

СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ХОЗЯЙСТВУЮЩИМ СУБЪЕКТОМ

Булычева Т.В., Бушева А.Ю., Завьялова Т.В.

АНОО ВО ЦС РФ «Российский университет кооперации», Саранский кооперативный институт
(филиал), Саранск, e-mail: m-tatyana@list.ru

Настоящая статья посвящена роли управленческого и стратегического учета в повышении эффективности управления затратами предприятия. Как свидетельствует мировая практика, в системах стратегического менеджмента и стратегического управленческого учета особое внимание уделяется качественным нефинансовым показателям. В этой связи в рамках стратегического управленческого учета в начале XXI века появились новые разработки в области организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. На современном этапе основная роль стратегического подхода в управленческом учете по отношению к оперативному (тактическому) становится все более явной. В рамках стратегического направления появляются новые разработки в области системной организации учетных управленческих процессов, позволяющих оценить результаты функционирования предприятия в долгосрочной перспективе. Стратегический подход вынуждает организацию обратить внимание на организацию системы управления, ее эффективность, повышает интерес менеджеров к стратегическому управленческому учету, его правильной и рациональной организации.

Ключевые слова: управленческий учет, стратегический учет, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, стратегия управления, «таргет-костинг», целевая себестоимость

STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM ECONOMIC ENTITIES

Bulycheva T.V., Busheva A.Yu., Zavyalova T.V.

Saransk Cooperative Institute (branch) ANO VPO Central Union of the Russian Federation
«Russian University of Cooperation», Saransk, e-mail: m-tatyana@list.ru

This article is devoted to the role of management and strategic accounting in improving the efficiency of cost management of the enterprise. As the world practice in strategic management systems and strategic management accounting focuses on high-quality non-financial indicators. In this regard, within the framework of strategic management accounting in the beginning of XXI century there were new developments in the field of cost accounting and calculation of production costs. At the present stage, the primary role of strategic approach in management accounting in relation to operational (tactical) becomes more and more obvious. In the framework of strategic directions, new developments in the systemic organization of account management processes, allowing to estimate results of operation of the business in the long term. A strategic approach forces the organization to pay attention to the management system, its efficiency, increases the interest of managers to the strategic management accounting, its proper and rational organization.

Keywords: managerial accounting, strategic accounting, cost accounting and calculation of production costs, management strategy, «target costing», the target costs

Для того чтобы руководство компании могло сформировать долгосрочную стратегию развития, а затем успешно реализовать ее на практике, необходима информация о различных аспектах деятельности бизнеса. Зачастую менеджеры принимают эффективные управленческие решения, полагаясь лишь на собственную интуицию и опыт. Но даже самому успешному руководителю необходимо знание научных основ стратегии управления, экономического анализа и управленческого учета.

В российской практике у руководства организаций все чаще появляется необходимость в получении информации, подготовленной специальными методами по принципам, отличающимся от принципов бухгалтерского финансового учета. В итоге объекты учета, принципы, методы и концепции ведения управленческого и финансового учета оказываются различными.

Современные экономические условия отмечены обостряющейся конкуренцией, ускорением научно-технического прогресса и повышением его эффективности. И в этих условиях управленческий учет не может ограничиваться традиционными приемами и способами производственного учета. Необходимо применять иной инструментарий для подготовки информации для принятия управленческих решений [1].

Эти обстоятельства приводят к необходимости развития новых экономических отношений, характеризующих совокупность фундаментальных научных представлений и терминов формирования управленческого учета, как самостоятельной науки. Появилась необходимость в рассмотрении и изучении различных вариантов организации управленческого учета и развития научной концепции стратегического управленческого учета, сформированной исходя из существующих экономических реалий.

В современных условиях все более актуальным становится объединение бухгалтерского управленческого учета и менеджмента. Их взаимодействие, а именно менеджмента, как системы управления, и управленческого учета, как информационной базы для поддержки этой системы, создает дополнительные возможности для снижения риска при принятии управленческих решений. А владение дополнительной информацией, формируемой по данным управленческого учета, позволяет руководству организации принимать не только обоснованные управленческие решения, но и оценивать их последствия с экономической точки зрения. Управленческий учет призван «помогать» менеджменту на всех его стадиях, в связи с этим формируется такой уровень управления, как стратегический менеджмент, который предполагает разработку совместной стратегии, направленной на получение наилучших результатов деятельности организации и формирования устойчивого финансового положения, как всего предприятия в целом, так и отдельных его сегментов.

