

УДК 657

## Стратегический учёт и отчётность как перспективное направление развития системы управленческого учёта

Т.О. АВРАМЕНКО

Представлены результаты исследования понятия «стратегический учёт», рассмотрена его роль в учётной системе, даны ключевые характеристики и отмечены основные преимущества перед управленческим учётом. Также отмечены общие требования к составлению стратегической отчётности. По итогам исследования предложены шесть форм стратегической отчётности, которые наиболее полно раскрывают информацию о стратегическом положении организации и перспективах её развития.

**Ключевые слова:** управленческий учёт, стратегический учёт, стратегическая отчётность, стратегические управленческие решения, бизнес-среда.

The results of the study of the concept of «strategic accounting» are presented, its role in the accounting system is considered, key characteristics are given and the main advantages are noted before management accounting. General requirements for the preparation of strategic reporting were noted. Based on the results of the study, six forms of strategic reporting are proposed. These forms fully disclose information about the strategic position of the organization and the prospects for its development.

**Keywords:** management accounting, strategic accounting, strategic reporting, strategic management decisions, business environment.

Эффективность деятельности предприятия в современных условиях хозяйствования во многом зависит от возможности его адаптации к изменяющимся факторам внешней среды, внесения определенных корректив в реализуемую стратегию. Причинами изменений внешней среды могут быть повышение цен на сырье и материалы, активные действия конкурентов, изменение спроса, изменение вкусов и потребностей клиентов, разработка новых технологий, изменение политики государства в отношении действующих предприятий и т. д.

Учетная система должна проектироваться и функционировать под влиянием ряда внешних факторов, имеющих национальную окраску – политических, экономических, социальных, культурных и правовых, воздействие которых необходимо оценивать, учитывать, прогнозировать и принимать меры по минимизации возможных негативных последствий.

В наше время быстроменяющихся технологий, острой конкуренции как в глобальном, так и национальном масштабе и грандиозно выросших возможностей обработки информации управленческие бухгалтерские системы не могут своевременно предоставлять менеджерам необходимую информацию для управления процессами и оценки результатов деятельности [1].

Всё это требует эффективной организации стратегического управления на предприятии, что определяет актуальность становления и развития стратегического управленческого учёта и отчётности в отечественной учетной практике.

Понятие «стратегический учёт» впервые было применено более 25 лет назад, однако и по сей день его общее определение не сформулировано. В широком смысле стратегический учёт призван обеспечить формирование финансовой и нефинансовой информации об объекте управления для осуществления полного цикла основных функций стратегического управления: планирования, организации, анализа, контроля и регулирования.

В более узком понимании стратегический учёт представляет собой интегрированный процесс сбора, идентификации, измерения, накопления, подготовки, интерпретации и представления финансовой и нефинансовой информации для анализа внешней и внутренней среды организации, а также для оценки и контроля процесса выполнения стратегии, на основании которой руководством принимаются стратегические управленческие решения, а собственники осуществляют оценку деятельности организации с точки зрения доходности капитала.

В то время, как управленческий учёт ориентирован в большей степени на формирование и представление данных о внутренней среде организации, цель стратегического учёта состоит в расширении этой информации и её дополнении данными о состоянии внешней среды для разработки стратегии на долгосрочную перспективу, а также для оценки и контроля за выполнением стратегии и для принятия регулирующих управленческих решений стратегического характера.

Определяющее воздействие на организацию стратегического управленческого учета оказывает непосредственное влияние внешней среды на деятельность предприятий в условиях риска и неопределенности и действие внешних ограничений (нормативно-правовые ограничения, транзакционные издержки, разница в процентных ставках привлечения и размещения средств и т. д.).

Роль стратегического управленческого учета заключается в эффективном информационном обеспечении деятельности организации и реализации ее стратегии в условиях нестабильной внешней среды, действия рисков и ограничений. Построение стратегического управленческого учета обеспечивает возможность оценки и прогнозирования воздействия многочисленных факторов внешней среды на результаты деятельности предприятия [2].

Система стратегического управленческого учета существенно изменяет управленческий учет, так как предполагает исследование стратегических аспектов развития предприятия, имеющихся и предполагаемых стратегических возможностей и перспектив, оценки и учета возможных результатов реализуемой стратегии, т. е. речь идет не просто об учете, а прежде всего об управлении на основе учетной информации.

