой отчетности (см. рисунок).

Взаимосвязь отдельных компонентов модели управленческого учета реализуется в процессе управления и принятия управленческого решения, важнейшим предварительным условием эффективности которого является определение целей, образующих иерархическую структуру:

- «миссия» организации – описывает предназначение организации, сущность бизнеса и потребителей, потребности которых она пытается удовлетворить (бесперебойная транспортировка природного газа потребителям, безаварийная и безопасная эксплуатация газового хозяйства области);
- корпоративные цели – представляют более конкретные цели, которые сформулированы членами Совета директоров и имеют количественное (как правило, финансовое) выражение (реализация программы «Газификация регионов РФ»; консолидация, развитие газораспределения и т. д.);
- отдельные цели – являются результатом разбиения корпоративных целей на более мелкие, относящиеся к отдельным структурным элементам холдинга (строительство межпоселкового газопровода среднего давления).

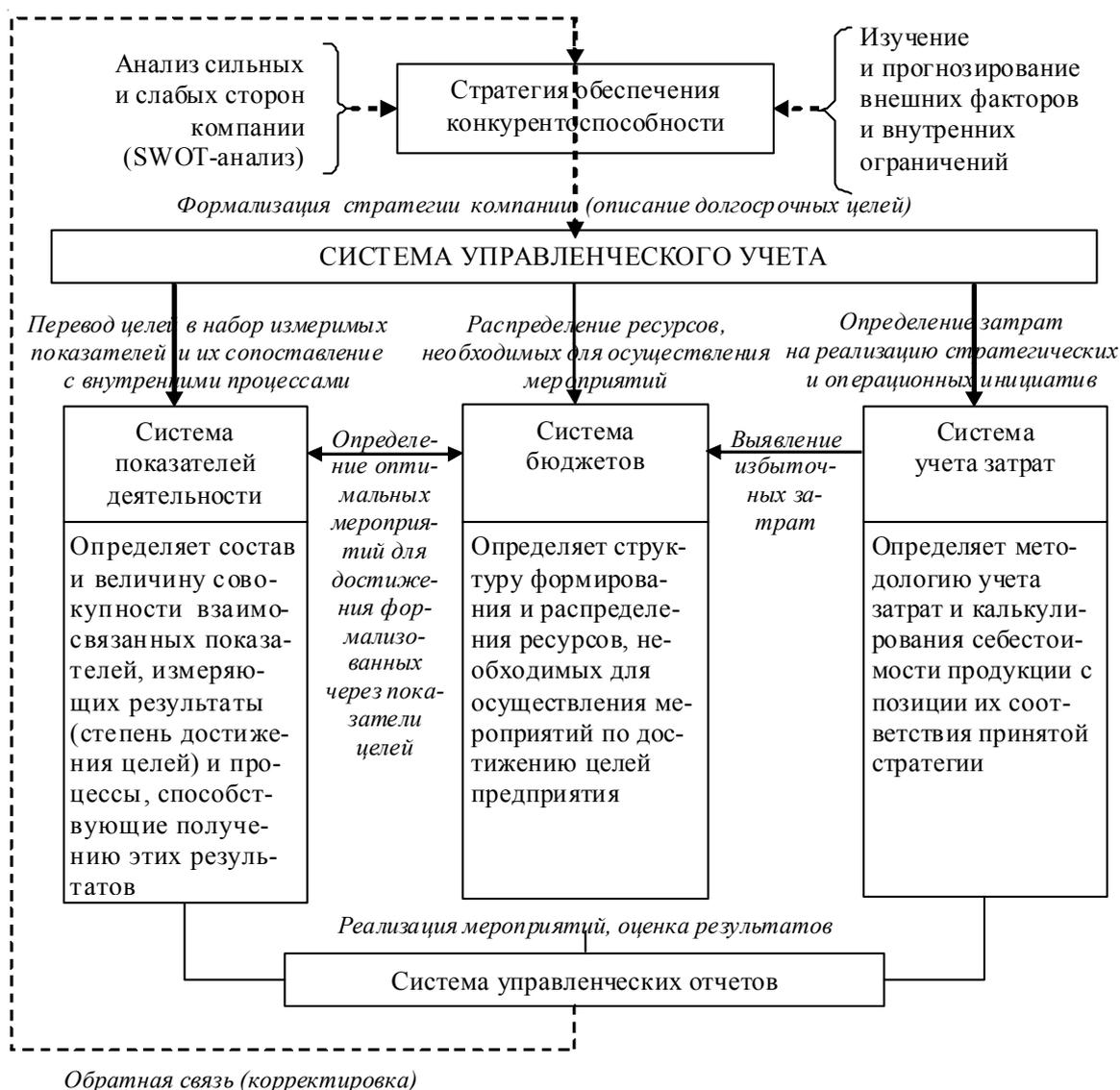


Рис. Модель оптимальной системы управленческого учета ГРО

Следующий этап процесса принятия решения и управления заключается в определении стратегии, в ходе которой компания сможет достичь поставленные перед собой цели. Именно на этом этапе компания проводит исследование и оценку своего текущего положения, сильных и слабых сторон, потенциальных возможностей и рисков (ключевых факторов неопределенности).

