

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ИНТЕГРИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ

© 2013 Мальсагов Идрис Алиханович

кандидат экономических наук

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: nkc.yola@gmail.com

Рассматривается авторская модель интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля. Раскрыто содержание элементов модели, сделан вывод о возможности трансляции основополагающих принципов финансовой отчетности в интегрированную систему.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, интегрированная система, отчетность, принципы формирования отчетности.

Проблема интеграции управленческой информации, включая информацию учета всех видов учета и отчетности, стала актуальной для современных систем управления в организациях, особенно в крупных объединениях, холдингах и др. Позиция О.А. Мироновой относительно интеграции всех видов отчетности под термином “управленческая отчетность” отражена в экономической литературе: “...управленческая отчетность должна представлять собой систему, объединяющую все виды отчетности, формируемой современным предприятием: бухгалтерской (по ПБУ), финансовой (по требованиям МСФО), налоговой (по требованиям Налогового кодекса РФ), производственной (по показателям деятельности структурных подразделений предприятия и показателей основных бизнес-процессов), консолидированной (если этого требует организация бизнеса и структура компании), прогнозной (включающей прогнозные значения данных бухгалтерской отчетности); статистической...”¹ Такая позиция не единственная², но она отражает актуальность проблемы интеграции информации не только текущей, но и информации для будущих периодов развития бизнеса, т.е. стратегической.

Интегрированная система стратегического управленческого учета, анализа и контроля включает в себя несколько подсистем (см. рисунок).

Представленные на рисунке элементы имеют достаточно сложные взаимосвязи, обусловленные: во-первых, наличием подсистем в системе; во-вторых, необходимостью для каждой подсистемы создавать информационное, организационное методическое и правовое обеспечение; в-третьих, отражением целевых установок стра-

тегического развития и стратегического управления всей компанией в формулировке конкретных целей для формирования интегрированной системы, применительно к требованиям пользователей информации, в выделении объектов стратегического управленческого учета (СУУ), анализа (АСО) и контроля (ККПСР). Выделение четырех подсистем в системе (ИС СУУАиК) обусловлено необходимостью подчеркнуть роль стратегической отчетности, поскольку именно в ней отражаются ключевые показатели стратегического развития компании (КПСР). По сути, формирование стратегической отчетности является логическим завершением стратегического управленческого учета, т.е. единой подсистемой. Трансляция целей каждой подсистемы на уровне холдингового управления приводит их, с одной стороны, к трансформации, уточняющей содержание цели на каждом последующем уровне (при вертикальной интеграции сверху вниз), с другой - к делегированию полномочий от одного уровня управления к другому, с третьей - к детализации целей по уровням управления в зависимости от наличия взаимозависимых управляемых подразделений холдинга и выполняемых ими технологических задач (каскадирование целей).

Пользователи интегрированной информации могут быть разделены на пользователей стратегической отчетности (внешних, внутренних, прямо и косвенно заинтересованных и др.) и пользователей информации отдельных подсистем: пользователей СУУ, пользователей АСО и пользователей ККПСР, которых, в свою очередь, тоже можно классифицировать по заинтересованности в конкретных видах информации. Безусловно,

