

СУЩНОСТЬ И ЗАДАЧИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА

В статье предпринята попытка обобщить имеющиеся представления о стратегическом учете, представляющим собой учетно-аналитическую систему, которая обеспечивает менеджеров и других пользователей бухгалтерской информацией для принятия управленческих решений, направленных на реализацию стратегии организации.

Одна из главных целей предпринимательской деятельности корпоративных образований, как и любой организации, является получение прибыли как основного финансового источника благосостояния и самой корпорации, и ее собственников. Результаты деятельности зависят от того, как оперативно и точно управленческий персонал может выявить влияние различных внешних и внутренних факторов и отреагировать соответствующим управленческим решением, которое может противостоять их негативному воздействию. На этапе принятия управленческих решений возрастает важность владения информацией, что позволяет высшему менеджменту не только разрабатывать эффективные решения, но и оценить их экономические последствия.

Реформирование системы бухгалтерского учета и отчетности, непрерывное совершенствование рыночных отношений сопряжено с необходимостью создания системы многоуровневой финансовой информации, отвечающей требованиям разных субъектов корпорации. В соответствии с Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (приказ Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180) информация, представленная в отчетности должна быть полной, достоверной и максимально полезной для всех заинтересованных пользователей. В табл. 1 автором выделены экономические интересы для различных пользователей бухгалтерской информацией.

Таблица 1

Экономические интересы различных пользователей бухгалтерской информации

Группа пользователей	Интерес
Инвесторы	Уровень риска и рентабельность инвестиций, возможность выплачивать доход по вложениям
Собственники (акционеры)	Уровень дивидендов и возможность их выплаты
Кредиторы	Обеспеченность кредитов и соблюдение сроков выплаты кредитов и процентов по ним
Поставщики	Своевременность расчетов по заключенным договорам на поставку и развитие деловых контактов
Работники	Стабильность и прибыльность корпорации, способность обеспечить заработную плату и пенсию в будущем
Государство в лице налоговых и статистических органов	Информация о деятельности корпорации и входящих в нее организаций, для целей определения величины внутреннего валового продукта, национального дохода и налоговой политики
Общественность	Вклад корпорации в развитие местной экономики, диапазон деятельности, предоставление рабочих мест и т.д.

Традиционно источником бухгалтерской информации для пользователей является бухгалтерский финансовый учет, но при этом необходимо отметить, что он фиксирует уже свершившиеся факты и явления хозяйственной жизни, содержит информацию об имущественном и финансовом состоянии, о результатах деятельности. Исходя из этого, финансовый учет не охватывает всех аспектов, которые необходимы для принятия эффективных управленческих решений, а выступает лишь как их информационная база.

Таким образом, традиционный бухгалтерский учет обеспечивает высший управляющий менеджмент и собственников информацией для принятия и реализации управленческих решений, которая в системе корпорации, имеющей сложную иерархическую структуру управления, приобретает наибольшее значение. Она является средством обоснованности принимаемых управленческих решений, без которых процесс взаимодействия и воздействия управляющей системы (головной организации) на управляемую систему невозможен. Информационная связь между подсистемами бухгалтерского учета не регламентируется стандартами и законодательными нормами, но при этом информация должна быть согласована и сопоставима.

При основании любой организации или объединении их в корпорации собственники, как правило, исходят из долгосрочных перспектив, а не сиюминутных выгод, что дает возможность использовать учетные данные в прогнозно-аналитической работе. В связи с этим возникают интерес к стратегическому управленческому учету. Руководству организации приходится принимать решения по разнообразным вопросам, а, следовательно, и нести ответственность за каждое из них. При выборе управленческого решения необходимо учитывать, что и конкуренты находятся в поиске выгодных решений и потребители информации становятся более разборчивыми. В этих условиях возникает необходимость выделения стратегического управленческого учета, так как традиционный управленческий учет не учитывает воздействие внешних факторов. Необходимость стратегического управленческого учета объясняется следующими причинами:

- смещение акцентов с внутренней бизнес-среды на внешнюю;
- выявление изменений стратегии развития корпорации;
- отсутствие взаимосвязи между оперативной и стратегической деятельностью, так как в определенной системе показателей, выражены цели и задачи стратегического управленческого учета;
- несовершенство системы внутренней отчетности с точки зрения решения поставленных управленческих задач;
- появление новых методов управленческого учета;
- недостаточный уровень ответственности и мотивации персонала за снижение уровня затрат и повышение эффективности деятельности как своего структурного подразделения и корпорации в целом;
- отсутствие процедур проведения анализа и принятие управленческих решений связанных с вопросами ценообразования, формирования производственной программы, инвестиционных проектов и т.д.

