

## 7.5. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К СТРАТЕГИЧЕСКОМУ УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ

Чиков Д.В., аспирант кафедры экономики, бухгалтерского учета и аудита

*Волгоградский кооперативный институт (филиал) Автономной некоммерческой образовательной организации высшего образования ЦС РФ «Российский университет кооперации»*

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье обосновано, что стратегический управленческий учет является информационной основой для управления экономическим субъектом, построения его стратегии. Автором выделены и раскрыты концептуальные элементы стратегического управленческого учета в соответствии с требованиями стратегического управления.

Концептуальный подход к стратегическому управленческому учету – это подход, предельно учитывающий его конкретизацию и выступающий направляющим началом. Стратегия лежит в основе любого бизнеса. В современных условиях управление экономическим субъектом должно осуществляться в рамках его стратегии. Стратегия, по определению А. Чандлера, известного экономиста в области стратегического планирования, – это определение основных долгосрочных целей и задач предприятия и утверждение курса действий; распределение ресурсов, необходимых для достижения этих целей [20]. Ряд зарубежных авторов – Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар – считают, что стратегия определяет, как организация согласовывает собственные возможности с возможностями, предоставляемыми рынком, для достижения своих глобальных целей [17, с. 548]. В этой связи актуальными становятся вопросы, посвященные стратегическому управленческому учету.

Для создания стратегии следует заявить о миссии экономического субъекта, далее провести стратегический анализ, выбрать ключевые направления развития и наметить глобальные цели с позиции удовлетворенности стейкхолдеров (партнеров, клиентов, акционеров, местных и федеральных властей), повышения эффективности бизнес-процессов и персонала.

К настоящему времени сформировалось самостоятельное направление управленческого учета – стратегический управленческий учет, который, с одной стороны, обладает изоморфностью с управленческим, а с другой – позволяет по-новому решить проблему развития экономического субъекта, создать механизмы для принятия сбалансированных управленческих решений. Проблемами стратегического управленческого учета занимались такие ведущие отечественные ученые, как О.В. Алексеева, И.Н. Богатая, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, В.Э. Керимов, О.Е. Николаева и др.

Стратегический управленческий учет формирует и обобщает сведения как о финансовых, так и о вре-

менных, качественных, стоимостных результатах всего предприятия, а также его отдельных элементов – структурных подразделений, сотрудников, проектов и т.д. [11, с. 193].

Данный вид учета, являющийся частью учетного поля, консолидирует финансовый, налоговый и управленческий учет в единую систему обеспечения потребностей пользователей. Концептуальный подход к стратегическому управленческому учету предполагает разработку ключевых положений, которые составят основу общей направленности, их архитектуру. В отношении термина «концепция» в научной и справочной литературе существуют различные трактовки этого понятия.

В Малом энциклопедическом словаре Брокгауза и Ефрона концепция определяется как «умственное построение, система воззрения о каком-либо предмете» [9].

Философский энциклопедический словарь концепцию трактует как «определенный способ понимания, трактовки какого-либо предмета, явления, процесса, основная точка зрения на предмет или явление, руководящая идея для систематического освещения..., для обозначения ведущего замысла, конструктивного принципа» [15, с. 278]. Современный толковый словарь русского языка определяет это понятие как «систему связанных между собой и вытекающих один из другого взглядов на то или иное явление; основная мысль идея произведения, сочинения и т.п.» [13, с. 288]. По мнению автора, элементами основополагающей концепции стратегического учета являются его цели, субъекты, предмет, объекты, функции, а также принципы (рис. 1).

Создание концептуальных основ стратегического управленческого учета сопряжено с обязательностью соответствия требованиям стратегического управления в условиях неопределенности и рисков, действий внешних факторов.

Стратегический управленческий учет, по мнению автора, следует рассматривать как определенную систему сбора, обработки и представления информационных данных о внешней и внутренней среде для принятия долгосрочных стратегических решений. При этом следует отметить, что акцент на внешних факторах, способных оказать воздействие на хозяйственную деятельность экономического субъекта, является отличительной особенностью стратегического управленческого учета.

