

2.5. СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И ЕГО ФУНКЦИОНАЛЬНОЕ НАЗНАЧЕНИЕ В РАМКАХ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Марков А.Н., аспирант кафедры
учета, анализа и аудита

*Московский государственный
университет им. М.В. Ломоносова*

В статье рассмотрены актуальные вопросы сущности управленческого учета, его функций и подфункций, взаимосвязи со стратегическим управленческим учетом. Исследованы особенности и отличительные черты стратегического управления. Проанализирована роль стратегического управленческого учета в стратегическом менеджменте предприятия. Выявлены основные отличия управленческого учета и стратегического управленческого учета в общей системе менеджмента предприятия.

Достижение долгосрочного устойчивого развития хозяйствующего субъекта выдвигает требования к смещению приоритетов менеджеров организации от оперативного управления к стратегическому. Для обеспечения развития стратегического управления и его практической реализации необходимы современные системы создания и представления информации, которые бы основывались на кардинально новых принципах формирования и обработки данных о внутренней и внешней среде предприятия и представляли бы возможность устанавливать стратегические цели деятельности организации, определять ключевые показатели по всем направлениям для максимально эффективного использования и распределения ресурсов. Разработка и развитие подсистемы стратегического учета в учетной системе предприятия способна решить проблему формирования и представления информации для принятия стратегических решений, поэтому необходимость существования управленческого учета со стратегическим фокусом в системе управления предприятием сегодня сомнению не подвергается. В то же время с развитием производственных систем и технологий, в условиях совершенствования теории и практики менеджмента возникает необходимость улучшать и повышать качество существующих систем управленческого учета. Это требует фундаментального теоретического обоснования данного вида учета, определения его задач, методов и инструментов. Таким образом, указанные обстоятельства обуславливают актуальность, теоретическую и практическую значимость проводимого исследования.

Проблемам развития стратегического учета (стратегически ориентированного учета, стратегического управленческого учета, учета для стратегического управления) уделяли внимание И. Богата, С. Голов, З. Гуцайлюк, М. Друри, А. Дайле, В. Залевский, З. Канурна, А. Карминский, Я. Крупка, С. Николаева, В. Палий, С. Пушкар, Б. Райан, Я. Соколов, С. Суворов, К. Уорд, Н. Чумаченко, А. Шайкан, Л. Юрьева и другие. Учитывая весомый вклад указанных исследователей и ценность полученных ими результатов, остается ряд проблемных вопросов, требующих жальнейшей разработки. Так, проблема единого подхода к пониманию содержания

стратегического направления бухгалтерского учета, его терминологии, целей, задач, функций, принципов, а также места в отечественной информационной системе предприятия является до сих пор не решенной.

Принимая во внимание вышеизложенное цель проводимого исследования можно определить следующим образом – проанализировать теоретические основы и функции стратегического управленческого учета, обозначить роль стратегического управленческого учета для стратегического менеджмента предприятия, рассмотреть особенности и отличительные черты экономической категории «стратегическое управление».

Управленческий учет представляет собой процесс идентификации, измерения, сбора, анализа, подготовки, интерпретации и информирования менеджеров данными, на основании которых они планируют, оценивают и контролируют деятельность компании, а также принимают решения по надлежащему использованию и распределению ресурсов. Управленческий учет также включает в себя деятельность по подготовке финансовых отчетов не только для менеджмента компании, но и для акционеров, кредиторов, регуляторов и налоговых органов [7, с. 11]. В зарубежной практике управленческого учета бухгалтер, занимающийся управленческим учетом, традиционно определяется как сотрудник, который является партнером руководства в процессах принятия решений, планирования, оценки результатов деятельности, экспертизы финансовых отчетов и контроля, тем самым оказывая менеджерам поддержку в разработке и внедрении стратегии компании.

Из приведенных официальных определений можно сделать вывод, что управленческий учет является системой, поддерживающей процесс управления организацией (менеджмента). Таким образом, представляется целесообразным рассматривать управленческий учет как инструмент поддержки менеджмента организации, а стратегический управленческий учет – как инструмент поддержки стратегического менеджмента. Данный вывод подтверждает AICPA (Американский институт дипломированных общественных директоров), который выделяет три зоны менеджмента, для которых управленческий учет в его современном состоянии осуществляет поддерживающую функцию [3, с. 12]:

- в рамках стратегического менеджмента повышается роль бухгалтера по управленческому учету как партнера по управлению стратегией организации (и часть этого направления менеджмента как раз поддерживается стратегическим управленческим учетом);
- в рамках управления эффективностью организации развиваются практики и технологии управленческого учета по управлению процессом принятия решения и управлению показателями деятельности компании;
- в рамках риск-менеджмента повышается значение технологий управленческого учета по идентификации, оценке, управлению и формированию отчетности по рискам, возникающим в процессе достижения целей организации.