Первые разработки в области стратегического управленческого учета появились в США и странах Западной Европы в 80-х гг. XX столетия, однако широкого признания это новое направление не получило. В 80-х гг. XX в. Институтом бухгалтеров-аналитиков Великобритании были выделены средства на исследование текущего состояния разработок в области управленческого учета. По мнению В.Э. Керимова [1] результаты данных исследований были отражены в работе М. Бромвича и А. Бхимани «Управленческий учет: не революция, а эволюция», где авторы сделали попытку привлечь заинтересованных лиц к стратегическому управленческому учету и его развитию. Несмотря на интерес к стратегическому управленческому учету концептуальной основы, на которой он бы строился, до сих пор не выработано. Стратегический управленческий учет – это явление новое в практике управленческих систем, и он представляет интерес для исследования, как с точки зрения теоретической составляющей, так и с

точки зрения методики организации в различных организациях, особенно в корпоративных образованиях.

Стратегический управленческий учет позволяет сосредоточиться на перспективах развития корпоративного образования, обеспечивает информацией руководство о рыночных перспективах. Кроме того, информация генерируется в системе стратегического управленческого учета, должна охватывать все организации, входящие в корпоративное образование. При этом информационное обеспечение управления выражается в оценке роли и значении влияния того или иного фактора или их совокупности на деятельность корпорации и ее дочерних и зависимых организаций. Цель информационной поддержки заключается в извлечении выгоды из сложившихся обстоятельств, для чего высший менеджмент должен иметь представление об экономических условиях, в которых находятся дочерние и зависимые организации и как будет развиваться ситуация в дальнейшем.

В связи с этим можно выделить следующие основные задачи информационного обеспечения стратегического учета в корпорациях

- получение информации о конкурентах;
- анализ оперативной информации с учетом внешней и внутренней среды для корректировки стратегических планов и устранение нежелательных последствий;
- выделение из показателей, характеризующих финансовую устойчивость дочерних и зависимых организаций, корректировка которых принесет максимальный эффект. По мнению Л.В. Юрьевой, эта задача является основной для холдинговых структур [2];
- обеспечение информацией о доли прибыли отдельной организации-участницы группы;
- обеспечение соотносительности между организацией и внешней средой, управляющей и управляемой подсистемами корпорации и ее элементами. Под соотносительностью понимается некоторое конкретное соотношение между отдельными частями и элементами системы, которое определяет наилучшие условия функционирования и развития корпорации;
- обеспечение конкурентного преимущества на основе анализа цепочки ценностей.

Организация информационно-аналитического обеспечения для корпоративных структур особенно актуальна, так как в силу несогласованной работы отдельных служб, территориального рассредоточения дочерних и зависимых организаций корпорации происходит несвоевременное поступление информации, причем часто в искаженном виде, либо часть информации утрачивается. Потребность в информационном обеспечении возрастает с ростом уровня управляющей иерархии. Свести к минимуму возникающую проблему управления возможно посредством методов и инструментов стратегического управленческого учета.

Исследованием вопросов стратегического управленческого учета посвящены работы зарубежных ученых: И. Ансоффа, А. Апчерча, К. Друри, Б. Райна, Дж. Иннза, К. Уорда, Дж. Шанка, К. Лорд, К. Уорд, Р. Купера, Р. Каплана, М. Бромвича, А. Бхимани, А. Мартина, П. Друкера, А.А. Томсона и других, и российских исследователей О.В. Алексеевой, О.Е. Николаевой, В.Б. Ивашкевича, М.А. Вахрушиной, И.Н. Богатой, В.Э. Керимова, А.Н. Щемелева, В.А. Тереховой, Н.В. Валебниковой, С.И. Крылова, Т.В. Федорович, А.Д. Шеремета, Н.М. Блаженковой, В.И. Ткача и других. Как показал анализ трудов этих ученых, подходы к определению стратегического управленческого учета различны. Но, тем не менее, ряд специалистов определяют стратегический управленческий учет как систему предоставления информации, которая обеспечит

принятие обоснованных управленческих решений, направленных на выработку конкурентной стратегии организации. Другие ученые, определяя стратегический управленческий учет, делают акцент на его внешнюю ориентацию.

Автор разделяет точку зрения первой группы специалистов, и считает, что стратегический управленческий учет – это комплексная система прогнозирования, основанная на сборе, учете и анализе финансовой информации, которая формируется в корпорации, и нефинансовой информации, которая используется при разработке стратегии собственного бизнеса с учетом внешних факторов и стратегий конкурентов. Система стратегического управленческого учета действует посредством осуществления ряда функций:

- аналитичности – исследование внешних факторов, оказывающих влияние состояние хозяйственной деятельности организации и ее долгосрочные цели;
- прогнозирования – система разработки планов долгосрочного характера, которые определяют стратегию развития организации;
- учета – системы формирования отчетности для различных групп пользователей;
- разработка альтернативных вариантов решения проблем путем количественной оценки их позитивных и негативных последствий
- контроля – системы отслеживания и контроля за достижением поставленных целей и обеспечение возможности корректировки принятого управленческого решения или в случае необходимости изменения цели;
- коммуникативности – системы организации обменом информацией между организациями, входящими в корпоративное образование для выработки стратегических планов и оптимизации структуры бизнеса.
- мотивации – стимулирование деятельности участников производственного процесса путем установления четких ориентиров их деятельности в виде плановых показателей и применение мер ответственности за последствия принятых решений.