Цель – это «нечто предстоящее, к чему следует стремиться, т.е. намерение или итог действия, задача» [16, с. 83]. По мнению автора, цель стратегического учета заключается в формировании необходимой перспективной информации для оценки и контроля процесса достижения стратегии.

Субъектами стратегического управленческого учета по сути являются внутренние стейкхолдеры: высшее руководство и собственники экономического субъекта; топ-менеджеры и специалисты. Субъекты стратегического управленческого учета устанавливают поставленные цели и задачи развития на уровне структурных единиц.

Предмет стратегического управленческого учета определяется как совокупность процессов произ-

водственно-хозяйственной деятельности, отражаемых в системе обобщения учетной информации, исходя из требований контроля, анализа, планирования, прогнозирования, руководства и управления, обеспечивающих принятие обоснованных, качественных и эффективных управленческих решений на этапах их разработки, принятия и оценки результатов [13]. При этом в предмете стратегического управленческого учета выделяются определенные свойства его объектов, т.е. содержание предмета определяют его многочисленные объекты.

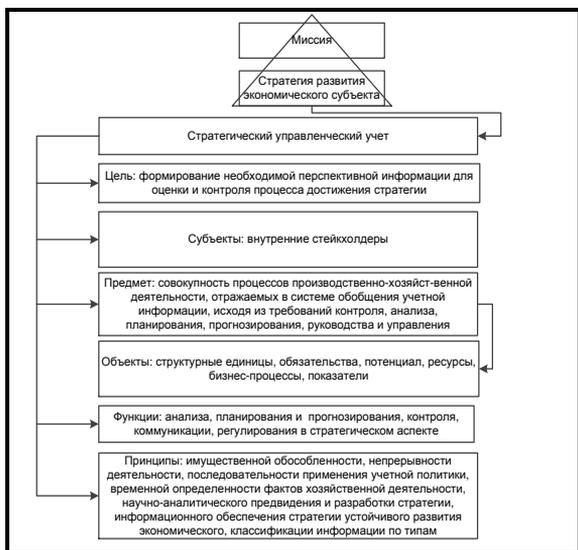


Рис. 1. Концептуальные основы стратегического управленческого учета

Объекты стратегического управленческого учета определяются бизнес-стратегиями организации и информационными потребностями менеджеров [14]. Исследования автора показывают, что объектами стратегического управленческого учета являются структурные единицы, обязательства, потенциал, ресурсы, бизнес-процессы, показатели. Структурная единица как составляющая объектов стратегического управленческого учета представляет собой сегмент (подразделение, группу подразделений и т.д.) экономического субъекта, по которому формируется и обобщается информация с концентрацией на оценку деятельности сегмента по достижению стратегических целей и задач. Стратегический управленческий учет может быть внедрен при условии отчетливого определения сферы ответственности каждого руководителя (менеджера).

Одним из объектов стратегического управленческого учета являются обязательства. В качестве оснований появления обязательства являются договор, закон, деликты. В свою очередь основанием для отражения обязательства в учете служит информация фактов жизни об источнике возникновения обязательства (дебиторской или кредиторской задолженности) в соответствии с условиями договора [10]. Обязательство вытекает из договора согласно действующему законодательству РФ, независимо от каких-либо действий, предпринимаемых при его исполнении, и предполагает обмен ресур-

сами. В основе исполнения обязательств лежат общие правила.

На основе системы обязательств создается потенциал экономического субъекта. В теории физики потенциал связан с такими именами, как Гаусс, Грин, Пуанкаре и др. Потенциал – это «понятие, характеризующее широкий класс физических силовых полей (электрическое, гравитационное и т.п.) и вообще поля физических величин, представляемых векторами (поле скоростей в жидкости и т.п.)» [3]. Потенциал сопряжен с понятием работы, которую совершают силы, действующие на помещенный в данное поле объект. Если рассматривать потенциал экономического субъекта по аналогии в физике, то он представляет собой способность выполнять целенаправленную работу различными способами в любой момент времени.

