

СТРАТЕГИЧЕСКИЙ ПОДХОД В УЧЕТЕ И АНАЛИЗЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

© 2017 Т.Е. Татаровская*

Ключевые слова: стратегический подход, бухгалтерский учет, анализ, экономический субъект, стратегия, нефинансовый анализ.

Рассматриваются особенности применения стратегического подхода к организации и ведению учета и анализа функционирования предприятий. Проанализированы исследования зарубежных ученых XX в. по оценке развития стратегических аспектов бухгалтерского учета. Предложен тест для оценки стратегии, проводимый в рамках нефинансового анализа деятельности экономического субъекта.

Пол Барнс в работе “Корпоративное управление: обеспечение доверия и надежности”¹ утверждает, что проведение учетных и аналитических процедур является естественной необходимостью в целях обеспечения следующих аспектов в деятельности экономических субъектов:

- ◆ качественного принятия решений управленческим персоналом;
- ◆ согласованности и справедливости, беспристрастности;
- ◆ непрерывного обучения и совершенствования;
- ◆ эффективного управления рисками.

Многие исследователи отмечают, что ведение бухгалтерского учета принципиально важно для любого типа предприятий, при этом требования к учетным записям должны быть высокими в целях обеспечения их качества.

Как справедливо отмечает Ханн Нореклит в работе “Балансирование на основе системы сбалансированных показателей как критический анализ некоторых предположений”², качество всегда является субъективной целью, и измерить его точно наука не в силах, при этом она продолжает процесс новых открытий, формируя главные принципы обеспечения конкурентоспособности фирмы.

Таблица 1

**Развитие практики ведения бухгалтерского учета за рубежом
в экономических субъектах в XX в.**

Исследователь, год публикации результатов	Страна	Актуальные вопросы проведенных исследований
Корнер (1967)	Великобритания	Применение системы учета затрат
Мерфи (1973, 1978, 1979)	Великобритания	Применение системы учета затрат и калькулирования себестоимости
Ловетт (1980)	Великобритания	Система калькуляции себестоимости
Д’Амбуас и Гассе (1980)	Канада	Система учета затрат
Чени (1983)	США	Проблемы внедрения компьютерного программного обеспечения
Реймонд и Магненат-Талманн (1982)	Канада	Аспекты внедрения компьютерного программного обеспечения
ДеТомас и Фреденбергер (1985)	США	Техника ведения бухгалтерского финансового учета
Фархудман и Хрик (1985)	США	Актуальность внедрения компьютерного программного обеспечения
Реймонд (1985)	Канада	Особенности внедрения компьютерного программного обеспечения
Пикок (1985, 1987, 1988)	Австралия	Влияние системы учета затрат на результаты деятельности экономического субъекта

* Татаровская Татьяна Евгеньевна, кандидат экономических наук, доцент Самарского государственного экономического университета. E-mail: tatarovskaya.tatyana@gmail.com.

Исследователь, год публикации результатов	Страна	Актуальные вопросы проведенных исследований
Уильямс (1986)	Австралия	Ведение записей в бухгалтерском учете
Холмс (1987)	Австралия	Система двойной записи
Холмс и Ничолс (1988)	Австралия	Подготовка учетной информации
Гал (1991)	Австралия	Влияние системы управленческого учета на ведение бизнеса
Чен (1993)	Великобритания	Внедрение компьютерного программного обеспечения в сфере бухгалтерского учета
Палмер (1994)	США	Использование компьютеризированных систем бухгалтерского учета малым бизнесом
Гортон (1999)	Великобритания	Использование техники бухгалтерского финансового учета и компьютеризированных систем бухгалтерского учета

Регистрация точных и своевременных учетных записей воспринимается многими руководителями экономических субъектов как сложный и неинтересный аспект деятельности. По их мнению, ведение только журнала учета денежных средств позволит оценить затраты, задолженность и финансовый результат.

Вопросы практики ведения бухгалтерского учета в экономических субъектах входят в область интересов многих исследователей. В рамках проведенного исследования были проанализированы результаты научных работ зарубежных ученых XX в.³ (табл. 1).

Представленные в таблице актуальные вопросы, рассмотренные в исследованиях зарубежных ученых XX в., демонстрируют разнообразие аспектов процесса ведения бухгалтерского учета в экономических субъектах от базисных (фундаментальные представления о регистрации фактов хозяйственной жизни) до практико-ориентированных (автоматизация учетных процессов, совершенствование учетных процедур с целью повышения эффективности бизнеса)⁴. Все это формирует стратегический подход к организации бухгалтерского учета в экономических субъектах.

С точки зрения теории менеджмента стратегический подход подразумевает рассмотрение процессов в долгосрочном периоде времени. В рамках бухгалтерского учета применение стратегического подхода обусловлено необходимостью ориентации всех внутренних процессов предприятия на реализацию стратегии и достижение поставленных целей. Для этого все элементы, процедуры и иные аспекты, входящие в процесс, должны быть

сформированы и организованы четко и рационально с момента их появления в экономическом субъекте до момента, когда требуется их модернизация.