Принимая во внимание тот факт, что стратегический управленческий учет является инструментом поддержки стратегического менеджмента, по мнению автора, логика дальнейшего исследования подсказывает необходимость рассмотрения сущности и основ стратегического управления предприятием.

Возникновение стратегического управления как формы управления хозяйствующим субъектом объясняется необходимостью решения двух серьезных проблем, с которыми сталкиваются предприятия, использующие нестратегическое управление, а именно:

- без использования стратегического менеджмента предприятие управляет своей деятельностью только исходя из собственных планов, не учитывая при этом потребности и возможности клиентов и действия конкурентов;
- предприятия, использующие нестратегическое управление, прогнозируют свою деятельность, не учитывая возможные изменения внешней среды.

Таким образом, основная задача стратегического управления – построить такую систему управления, которая бы основывалась на анализе и учете внешних факторов. Также нельзя не отметить, что в последнее время в теории и практике стратегического управления существенная роль уделяется развитию человеческого капитала предприятия. Опыт, навыки и знания сотрудников помогают хозяйствующему субъекту добиваться серьезных достижений, и значит необходимо искать наиболее эффективные способы управления персоналом.

Исходя из выше сказанного следует определить стратегический менеджмент как «такое управление организацией, которое опирается на человеческий потенциал как основу организации, ориентирует производственную деятельность на запросы потребителей, в ответ на вызов со стороны окружения, осуществляет гибкое реагирование и проводит своевременные изменения в организации, позволяющие добиваться конкурентных преимуществ, что в совокупности позволяет организации выживать и достигать намеченные цели в долгосрочной перспективе» [4, с. 18].

Таблица 1

СРАВНЕНИЕ ОПЕРАТИВНОГО И СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ [4, с. 59]

Характеристика	Оперативное управление	Стратегическое управление
Миссия, предназначение	Производство товаров и услуг с целью получения дохода от их реализации	Выживание организации в долгосрочной перспективе посредством установления динамичного баланса с окружением, позволяющего решать проблемы заинтересованных в деятельности организации лиц
Объект концентрации внимания менеджмента	Взгляд внутрь организации, поиск путей более эффективного использования ресурсов	Взгляд вовне организации, поиск новых возможностей в конкурентной борьбе, отслеживание и адаптация к изменениям в окружении
Учет фактора времени	Ориентация на краткосрочную и среднесрочную перспективу	Ориентация на долгосрочную перспективу
Основа построения системы управления	Функции и организационные структуры, процедуры, техника и технология	Люди, системы информационного обеспечения, рынок
Подход к управлению персоналом	Взгляд на работников как на ресурс организации, как на исполнителей отдельных работ и функций	Взгляд на работников как на основу организации, ее главную ценность и источник ее благополучия
Критерии эффективности управления	Прибыльность и рациональность использования производственного потенциала	Своевременность и точность реакции организации на новые запросы рынка и изменения в зависимости от изменения окружения

В целом, по мнению, в частности, И. Ансоффа, организацию как систему можно разделить на две подсистемы [2]: «материально обеспечивающую подсистему» и «управляющую подсистему». Первая занимается

созданием добавленной стоимости как таковой, то есть получением из имеющихся ресурсов определенных товаров и услуг. Задача второй подсистемы – осуществление планирования, управления и контроля за деятельностью организации. Внутри «управляющей подсистемы» принято выделять два блока: стратегическое и оперативное (нестратегическое) управление. Для определения особенностей каждого из видов управления можно воспользоваться описанием данных видов управления, которое приведено в табл. 1.

Однако, несмотря на все отличительные черты стратегического и оперативного управления, между ними существует достаточно тесная связь: для успешного функционирования компании необходимо, чтобы отмеченное оперативное управление было согласовано со стратегическими целями.

В соответствии с исследованиями Д. Аакера [1], можно выделить следующие характеристики стратегического управления:

- стратегическое управление ориентировано на внешнюю среду. Упреждающий характер стратегического управления помогает своевременно обнаруживать изменения во внешней среде и адекватно реагировать на них. Более того, в рамках стратегического управления необходимо не просто ожидать изменений внешней среды, а стараться использовать все средства для влияния на нее;
- управление знаниями, как наиболее ценным активом компании, приобретает важное значение. Поэтому, целью стратегического управления в компании является сохранение и преумножение знаний в головах сотрудников и их формализация для возможности своевременной и адекватной реакции на изменение внешней среды.