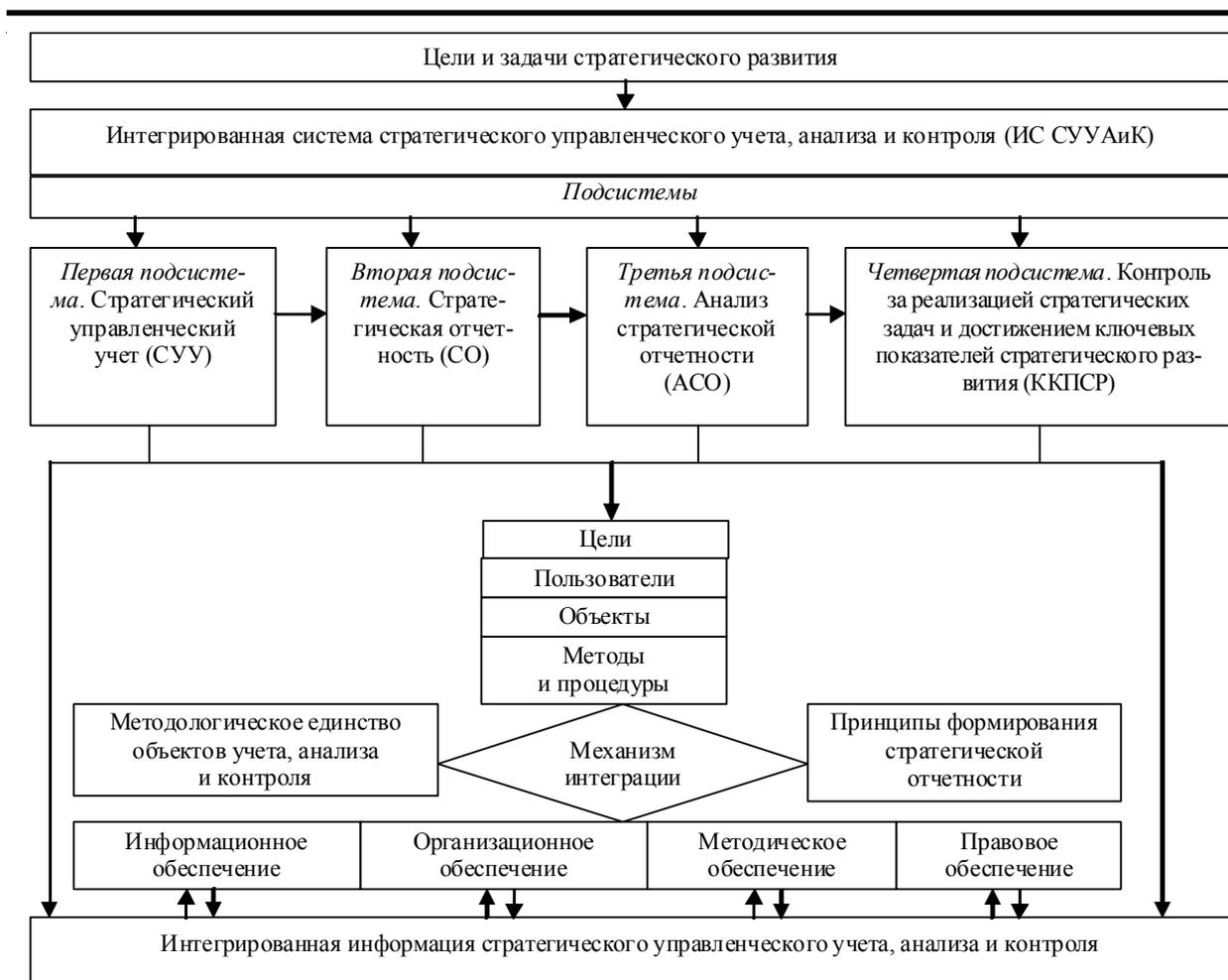


Рис. Основные элементы интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля

следует учитывать наличие конфиденциальных данных, которые не могут быть предоставлены определенным группам пользователей.

Наличие сформулированных целей и формализованный анализ потребностей в информации конкретных групп пользователей обуславливают выделение объектов, которые могут одновременно быть объектами системы СУУ, войти в качестве ключевых показателей стратегического развития в состав форм стратегической отчетности (СО), быть объектами АСО и объектами ККПСР.

Совокупность методов и процедур подсистем СУУ, СО, АСО, ККПСР представляет собой методический инструментарий, посредством которого механизм интеграции позволяет получить нужную для принятия решений информацию.

Основополагающими элементами интегрированной системы СУУАиК являются два: *методологическое единство объектов учета, анализа и контроля* и *принципы формирования стратегической отчетности*. Благодаря этим

элементам можно научно обосновать и практически реализовать на примере исследуемых организаций холдингового типа интегрированную систему стратегического управленческого учета, анализа и контроля.

Информационные потребности стратегического управленческого учета чаще всего рассматривают в разрезе ключевых направлений развития компаний и факторов успеха, обеспечивающих реализацию этих направлений.

С позиции стратегического менеджмента управленческий учет является той сферой, которая имеет наибольшее влияние на стратегическое управление. При этом нельзя отрицать, что стратегический управленческий учет не имеет прямого отношения к целям и задачам акционеров (собственников компаний) и других заинтересованных пользователей (кредиторов, клиентов, поставщиков, персонала компании, правительства и общества в целом). Причем общество может быть представлено различными группами потре-

бителей, включая активистов охраны окружающей среды.