Стратегический управленческий учет направлен на информационную поддержку принятия стратегических решений, прогнозирование и организацию контроля, поэтому он не сводится только к системе учета и направлен на:

- учетно-аналитическое обеспечение процесса стратегического управления предприятием;
- достижение поставленных стратегических целей и задач;
- достижение высоких финансовых результатов деятельности;
- обеспечение прироста собственности;
- укрепление существующей конкурентной позиции и развитие конкурентных преимуществ предприятия и др.

Основными его характерными чертами являются стратегическая направленность, ориентация на достижение цели, максимальная информатизация и компьютеризация, использование возможностей и преимуществ сетевой организации учета, многовариантность получения и использования информации, прогнозирование, анализ, использование современных учетных технологий для отражения сетевых процессов, явлений и факторов внешней среды.

Современные условия хозяйствования привели к возникновению и развитию следующих основных направлений стратегического управленческого учета [3]:

- стратегический учет собственности;
- стратегический учет затрат, доходов и результатов;
- стратегический учет денежных потоков и платежеспособности;
- стратегический учет рискованных ситуаций;
- стратегический учет конкурентных позиций;
- сегментарный стратегический учет и прогнозирование;
- стратегический учет поставщиков и покупателей;
- стратегический учет конкурентов и других.

Таким образом, все направления стратегического учёта можно объединить в две большие группы [3]:

- стратегический управленческий учет объектов ресурсного потенциала организации (внутренней среды);
- стратегический управленческий учет объектов внешнего макро- и микроокружения организации (внешней среды).

Собранная посредством системы стратегического учёта информация формирует стратегическую отчётность организации. Стратегическая управленческая отчётность несёт в себе сведения о развитии организации, её производительности и конкурентном положении, её перспективах, стратегии управления и дальнейшего развития, а также содержит информацию о бизнес-модели компании.

Основными требованиями, предъявляемыми к стратегической управленческой отчётности, являются сбалансированность, справедливость и понятность. Каждый документ такой отчётности должен быть сосредоточен на раскрытии информации, соответствующей его цели, а также быть отдельно идентифицируемым, при этом дополняя информацию, содержащуюся в других стратегических отчётах.

Данные стратегической отчётности дополняют финансовую (бухгалтерскую) отчётность, делая её тем самым более полной и понятной. В дополнение к финансовым данным стратегическая отчётность раскрывает информацию о бизнесе и его развитии, уровне производительности и конкурентной позиции на рынке, рисках, которая является полезной для пользователей отчётности для оценки имеющихся результатов и перспектив.

Стратегическая управленческая отчётность имеет 3 важные цели, связанные с её содержанием:

1. Ознакомление с бизнес-моделью компании, её миссией, видением, основной стратегией и целями.
2. Описание основных рисков, с которыми сталкивается организация, и как они могут повлиять на её деятельность в будущем.
3. Анализ прошлой деятельности и её результатов.

Стратегическая управленческая отчётность является индивидуальной для каждой компании. Опираясь на рекомендации В.Э. Керимова и А.Н. Хорина [4], Е.В. Смирновой и И.Ю. Цыгановой [5], а также на зарубежные рекомендации по составлению и представлению стратегической отчётности предложены шесть форм такой отчётности:

#### *I. Отчёт о корпоративном управлении.*

Первый и вводный документ стратегической управленческой отчётности содержит в себе общие сведения об организации и её управлении. Здесь представляются следующие данные:

1. Организационная структура предприятия – схематично описывается её состав и иерархия структурных подразделений. Организационная структура устанавливается исходя из целей деятельности и необходимых для реализации этой цели подразделений, выполняющих функции, составляющие бизнес-процессы организации. Таким образом, описывается, как происходит распределение ответственности и полномочий внутри организации [6].
2. Бизнес-модель организации – приводится логическое описание того, каким образом предприятие создаёт, поставляет клиентам и приобретает стоимость – экономическую, социальную и так далее. Информация о бизнес-модели организации является одной из важнейших составляющих данного отчёта, так как её разработка представляет собой часть стратегии бизнеса.
3. Видение и миссия организации, так как эти элементы являются основополагающими в формировании стратегии управления. Видение организации представляет собой «идеальный образ», к которому она стремится, а миссия, в свою очередь, определяется как смысл существования организации, кроме получения прибыли. Отсюда начинается построение стратегии компании и определение её стратегических целей.
4. Цели организации и стратегия их реализации – описываются долгосрочные и краткосрочные цели компании, поставленные исходя из её видения и миссии, а также приводится объяснение стратегии, с помощью которой планируется их достижение. Очень важно, чтобы цели организации соответствовали её возможностям, а стратегия – отвечала поставленным целям.