Следует отметить, что задачи, решаемые в рамках стратегического и традиционного управленческого учета, направлены на эффективное функционирование хозяйствующего субъекта, однако между этими учетными системами существуют различия. В табл. 2, на основе изучения работ российских экономистов [3, 4, 5], автором приведены различия между традиционным и стратегическим управленческим учетом.

Таблица 2

**Основные отличия стратегического управленческого учета
от традиционного управленческого учета**

Признак	Традиционный управленческий учет	Стратегический управленческий учет
Назначение	Информационная поддержка оперативного управления	Информационная поддержка стратегического управления
Период планирования	Краткосрочный	Долгосрочный
Цель	Обеспечение прибыльности и ликвидности корпорации и организаций, входящих в нее	Обеспечение выживаемости организации; проведение антикризисной политики; поддержание потенциала экономического развития
Задачи	Планирование и разработка бюджета (текущее и оперативное планирование). Определение узких и слабых мест для оперативного управления. Определение совокупности контрольных показателей в соответствии с поставленными текущими целями.	Установление и реализация стратегических целей корпорации. Разработка альтернативных стратегий развития корпоративного образования. Определение внешних и внутренних условий, которые лежат в основе разработки стратегических планов.

Продолжение табл. 2

Признак	Традиционный управленческий учет	Стратегический управленческий учет
	Определение отклонений и анализ их влияния на выполнение текущих планов. Мотивация и создание систем информации для принятия текущих управленческих решений	Определение узких и слабых мест экономического развития корпорации. Определение контрольных показателей в соответствии с установленными стратегическими целями. Анализ экономической эффективности инноваций и инвестиций
Функциональная принадлежность	Информационное обеспечение; контроль и регулирование; оценка результатов ранее принятых управленческих решений и ответственность за их исполнение	Планирование и координация управленческих решений, определяющих развитие корпорации на длительный период; разработка самостоятельных систем аналитических расчетов и взаимообусловленных плановых показателей
Объекты учета	Текущие затраты и результаты деятельности корпорации и ее структурных подразделений; внутреннее ценообразование; бюджетирование и внутренняя отчетность	Инвестиции, носящие долгосрочный характер; результаты деятельности организации в целом и отдельных сегментов деятельности в будущем; ценообразование с учетом темпов инфляции и рыночных цен; формирование долгосрочных бюджетов
Объект контроля	Достижение текущих показателей	Реализация стратегии корпорации заключается в обеспечении руководства информацией, необходимой для управления и контроля за развитием материнской и дочерних организаций с учетом изменения внешних и внутренних условий
Организация информационного обеспечения	Формирование информации по установленным планово-отчетным периодам	Регламентирует порядок доступа и защиты информации. Подготовка информации по запросу.
Принципы	Оперативность предоставления информации, полезность, конфиденциальность, гибкость системы управления; принцип управления по отклонениям; принцип контролируемости внутренней отчетности; принцип ответственности и мотивации исполнителей	Непрерывность деятельности корпорации, контроль за результатами ее деятельности; прогнозируемость системы управленческого учета; планирование деятельности всех подразделений с составлением бюджетов; принцип управления по отклонениям; принцип контролируемости показателей внутренней отчетности; оценка результатов деятельности
Методы и концепции	Комплексное использование методов бухгалтерского учета, экономического анализа, статистики	Использование концепций: системы сбалансированных показателей, анализа цепочки ценностей, калькулирование себестоимости на основе движения продуктов и т.д.
Измерители	Стоимостные и натуральные измерители, удобные для формирования оперативной информации	Стоимостные и натуральные измерители, количественные и качественные удобные для формирования стратегической информации
Анализ внутренней и внешней среды	Концентрация анализа на внутренних факторах	Анализ основных внутренних факторов и постоянный мониторинг факторов внешней среды
Анализ прибыли	Сравнивается прибыль по видам продукции с помощью системы «директ-кост»	Сравнивается прибыль: по видам деятельности; по рыночным сегментам; по покупателям; сравнение с конкурентами; по дочерним и зависимым организациям

