

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

© 2010 В.А. Маняева*

Ключевые слова: оперативное управление, стратегическое управление, управленческий учет, оперативный (текущий) управленческий учет, стратегический управленческий учет.

Управленческий учет – это самостоятельная информационная система. В настоящее время он значительно расширил свои границы, ориентируясь на цели стратегического менеджмента. Управленческий учет имеет два направления: “оперативный (текущий) управленческий учет” и “стратегический управленческий учет”. Существует теоретическая проблема по определению общих принципов, методологии, задач стратегического управленческого учета и реализации их в реальной экономике.

Переход отечественной экономики в конце прошлого столетия от административных методов управления к рыночным условиям хозяйствования коренным образом изменил требования к информации, поставляемой бухгалтерским учетом. При реализации информационных запросов менеджмента, необходимых для формирования соответствующей базы принятия управленческих решений, в качестве одной из мер потребовалось развертывание отечественного бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятия в управленческом аспекте. В этих условиях термин “управленческий учет” начал укореняться и постепенно вживаться в практику управления хозяйствующего субъекта. Необходимость существования управленческого учета в системе управления сегодня сомнению не подвергается. В то же время с развитием производственных систем и технологий, совершенствованием теории и практики менеджмента возникает необходимость совершенствовать и повышать качество существующих систем управленческого учета.

В России “управленческий учет понимается как расширенный финансовый, в основе которого лежат вопросы калькулирования себестоимости продукции, оценки финансового результата и отклонений от нормативов – то, что на Западе носит название *cost accounting* и является лишь частью *managerial accounting*. Внешняя среда (рынок и потребители), организационная структура, внутренние процессы – это лежит вне сферы внимания российских исследователей, хотя играет

не меньшую роль для целей управленческого учета. Возможно, именно с подобным сужением внимания и связан факт полного невнимания к современным западным концепциям управленческого учета в России. В последние годы и в нашей стране неуклонно растет интерес к управленческому учету не только среди отечественных менеджеров высшего и среднего звена, но и среди государственных органов”¹. Нельзя не согласиться с мнением, что “управленческий учет – это новое для России направление, поэтому теория управленческого учета может предложить менеджерам ограниченное число решений. Российский управленческий учет пользуется общепринятыми западными концепциями 1960-х гг., не выходящими за рамки бухгалтерского учета, в его развитии не отражен ни один из подходов 1980-х и 1990-х гг.”².

За последнее десятилетие в отечественной науке управленческому учету посвящены труды как отечественных ученых (М.А. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, О.Е. Николаевой, С.А. Николаевой, В.Ф. Палия, А.Д. Шеремета, В.И. Ткача и др.), так и зарубежных (Х. Блека, А. Дейли, К. Друри, В. Кильгера, И. Клока, Х. Плаута, П. Рибеля и др.).

В настоящее время основным направлением в построение эффективной системы управленческого учета лежит не только в развитии и совершенствовании его методологии, но и в формировании основных информационных потребностей оперативного и стратегического управления и поиска оптимальных путей их удовлетворения.

* Маняева Вера Александровна, кандидат экономических наук, доцент Самарского государственного экономического университета. E-mail: manyaeva58@mail.ru.

Попытки обобщить опыт мировой теории и практики управленческого учета были приняты в Методических рекомендациях по организации и ведению управленческого учета, разработанных и утвержденных Министерством экономического развития и торговли РФ, где под управленческим учетом понимается процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой и производственной информации, на основании которой руководством предприятия принимается оперативное и стратегическое управление. Согласно данному подходу, «управленческий учет охватывает всю систему формирования и использование информации для управления бизнеса в целом, включая стратегическое управление, оценку деятельности организации, ее подразделений, функциональных блоков, планирование и контроль хозяйственной деятельности. Система бухгалтерского учета при этом входит в управленческий учет в той части, в которой ее данные используются для внутреннего управления компанией»³.