#### *II. Отчёт о стоимости.*

Здесь раскрываются оценки будущих поступлений от функционирования организации, ожидаемые денежные потоки, связанные с оборотами по закупкам, оплатой труда, налогами и сборами и тому подобными текущими затратами на будущий период. Обобщающим показателем этих оценок является акционерная стоимость компании или её стратегическая стоимость. В данном документе содержатся данные о:

- будущих расходах на закупки (партнёрский капитал);
- будущих продажах (клиентский капитал);
- будущих внутренних затратах на оплату труда, сбыт, управление и т. д.;
- будущих инвестиционных затратах;
- будущих платежах по налогам и сборам;
- будущей чистой прибыли.

#### *III. Отчёт о рисках.*

Содержит в себе данные о существенных рисках и неопределённостях внешней и внутренней сред. Здесь приводится информация о том, как организация контролирует риски, их

вероятность и масштабы, а также степень возможного влияния на деятельность. Причём рассматриваются и описываются как финансовые, так и нефинансовые риски, особенно это касается тех, что стали результатом принятых ранее управленческих решений. В отчёте необходимо также отметить и обстоятельства, при свершении которых вероятность тех или иных рисков повысится или наоборот снизится и возможные последствия от этого.

Стратегический отчёт о рисках включает в себя такие компоненты, как:

– критерии оценки рисков – приводятся и поясняются критерии оценки вероятности и ущерба, который возможно будет получен. Все риски ранжируются по уровням, производится оценка их влияния на деятельность того или иного сегмента.

– карта рисков на планируемый период – позволяет оценить значимость каждого риска по сравнению с другими, а также выделить риски, которые являются критическими и требуют незамедлительных действий по их управлению и контролю. Карта рисков состоит из нескольких областей:

– риски критического уровня, имеющие высокую вероятность наступления, либо связанные с значительным ущербом;

– риски среднего уровня, обладающие средней вероятностью реализации и средним потенциалом влияния на финансовое состояние или положение организации;

– риски низкого уровня, характеризующиеся низкой вероятностью наступления или незначительным уровнем вероятного ущерба;

– панель рисков – даёт подробное описание рисков, представленных в карте и позволяет отслеживать их изменения (в панели представляются показатели рисков, чьи количественные изменения позволяют оценить вероятность наступления рисков и их управляемость);

– информация о методах управления рисками – формируется для оценки полноты существующих мероприятий по управлению рисками;

– мероприятия по снижению уровня рисков – приводятся рекомендации по улучшению имеющихся и внедрению новых методов управления и контроля рисков.

#### *IV. Отчёт о бизнес-перспективах.*

Данный документ дополняет отчёт о корпоративном управлении и подробно раскрывает цели организации, стратегию их достижения и перспективы. Здесь приводятся целевые приоритеты каждой составляющей бизнеса таким образом, чтобы их реализация вела к достижению общих целей организации. Также отчёт включает в себя:

1. Информацию о состоянии и влиянии внешней и внутренней сред компании – приводится характеристика потенциальных преимуществ и недостатков перед конкурентами, описание перспектив развития исходя из поставленных целей, стратегии и имеющихся условий, ключевые для деятельности организации ресурсы, их наличие, состояние и возможность оптимального применения, ключевые компетенции и другое.

2. Данные о приоритетных источниках финансирования организации – собственных (амортизационные отчисления, прибыль и т. д.), привлечённых (акционерный капитал, субсидии и т. д.), заёмных (краткосрочные и долгосрочные кредиты и займы, лизинг, выпуск облигаций и т. д.).

3. Информация о приоритетах дальнейшего развития организации – приводится стратегическая позиция с обоснованием её выбора и указанием срока достижения поставленных результатов, способы оптимизации бизнеса, усиливающие его конкурентоспособность и имеющие влияние на стоимость компании.