Потенциал экономического субъекта возникает на основании экономической ответственности и вследствие объединения материально-вещественных ресурсов, которые находятся или могут находиться в его распоряжении. В системе стратегического управленческого учета экономического субъекта стратегический потенциал становится важнейшим объектом учета. Построение системы стратегического управленческого учета невозможно без определения стратегического потенциала, повышения его уровня и принятия решений об эффективном его использовании. Объединенные ресурсы служат для экономического субъекта потенциалом для реализации конкретных возможностей.

Стратегические затраты (по видам деятельности) представляют собой ресурсы экономического субъекта в денежном выражении, необходимые на реализацию мероприятий, связанных с планированием, организацией, контролем и анализом достижения целей стратегического управления. Особое внимание экономической субъект должен уделять уровню и качеству своих затрат, которые выступают объектом стратегического учета. Учетное информационное пространство по затратам экономического субъекта позволяет произвести выбор оценочных финансовых и нефинансовых ключевых показателей результативности с построением надлежащей информационной системы для их оценки.

Внедрение управления бизнес-процессами становится частью стратегии экономического субъекта. Бизнес-процессы в положении по управленческому учету (statement on management accounting, SMA) Института управленческих бухгалтеров США SMA 4 NN «Внедрение процессного управления для улучшения продуктов и услуг» («Implementing process management for Improving Products and Services») раскрываются как совокупность видов деятельности [12]. В зависимости от специфики деятельности бизнес-процессы требуют описания путем регламентов или разработки собственной методологии их моделирования.

Декомпозиция бизнес-процессов позволяет вести учет различных элементов в разрезе этих процессов. Информация, которая входит в описание бизнес-процесса, должна учитывать содержание учетных данных, используемых для прогноза значений основных показателей стратегического развития и данных,

вносимых в стратегическую отчетность. Процесс реализации стратегии экономического субъекта в виде совокупности связанных бизнес-процессов, является одним из основных объектов стратегического управленческого учета, контроля и анализа.

Показатели как объекты в стратегическом управленческом учете позволяют привести в соответствие финансовые и нефинансовые оценочные показатели. Формируемые отчеты могут дать представление как о краткосрочных, так и о долгосрочных результатах деятельности экономического субъекта. Для оценки деятельности экономического субъекта используют систему оценочных показателей (финансовые и нефинансовые) по четырем аспектам [17, с. 551]:

- финансовому;
- работе с клиентами;
- внутренним бизнес-процессам;
- возможности развития и роста.

Финансовый аспект подразумевает оценку прибыльности стратегии. При анализе финансового аспекта важно выявить, какая доля прочей прибыли и прибыли на инвестиционный капитал является результатом сокращения затрат и увеличения объемов продаж соответственно. Аспект работы с клиентами позволяет определить целевой сегмент рынка и оценить роль экономического субъекта в данном сегменте.

Аспект внутренних бизнес-процессов предполагает детальное исследование операций, из которых складываются бизнес-процессы, что способствует достижению конкретных результатов как по аспекту работы с клиентами, так и по финансовому аспекту. Аспект развития и роста предполагает определение направлений, в которых экономический субъект будет обладать потенциальными возможностями достичь такого высокого уровня, что позволит в целом создать значительно более благоприятные условия для покупателей и собственников. Следует заметить, что в настоящее время особенно актуальной концепцией стратегического учета является сбалансированная система показателей.