Стратегический уровень управления предполагает принятие долгосрочных управленческих решений, касающихся развития бизнеса, расширения действующих производств, разработки новых направлений. В зависимости от уровня информационного обеспечения системы управления бухгалтерский управленческий учет подразделяется на тактический и стратегический.

Для оценки преимуществ стратегии управления затратами необходимо проанализировать деловую активность организации, ее управленческий, производственный и финансовый потенциал, а также необходимо рассчитывать показатели конкурентоспособности.

При изучении сущности стратегического управленческого учета необходимо обратить внимание на следующие его особенности: стратегический управленческий учет направлен на учет неопределенности, стратегию управления риском; принимает во внимание не только внутренние, но внешние факторы макросреды; служит основой для принятия обоснованных управленческих решений.

Основной задачей стратегического управленческого учета является информационная поддержка стратегического менеджмента в организации. Если объектом тактического управленческого учета являются текущие затраты организации и ее структурных подразделений, а именно – центры ответственности; результаты хозяйственной деятельности как в целом

организации, так и отдельных структурных подразделений; внутренняя отчетность организации, – то объектом стратегического управленческого учета являются капитальные затраты организации, имеющие долгосрочный характер; будущие результаты хозяйственной деятельности организации в целом и отдельных сегментов бизнеса; стратегическое планирование и формирование прогнозных планов деятельности организации.

Основными принципами тактического управленческого учета являются: оперативность предоставления информации; конфиденциальность; полезность, гибкость системы управленческого учета; экономичность информации; принцип контролируемости внутренней отчетности. В то время как основными принципами стратегического управленческого учета являются – непрерывность деятельности организации; прогнозность системы управленческого учета; формирование отчетной информации; планирование деятельности всех подразделений с составлением бюджетов с управлением отклонений и, прежде всего, оценка результатов деятельности.

Среди основных критериев оценки бизнеса при тактическом управленческом учете главным образом можно выделить финансовые показатели, в то время как стратегический управленческий учет наряду с финансовыми показателями использует и нефинансовые количественные и качественные показатели, например такие, как степень удовлетворенности покупателей и заказчиков; доля в сегменте рынка; вероятность будущих рисков; скорость исполнения заказов.

К методам и концепциям, используемым стратегическим управленческим учетом, относятся: анализ цепочки ценностей; системы сбалансированных показателей; калькулирование себестоимости продукции на основе движения продукта, по стадиям жизненного цикла. Как свидетельствует зарубежная практика, в системе стратегического менеджмента и стратегического управленческого учета именно эти показатели требуют особого внимания, понимания, совершенствования и оценки.

При учете факторов, влияющих на деятельность организаций текущий управленческий учет главным образом концентрируется на внутренних процессах, а именно регулирование, нормирование, калькулирование, анализ и контроль. При стратегическом управленческом учете происходит концентрация на внешних факторах: прогнозирование, планирование, анализ и контроль.

Одним из новых направлений стратегического управленческого учета является стратегический подход к планированию и калькулированию себестоимости готовой продукции. В рамках стратегического направления появились новые разработки в области системной организации учетных управленческих процессов: учет затрат по функциям ABC, расчет целевой себестоимости «таргет-костинг», система непрерывного совершенствования «кайзен-костинг», калькулирование полного жизненного цикла товара, комплексные системы управления бизнес-процессами. Далее некоторые из методик будут рассмотрены подробно [2].

Изучая затраты на разных стадиях жизненного цикла товара, можно заметить, что период, в течение которого продукт последовательно проходит стадии жизненного цикла, позволяет разделить управленческий учет на учет инноваций, производства и продажи. Система «калькулирование затрат полного жизненного цикла товара» (Total-Life-Cycle Costing – TLCC) предполагает оценивать состав и объем затрат понесенных не только в процессе производства, но и возникающих на этапе проектирования и разработки нового товара и его послепродажного обслуживания. Эта информация необходима, прежде всего, при принятии решений о разработке нового продукта или о снятии с производства товара, не пользующегося спросом. Данная методика предполагает, что калькуляция полных затрат жизненного цикла продукта объединяет следующие стадии:

- исследование, разработка, проектирование;
- производство;
- послепродажное обслуживание и вывод продукта с рынка.