Для своевременной реакции на изменения внешней среды следует развивать в сотрудниках компании предпринимательские качества: осознание риска, способность принимать оперативные решения (в рамках общего стратегического направления развития компании) и проч.

В целом, можно выделить три основных принципа стратегического управления, оказывающие непосредственное влияние и на формирование систем стратегического управленческого учета: гибкая и своевременная реакция на изменения внешней среды при ориентации на развитие человеческого капитала. Кроме того, полученные данные позволяют определить место стратегического управленческого учета в теории и практике наук о деятельности организации (рис. 1).



Рис. 1. Место стратегического управленческого учета в организации¹

¹ Разработано автором.

Учитывая направленность проводимого исследования и обозначенные целевые установки, на следующем этапе проанализируем детально функции управленческого учета и стратегического управленческого учета, а именно разложим их на элементы нижнего уровня, подфункции, с точки зрения аспекта разработки и исполнения стратегии (рис. 2).

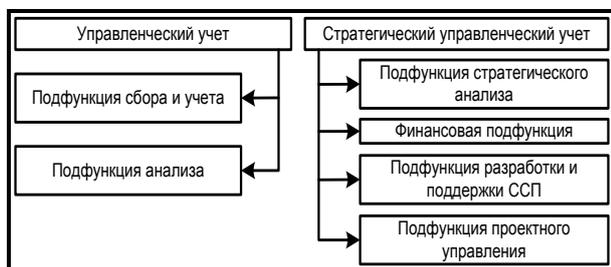


Рис. 2. Подфункции управленческого учета и стратегического управленческого учета²

Функцию управленческого учета целесообразно дифференцировать на две подфункции: собственно учет, в рамках которого в соответствии с учетной политикой предприятия осуществляются проводки, отражающие изменения в балансе и прибыли компании, а также подфункция анализа. Две подфункции управленческого учета реализуются разными подразделениями или разными командами в рамках одного подразделения. В рамках подфункции учета в основном реализуются следующие задачи:

- совершенствование методологии учета и доработка учетной политики;
- оформление проводок или реконсиляция учетных данных бухгалтерского учета;
- подготовка управленческой отчетности по установленной форме;
- формирование отдельных отчетов по необходимости.

В рамках реализации подфункции анализа функции управленческого учета реализуется задача поддержки процесса принятия решения в рамках оперативного управления. Данная задача решается путем проведения анализа отдельных аспектов деятельности, а также участия в процессе оперативного планирования. Например, в рамках данной подфункции формируется годовой бюджет, который является обязательной частью процесса оперативного планирования.

Стратегический управленческий учет можно разделить на четыре подфункции. Во-первых, это подфункция стратегического анализа. В рамках данной подфункции осуществляется сбор и учет информации, необходимой для реализации функции стратегического управленческого учета. Также, данная подфункция реализует процесс стратегического анализа, который проводится в ходе разработки и корректировки стратегии. При реализации данной подфункции могут возникать задачи, схожие с задачами подфункции анализа функции управленческого учета. Например, ТОП-менеджерам требуется срочный анализ рынка. Соответственно, подфункция стратегического анализа формирует отчет с требуемыми ТОП-менеджерами аналитическими разрезами.

Также подфункцией стратегического управленческого учета является подфункция разработки и поддержки Сбалансированной системы показателей (ССП). ССП

является в настоящее время наиболее популярной в практической деятельности технологией, в рамках которой реализуется стратегическое управление [6, с. 18]. В рамках сбалансированной системы показателей имеется возможность анализа в единой системе координат важнейших пропорций развития организации, исследования фактических и плановых показателей, отражения стратегии в системе конкретных количественных ориентиров развития организации в целом и ее отдельных подразделений.

Финансовая подфункция функции стратегического управленческого учета формирует долгосрочную финансовую модель. Данная модель основана на долгосрочных прогнозах макроэкономических и рыночных показателей, стратегий и действий конкурентов. В долгосрочной финансовой модели упор делается не только на финансовые, но и на нефинансовые, стратегические (такие, например, как экономическая добавленная стоимость компании *EVA*), а также комплексные показатели, то есть все показатели, которые являются необходимыми для разработки, корректировки и оценки исполнения стратегии компании [5, с. 132]. Тем самым, в рамках стратегического управленческого учета появляется возможность оценки влияния возможных изменений макроэкономических показателей, финансовых параметров внешней среды, политической ситуации на реализацию стратегии конкретной организации и разработки системы оперативных и, что особенно важных, превентивных мероприятий по адаптации стратегического развития организации к возможным внешним изменениям негативного характера.

