

ОРГАНИЗАЦИЯ ИНТЕГРИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ

© 2013 Мальсагов Идрис Алиханович

кандидат экономических наук

Поволжский государственный технологический университет
Республика Марий Эл, 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, д. 3
E-mail: center_audita@mail.ru

Представлена авторская интегрированная модель информационного обеспечения управления, включающая подсистемы управленческого учета, анализа и контроля. Приведена характеристика одной из важнейших подсистем - подсистемы управленческого учета.

Ключевые слова: интегрированная система, стратегический учет, анализ, контроль, управленческие решения.

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 сис-

теме; во-вторых, необходимостью для каждой подсистемы создавать информационное, организационное, методическое и правовое обеспечение; в-третьих, отражением целевых установок стратегического развития и стратегического управления всей компанией в формулировке конкрет-

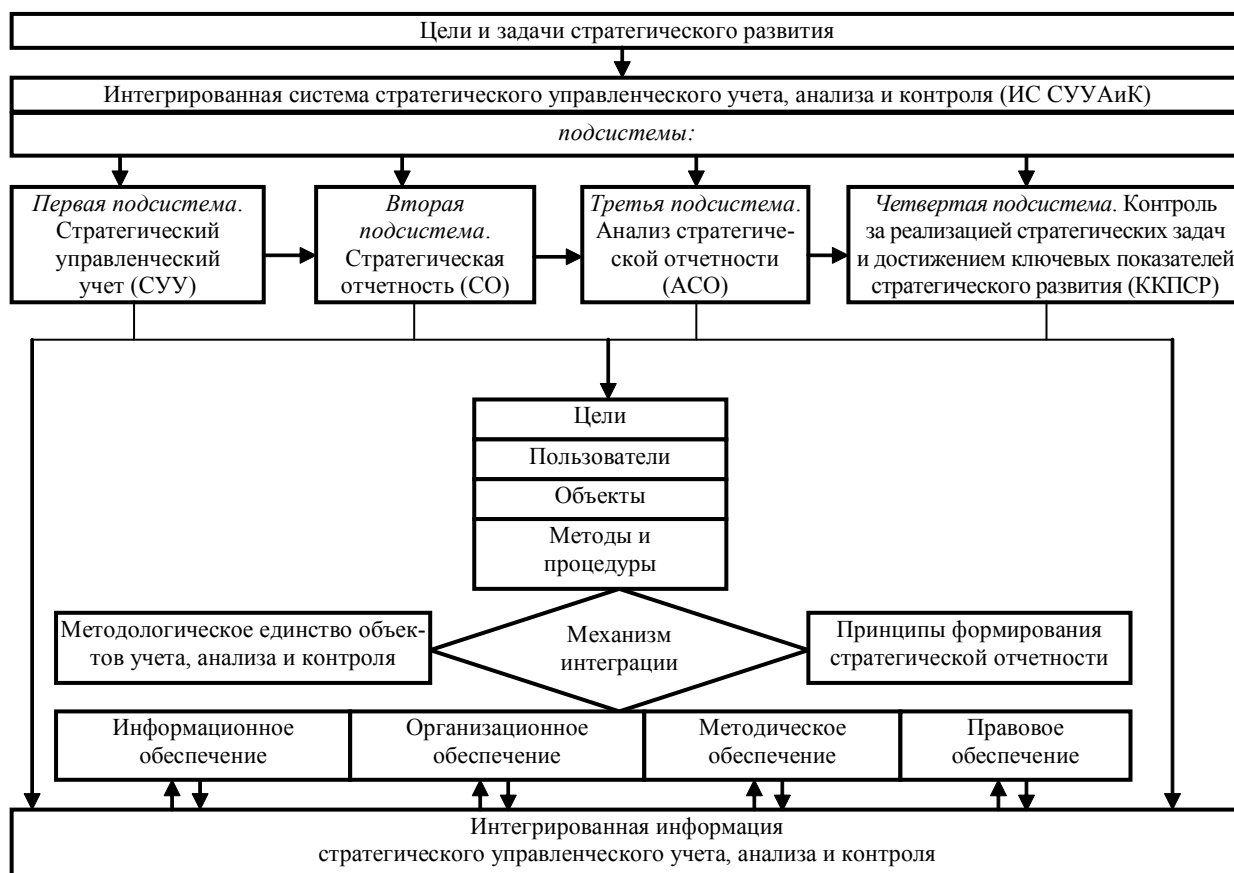


Рис. Основные элементы интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля

ных 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), со второй - к делегированию полномочий от одного уровня управления к другому, с третьей - к детализации целей по уровням управления в зависимости от наличия взаимосвязанных 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, 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, включены 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: *методологи-*

ческое 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.

Рассмотрим более подробно характеристику одной из основных подсистем нашей модели - подсистему стратегического управленческого учета (СУУ).

Известные работы зарубежных авторов в области управленческого и стратегического управленческого учета Кита Уорда, Алана Апчерча, Колина Друри и др., ставшие для российских исследователей классической литературой, логически определяют вопросы информационной поддержки стратегического менеджмента в части наиболее значимой информации: конкурентоспособности бизнеса, прибыли как результата конкурентной стратегии, учета конкурентов, прибыльности продукции в разрезе продуктов и брендов и в разрезе потребителей и др. "Системы стратегического управленческого учета - это средство, облегчающее процесс принятия решений, а не формы отчетности за истекшие периоды. Все стратегические решения принимаются в контексте целей и задач бизнеса. Следовательно, чем конкретнее задачи, тем точнее будут решения. И если решения сформулированы четко, то информационные потребности тоже можно выразить с достаточной определенностью"¹.