После того как описаны стратегические цели компании и выбрана оптимальная стратегия действий по их достижению, необходимо разработать систему показателей для измерения уровня достижения каждой цели и определить целевые величины

этих показателей. Показатели позволяют формализовать стратегию компании, сбалансировать ее цели и обеспечить компромисс противоречивых интересов разных групп влияния. Хотя система стратегического планирования BSC напрямую и не относится к инструментам традиционного управленческого учета, она является ключом к дальнейшему их применению. Основное назначение систем подобного рода заключается в обеспечении функций сбора, систематизации и анализа информации, необходимой для принятия стратегических управленческих решений.

В рамках реализации стратегии компании необходимо четко структурировать

выполнение поставленных задач во времени и связать с ресурсами, необходимыми для их осуществления, оптимизировав распределение ресурсов для достижения целевых значений соответствующих показателей. С этой целью используется стратегический бюджет – формализованное в совокупности показателей выражение целей и видов деятельности, которые требуются организации для достижения ее стратегических планов, и оценка необходимых для этого ресурсов.

В стратегическом бюджете планирование и контроль экономического эффекта (влияния на финансовую составляющую) от реализации затратных стратегических инициатив осуществляется через совместное выполнение бюджета и показателей, развернутое на стратегическом временном горизонте. Архитектура бюджета предусматривает два взаимозависимых компонента: взаимосвязь между показателями (соответствующая стратегическим картам); взаимосвязь экономического эффекта от реализации стратегической инициативы (влияния на доходы и/или расходы компании) и соответствующих затрат на ее осуществление.

Реализация долгосрочного плана осуществляется путем его трансформации в текущие бюджеты. Сопоставление фактических и запланированных результатов в различных формах управленческой отчетности обеспечивает необходимую обратную связь и реализацию различных корректирующих действий (в том числе и уточнение целей).

Предложенная модель существенно расширяет управленческий потенциал, позволяя измерять не только результат деятельности, но и эффективность способа его достижения этого результата при различных рыночных условиях.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Акофф, Р. Планирование будущего корпорации : пер. с англ. / Р. Акофф. – М. : Прогресс, 1985. – 256 с.
2. Бойко, Н. В. BSC как инструмент реализации разработанных планов / Н. В. Бойко // Управление в кредитной организации. – 2006. – № 4 (32). – С. 39–53.
3. Валебникова, Н. В. Современные тенденции управленческого учета / Н. В. Валебникова, И. П. Василевич // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 18. – С. 53–59.
4. Говиндараджан, В. Стратегическое управление затратами : пер. с англ. / В. Говиндараджан, Дж. К. Шанк. – СПб. : ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.
5. Друри, К. Управленческий и производственный учет : учебник : пер. с англ. / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
6. Лаева, Т. В. Сценарно-стратегический анализ развития отрасли: учет поведенческих факторов / Т. В. Лаева, Н. Н. Бек. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: http://www.hse.ru/data/988/667/1234/20060406_laeva_bek.doc.
7. Об утверждении индексов максимально возможного изменения установленных тарифов на товары и услуги организаций коммунального комплекса с учетом надбавок к тарифам на товары и услуги организаций коммунального комплекса, предельных индексов изменения размера платы граждан за жилое помещение и предельных индексов изменения размера платы граждан за коммунальные услуги, а также предельных максимальных уровней тарифов на тепловую энергию, за исключением производимой электростанциями, осуществляющими производство в режиме комбинированной выработки электрической и тепловой энергии, на 2007 год : приказ Федер. службы по тарифам от 1 авг. 2006 г. № 168-э/3. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/hotlaw/federal/142929/>.
8. Об утверждении Методических указаний по регулированию тарифов на услуги по транспортировке газа по газораспределительным сетям : приказ Федер. службы по тарифам (ФСТ России) г. Москвы от 17 сент. 2008 г. № 172-э/4. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.rg.ru/2008/10/17/tarify-dok.html>.
9. Ованесов, А. Особенности системы управления по целям в холдинговых компаниях / А. Ованесов. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.av-soft.ru/index.php?id=71>.
10. Портной, К. Понятие холдинга в Российском праве и практике / К. Портной. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://web.referent.ru3005/security/20/1145/1?try>.

**OPTIMUM SYSTEM MODELING IN MANAGEMENT ACCOUNTING
OF GAS DISTRIBUTING ORGANIZATIONS WITH REGARD
TO KEY UNCERTAINTY FACTORS**

E.N. Magomednabieva

The article deals with the influence of «uncertainty key factors» on the structure of an accounting management system. The major factors for gas distribution organizations of Volgograd oblast' are established and the model of their account administration is set forth.

Key words: key uncertainty factors, strategy, impact groups, management accounting model, model fair components.