Наконец, последней подфункцией стратегического управленческого учета является подфункция проектного управления. По сути, данная подфункция может относиться и к функции управленческого учета в связи с тем, что при ее реализации используются инструменты и технологии управленческого учета, связанные с оценкой инвестиционной привлекательности проекта. Однако в рамках данного исследования данная подфункция была отнесена к функции стратегического управленческого учета, так как во многих компаниях серьезное внимание уделяется в большей степени проектам стратегических инициатив, чем проектам оперативного уровня. Это связано со значительной стоимостью, высокой важностью и заинтересованностью в реализации проектов стратегических инициатив со стороны высшего руководства.

Подводя итог проведенному исследованию необходимо отметить, что путь к построению эффективной системы управленческого учета в целом, и стратегического учета, в частности, лежит в совершенствовании его методологии, выяснении основных информационных потребностей стратегического контроллинга и в поиске оптимальных путей его удовлетворения. На основании данных стратегического управленческого учета осуществляется анализ внешней и внутренней среды организации, результаты которого являются важным условием для обоснования и структурирования факторов, определяющих взаимосвязь текущего и будущего состояния экономики хозяйствующего субъекта. Стратегический управленческий учет хоть и является направлением бухгалтерского управленческого учета, но среди функций организации он имеет наиболее тесную связь со стратегическим управлением. Более того, данные функции организации настолько тес-

² Разработано автором.

но переплетены, что их можно рассматривать как единое целое. Некоторые исследователи и практики зачастую относят одну функцию к области стратегического управления, другие относят ту же функцию к области стратегического управленческого учета. Таким образом, не существует единого понимания различий между стратегическим управлением и стратегическим управленческим учетом. Смещение роли учета в сторону стратегических вопросов требует фундаментальных изменений в понимании сути учета и его места в системе управления предприятием. Подсистема стратегического учета должна быть гибкой и обеспечивать менеджмент информацией об особенностях протекания процессов в рыночной среде, использования ресурсов и перспектив деятельности предприятия на протяжении длительного периода времени.

Литература

1. Аакер Д. Стратегическое рыночное управление [Текст] / А. Аакер ; пер. с англ. – СПб. : Питер, 2011. – 496 с.
2. Ансофф И. Стратегическое управление [Текст] / И. Ансофф ; пер. с англ. – М. : Экономика, 1989. – 358 с.
3. Богатко А.Н. Стратегический учет в коммерческих организациях [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / А.Н. Богатко. – М., 2004. – 24 с.
4. Виханский О.С. Стратегическое управление [Текст] / О.С. Виханский. – М. : Экономистъ, 2008. – 296 с.
5. Воронова Е.Ю. Управленческий учет [Текст] / Е.Ю. Воронова. – М. : Юрайт, 2012. – 560 с.
6. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию [Текст] / Р. Каплан, Д. Нортон ; пер. с англ. – М. : Олимп-бизнес, 2010. – 320 с.
7. Филь О.А. Управленческий и стратегический учет затрат предприятий энергетического комплекса [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / О.А. Филь. – Ростов н/Д, 2011. – 24 с.

Ключевые слова

Предприятие; управление; управленческий учет; стратегический управленческий учет; стратегическое управление; функции управления организацией; оперативное управление; сбалансированная система показателей; проектное управление; управленческая информация.

Марков Александр Николаевич

РЕЦЕНЗИЯ

Системы управленческого учета, которые функционируют на сегодняшний день, не соответствуют потребностям современного бизнеса, отставая от динамичных изменений окружающей среды. Становится очевидным, что для достижения конкурентных преимуществ, формирования позитивного имиджа предприятия, завоевания доверия со стороны контрагентов руководство должно иметь полноценную информацию стратегического характера. Это обуславливает необходимость создания информационной базы для принятия стратегических решений, а именно организации стратегического управленческого учета, ориентированного на сохранение и наращивание потенциала промышленных предприятий. Данные обстоятельства свидетельствуют о том, что выбранное Марковым А.Н. направление исследования, является теоретически и практически значимым, вызывает интерес у широкой аудитории как специалистов, так и просто заинтересованных лиц.

Работа достаточно структурирована в соответствии с требованиями к научным публикациям ВАК РФ. Особого внимания заслуживает проведенное исследование функций и подфункций управленческого учета, выявленные взаимосвязи управленческого учета со стратегическим управленческим учетом. Элементы научной новизны содержит проведенный анализ особенностей и отличительных черт стратегического управления.

Таким образом, статья написана доступным языком, соответствует требованиям, предъявляемым к работам подобного уровня, и может быть рекомендована к печати.

Шепилова Н.П., к.э.н., доцент кафедры международного бухгалтерского учета и аудита Отделения статистики, анализа данных и демографии, факультет экономики Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики»