

СТРАТЕГИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ В ИНТЕГРИРОВАННОЙ СИСТЕМЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА

© 2014 Мальсагов Идрис Алиханович

кандидат экономических наук

Поволжский государственный технологический университет
424000, Республика Марий Эл, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, д. 3

E-mail: center_audita@mail.ru

Рассматривается в постановочном плане проблема стратегического анализа, его интеграция с другими системами - стратегическим учетом, стратегическим контролем. Сформулированы три подхода к представлению содержания стратегического анализа: морфологический, циклический и оптимизационный.

Ключевые слова: управление, интегрированная система, стратегический анализ, морфологический анализ, анализ циклического развития хозяйствующего субъекта, оптимизация.

Изучение проблем формирования учетно-аналитического, учетно-контрольного и других видов интегрированного обеспечения управленческих решений стало весьма актуальным в настоящее время. Авторы, используя разные подходы к интеграции информации бухгалтерского учета, управленческого учета, отчетности, анализа этой отчетности, контроля и др., рассматривают различные варианты и модели, разные содержания информации, полученные в результате интегрирования данных нескольких систем. Все это оправдано с позиции необходимости повышения эффективности управленческих решений, полноты и своевременности их информационного обеспечения.

Формированию и оптимизации информационного обеспечения управления посвящали работы разных лет: И.А. Басманов, А.С. Бакаев, С.Б. Барнгольц, А.М. Бирман, О.В. Голосов, В.В. Ковалев, М.В. Мельник, В.Ф. Палий, В.И. Петрова, А.Д. Шерemet и многие другие российские экономисты. Множество аспектов интеграционного подхода к данным: учета и отчетности рассмотрено В.Г. Гетьманом, О.В. Ефимовой, М.И. Кутером; учета и анализа отчетности - М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевским, Р.Г. Каспиной; учета и аудита - М.А. Азарской, О.А. Мироновой, И.Н. Богатой, Н.Н. Хохоновой. Публикации авторов свидетельствуют о том, что потенциал проблемы интеграции информации не исчерпан и решений может быть найдено еще много.

Мы рассматриваем возможную интеграцию информации на уровне стратегического управлен-

ческого учета и анализа. Стратегический анализ, как самостоятельное направление такой информационной системы, подчинен главной цели - дать аналитическую оценку достигнутого уровня ключевых показателей стратегического развития холдинга и его структурных подразделений (дочерних организаций). Уровень достигнутых показателей стратегического развития должен отражаться в формате стратегической управленческой отчетности, который каждый холдинг выбирает себе самостоятельно. Управленческая отчетность, содержащая информацию о достигнутом уровне стратегических показателей (либо прогнозных показателей на конкретный заданный период времени), имеет, как и обычная управленческая отчетность, иерархическую структуру, обусловленную иерархией управления холдингом. На каждом отдельном уровне управления осуществляется свод определенных показателей на основе отчетов подразделений этого уровня. На верхнем уровне внутренняя управленческая отчетность холдинга отражает сводные (консолидированные) данные о ключевых показателях развития.

Стратегический анализ следует трактовать как анализ внешних и внутренних факторов, влияющих на прогнозные значения ключевых показателей стратегического развития. Для такого анализа можно выбрать несколько подходов, содержащихся в научной базе управления и экономического анализа.

Первый подход - *морфологический*, обусловлен тем, что методология анализа должна строиться с учетом структуры показателей (из-

за структурной сложности управления холдингом и формирования отчетности).

Следует заметить, что термином “морфология” определяется учение о внутренней структуре исследуемых систем (организмов) или сама внутренняя структура данных систем. Это свидетельствует о характеристике морфологического анализа как структурного, с одной стороны, с другой - его считают эвристическим, поскольку метод основан на подборе возможных решений для отдельных частей задачи и последующем систематизированном получении их сочетаний (комбинировании)¹.

В современном виде метод морфологического анализа сложных систем, разработанный швейцарским ученым Ф. Цвикки (Zwicky), имеет второе название - метод Цвикки. Основная идея морфологического анализа (метода Цвикки) заключается в поиске всех возможных вариантов решения поставленной задачи путем комбинирования основных структурных элементов объекта или их признаков. Морфологический анализ осуществляется в несколько этапов, среди которых можно назвать: 1 - постановку цели и поиск конструктивных разновидностей разрабатываемой системы; 2 - выделение отдельных частей задачи (узловых точек), которыми могут быть подсистемы, их функции; 3 - выбор вариантов решений для каждой узловой точки; 4 - сравнительный анализ всех вариантов с проверкой на соответствие условиям задачи, на несовместимость отдельных вариантов в общей совокупности, на реализуемость. В экономике и ее прикладных направлениях морфологический метод не имеет широкого применения, что, по нашему мнению, не оправдано с позиции развития дополнительного информационного обеспечения управленческих решений.

Наиболее полным подходом к решению экономической задачи - анализу циклических колебаний в развитии хозяйствующего субъекта с применением морфологического анализа - можно считать исследование В.Л. Поздеева². Применение морфологического анализа к каждому хозяйственному циклу, выделение в каждом цикле конкретных стадий (структурный подход) позволили автору определить морфологическую структуру хозяйственного цикла с выявлением продолжительности цикла, поворотных и переходных точек и построением, в итоге - накопительной морфологической карты циклов.

Второй подход - *циклический*. С позиции циклического развития при формировании каждого из ключевых показателей необходимо учитывать временной период (цикл), а также “структурные” элементы ключевого показателя, поскольку он формируется на конкретный уровень сложно организованного холдинга. Поэтому стратегический анализ должен базироваться на теории циклического развития хозяйствующих субъектов.

Каждая стадия цикла развития холдинговой структуры имеет свои особенности, обусловленные внешними и внутренними факторами и их влиянием на формирование ключевых показателей деятельности. Стратегический анализ на отдельной стадии может иметь разный инструментарий, теоретически обусловленный необходимостью оценки, диагностики, организационно-экономического моделирования ситуаций и других подходов. Теории внутрифирменного управления, основанные на информационных технологиях, позволяют выбранные инструменты анализа развивать на высоком техническом уровне.

Стратегиями анализа в системе внутрихолдингового управления являются четыре основных:

- структурная (административная) стратегия анализа;
- финансовая стратегия анализа;
- распределенная (горизонтальная) стратегия анализа;
- смешанная стратегия.

Первому типу стратегии - структурной, - так же как и системе управления, свойствен иерархический подход, где все субъекты анализа характеризуются передачей управляющих (волевых) воздействий сверху вниз, вдоль так называемой “вертикали власти”.

Второму типу стратегии - финансовому - свойственно выделение определенного количества центров затрат и центров прибыли, для которых выбираются методики анализа. Указанные центры получают долю от прибыли головной организации, рассчитываемую по определенным алгоритмам с учетом работающих в системе управления “функций стимулирования”.

Третьему типу стратегии - распределению по горизонтальному принципу - свойственно наличие горизонтальных связей между объектами, как, например, это просматривается в отношениях между сотрудниками организации. Волевые воздействия направлены вдоль (в прямом и обратном направлениях) технологической цепочки, со-

ответствующей конкретной процедуре внутрисистемного функционирования. Между субъектами могут существовать обратные связи, что позволяет интегрировать аналитическую информацию по горизонтали управления.

Четвертый - смешанный - тип стратегии анализа использует различные комбинации, что чаще встречается на практике и позволяет сделать его инструментарий более эффективным.

Определяя цикл как совокупность последовательно сменяющихся друг друга стадий, В.Л. Поздеев представляет "систему" в качестве цикла развития хозяйствующего субъекта, выделяя переходные и поворотные моменты этой системы, необходимые для анализа циклических колебаний (см. рисунок).

данный "выход". Способность переводить данный "вход" в данный "выход" называется свойством данного процесса. "Выход" может быть также определен как назначение, для достижения которого системные объекты, свойства и связи соединены вместе. Определение "выхода", таким образом, совпадает с определением цели. "Выходы" подсистем являются промежуточными, в отличие от "выхода" системы, который является конечным"³.

Отталкиваясь от позиции известного советского экономиста С. Оптнера, можно определить переходные и поворотные моменты в развитии хозяйствующих субъектов на "выходах" и "входах" подсистем. Носителями переходных и поворотных моментов в развитии хозяйствующих