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, персонал компании, правительство и общество в целом). Причем общество может быть представлено различными группами потребителей и даже активистами охраны окружающей среды.

Основой формирования стратегических показателей деятельности организации служит диагностика ее текущего положения с точки зрения наличия и

возможности дополнительного привлечения внутренних ресурсов и внешней среды. Целью диагностики текущей ситуации должно стать выявление ограничений и возможностей, которые необходимо принимать во внимание при планировании будущего. Для этой цели анализ прошлых данных не имеет большой ценности. Необходима информация о текущем моменте. Кроме того, интересен анализ вероятных изменений в течение планируемого периода. Все это определяется рамками установленных процедур стратегического управленческого учета, который регламентируется внутренними стандартами организаций.

Информация для принятия стратегических решений носит двоякий 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.

Для многих российских организаций характерна ситуация, когда внешняя среда одинаково влияет на все действующие структурные подразделения (дочерние предприятия и филиалы) организации. Поэтому диагностика текущей деятельности и анализ внешней среды, в которой осуществляется эта деятельность, может быть выполнена на уровне организации в целом, на общекорпоративном уровне, что позволяет принимать стратегические решения на основе одинакового видения внешнего мира. Внутренний стратегический анализ, при помощи которого выявляется наиболее значимая информация, должен проводиться на том уровне, где осуществляется контроль над ресурсами организации и принимаются решения, в том числе стратегические, об эффективности их использования. Необходимость корректировки корпоративных стратегических задач может возникнуть и в результате анализа внешней среды, которая включает массу сфер (демографическая ситуация, социальная и политическая обстановка, законодательная среда, конкуренция, место на рынке и др.), влияющих на реализацию цели и стратегических задач.

Способность реализовать стратегические задачи в повседневной деятельности организаций является

очень важным качеством, которое “привить” современным руководителям бывает достаточно сложно. Указанное связано с тем, что стратегия, будучи уникальным и эффективным способом создания стоимости организации, имеет тенденцию к изменению. Это логично, поскольку изменение внешней среды и внутреннего роста самой организации является фактором изменений самой стратегии. Однако методы, т.е. инструменты, с помощью которых проводится оценка стратегических решений, за изменениями самой стратегии не успевают. Этот факт доказан Р. Капланом и Д. Нортон в работе “Организация, ориентированная на стратегию”: “В экономиках, где доминируют материальные активы, финансовые показатели адекватны зафиксированным в балансовом отчете инвестициям в материальные запасы, собственность, производство и оборудование. В отчетах о результатах хозяйственной деятельности также находили отражение затраты, связанные с использованием материальных активов для получения доходов и прибыли. В условиях современной экономики, когда нематериальные активы стали основным источником конкурентного преимущества, необходимы такие инструменты, с помощью которых можно оценить эти активы, являющиеся залогом успеха стратегий создания стоимости компании”²².

Современные российские организации, так же как и зарубежные, строят свою деятельность через децентрализованные бизнес-подразделения и команды, которые находятся значительно ближе к клиентам, чем аппарат управленцев - менеджеров организации. Воплощение масштабных программ таких организаций требует стратегического соответствия и связи между бизнес-единицами, вспомогательными подразделениями и персоналом, с одной стороны, и самой стратегией - с другой. Глубокая проработка стратегии и распространение ее между всеми участниками должны быть постоянным процессом, в основу которого положена идея замены долговременной программы создания стоимости компании. Такие программы в мировой практике базируются на системе сбалансированных показателей. Многие авторы, рассматривая принципы организации, ориентированной на стратегию, считают, что сбалансированная система показателей дает возможность создать новую систему управления - систему стратегического менеджмента, которая имеет, как минимум, три главные составляющие:

- стратегия как основной элемент организационной деятельности. Сбалансированная система показателей позволяет не только сформулиро-

вать стратегию, но и довести ее до сведения каждого сотрудника организации;

- *ориентир*. Сбалансированная система показателей используется как навигатор, позволяющий все действия команды и ресурсы организации привести в соответствие с программой развития;

- *организация в новых условиях*. Сбалансированная система показателей выступает как логика и архитектура для установления новых организационных связей между бизнес-единицами, вспомогательными подразделениями и отдельными сотрудниками.

Р. Каплан и Д. Нортон приводят ставшие известными пять принципов организации, ориентированной на стратегию:

1 - перевод стратегии на операционный уровень;

2 - создание стратегического соответствия организации;

3 - стратегия как повседневная работа каждого сотрудника;

4 - стратегия как непрерывный процесс;

5 - активизация изменений как результат активного руководства топ-менеджеров.

Реализация названных принципов, по мнению авторов, позволяет рассматривать стратегию как непрерывный процесс, используя для этого систему сбалансированных показателей (ССП). У российских ученых сложилось благоприятное восприятие ССП, включающей четыре составляющих: 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. Названные пять составляю-

щих 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 необходимы внутренние усилия 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.

Таким образом, мы дали характеристику одной из основных подсистем интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля - подсистеме стратегического управленческого учета (СУУ). Аналогичным образом подлежат исследованию характеристики и других подсистем, что способствует более глубокому пониманию интеграционной сущности информационного обеспечения управления.

¹ Уорд К. Стратегический управленческий учет. М., 2002. С.448.

² Каплан Р.С., Нортон Д.П. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей: пер. с англ. М., 2005. С. 5.

Поступила в редакцию 05.11.2013 г.