Управленческий учет значительно расширил свои границы, ориентируясь на цели стратегического менеджмента, анализ и учет информации, связанный с внешними факторами, разнообразными интересами различных пользователей. В данном случае речь идет о новой его направленности - стратегическом управленческом учете, который отличается от традиционного, ориентированного почти исключительно на внутреннюю деятельность предприятия, и лишь формально касаясь ее отношений с партнерами, конкурентами, инвесторами и различных сделок во внешней среде.

В конце прошлого - начале нового столетия в экономической литературе появились высказывания о новых подходах и приемах управленческого учета, которые в большей степени соответствуют современной конкурентной среде ведения бизнеса. В частности в качестве нового подхода стали активно обсуждать и практически рекомендовать стратегический управленческий учет.

По мнению автора, управленческий учет представляет собой самостоятельную систему идентификации, измерения, накопления, подготовки, интерпретации и представления финансовой и не финансовой информации в

рамках данной организации для планирования, анализа, контроля и регулирования деятельности хозяйствующего субъекта в процессе достижения им текущих и стратегических целей.

Из представленного определения можно сделать вывод, что управленческий учет - это самостоятельная информационная система, а не подсистема бухгалтерского учета. Исходя из временного признака, систему управленческого учета можно подразделить на два направления: «оперативный (текущий) управленческий учет» и «стратегический управленческий учет». Как система «управленческий учет», так и ее направления («оперативный управленческий учет» и «стратегический управленческий учет») имеют свои специфические принципы и методологию.

Следует отметить, что в России исследованию и внедрению «оперативного (текущего) управленческого учета» в последнее десятилетие уделено достаточно внимания, в то время как до настоящего времени отсутствует полное обоснование «стратегического управленческого учета». Многие экономисты считают, что в настоящее время «в России стратегический управленческий учет отсутствует, однако его отдельные методы и подходы начинают использоваться»⁴.

В этой связи существует теоретическая проблема по определению общих принципов, методологии и задач стратегического управленческого учета и реализация их в реальной экономике. Путь к построению эффективной системы управленческого учета в целом, и стратегического учета в частности, лежит в совершенствовании его методологии и в выяснении основных информационных потребностей оперативного и стратегического управления и поиске оптимальных путей их удовлетворения.

Термин «стратегический управленческий учет» появился в США и странах Западной Европы в восьмидесятых годах двадцатого века, однако очень широкого применения в то время он не нашел. Серьезные дискуссии касательно стратегического управленческого учета стали появляться уже в девяностые годы прошлого столетия.

Колин Друри в своей работе «Управленческий и производственный учет»⁵ отдельную главу посвятил стратегическому управленчес-

кому учету. В ней автор привел мнение отдельных экономистов на проблемы стратегического управленческого учета и рассмотрел общие подходы к разработке интегрированных показателей деятельности предприятия, которые могут быть использованы для уточнения стратегии в процессе стратегического менеджмента.

В последнее время в российской экономической литературе стали появляться работы, посвященные стратегическому управленческому учету. Среди них работы О.В. Алексеевой, И.Н. Богатой, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, О.Е. Николаевой, И.Ю. Ткаченко, В.А. Тереховой, Т.В. Чая, Н.И. Чупахиной, Т.В. Шишковой и др.

Так, профессор В.Б. Ивашкевич в своей работе⁶ при рассмотрении стратегического учета высказал мнение о том, что для стратегических долгосрочных решений, которые определяют перспективу организации в будущем, необходима информация о возможностях предприятия и его экономической среде (рынках, конкурентах, товарах в долгосрочной перспективе). Данные решения включают вопросы о выпуске новых товаров для сбыта на существующих рынках и выпуске новых товаров для новых рынков. “Некоторые говорят в этом случае о необходимости стратегического учета. Однако, по существу, здесь речь идет о еще одной особенности управленческого учета, ориентированного не только на ближайшее, но и сравнительно отдаленное будущее”⁷ и далее “необходимость стратегического учета обусловлена усложнением управленческих проблем, необходимостью их комплексного решения”⁸. Автор работы пишет, что “по целевому назначению системы управленческого учета можно подразделить на стратегический учет для высшего руководства хозяйствующего субъекта и текущий учет для внутреннего менеджмента”⁹. Следовательно, можно предположить, что автор не выделяет отдельно область стратегического учета из управленческого учета, а лишь говорит о его (управленческом учете) целевых особенностях.