При организации бухгалтерского учета в рамках стратегического подхода экономическим субъектам рекомендуется не допускать игнорирования следующих важных аспектов.

1. Ведение учета денежных средств, благодаря чему можно оценить доходы и расходы предприятия, проанализировав потоки денежных средств.

2. Использование метода начислений, который позволяет формировать более значимую и достоверную информацию в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3. Принцип соответствия, подразумевающий существование связи между расходами, связанными с производством продукции, оказанием услуг, выполнением работ, и доходами от реализации продукции, услуг, работ. При этом расходы, не связанные с осуществлением деятельности, носящие общехозяйственный характер, являются расходами текущего периода и не соотносятся с выручкой.

4. Принцип существенности. В бухгалтерском учете понятие "существенность" характеризует особенность информации, выражающуюся в способности оптимизировать данные, содержащиеся в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Существенная информация оказывает влияние на профессиональное суждение и на принятие решений пользователями отчетности.

Проведенное исследование деятельности ряда экономических субъектов Самарской области показало, что достижение устойчи-

вого развития, высокой конкурентоспособности и формирование имиджа на рынке в своей нише значительно зависят от того, насколько процедуры анализа, проводимые предприятиями, отвечают вызовам современной экономики⁵. Для решения этой проблемы целесообразно применить стратегический подход к процессам анализа, проводимым в экономическом субъекте.

Реализация стратегического подхода в рамках экономического анализа, прежде всего, заключается в проведении оценки стратегии коммерческой организации⁶.

Постановка стратегии и тактики развития бизнеса чрезвычайно актуальна в силу

сложности экономических процессов, непрерывного ужесточения конкурентной борьбы и ограниченности времени для принятия управленческих решений. Представленный в табл. 2 тест рекомендуется проводить в рамках нефинансового анализа.

При использовании такого теста экономическому субъекту необходимо, применяя балльную методику⁷, присвоить каждому ответу балл, исходя из специфики деятельности предприятия и его бизнес-процессов. Кроме того, целесообразно установить диапазон для каждого из следующих результатов оценки (с учетом особенностей бизнеса):

- 1) стратегия эффективна;

Таблица 2

Тест для анализа разработанной стратегии деятельности экономического субъекта

10 элементов структуры оценки	Основные положения, на которые следует обратить внимание
1. Определение ожиданий владельцев/руководства бизнеса	Ожидания владельцев/руководства и желаемый результат: - четко изложены; - измеримы; - согласованы с решением основных акционеров
2. Ясность изложения миссии	Миссия компании: - была разработана на заказ; - четко изложена в соответствии с направлениями деятельности; - скорректирована в соответствии с ожиданиями владельцев/руководства и результатами; - свободно обсуждалась руководством и ответственными лицами; - доступна для обсуждения и представлена вышестоящим руководством
3. Разработка формального стратегического плана	Структура стратегического плана: - содержит краткое изложение идей руководства на 2-3 страницы; - содержит стратегическое руководство, текущую тактику и цели; - освещает цель и план новых функций и специфических составляющих; - освещает основные допущения относительно информации от третьих лиц, где это возможно; - определяет координацию и интеграцию с остальными контролирующими функциями организации; - формирует модель финансирования структурных подразделений, в том числе их бюджетных и ресурсных потребностей на трех- и пятилетнюю перспективу; - содержит внедрение временной оси; - определяет функциональную ответственность руководства, развития и исполнения программы аудита стратегии и тактики; - включает контроль качества, оповещение о выявленных недостатках для совершенствования системы внутреннего контроля; - продвигает и поддерживает текущее сотрудничество аудиторской группы с акционерами
4. Оценка рисков и разработка плана внутреннего контроля	Оценка рисков и план внутреннего контроля: - предоставляют последовательный, систематический способ для анализа рисков в организации; - позволяют всесторонне оценить общие риски в организации; - отражают общий взгляд на риск, включая управленческий риск; - расставляют приоритеты рисков в организации; - представляют основу для развития альтернативного плана аудита; - содействуют в совершенствовании компетенции и навыков сотрудников для выполнения своих функций