Управленческие воздействия реализуются с помощью основных функций управления, взаимосвязь и взаимодействие которых образуют замкнутый повторяющийся цикл управления: → анализ → планирование → организация → учет → контроль → регулирование → анализ... [6, с. 9]. При этом неотъемлемой частью всех функций является принятие решений, требующее наличия широкого круга инструментов контроллинга, которые используют компоненты стратегического управленческого учета. Стратегический управленческий учет содействует воплощению стратегии экономического субъекта и выполняет функцию учета и управления с точки зрения его роли и цели. С точки зрения обеспечения эффективности управления стратегический управленческий учет решает свои задачи посредством выполнения следующих функций:

- анализа;
- планирования и прогнозирования;
- контроля;
- коммуникации;
- регулирования в стратегическом аспекте.

Реализация данных функций происходит, во-

первых, путем подготовки надлежащей информации, а во-вторых – при помощи непосредственного участия стратегического управленческого учета при решении отдельных вопросов, которые принадлежат к его компетенции. Стратегический управленческий учет должен отражать факты того, как его функции выполняются и как, по существу, они касаются будущего.

Стратегический анализ представляет собой системное исследование и оценку состояния и основных тенденций динамики внешней деловой окружающей среды, ресурсного потенциала (внутренних возможностей) экономического субъекта и рисков реализации его стратегии. По мнению В.И. Бариленко, понимание требований изменчивой среды приводит к переосмыслению концепции анализа: ...необходимо создание информационно-аналитической системы в реальном времени [2, с. 46]. На этапе анализа формируется актуальная информационная база, которая позволяет наиболее эффективным образом выполнить процесс целеполагания и процедуру выбора стратегических альтернатив.

Стратегическое планирование и прогнозирование (первоочередные функции) являются долгосрочными (горизонт – свыше 3-5 лет). Экономические обоснованные прогнозы служат информационной базой для принятия стратегий, которые обеспечивали бы реализацию миссии и целей развития экономического субъекта в пределах его возможностей с допустимым уровнем риска относительно его конкурентной позиции, ключевых показателей деятельности в разрезе бизнес-единиц, рынков сбыта продукции, групп покупателей и т.д. При выработке стратегии в условиях неопределенности и турбулентности экономики следует учесть множество внутренних и внешних экономических факторов, процессов и явлений. При этом стратегические цели конкретизируются до задач, а они в свою очередь – до предметных заданий. После этого просчитываются нужные ресурсы:

- финансовые;
- материальные;
- кадровые;
- временные и при необходимости пересматриваются задания;
- задачи и цели.

В результате формируют реально осуществимый стратегический план, на базе показателей которого определяются планы на ближайший финансовый год, включая бюджеты продаж, производства, затрат на сырье, зарплату, административные и сбытовые расходы и т.д.

Стратегический контроль, являясь одной из функций стратегического учета, призван на базе данных наблюдения, фиксации и проверки информации о реальном состоянии объекта управления при сопоставлении фактических данных с заданными значениями осуществлять оценку показателей выполнения стратегии и делать вывод о результативности с точки зрения достижения стратегических целей. Стратегический контроль направлен, с одной стороны, на установление показателей контроля, определение их фактического уровня, обнаружение отклонений от

установленных параметров; с другой – на отслеживание выполнения принятых стратегических управленческих решений и оценку достигнутых результатов в ходе их выполнения.

Коммуникация как функциональная обязанность стратегического управленческого учета представлена процессом передачи и восприятия информации менеджерами всех уровней. Формируемая информация является средством внутренней коммуникации связи между уровнями управления и структурными подразделениями. При выполнении общих задач руководители подразделений вынуждены согласовывать свои действия друг с другом. В процессе коммуникации обеспечивается понимание информации, которая интерпретируется в результате обмена. Стратегия коммуникации, координирующая сообщения системы менеджмента, направлена на целевое управление. Усилить коммуникационную функцию можно осуществляя комбинирование информационных потоков, движущихся во встречных направлениях. Способствуя повышению качества процесса обмена информацией, стратегический управленческий учет содействует эффективному функционированию всей системы.