В работе И.Н. Богатой стратегический учет представляется как “глобальная модель информационной технологии, объединяющий в рамках единой системы финансовый и управленческий учет, и обеспечивающий руко-

водителей и специалистов предприятия производственной информацией для принятия решений, а также обеспечивающий инвесторов информацией для оценки деятельности предприятия”¹⁰.

О.Е. Николаева, О.В. Алексеева в своей совместной работе, посвященной стратегическому управленческому учету, сделали вывод, что “стратегический управленческий учет является комплексным направлением управленческого учета, ориентированным на процесс принятия долгосрочных (стратегических) решений, в рамках которого предполагается тщательный анализ внешней бизнес-среды, где предприятие осуществляет свою деятельность (при проведении данного анализа должны быть учтены стратегическая позиция фирмы на рынке, дифференциация продуктов фирмы, а также должна быть построена цепочка ценностей рассматриваемой компании)”¹¹. Авторы пишут, что “для обеспечения успешного функционирования стратегического менеджмента на предприятии необходима поддерживающая учетная система, которой и является стратегический управленческий учет”¹².

Рассмотрение стратегического управленческого учета с точки зрения его места и роли в стратегическом управлении и его отличие от оперативного (текущего) управленческого учета, по мнению автора статьи, является наиболее предпочтительным и правильным. Для полного понимания общего и различий между двумя направлениями управленческого учета необходимо провести их сравнение по ряду признаков. Сравнение по определенным признакам представлено в работах отдельных экономистов¹³, однако его можно расширить и дополнить.

Общим для двух направлений управленческого учета является то, что они в равной степени формируют финансовую и нефинансовую информации, их данные используются в равной мере для анализа внутренних факторов и процессов, концентрация внимания менеджмента сосредоточена на внутренней среде организации.

Одновременно имеются и различия между двумя направлениями. Они заключаются в следующем.

Во-первых, исходя из целевой направленности, цель стратегического управленческо-

го учета - формирование информации для выполнения миссии и достижения стратегических целей, оперативного управленческого учета - формирование информации для достижения краткосрочных и среднесрочных целей. При этом следует исходить из требования, что использование их данных для анализа при принятии управленческих решений необходимо осуществлять анализ факторов макро и микроокружения при стратегическом управлении и анализ факторов только микроокружения при оперативном управлении и учете.

Во-вторых, потребителями информации стратегического учета в большей степени является высший менеджмент организации, потребителями информации оперативного управленческого учета - средний и низший менеджмент.

В-третьих, концентрация внимания стратегического учета в большей степени на внешнюю среду, в отличие от оперативного, ориентированного почти исключительно на внутреннюю деятельность предприятия, и лишь формально касаясь ее отношений с партнерами, конкурентами и инвесторами.

В-четвертых, использование в стратегическом управленческом учете в большей степени экономико-математических методов, методов прогнозирования и дисконтирования (сбалансированная система показателей, SWOT-анализ, бенчмаркинг, анализ, основанный на концепции стратегических бизнес-единиц, стратегическое управление затратами, модель ценностей цепочки Портера и др.).

В-пятых, при формировании информационного обеспечения в стратегическом управленческом учете в большой степени учитывается риск деятельности организации в далекой перспективе, в то время как при оперативном управлении и учете этот фактор не учитывается, либо учитывается в незначительной степени.