Окончание табл. 2

Признак	Традиционный управленческий учет	Стратегический управленческий учет
Бюджетирование	Составление операционных, ежемесячных, квартальных или годовых бюджетов	Составление стратегических бюджетов с учетом внешних факторов и возможностью их корректировки в зависимости от условий внешней среды. Ориентация бюджета на источники финансирования и распределение ресурсов для реализации стратегии
Оценка эффективности бизнеса	Финансовые показатели	Финансовые и нефинансовые, количественные и качественные показатели (доля рынка, степень будущих рисков и т.д.)
Подготовка управленческих решений	Направлен на внутренние, оперативные управленческие решения, частично на стратегические	Направлен на стратегические управленческие решения и контроль за их реализацией

Организация стратегического управленческого учета, как и традиционного управленческого учета – внутреннее дело менеджмента корпорации, как управляющей системы, и основывается на следующих принципах:

- гибкости – приспособляемости к изменяющимся стратегическим задачам и целям корпорации, к внутренним и внешним условиям хозяйствования;
- преемственности – общей системы совершенствования стратегического управленческого учета на разных уровнях управления и разными специалистами;
- конфиденциальности – формирует систему защиты информации и доступа к ней;
- комплексности – рациональной и эффективной системы учета, отвечающей поставленным целям;
- оценки результативности деятельности всех организаций, входящих в корпоративное образование;
- определение тенденций и перспектив каждой из дочерней и зависимой организации в формировании корпоративной прибыли;
- оптимизации результатов деятельности сегментов бизнеса путем прогнозирования доходов и расходов;
- мотивации – в виде системы поощрений и наказаний с учетом объективных обстоятельств функционирования стратегического учета;
- компьютеризации – использование передовых информационно-компьютерных технологий.

При развитии данного вида учета в корпоративных образованиях необходимо учитывать особенности системы управления корпорацией, с особенностями организации и функционирования стратегического учета. ОАО «РЖД» представляет собой корпорацию, работающую в сфере транспорта, а его отдельные организации-участники являются либо исполнителями всего или части технологического процесса перемещения грузов и пассажиров, либо отдельными направлениями бизнеса, предоставляющими возможность аккумулировать средства для развития транспортной инфраструктуры на основе единой экономической стратегии. Основными задачами взаимодействия участников ОАО «РЖД» являются эффективная производственная деятельность; обеспечение стабильного экономического развития и прибыльного функционирования; соблюдение интересов ОАО «РЖД», дочерних структур и их акционеров; повышение инвестиционной привлекательности; разработка и реализация скоординированной и эффективной инвестиционной политики; создание условий для развития отношений с организациями других отраслей экономики; развитие взаимодействия с федеральными органами власти, а также субъектов Российской Федерации и местного самоуправле-

ния. Перечисленные задачи, транспортная корпорация решает посредством использования стандартов корпоративного управления. С помощью системы стратегического управленческого учета, которая является инструментом прогнозирования финансово-хозяйственной деятельностью, управляющая компания решает следующие задачи:

- осуществление контроля за экономическим состоянием корпорации в целом, а так же дочерних и зависимых организаций в оперативном режиме, что позволит принимать своевременные корректирующие решения, направленные на выполнение стратегических целей;
- ориентация на достижение поставленных целей, максимальная информатизация высшего менеджмента;
- использование возможностей и преимуществ сетевой организации учета, для чего в ОАО «РЖД» созданы общие центры обслуживания;
- обеспечение оценки компетенции руководства исполнительных органов управления корпорации;
- своевременная оценка управленческих решений по утвержденным стратегическим планам и состоянию бизнеса в целом;
- обеспечение активности членов совета директоров в контроле над текущей деятельностью.

Таким образом, основными чертами стратегического управленческого учета в корпоративных образованиях являются стратегическая направленность на достижение поставленных целей, использование возможностей сетевой организации учета, многовариантность получения и использования информации, прогнозирование, анализ и использование современных технологий для отражения внутренних корпоративных процессов и факторов внешней среды.

Библиографический список

1. Стратегический учет: Учеб. пособие / Под ред. В.Э. Керимова. М.: Омега-Л, 2005.
2. Юрьева Л.В. Особенности формирования стратегического управленческого учета в металлургических холдингах // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 21.
2. Стратегический учет: Учеб. пособие / Под ред. В.Э. Керимова. М.: Омега-Л, 2005.
3. Юрасова И.О. Стратегический управленческий учет // Бухгалтерский учет, 2006. № 24.
4. Стратегический управленческий учет: Полный курс МВА / М.А. Вахрушина, М.И. Сидорова, Л.И. Борисова. М.: Рд Групп, 2011. 192 (Российское бизнес-образование).
5. Залевский В.А. Управление учетно-аналитической системой производственных затрат для целей стратегического менеджмента: теория и методология: Автореф. дис. ... д-ра экон. наук (08.00.12) / Залевский Виктор Альбертович [Орловский государственный технический университет]. Орел, 2009.