Регулирование представляет собой формирование инструмента, который позволяет стратегически связать разрозненные и изолированные функции экономического субъекта – финансы, маркетинг, исследования и разработки, управление человеческим капиталом для оформления финансово-хозяйственных процессов в соответствии с достижением поставленных целей.

Все функции стратегического управленческого учета представляют собой различные взаимосвязанные и взаимообусловленные процессы, направленные на создание условий для выбора оптимальной стратегии развития организации и ее эффективной реализации [18, с. 22]. Среди составляющих, организующих систему информации стратегического управленческого учета, важное значение приобретают четко сформулированные принципы.

В соответствии с Большим энциклопедическим словарем термин «принцип» (от лат. *principium* – «начало», «основа») – это основное исходное положение какой-либо теории, учения, науки, мировоззрения, политической организации [4]. В теоретической философии, принцип – основание некоторой совокупности фактов или знаний, исходный пункт объяснения или руководства к действиям [11].

Принципы являются основополагающими правилами учетной теории. В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» принципы разделены на допущения (имущественная обособленность, непрерывность деятельности, последовательность применения учетной политики, временная определенность фактов хозяйственной деятельности) и требования (полнота, своевременность, осмотрительность, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость, рациональность). Допущения подразумевают, что бухгалтер должен исходить из заданных ему предположений, а требования определяют ему правила, которым надлежит следовать.

В настоящее время допущения бухгалтерского учета (имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности), являются бесспорными методологическими правилами и служат базой для установления принципов стратегического управленческого учета.

Расширение областей стратегического управления требует внедрения новых принципов стратегического управленческого учета.

1. Принцип научно-аналитического предвидения и разработки стратегии (принцип стратегического менеджмента). Данный принцип реализуется через систему стратегического учета. В контексте стратегического управленческого учета данный принцип связан с формированием информации для оценки реальности, расчета ресурсов и динамики их изменения, а также для стратегического анализа и стратегических прогнозов (стратегический управленческий учет выступает важным элементом информационной базы). Стратегическое предвидение неосуществимо без качественной аналитики.
2. Принцип информационного обеспечения стратегии устойчивого развития экономического субъекта. Выбор соответствующего формата стратегической отчетности об устойчивом развитии позволит в максимальной степени учитывать информационные потребности наиболее значимых стейкхолдеров. Показатели такой отчетности соотносят деятельность экономического субъекта с экономическими, экологическими и социальными системами.
3. Принцип классификации информации по типам. В системе стратегического учета должны быть определены атрибуты информации, делающую ее полезной. Поэтому классифицировать информацию следует по типу: финансовая и нефинансовая, количественная и качественная. Данный принцип вытекает из предыдущего, так как составление отчетности требует финансового и нефинансового формата в области устойчивого развития. Финансовая информация является денежным выражением различных сторон деятельности экономического субъекта. Нефинансовая информация раскрывает вопросы в неденежном выражении по направлениям: управление рисками, охраны окружающей среды, управление персоналом, охраны труда и т.п. В свою очередь информация подразделяется на количественную, имеющую численное измерение, и качественную информацию, которая выражает ценностную определенность. При этом нефинансовая информация может быть как количественной, так и качественной. Данный принцип способствует выработке суждения о деятельности экономического субъекта в будущем.

Следует учитывать, что стратегический управленческий учет относится к сфере информационных служб, поэтому предложенные его концептуальные элементы позволяют сформировать наиболее приемлемую методику учета для эффективного решения задач, стоящих перед управленческим персоналом. Таким образом, стратегический управленческий учет становится системой стратегического управления экономическим субъектом.