Информация для принятия стратегических решений носит двойной характер: своевременное представление информации для рассмотрения потенциальных стратегических решений в контексте основных целей и задач, с одной стороны, и формирование информации для стратегических решений одноразового и уникального характера - с другой. В настоящее время важными признаются стратегические решения в области устойчивого развития бизнеса. С этой целью пересматриваются конкурентные стратегии, ключевые факторы успеха организации, ее конкурентная позиция, меняющаяся во внешней среде.

Вышеизложенное позволяет рассматривать стратегию как непрерывный процесс, основанный на использовании сбалансированной системы показателей (ССП). У российских ученых сложилось благоприятное восприятие ССП, включающей четыре составляющие: финансовую, клиентскую, составляющую внутренних бизнес-процессов, составляющую обучения и роста (развития). Широкое освещение подходов к формированию ССП в организациях различной отраслевой принадлежности дает основание судить не только о применении предлагаемой зарубежными учеными системы, но и о ее развитии.

Развивать такую систему, по нашему мнению, следует с учетом тех составляющих результативности деятельности организаций, которые продиктованы Руководством по отчетности в области устойчивого развития. Многочисленные показатели этой отчетности в рамках достижения цели устойчивого развития организации включают, так же как и сбалансированная система показателей, финансовые и нефинансовые данные. Поэтому количество составляющих сбалансированной системы может быть увеличено за счет выделения экологической и социальной составляющих (при том, что названные пять составляющих могут быть объединены в рамках экономической результативности). Таким образом, в системе показателей стратегического управленческого учета может быть создана система сбалансированных показателей в разрезе шести составляющих: 1 - финансовая; 2 - клиентская; 3 - составляющая внутренних бизнес-процессов; 4 - составляющая обучения и роста (развития); 5 - экологическая составляющая; 6 - социальная составляющая.

Для перевода стратегии на уровень операционной деятельности необходима внутренняя работа в организации по разработке систем показателей, наполняющих каждую составляющую.

Понимая под *стратегическим управленческим учетом систему отражения ключевых финансовых показателей стратегического развития организаций в формах бухгалтерской прогнозной отчетности*, необходимо выделить принципы формирования таких показателей и самой отчетности.

Базовые принципы бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской финансовой отчетности: *имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности*, - установленные ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", могут послужить основой для выведения принципов управленческого и управленческого стратегического учета.

Что касается принципов-требований, то из всех шести требований, установленных п. 6 ПБУ 1/2008 (требование полноты, требование осмотрительности, требование приоритета содержания перед формой, требование рациональности) по содержанию, интерпретированному для целей управленческого учета и отражения в отчетности ключевых показателей стратегического развития, может быть выбран, по нашему мнению, лишь один - *принцип осмотрительности*. Этот принцип необходим не только для определения системы ключевых показателей стратегического развития конкретного периода, но и для обоснования рисков, сопутствующих процессу формирования и достижения каждого из показателей. То есть принцип осмотрительности для системы стратегического управленческого учета следует рассматривать с позиции концепции рисков, их существенности и оценки.

Применение стратегического анализа мы рассматриваем в отношении анализа ключевых показателей стратегического развития компании (холдинга) и ее структурных подразделений (дочерних организаций), отраженных в стратегической управленческой отчетности. Иерархическая структура управления обуславливает иерархичность формирования внутренней управленческой отчетности, в которой на каждом отдельном уровне управления осуществляется свод показателей на основе отчетов структурных подразделений

этого уровня. На верхнем уровне внутренняя управленческая отчетность с данными о ключевых показателях стратегического развития холдинга может быть подвергнута процедуре консолидации, если этого требует постановка конкретной задачи стратегического развития с использованием конкретных ключевых показателей.

Стратегический анализ определяет влияние внешних и внутренних факторов на прогнозные значения ключевых показателей стратегического развития. Поскольку методология анализа должна строиться с учетом структуры показателей (из-за структурной сложности управления холдингом и формирования отчетности), то основным методологическим приемом стратегического анализа, на наш взгляд, следует признать **морфологический**. Термином “морфология” определяется учение о внутренней структуре исследуемых систем (организмов, языков) или сама внутренняя структура данных систем. Это свидетельствует о характеристике морфологического анализа как структурного, с одной стороны. С другой стороны, его считают эвристическим, поскольку метод основан на подборе возможных решений для отдельных частей задачи и на последующем систематизированном получении их сочетаний (комбинировании)³.