В-шестых, объектом учета в системе стратегического управленческого учета может предприятие в целом, в текущем управленческом учете - затраты, издержки, себестоимость, результаты, центры ответственности и виды деятельности.

Из всего вышесказанного можно сделать вывод, что стратегический управленческий учет является отдельным направлением об-

ласти управленческого учета, так как он использует специфические методы получения информации для принятия решений в системе стратегического управления.

Стратегический управленческий учет следует рассматривать в широком и узком понимании. Стратегический управленческий учет в широком понимании призван обеспечить формирование финансовой и нефинансовой информации о конкретном объекте управления для осуществления полного цикла основных функций стратегического управления: анализа, планирования, контроля, организации и регулирования.

Стратегический управленческий учет в узком понимании - это процесс идентификации, измерения, накопления, подготовки, интерпретации и представления финансовой и не финансовой информации для анализа внешней и внутренней среды организации, а также для контроля над выполнением стратегии, на основании которой высшим руководством предприятия принимаются решения для достижения стратегических целей и в конечном итоге миссии организации, а инвесторы осуществляют оценку деятельности организации с точки зрения доходности капитала.

Цель стратегического управленческого учета - на основании данных бухгалтерского финансового учета, налогового учета и статистического учета осуществлять формирование информации о состоянии внешней и внутренней среде организации для определения стратегических целей, разработки стратегии на долгосрочную перспективу, а также для контроля над выполнением принятой стратегией и принятии регулирующих управленческих решений высшим руководством хозяйствующего субъекта.

Исходя из целевой направленности стратегического управленческого учета, можно сделать вывод, что он выполняет следующие основные функции:

1) стратегический управленческий учет формирует информацию о внешней и внутренней среде организации для понимания своего места в конкурентной среде, на основании данной информации осуществляется анализ и принимаются решения о стратегии организации, стратегических целях и направлениях по их достижению;

2) стратегический управленческий учет формирует информацию о внешней и внутренней среде организации для анализа и контроля выполнения стратегии и достижению стратегических целей;

3) на основании информации стратегического учета формируется учетно-контрольно-аналитическое информационное обеспечение, которое позволяет высшему менеджменту организации принимать регулирующие стратегические управленческие решения.

Задачами стратегического управленческого учета в современных условиях хозяйствования являются:

♦ во-первых, исходное информационное обеспечение за ряд предшествующих периодов для анализа внешней и внутренней среды хозяйствующего субъекта для определения миссии, стратегических целей и самой стратегии хозяйствующего субъекта;

♦ во-вторых, информационное обеспечение за отчетные периоды анализа внешней и внутренней среды хозяйствующего для контроля за достижением стратегических целей и самой стратегии хозяйствующего субъекта и при необходимости осуществлять регулирование поставленных целей и стратегии.

Исходя из конкретных стратегических целей хозяйствующего субъекта, формиру-

ются конкретные задачи учета в системе управления определенным объектом. Таким образом, стратегический управленческий учет является достаточно обширным направлением, и при использовании его технологии необходима система для практического внедрения в реальном секторе экономики.

¹ Чая В.Т., Чупахина Н.И. Этапы развития управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 21. С. 7.

² Там же.

³ Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов. М., 2006. С. 14.

⁴ Чая В.Т., Чупахина Н.И. Перспективы развития управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 22. С. 2.

⁵ Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник : пер. с англ. М., 2002.

⁶ Ивашкевич В.Б. Указ. соч.

⁷ Там же. С. 38.

⁸ Там же. С. 40-41.

⁹ Там же. С. 38.

¹⁰ Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия. Ростов н/Д, 2001. С. 43.

¹¹ Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. М., 2003. С. 28.

¹² Там же. С. 31.

¹³ См.: Богатая И.Н. Указ. соч. С. 51-52; Николаева О.Е., Алексеева О.В. Указ. соч. С. 33-36.

Поступила в редакцию 12.11.2009 г.