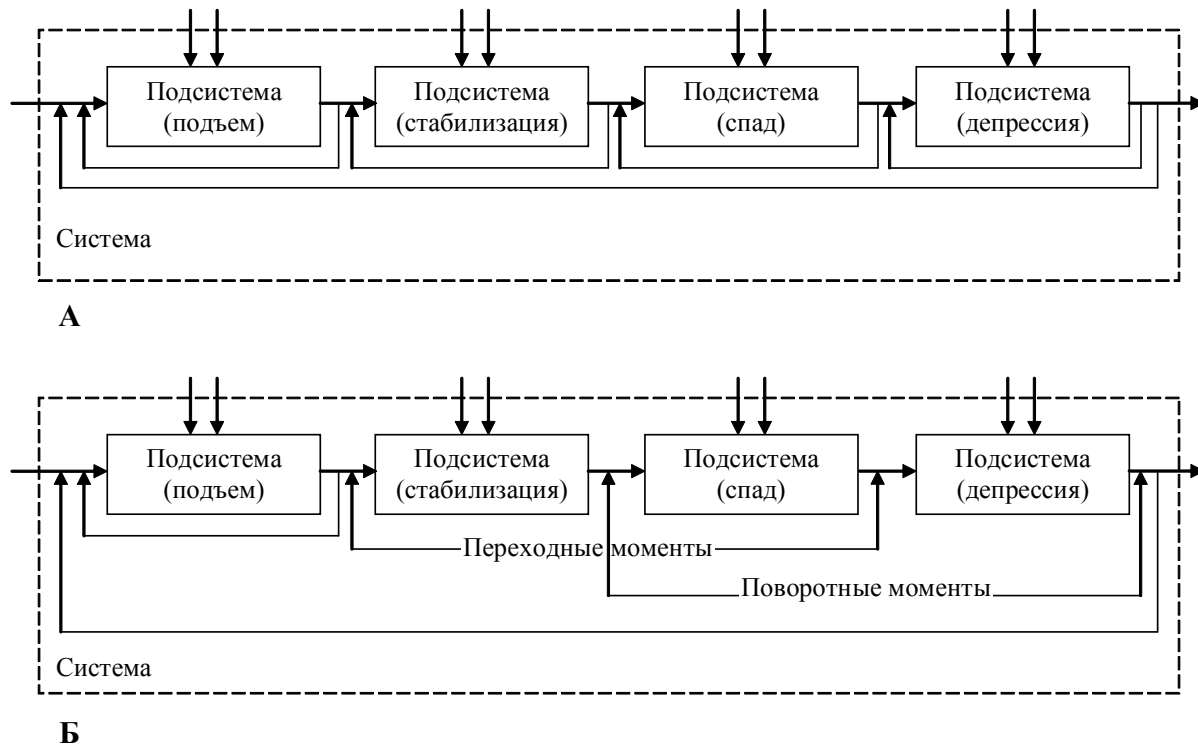


Рис. Система как цикл развития хозяйствующего субъекта (А) и ее переходные и поворотные моменты (Б)

Источник. Поздеев В.Л., Винокурова Е.А. Анализ циклических колебаний: от макро- к микроэкономике. М., 2012. С. 26-27.

Входами в систему и в подсистемы определены факторы производства (основные средства, оборотные средства, кадры) инвестиции, кредиты и займы, прибыль, поскольку их характеристики являются цикло- и системообразующими факторами. "Процесс переводит "вход" в "выход" и характеризуется производством продукции. Выделить систему для аналитического использования - значит указать все процессы, дающие

субъектов могут выступать выходные и входные параметры системы. Управление системой производится при помощи обратной связи, которая способствует адаптации хозяйствующего субъекта к постоянно меняющимся условиям рыночной среды. Обратные связи существуют трех видов: 1 - рекурсивная (связь между экономическими явлениями и объектами, позволяющая определить причину и следствие); 2 - синергетическая

(связь, обеспечивающая увеличение эффекта от совместных действий независимых элементов системы до значения, большего, чем сумма эффектов этих элементов, действующих независимо); 3 - *циклическая* (связь, являющаяся обратной, обеспечивающей основу для развития любых экономических систем).

Многообразие свойств и связей систем позволяет классифицировать системы объектов (показатели) по ряду признаков:

- по свойствам объектов - физические и абстрактные;
- по связи с внешней средой - открытые и закрытые;
- по степени стабильности - равновесные и неравновесные;
- по степени устойчивости - устойчивые и неустойчивые;
- по целевому признаку - одноцелевые и многоцелевые;
- по способу описания - детерминированные и стохастические;
- по размеру - малые, средние и большие;
- по степени сложности - простые и сложные;
- по отношению к развитию - развивающиеся и неразвивающиеся;
- по отношению к времени - статические и динамические; и т.д.

К перечисленным критериям классификации, на наш взгляд, следует добавить еще один - *по отношению к отчетности*: финансовые и нефинансовые. Система финансовых показателей необходима для формирования содержания баланса (стратегического баланса), отчета о финансовом положении (стратегического отчета о финансовом положении), отчета о движении денежных средств (стратегического отчета о движении денежных средств) и других форм. Финансовые показатели прогнозируются для определения их значений на планируемую краткосрочную, среднесрочную и долгосрочную перспективу. Отбор показателей для стратегической отчетности долгосрочного периода может быть осуществлен разными методами, применение которых базируется на зависимости ключевых показателей от задач стратегического развития организации.

