

Л.В. Юрьева, канд. экон. наук, доцент¹
г. Екатеринбург

МЕТОДОЛОГИЧЕСКАЯ ОСНОВА СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ХОЛДИНГОВЫХ СТРУКТУРАХ

В статье анализируются различные взгляды крупнейших российских учёных-экономистов и специалистов на стратегический управленческий учёт. Рассмотрены основные аспекты стратегического управленческого учёта на предприятии. Обосновывается необходимость формирования методологической основы стратегического управленческого учёта в холдинговых структурах.

Ключевые слова: стратегический управленческий учёт, металлургический холдинг, информационное обеспечение, стратегический управленческий учёт в холдинговых структурах.

Стратегический управленческий учёт – новое и не сформированное явление в практике отечественных управленческо-учётных систем. С теоретической точки зрения сформулирована необходимость в стратегическом управленческом учёте, но его механизм формирования, а также выявление роли в системе управления холдингом и взаимосвязи с учётом, стратегией и управлением нет в современной теории, а также в современной отечественной практике металлургической отрасли.

Стратегический управленческий учёт как наука достаточно молода и нуждается в тщательном исследовании как с точки зрения уточнения ее теоретической составляющей, так и с точки зрения разработки методики организации стратегического управленческого учёта в металлургических холдингах.

С целью реализации первого направления необходимо проанализировать

различные взгляды на стратегический учёт отечественных и зарубежных учёных и специалистов и уточнено понятие стратегического управленческого учёта с позиций стратегического планирования и управления, а также его связи со стратегией металлургического холдинга.

Исследованием различных аспектов стратегии занимались М. Алле, И. Ансофф, М. Андерсон, И. Н. Богатая, А. Гентлер, В. Говиндараджан, П. Друкер, К. Друри, Дж. Дэниеле, Х. Итами, Дж. Квин, Дж. Кеи, А. М. Кинг, Г. Е. Крохичева, А. Мартин, Дж. Маурик, Г. Минцберг, Е. И. Муругов, М. Портер, Б. Райан, В. А. Терехова, В. И. Ткач, А. А. Томсон, К. Эндрюс, Дж. Шанк, А. Н. Щемелев, Ф. Янссеи и др.

Таким образом, существует объективная необходимость исследовать мнения учёных на стратегический управленческий учёт с нескольких позиций, а именно: чем является «стратегический управленческий учёт» в совокупности понятий «стратегия», «управление» и «учёт».

В тоже время развитие стратегического управленческого учёта связано с появлением *стратегического менедж-*

¹ Юрьева Лариса Владимировна – кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и управления в промышленности Нижнетагильского технологического института (филиала) ГОУ ВПО «Уральский государственный технический университет – УПИ имени первого Президента России Б.Н.Ельцина»; e-mail: lv_yurieva@mail.ru.

жмента. Основной акцент данного направления менеджмента – достижение устойчивых конкурентных преимуществ в условиях всё возрастающего динамизма развития и усложнения производства. Стратегический управленческий учёт оказался удобной технологией, позволяющей сосредоточиться на стратегических перспективах. Он обеспечивает информацией менеджеров металлургического холдинга о рыночных перспективах существующих продуктов, о цикле долговечности продукта и о портфеле продуктов. Кроме того, информация охватывает не только одно предприятие холдинга, но и позволяет сравнивать ее с конкурентами, позволяя выявлять конкурентные преимущества. Поэтому стратегический управленческий учёт можно рассматривать в качестве учётной информационной системы, поддерживающей стратегический менеджмент в металлургическом холдинге.

Информационное обеспечение управления выражается в оценке роли и значения влияния того или иного фактора или их совокупности на деятельность металлургического холдинга. Таким образом, основная цель информационной поддержки заключается в извлечении выгоды из сложившейся ситуации или минимизация убытков, для чего руководство управляющей компании должно четко представлять, в каких условиях на данный момент находятся предприятия холдинга и каким образом ситуация будет развиваться в будущем.

Можно выделить две основных задачи эффективной информационной поддержки стратегического управленческого учёта металлургического холдинга.

Первая заключается в выделении из огромного количества показателей, характеризующих определённую ситуацию, самые значимые, т.е. те, корректировка которых принесет максимальный экономический эффект.

Второй важной задачей является анализ оперативной ситуации в развитии экономических процессов (во внешней и во внутренней среде) для своевременной корректировки стратегических планов или упреждения негативных последствий [14].