## Литература

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. № 106н (ред. от 08 нояб. 2010 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Бариленко В.И. и др. Основы бизнес-анализа [Текст] : учеб. пособие / В.И. Бариленко, В.В. Бердников, Р.П. Булыга [и др.] ; под ред. В.И. Бариленко. – М. : КНОРУС, 2014. – 272 с.
3. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. – М. : Советская энциклопедия, 1969-1978. URL: <http://alcala.ru/bse/izbrannoe/slovar-P/P15299.shtml>.
4. Большой энциклопедический словарь [Электронный ресурс]. URL: <http://www.vedu.ru/bigencdic/>
5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. / М.А. Вахрушина. – М. : Национальное образование, 2013. – 672 с.
6. Вахрушина М.А. и др. Управленческий учет-1 [Текст] : учеб. пособие по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров / М.А. Вахрушина, С.А. Рассказова-Николаева, М.И. Сидорова. – М. : БИНФА, 2011. – 141 с.
7. Институт управленческого учета США [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.imanet.org>.
8. Керимов В.Э. Стратегический учет [Текст] : учеб. пособие / В.Э. Керимов. – М. : Омега-Л, 2005. – 168 с.
9. Малый энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона [Электронный ресурс]. URL: [slovari.yandex.ru/dict/brokminor](http://slovari.yandex.ru/dict/brokminor).
10. Макарова Н.Н. Договорная политика как составляющая учетной политики: современные концепции формирования [Текст] : монография / Н.Н. Макарова. – М. : Финансы и кредит, 2009. – 104 с.
11. Николаева О.Е. Стратегический управленческий учет [Текст] / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – 2-е изд. – М. : Изд-во ЛКИ, 2008. – 304 с.
12. Новейший философский словарь [Электронный ресурс]. URL: <http://www.philosophi-terms.ru/>.
13. Современный толковый словарь русского языка [Текст] / гл. ред. С.А. Кузнецов. – СПб. : Норинт, 2002. – 960 с.
14. Суворова, С.П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология [Текст] / С.П. Суворова. – Орел, 2007. – 314 с.
15. Удалова З.В. Концепция стратегического учета и анализа в сельскохозяйственных организациях [Текст] / З.В. Удалова // Междунар. бухгалтерский учет. – 2013. – №13. – С. 8-20.
16. Философский энциклопедический словарь [Текст] / гл. редакция: Л.И. Ильичев, П.Н. Федосеев, С.М. Ковалев, В.Г. Панов. – М. : Сов. энциклопедия, 1983. – 840 с.
17. Хендрексен Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст] : пер. с англ. / Э.С. Хендрексен, М.Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
18. Хорнгрен Ч.Т. и др. Управленческий учет [Текст] : пер. с англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Даттар. – СПб. : Питер, 2007. – 1008 с.
19. Шалаева Л.В. Стратегический управленческий учет затрат в сельскохозяйственных организациях [Текст] : монография / Л.В. Шалаева. – Пермь : ИПЦ «Прокрость», 2014. – 171 с.
20. Chandler A.D. Strategy and structure: chapters in the history of the american industrial enterprise. Cambridge : MIT PRESS, 1998.

### Ключевые слова

Стратегический управленческий учет; стратегия; концепция; стейкхолдеры; принципы; функции; внешние факторы; потенциал; обязательство; информация

*Чиков Дмитрий Владимирович*

### РЕЦЕНЗИЯ

Современное состояние бухгалтерского учета экономических субъектов - производителей продукции и услуг, не совсем соответствует требованиям стратегического управления. Поэтому сегодня актуальна задача по разработке концепции стратегического управленческого учета экономического субъекта.

В статье изложена общая концепция ключевых положений стратегического управленческого учета, которые составят основу общей направленности. Разработка концептуальных основ стратегического учета связана с необходимостью соответствия требованиям стратегического управления в условиях риска, турбулентной экономики. Раскрыты основополагающие концепции стратегического учета: цели, задачи, объекты, функции, а также принципы. Данное обстоятельство позволит регулировать стратегический управленческий учет, а сам учет в результате станет всей системой стратегического управления экономическим субъектом.

*Озорнина Е.А., к.э.н., доцент кафедры экономики, бухгалтерского учета и аудита Автономной некоммерческой образовательной организации высшего образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», Волгоградский кооперативный институт (филиал).*