#### *V. Отчёт о физическом и финансовом капитале.*

Данный документ содержит в себе сведения и поясняет произошедшие изменения в данных о наличии и состоянии собственного имущества организации, уровне ликвидности её активов и их участии в воспроизводстве физического капитала, об амортизируемом и инвестиционном имуществе, а также о финансовых активах компании. Причём в отчёте необходимо приводить данные в динамике, а также включить результаты их анализа. Такая отчётность основана на равенстве экономических ресурсов и источников их финансирования.

#### *VI. Отчёт о финансовых результатах.*

Отчёт дополняет и подробно раскрывает данные отчёта о прибылях и убытках, поясняет произошедшие с показателями изменения, а также указывает на перспективы их роста или снижения в зависимости от поставленных целей и выбранной стратегии. Он включает в себя информацию о бюджетных и фактически полученных доходах, расходах по бюджету и фактически произведённых расходах, запланированной и фактически полученной прибыли с

анализом расхождений между бюджетными и фактическими данными. Также здесь представляется информация о планируемом уровне данных показателей в будущем периоде, поясняется, с помощью каких мероприятий организация собирается этого уровня достичь.

В заключение отметим, что основной задачей стратегического управления является создание долгосрочного механизма обеспечения выживания, а также роста и оптимального развития организации. Информационные запросы стратегического менеджмента можно удовлетворить посредством внедрения в учётную практику системы стратегического управленческого учёта, а также подготовки и представления стратегической управленческой отчётности наряду с финансовой (бухгалтерской) отчётностью.

Основной отличительной чертой стратегического учёта от управленческого является сбор и систематизация информации о внешней среде функционирования организации, что является особенно актуальным в наше время быстро меняющихся технологий и острой конкуренции. Ведение стратегического управленческого учета снижает неопределенность в деятельности организации, повышает ее адаптивность к внешней среде и позволяет определить приоритетные направления будущего развития.

Результатом ведения стратегического управленческого учёта становится формирование стратегической отчётности. Она направлена на удовлетворение информационных потребностей пользователей и содержит в себе данные о функционировании организации, её развитии, положении и перспективах, раскрывает риски, связанные с её деятельностью и изменениями в её окружении. Основной целью такой отчётности является ознакомление пользователей с моделью управления компанией, её целями и стратегией, описание внешней и внутренней сред, а также ретроспективный анализ её деятельности.

Стратегическая отчётность несёт в себе всю существенную информацию, которая может понадобиться руководству и менеджерам для принятия стратегических управленческих решений. В то же время она должна отвечать требованиям краткости и комплексности, так как для принятия решений пользователям необходим минимальный объём данных.

С помощью предложенных форм стратегической отчётности раскрывается информация об организации, её видении и миссии, бизнес-модели, согласно которой она функционирует, приводятся данные о стратегической стоимости компании и её изменениях, рисках и неопределённостях, с которыми она сталкивается, путях развития и факторах внешней и внутренней сред функционирования, а также представляется аналитическая информация о составляющих физического и финансового капитала, доходах и расходах организации.

Такая стратегическая отчётность сможет удовлетворить все информационные запросы пользователей, обеспечит базу для принятия грамотных и своевременных управленческих решений и сможет стать одной из основ стратегического менеджмента организации.

## Литература

1. Шанк, Дж.К. Стратегическое управление затратами / Дж.К. Шанк, В. Говиндараджан ; пер. с англ. – СПб. : БизнесМакро, 1999. – 288 с.
2. Стратегический управленческий учёт для бизнеса / А.Н. Быстрова [и др.]. – М., 2014. – 336 с.
3. Пономарёва, Н.И. Методическое обеспечение стратегического учёта в строительных организациях / Н.И. Пономарёва, Ю.В. Денисевич // Бухгалтерский учёт. – 2008. – № 22. – С. 75–79.
4. Хорин, А.Н. Рыночно ориентированная финансовая отчётность: баланс корпоративного капитала / А.Н. Хорин // Бухгалтерский учёт. – 2006. – № 23. – С. 39–44.
5. Смирнова, Е.В. Управленческий подход к формированию стратегической отчётности по сегментам бизнеса организации / Е.В. Смирнова, И.Ю. Цыганова // Международный бухгалтерский учёт. – 2015. – № 39. – С. 35–49.
6. Воронин, А.А. Модель численной оптимизации структуры операционного ядра организации / А.А. Воронин, М.А. Харитонов // Управление большими системами : сб. трудов. – 2012. – Вып. 39. – С. 165–183.