Разбивка затрат по каждой стадии зависит от особенности отрасли и специфики производимой продукции. А понимание того, какова сумма затрат полного жизненного цикла, будет способствовать облегчению выявления экономичных проектов [2].

Решающим моментом при формировании стратегии организации является ориентация основного потенциала про товар или услуги, по которым она имеет конкурентное преимущество, в том числе и при формировании товарной корзины, которая должна быть сбалансирована, т.е. в нее должны входить продукты, находящиеся на разных стадиях жизненного цикла предприятия.

В современных условиях основным фактором финансовой устойчивости и конкурентоспособности организации являются инновационные продукты. Но технологический прогресс не стоит на месте, техноло-

гии меняются настолько быстро, что в этой связи появляется необходимость в разработке системы учета затрат и калькулирования себестоимости инновационных продуктов (метод калькулирования целевой себестоимости «таргет-костинг»). Данная система была разработана в Японии и предусматривает расчет себестоимости по заранее установленной цене реализации инновационного продукта, которая определяется с помощью маркетинговых исследований, т.е., по сути, является ожидаемой рыночной ценой товара.

Данный метод применяют известные американские и европейские производители, примерно 80 % крупных японских корпораций, в которых постоянно разрабатываются новых виды продукции.

Преимущество данного метода заключается в том, что он гарантирует принятие управленческих решений на основе параметров рыночного окружения, способствует мотивации поведения сотрудников, формирует целевую себестоимость. При определении целевой себестоимости большее значение отводится маркетинговым исследованиям и стадии разработки и проектирования продукта. В составе целевой себестоимости учитывается не только начальная цена производства, но и затраты на эксплуатацию, обслуживание и утилизацию товара.

Целевая себестоимость – это разница между целевой ценой реализации и целевой прибылью [2]. Целевая прибыль основывается на показателе целевой рентабельности продаж. Выделяют следующие факторы, влияющие на процесс достижения целевой себестоимости: внутренняя среда (проектирование, реинжиниринг, итеративное совершенствование) и внешняя среда (маркетинговые исследования, создание концепции нового продукта).

Существует две особенности целевого калькулирования. Во-первых, так как всем процессом руководят профессиональные команды, состоящие из сотрудников различных сфер деятельности, то применение командного подхода обеспечивает равновесие между интересами различных групп, отвечающих за будущий продукт. Во-вторых, необходимы изменения во взаимоотношениях с поставщиками и привлечение их представителей к решению проблемных вопросов.

Данная система ориентирована на стратегию снижения затрат на стадии проектирования товара, т.е. является стратегическим инструментом. И именно в этом его преимущество, но также и ограничение в области применения.

В современных условиях развития экономики существенно изменяется и структура производственных затрат, происходит увеличение доли накладных расходов. Это связано с усложнением задач управления и ростом численности управленческого персонала, а также увеличением затрат на маркетинговые исследования и проектированием новых видов продукции. Все это приводит к возникновению новых, современных, более точных методов распределения косвенных затрат и включения их в себестоимость продукции. Названные обстоятельства и способствовали появлению метода учета затрат по функциям, или метода AB-costing. Принципиальное отличие метода AB-costing от других систем калькулирования себестоимости заключается в порядке распределения накладных расходов. В рамках данного метода исчисляются затраты по видам деятельности, а потом проводят их до конкретных продуктов через систему носителей затрат. Объектом учета затрат при данном методе является отдельный вид деятельности (функция или операция), а объектом калькулирования – вид продукции, работ, услуг.

Одной из приоритетных целей использования метода AB-costing является получение точной информации о себестоимости продукции и затратах, связанных с определенным видом деятельности. Применение метода AB-costing позволяет хозяйствующим субъектам совершенствовать производственные процессы и максимально точно определять прибыльные зоны покупательского рынка.

В результате усложнения промышленного производства, возрастания требований к качеству продукции повышаются и требования к управлению производственными процессами.

Одним из перспективных направлений совершенствования учета затрат является система «точно в срок». Это метод производства, при котором продукция изготавливается только в том случае, когда есть заказ на нее. Данная система получила развитие в Японии и в настоящее время широко используется во многих промышленно развитых странах.