Системы финансовых показателей организаций холдингового типа являются сложными. Часть показателей при формировании отчетности всего холдинга определяется методами суммирования отдельных показателей, полученных дочерними структурами, другая часть - методами консолидации, при которых особое внимание отводится исключению внутрихолдинговых оборотов и использованию трансфертных цен при формировании финансового результата холдинга.

Нефинансовые показатели раскрывают качественные характеристики отдельных областей деятельности организации и причинно-следственные связи между финансовыми показателями деятельности. Поэтому “Руководство по отчетности в области устойчивого развития организаций” GRI содержит комплексные показатели, в которых финансовые показатели дополняются нефинансовыми.

Для формирования прогнозных данных финансовой системы показателей необходимо выявить динамические признаки этих показателей. Сложные динамические системы, рассматриваемые с позиции анализа циклических колебаний,

позволяют расставить наиболее значимые показатели в точке активного равновесия цикла. Понимая, что у каждой стадии экономического цикла точки активного равновесия дадут разную характеристику деловой активности организации, при формировании массива исходной информации для стратегического анализа следует помнить о качестве данных: релевантности, надежности и точности, сопоставимости, представительности (репрезентативности).

Применяя методы прогнозирования и методы анализа для формирования информации стратегического плана, нельзя исключить возможность использования различных оптимизационных моделей, при помощи которых в системе внутрихолдингового управления можно получить особо значимую информацию для принятия управленческих решений.

Определение целей (целеполагание) является самой трудной и ответственной частью работы специалистов, осуществляющих стратегический анализ. Стратегические цели развития отличаются от текущих тем, что задаваемые ориентиры и показатели развития сопряжены с неопределенностью и с большими рисками. Анализировать достижения стратегических целей и показателей развития в условиях будущих возможных рисков сложнее. Требуется более надежный прогнозный, математический инструментарий, выбор лучших оптимизационных моделей и формирование надежной информации будущего. Для этого требуется дальнейшая трансляция принципов стратегического управленческого учета в систему стратегического анализа, что позволит на основе герменевтического подхода трактовать существующие и выделить новые принципы, свойственные стратегическому анализу.

При уровне структурировании задач контроля в организациях холдингового типа необходимо выделить приоритетные цели и задачи стратегического развития организации на верхнем уровне. От верхнего до нижнего уровня осуществляется контроль показателей развития по направлениям деятельности (сегментам бизнеса) холдинга, структурных подразделений. Метод каскадирования при уровне структурировании задач контроля известен не только в теории, но и достаточно широко используется на практике. Название метода берет свое начало от французского термина каскад [cascade], что означает последовательно соединенные однотипные уст-

**Трансляционная таблица основополагающих принципов учета
и отчетности в интегрированную систему стратегического
управленческого учета, анализа и контроля**



ройства и последовательно осуществляемые действия. При каскадировании целевых задач в рамках стратегии организации общая цель и общая стратегия транслируются с высшего на нижние уровни.

Для системы контроля достижения стратегических показателей необходимо также определение среды и принципов контроля. Принципами контроля, по нашему мнению, должны быть основополагающие принципы, установленные законодательно-нормативными документами по аудиторской деятельности, адаптированные к системам внутреннего контроля.

Приведем пример трансляционной таблицы принципов из одной подсистемы в другую.

Таким образом, вышеизложенные методологические подходы к формированию интегрированной системы стратегического управленческого

учета, анализа и контроля, характеризующие систему и ее подсистемы, устанавливающие принципы формирования ключевых показателей стратегического развития, являются базой, по нашему мнению, для разработки методического инструментария, организационных подходов и регламентации деятельности холдинга в области управления стратегией.

¹ Миронова О.А. Проблемы развития и нормативного регулирования бухгалтерского учета в России // Экономические науки. 2012. № 12 (97). С. 153.

² Мальсагов И.А. Предпосылки и тенденции развития интегрированной системы управленческого учета // Инновационное развитие экономики. 2013. № 3(15). С. 97-103.

³ URL: <http://ru.wikipedia.org>.

Поступила в редакцию 03.05.2013 г.