На практике системы финансовых показателей организаций холдингового типа характеризуются сложностью формирования. Часть показателей при формировании отчетности холдинга

определяется методами суммирования (горизонтального сложения) 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.

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, точности, сопоставимости, представительности (репрезентативности). Большинство из данных качественных характеристик рассматриваются как требования к информации учета и отчетности. Это свидетельствует о наличии определенного методологического единства между отдельными объектами учета и анализа.

3 подход - *оптимизационный*. Используя 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.

Классические подходы к выделению оптимизационных моделей управления в организациях включают: 1 - модели принятия решений; 2 - модели управления проектами; 3 - модели распределения ресурсов; 4 - логистические модели; 5 - модели управления запасами; 6 - модели (задачи) массового обслуживания; 7 - модели (задачи) финансового анализа; 8 - модели страхования рисков⁴. Для каждой оптимизационной модели организации могут формировать блок-схемы, например, по заключению договоров (контрактов), по процессам производства и др. В каждой схеме устанавливается соответствие между элементами (блоками) и функциями структурных подразделений (управления) организации.

Разные типы моделей начиная с 70-х гг. прошлого столетия использовались для решения различных управленческих задач: управления запасами, распределения ресурсов, ремонта и замены оборудования, сетевого планирования и др., включая комбинированные задачи. Любая модель, как правило, связана с описанием функций и операций, осуществляемых в определенной области деятельности хозяйствующего субъекта.

Модели функций позволяют решить оптимизационную задачу в рамках одного структурного подразделения, например, отдела закупок. Модели операций могут учитывать поведение двух структурных подразделений (субъектов), например, отдела продаж и финансового отдела. В моделях операций различают два вида моделей: а) модели порядка выполнения операций; б) модели распределения ресурса операции.

Особой характеристикой обладает группа *моделей ценообразования*. Цена, по сути, является управляемым параметром, т.е. может быть оптимизирована. Проблема цены решается в зависимости от разных факторов производства. Добавим, что большое влияние на формирование конечной цены продажи продукции может оказывать фактор применения внутрихолдинговых трансфертных цен.

Делая акцент на особенностях развития дочерних организаций холдинга, свойственных разным стадиям их жизненного цикла, следует выделить эволюционную зависимость организационного и оптимизационного этапов развития разных организаций. Согласно теории внутрифирменного управления *первоначальный (организационный) этап развития* (эволюции) дочерней организации холдинга можно отразить схемой:

определение цели → определение предметов деятельности → формирование процедур функционирования → выделение отдельных функций → формирование организационной и финансовой структуры.

Схема оптимизационного этапа развития (эволюции) организации будет отличаться от предыдущей и включать:

разработку оптимизационных методов внутрифирменного управления → построение и исследование оптимизационных моделей

внутрифирменного управления → формирование оптимальных процедур (механизмов) функционирования.

Отмеченный в данной схеме последний этап – “*формирование оптимальных процедур (механизмов) функционирования*” – является по отношению к рассматриваемой схеме обратной связью.

Определение целей (целеполагание) – самая трудная и ответственная часть работы специалистов, осуществляющих стратегический анализ. Стратегические цели развития отличаются от текущих в части задаваемых ориентиров и показателей развития их сопряженностью с 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. В этом случае схема оптимизационного этапа развития каждой организации, входящей в холдинг, должна быть согласована с аналогичной схемой общего стратегического развития холдинга. Процесс согласования всегда служит источником дополнительной информации для анализа, поскольку временные и пространственные “*точки несовпадения*” могут представлять собой почву для появления рисков.

Таким образом, границы и задачи стратегического анализа, интегрированного со стратегическим учетом и отчетностью, должны рассматриваться широко, давать возможность применения разных научных подходов к интерпретации информации и ее применению в системе управления.

¹ URL: <http://ru.wikipedia.org>.

² См.: Поздеев В.Л. Анализ циклических колебаний в развитии хозяйствующего субъекта. Йошкар-Ола, 2007; *Его же*. Методы анализа циклических колебаний в экономических исследованиях. М., 2007.

³ Поздеев В.Л., Винокурова Е.А. Анализ циклических колебаний: от макро- к микроэкономике. М., 2012. С. 26-27.

⁴ Бородулин А.Н., Заложнев А.Ю., Шуремов Е.Л. Внутрифирменное управление, учет и информационные технологии: учеб. пособие. М., 2006. С. 50.

Поступила в редакцию 05.06.2014 г.