При методе учета затрат «точно в срок» используется поточное производство, при котором нет задержек после начала производственного процесса и составляется жесткий график поставки сырья и материалов. При этом необходимое сырье и комплектующие поставляются на предприятие в момент, когда они необходимы для нормального осуществления производственного процесса, как правило, не более чем за несколько часов

до их использования. Соответственно, для использования такой системы необходима высокая степень слаженности действий производителей с потребителями, отделов продаж, снабжения и производственными цехами, коммерческой службой и финансовым отделом предприятия [5].

Преимущества при внедрении данной системы очевидны. И в первую очередь это гибкость в реагировании на запросы потребителей. Особенность данного метода заключается в сокращении числа поставщиков, уменьшении времени на заключение долгосрочных контрактов, уменьшении документооборота при размещении заказов. В результате данный метод позволяет повысить эффективность распределения ресурсов предприятия, что приводит к снижению себестоимости продукции. А эффективная политика управления запасами заключается в распределении усилий по контролю за наличием и движением определенных групп запасов в соответствии с их значением для результата деятельности предприятия.

Современные условия хозяйствования характеризуются высокой конкуренцией, ускорением технического процесса и повышением его эффективности. Поэтому управленческий учет не может больше ограничиваться традиционными принципами, системами и методами производственного учета. Появляется необходимость в новых методах и приемах сбора и формирования информации для выработки управленческих решений, направленных на перспективу. Стратегический подход к планированию, учету и анализу затрат представляет собой высший уровень учетно-аналитической системы организации, именно на нем происходит выбор основного показателя, влияющего на величину затрат.

На современном этапе деятельности организаций роль стратегического планирования и стратегического подхода в управленческом учете становится все более актуальной [3].

Как свидетельствует мировая практика, в системах стратегического менеджмента и стратегического управленческого учета особое внимание уделяется качественным нефинансовым показателям. В этой связи в рамках стратегического управленческого учета в начале XXI века появились новые разработки в области организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: учет затрат по функциям ABC; системы управления Orgware, Workflow; Jit – философия (точно в срок); теория ограничения (Drum-Buffer-Rope scheduling), которая предполагает увеличение и планирование пропускной способности центров

затрат; система «таргет-костинг» и «кайзен-костинг». Данные системы позволяют оценить результаты деятельности производственной организации в долгосрочной перспективе.

Эффективный стратегический учет состоит из следующих основных элементов: расчет затрат и объемов производства, ориентированный на управление предприятием; инвестиционный расчет; финансовый расчет. Кроме того, система учета, ориентированная на управление предприятием, должна обеспечивать возможность контроля успешности реализации решений. По принятым решениям должны быть определены однозначные целевые показатели и на их основе, путем сопоставления фактических значений и анализа возможных отклонений, выявляется необходимость и возможность корректирующих мер [4].

Стратегический подход вынуждает организацию обратить внимание на организацию системы управления, ее эффективность, повышает интерес менеджеров к стратегическому управленческому учету, его правильной и рациональной организации.

Это ставит точку в вопросе формирования и раскрытия информации в стратегической отчетности, позволяющей пользователям оценить характер и последствия деятельности организации, а также стратегические перспективы и приоритеты [3].

Список литературы

1. Булычева Т.В., Завьялова Т.В., Богданова А.Р. Роль стратегического управленческого учета в управлении предприятием // *Studium*. – 2014. – № 3 (32). – С. 3.
2. Вахрушина М.А. Стратегический управленческий учет: полный курс МВА / М.А. Вахрушина, М.И. Сидорова, Л.И. Борисова. – М.: Рид Групп, 2011. – 192 с.
3. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners; Пер. с нем. – 3-е изд. – М.: Альпина Бизнес Бук, 2008. – 269 с.
4. Коровина В.В. Диалектика взаимосвязи стратегического управленческого учета и стратегического планирования // *Инновационное реформирование экономики и общества в условиях глобальной нестабильности. Материалы II Международной научно-практической конференции. Саратовский социально-экономический институт (филиал) РЭУ им. Г.В. Плеханова, Саратов*. – 2016. – С. 79–83.
5. Цыганова И.Ю. Управленческий подход к формированию и раскрытию информации по сегментам в стратегической отчетности организации // *Известия Оренбургского государственного аграрного университета*. – 2013. – № 6 (44). – С. 152–156.