Таким образом, организация информационных потоков и информационно-аналитического обеспечения коммерческой деятельности особенно актуальна для холдинговых структур, где в силу несогласованности работы отдельных служб и предприятий происходит распыление и потеря важной информации. Следует отметить, что с ростом уровня управленческой иерархии возрастает потребность в информационном обеспечении принятия решений, что обусловлено ростом неопределенности и финансовых рисков. Нейтрализовать возникающие таким образом проблемы способен стратегический управленческий учёт в холдинговых структурах [15].

Рассмотрим и проанализируем различные определения *стратегического управленческого учёта*.

В конце 80-х годов XX в. Институт бухгалтеров-аналитиков в Великобритании выделил средства на исследование, целью которого был анализ текущего состояния разработок в области управленческого учёта. Результаты этой работы опубликованы под заголовком «Управленческий учёт: не революция, а эволюция», авторы этой работы Бромвич и Бхимани. В своем отчете и в последующей работе (Управленческий учёт: пути прогресса, 1994) Бромвич и Бхимани привлекли внимание заинтересованных лиц к стратегическому управленческому учёту с точки зрения будущего его развития. Однако, несмотря на большое внимание, которое получил стратегический управленческий учёт, до сих пор всесторонней концептуальной основы, на которой он бы строился, нет. *Стратегический*

управленческий учёт определяется как предоставление и анализ финансовой информации о рынках (на которых организация реализует свои продукты), о затратах конкурентов, о структуре затрат и мониторинг стратегии предприятия и стратегий конкурентов на этих рынках в течение ряда периодов [1].

С другой стороны, Дж. Иннз определяет *стратегический управленческий учёт* как предоставление информации, обеспечивающей поддержку принятию в организации стратегических решений [2]. Обычно стратегические решения носят долгосрочный характер, значительно влияют на все стороны жизни и деятельности организации и, хотя могут не иметь внутренней составляющей, как правило, внешнюю направленность имеют. Принятие такого определения стратегического управленческого учёта исходит из допущения, что представление информации, которая работает на долгосрочные основные решения организации (такие, как использование информации для функциональной калькуляции себестоимости в анализе рентабельности продукции), попадает в категорию стратегического управленческого учёта.

Эта точка зрения разделяется также Купером и Капланом, которые утверждают, что приемы стратегического управленческого учёта были разработаны в первую очередь для поддержки общей конкурентной стратегии организации, главным образом за счет использования информационной технологии для более совершенного учёта себестоимости продуктов и услуг [2].

Однако в специальной научной литературе представлены и другие определения, в которых главное внимание уделяется внешней ориентации стратегического управленческого учёта. Так, например, К. Симмондз, один из первых исследователей, предложивший термин

стратегический управленческий учёт, рассматривает его в качестве способа анализа собственного бизнеса и бизнеса соперников, который применяется при разработке и отслеживании стратегии собственного бизнеса. По определению К. Симмондза, *стратегический управленческий учёт* – это обеспечение и анализ данных управленческого учёта о компании, её конкурентах для использования при разработке и контроле за реализацией экономической стратегии, в особенности относительно уровня и тенденций в реальных затратах и ценах, объёма, доли рынка, потока денежных средств и требуемой доли общих ресурсов фирмы [2]. Из приведённого определения вытекает логика стратегического учёта, основанного на потребностях разработчиков стратегии, которым для эффективной корректировки своих действий необходимы текущие данные об изменениях в стратегическом положении компании. Однако такие показатели в текущем учёте отсутствуют, так как он ориентирован на показатель прибыли.

К. Уорд определяет: «*Стратегический управленческий учёт* как управленческий учёт в контексте бизнес-стратегий, планируемых к внедрению или уже внедренных в организации, который должен отражать относительные финансовые результаты, достигнутые бизнесом по сравнению с конкурентами, поставщиками и, возможно, потребителями.» [3].

С другой стороны, О.Е. Николаева, О.В. Алексеева считают, что «*Стратегический управленческий учёт* – это комплексное направление управленческого учёта, ориентированное на процесс принятия долгосрочных (стратегических) решений, в рамках которого предполагается тщательный анализ внешней бизнес-среды, где предприятие осуществляет свою деятельность.» [1].

Но вопреки этому существует следующее определение Института управленческих бухгалтеров, в котором говорится, что «*Стратегический управленческий учёт* – это форма управленческого учёта, при которой основной акцент делается на информации, связанной с внешними факторами, влияющими на фирму. Однако наряду с этим надлежащее внимание уделяется и внутренней информации (в том числе и нефинансовой)» [1].