10 элементов структуры оценки	Основные положения, на которые следует обратить внимание
5. Утверждение текущего и долгосрочного бюджетов	Бюджетные средства: - достаточны для реализации ожиданий владельцев бизнеса; - достаточны для обеспечения гибкости в случае непредвиденных обстоятельств; - достаточны для того, чтобы предоставить доступ к специальным ресурсам вне конкретного подразделения; - достаточны для определения направления их использования в желаемых временных рамках; - могут включать в себя административные расходы: поездки, обучения, стажировки, повышение квалификации
6. Запуск практических исследований в ближайшем времени	Практические исследования: - в процессе, даже если некоторые составляющие еще находятся в стадии разработки; - в процессе или планируются к запуску в течение первых ста дней после решения о старте-апе; - специально ориентированы на зону высокого риска: информационные технологии и защита данных; - приостановлены в силу нехватки штата
7. Оценка набора необходимых компетенций, характеристик	Набор необходимых характеристик: - включает в себя детальный анализ необходимых ресурсов, навыков и компетенций; - содержит и обобщает необходимые человеческие ресурсы, стратегии, включающие внутренний стратегический план внутреннего контроля; - содержит требования, специфические для отрасли; - содержит план того, как компетенции и навыки сотрудников будут развиваться в течение следующих 3-5 лет; - содержит план по приобретению необходимых навыков из внешней среды
8. Развитие и приобретение инфраструктуры	Потребности в инфраструктуре охватывают: - приобретение технологий, инструментов и методологий, финансово возможных; - установление необходимой задокументированной аудиторской методологии для обеспечения гарантии качества аудита; - источники и стоимость текущего обучения; - доступ к лучшему опыту; - доступ к специальным инструментам и возможность их эффективно использовать; - обучение использованию требуемых инструментов и методологий
9. Установление коммуникаций	Коммуникации: - утверждены и согласованы с ожиданиями акционеров; - определены для совместной разработки плана, формата, времени проведения аудита; - содержат хороший опыт коммуникаций за время проведения аудиторской проверки
10. Оценка результатов	Результаты внутреннего контроля стратегии и тактики: - оценены с использованием системы, включающей как объективную, так и субъективную составляющую; - оцениваются с использованием данных, установленных владельцами/учредителями, в соответствии со стратегическим планом; - получены от основных акционеров в соответствии с достижением их основных требований и ожиданий; - эффективно обсуждены внутри аудиторской группы

- 2) стратегия нуждается в корректировке и совершенствовании;
 3) стратегия неэффективна.

Данный перечень результатов теста может быть расширен, если того потребует специфика деятельности экономического субъек-

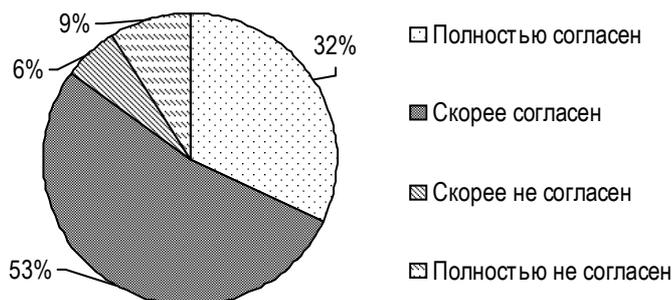


Рис. Результаты опроса экономических субъектов о том, согласны ли они с целесообразностью аналитических процедур

та. Такая аналитическая процедура носит стратегический характер и представляет собой пример нефинансового анализа.

Немецкая консалтинговая компания RSM провела опрос работников предприятий ряда европейских стран (Германия, Испания, Польша, Венгрия, Греция и Израиль) с целью выяснения, насколько эффективны в них применение анализа и осуществление внутреннего контроля в экономических субъектах⁸. В частности, спрашивалось, согласны ли респонденты с тем, что целесообразно применение аналитических процедур для оценки их влияния на создаваемую предприятием стоимость продукта. Результаты опроса представлены на рисунке.

Из числа респондентов 85% уверены в том, что анализ стратегии деятельности предприятия позволит ее усовершенствовать и реализовать, как и достижение целей предприятия, что впоследствии увеличит добавленную стоимость продукта, производимого компанией.

Таким образом, стратегический подход в учете и анализ деятельности экономических субъектов позволяют ориентировать все процессы, протекающие на предприятии, на выполнение поставленных задач, которые сформированы на основе заданных целей, вытекающих из самой стратегии. Долгосрочная направленность всех процессов требует их

построения таким образом, чтобы они функционировали эффективно и результативно.

¹ Barnes P. CORPORATE GOVERNANCE Building Trust and Credibility. Risky Business: Crisis Management Needs in the Public Sector // IPAA Qld State Conference, 2001. P. 14.

² Norreklit H. The balance on the balanced scorecard: a critical analysis of some of its assumptions // Management accounting research. 2000. № 11. P. 65-88.

³ Nguyen K.M. Financial management and profitability of small and medium enterprises. DBA thesis, Southern Cross University, Lismore, NSW. 2001.

⁴ Ермолина Л.В. Формирование методического подхода к диагностике стратегической эффективности // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2014. № 1 (111). С. 29-34.

⁵ Татаровская Т.Е., Татаровский Ю.А. Информационное обеспечение конкурентного анализа коммерческой организации // Сибирская финансовая школа. 2016. № 6 (119). С. 51-57.

⁶ Дудина Е.Г. Методология проведения внутреннего стратегического анализа деятельности предприятия // Современные тенденции развития науки и технологий. 2017. № 3-11 (24). С. 66-68.

⁷ Пискунов В.А. Позиционирование стратегического аудита в системе корпоративного управления // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2014. № 12 (122). С. 129-132.

⁸ Value added by internal controls : RSM Survey. 2012. 9 p.

Поступила в редакцию 27.04.2017 г.