Поскольку не было согласия в трактовке понятия стратегического управленческого учёта, Лорд выполнила обзор специальной литературы и выявила несколько основных направлений, которые использовала для характеристики стратегического управленческого учёта:

- выход за пределы внутренней ориентированности традиционного управленческого учёта и получение информации о соперниках;
- определение зависимости между стратегической позицией, выбранной компанией, и ожидаемым применением управленческого учёта (т.е. отчетность с точки зрения стратегического позиционирования);
- получение конкурентного преимущества за счет анализа способов сокращения расходов и/или повышения степени дифференцированности продукции компании при помощи использования связей в цепочке ценности и оптимизирования факторов издержек.

В. Б. Ивашкевич считает, что основная цель *стратегического управленческого учёта* – это разработка мер и мероприятий для успешной работы организации в долгосрочной перспективе путем развития её производственного потенциала. [4].

По мнению В. А. Тереховой, «*Стратегический управленческий учёт* – учётная система, адаптированная к современной производственной среде, включающей многомерную стратегию связей посредством каналов распространения и определения потребностей целевых покупателей (потребителей)» [5].

Анализ различных интерпретаций стратегического управленческого учёта показал, что многие авторы, определяя его сущность, основное внимание обращают прежде всего на его внешнюю направленность. В связи с этим возникает необходимость проанализировать понятие «стратегический учёт», что представлено в таблице.

Интерес к стратегическому учёту значительно повысился после выхода в свет монографии профессора Школы менеджмента Саутгемптонского университета Боба Райана «Стратегический учёт для руководителя». Б. Райан разработал теорему стратегического учёта, представленные в модели «С-цикла». С его точки зрения стратегический учёт относится к финансовому анализу проблем, связанных с четырьмя факторами «4 С» (– англ. commitment, control, cash, capability): обязательствами, контролем, наличностью и потенциалом. Из этих теорем следуют принципы, на основе которых можно рассматривать проблемы любой организации. По его мнению, *стратегическим учётом* называется определенный способ отражения финансовых и учётных проблем организации. Б. Райан рассматривает стратегический учёт как основу для исследования финансовых и экономических проблем с точки зрения наиболее важного для предприятия вопроса – реализации благоприятных возможностей бизнеса [6].

Стратегический управленческий учёт обеспечивает информацией о рыночных перспективах существующих продуктов,

Таблица

Систематизация подходов к определению стратегического учёта

Автор определения	Содержание взглядов
1. Райан Б.	Учёт, ориентированный на принятие решений. Сфера стратегического учёта – область пересечения различных финансовых функций. «Стратегическим учётом мы называем определенный способ отражения финансовых и учётных проблем организации» [6]
2. Карминский А.М.	Стратегический учёт – один из источников информации в стратегическом контроллинге [7]
3. Ткач В.И., Гончаренко О.Н.	Объектами стратегического учёта являются: 1) ситуационные блоки центров ответственности и сегментов деятельности; 2) ситуационные блоки управленческого финансового учёта [8]
4. Богатая И.	Стратегический учёт – это глобальная модель информационной технологии, объединяющей в рамках единой системы финансовый и управленческий учёт и обеспечивающей руководителей и специалистов предприятия производственной информацией для принятия эффективных решений, а также обеспечивающей инвесторов информацией о деятельности предприятия. Стратегический учёт использует информационные потоки о внешних факторах макросреды, формируемые маркетинговыми службами, отделами управления риском и т.д [9]
5. Алексеева И.В.	Стратегический учёт – учётная система, которая включает в себя финансовый, управленческий учёт, мониторинг внешней среды, стратегическое планирование, что позволяет внутренним, внешним пользователям принимать стратегические решения [10]
6. Керимов В.Э., Селиванов П.В.	«... исторически стратегический учёт обязан своим появлением управленческому учёту», «... по сравнению с финансовым управленческий учёт не только отражает совершившиеся факты финансово-хозяйственной деятельности, но и дает почву для прогноза будущего развития организации. Большинство специалистов в области управленческого учёта как раз эту часть называют прогнозным, перспективным или стратегическим. Под стратегическим учётом мы понимаем систему регистрации, обобщения и представления данных, необходимых для принятия стратегических управленческих решений менеджерским аппаратом хозяйствующего субъекта»[11]
7. Щемелев А.Н.	« ... концепция стратегического учёта инноваций, предусматривает самостоятельные виды стратегического учёта: стратегический управленческий учёт, стратегический финансовый учёт, стратегический виртуальный учёт, стратегический налоговый учёт» [12]

о цикле долговечности продукта и о портфеле продуктов. Причем этот анализ не должен ограничиваться рамками определенной компании; он должен выявлять конкурентные преимущества компании по сравнению с другими компаниями-конкурентами [6].

Некоторые исследователи говорят об учёте стратегических аспектов в системе управленческого учёта, особенно в части затрат: Н.В. Валебникова, М.А. Вахрушина, Т.П. Карпова, О.Е. Николаева, В.Л. Суйц и др.

Многие авторы указывают на необходимость исследования управленческого учёта в условиях неопределенности (И. М. Агеев, И. Н. Богатая, Д. Джонсон, Р. Каштан, Е. Л. Муругов, Г. Е. Крохичева, В. Л. Ткач, Ч. Т. Хорнгрен, А. Л. Щемелев), развития управленческого учёта до уровня стратегического и создания стратегической бухгалтерии. Другие исследователи использовали стратегические аспекты как основу при разработке:

- концепции стратегического управления затратами – Дж. Шанк и В. Говиндараджаи;
- концепции управления стоимостью капитала – А. Раппопорт, С. Стюарт и К. Уолш;
- концепции прогнозирования, контроля и оптимизации денежных потоков – А. М. Кинг;
- концепции преобразования фирмы – Гуиар Франсис Ж. и К. Джеймс;
- концепции равновесия коммерческой организации – Дж. Вайнер и Дж. Р. Хикс.

К. Друри, Дж. Кидуэлл, О. И. Кольвах, Е. И. Муругов, Я. В. Соколов, В. И. Ткач, А. Д. Шеремет, Дж. Фостер, Х. Хендерсен, Ч. Т. Хорнгрен являются сторонниками расширенного толкования управленческого учёта, связанного с его стратегической направленностью.

А. Смарт Коад говорит о том, что

«стратегический управленческий учёт – это только возникающая сфера, и поэтому ее границы строго не определены и являются расплывчатыми, и, конечно, здесь нет никаких унифицированных предписаний, указывающих, что и как следует развивать, а имеющаяся литература по данному направлению разнородна и несопоставима» [13]. Это свидетельствует о необходимости уточнения понятия стратегического управленческого учёта с позиций стратегического управления и его связи со стратегией организации.

В «Оксфордском бухгалтерском толковом словаре» *стратегический управленческий учёт* определён как «система, организованная так, чтобы было возможно сформировать информацию, в которой менеджмент нуждается для осуществления долгосрочных стратегических решений в отличие от более традиционного подхода для принятия тактических решений».

Р. Паркер в толковом бухгалтерском словаре уточняет, что «*стратегический управленческий учёт* – это сбор и анализ информации о рынках сбыта предприятия, о затратах конкурентов, изучение структуры затрат и мониторинга стратегии организации и её конкурентов на этих рынках».

Анализируя приведенные определения, можно сделать следующие выводы:

- стратегический управленческий учёт является информационной системой;
- стратегический управленческий учёт ориентирован на процесс принятия стратегических управленческих решений;
- стратегический управленческий учёт предоставляет информацию не только о внутренней среде предприятия (в отличие от традиционного управленческого учёта),

но и особое внимание уделяет информации о внешней среде;

- по мнению некоторых авторов определений, стратегический управленческий учёт должен предоставлять лишь относительные финансовые результаты, в тоже время другие считают, что необходимо рассматривать также и нефинансовую информацию, что, на наш взгляд, больше соответствует требованиям современной ситуации.

Учитывая специфику анализируемого объекта (металлургического холдинга) при определении стратегического управленческого учёта, с одной стороны, нужно исходить из сущности экономических категорий, составляющих понятийный аппарат стратегического управленческого учёта, а с другой стороны руководствоваться специфическими особенностями организации и функционирования стратегического управленческого учёта в холдинговых структурах. Управление в холдинге организуется на основании одной из трех методологий: применение трансфертных цен; бюджетирование; внутренний федерализм в группе, когда участникам холдинговой структуры предоставляют очень широкие полномочия в осуществлении своей деятельности. В металлургическом холдинге система управления базируется на сочетании всех трех подходов. Определение принципов управления в холдинге позволит решить вопрос о необходимости и целесообразности формирования управляющей компании в виде самостоятельного акционерного общества.

Соответственно *стратегический управленческий учёт в холдинговых структурах* – это совокупность элементов, обеспечивающих измерение, накопление, анализ, подготовку, интерпретацию и предоставление информации, необходимой управленческому

звону холдинга для осуществления планирования, оценки, контроля за хозяйственной деятельностью и принятия обоснованных управленческих решений, обеспечения оптимального использования ресурсов предприятия и контроля за полнотой их учёта. Отсюда вытекает, что основным инструментом контроля за деятельностью предприятий, входящих в холдинг, является система стратегического управленческого учёта и отчётности. Она позволяет управляющей компании эффективно решать следующие задачи:

1. Обеспечивать контроль и оценку реального экономического состояния, в том числе показателей и уровня экономической безопасности предприятия в оперативном режиме, и принимать необходимые корректирующие решения;
2. Обеспечивать необходимую активность членов совета директоров в контроле над оперативной деятельностью;
3. Обеспечивать контроль и оценку компетенции руководителей исполнительных органов управления;
4. Обеспечивать аргументированную критику решений, в том числе управленческих злоупотреблений, принимаемых исполнительными органами;
5. Давать своевременную оценку собственным решениям по ранее утвержденным стратегическим планам и мероприятиям, а также состоянию бизнеса в целом.

По нашему мнению, *стратегический управленческий учёт в холдинговых структурах* представляет собой комплексную учётно-аналитическую систему информационного обеспечения процесса стратегического управления предприятием, предназначенную для содействия разработке и реализации стра-

тегии и функционально направленную на принятие стратегических решений.

Система стратегического управленческого учёта существенно изменяет управленческий учёт, так как предполагает исследование стратегических аспектов развития предприятия, имеющих и предполагаемых стратегических возможностей и перспектив, оценки и учёта возможных результатов реализуемой стратегии предприятия, то есть речь идет не просто об учёте, а прежде всего об управлении на основе учётной информации.

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

- на учётно-аналитическое обеспечение процесса стратегического управления промышленным предприятием;
- достижение поставленных стратегических целей и задач;

- достижение высоких финансовых результатов деятельности;
- обеспечение прироста собственности;
- укрепление существующей конкурентной позиции и развитие конкурентных преимуществ предприятия.

Таким образом, существенно дополняя и обогащая управленческий учёт, стратегический учёт выводит его на качественно новый этап, новую, более высокую ступень развития. Основными характерными чертами стратегического управленческого учёта в холдинговых структурах являются стратегическая направленность, ориентация на достижение цели, максимальная информатизация и компьютеризация, использование возможностей и преимуществ сетевой организации учёта, многовариантность получения и использования информации, прогнозирование, анализ, использование современных учётных технологий для отражения сетевых процессов, явлений и факторов внешней среды.

Список использованных источников

1. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. М.: Едиториал УРСС, 2003. 304 с.
2. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / Пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирнова. М.: Финансы и статистика, 2002. 925 с.
3. Уорд К. Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. 448 с.
4. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. М.: Экономистъ, 2003. 618 с.
5. Терехова В.А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие в зарубежных странах // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2000. № 4. С. 9–12.
6. Райан Б. Стратегический управленческий учет для руководителя / Пер. с англ.; под ред. В.А. Микрюкова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 616 с.
7. Карминский А. М. Контроллинг в бизнесе. М.: Финансы и статистика. 2003. 250 с.
8. Ткач В.И., Гончаренко О.И. Управленческий учет на предприятиях сферы услуг: учеб. пособие. М.: ИКЦ «Март», 2004. 160 с.
9. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия. Се-

- рия «50 способов». Ростов н/Д.: Феникс, 2001. 320 с.
10. Алексеева И.В. Учетно-аналитическое обеспечение принятия стратегических решений в деятельности промышленных предприятий: дис. на соиск. учен. степ. кан. (08.00.12). Ростов н/Д, 2002. 224 с.
 11. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на промышленных предприятиях: учебник. 2-е изд., изм. и доп. М.: Изд. дом «Дашков и Ко», 2002. 368 с.
 12. Щемелев А.Н. Теория и методология стратегического учета инноваций. Ростов н/Д.: Феникс, 2005. 240 с.
 13. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник / Пер. с англ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 655 с.
 14. Юрьева Л.В. Особенности формирования стратегического управленческого учета в металлургических холдингах // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 21.
 15. Илышева Н.Н., Юрьева Л.В. Процессы информационного обеспечения системы управленческого учета металлургического предприятия // Все для бухгалтера. 2008. № 11.