

А. А. Сатмурзаев,
д. э. н., профессор, декан факультета "Учет и статистика",
КазЭУ им. Т. Рыскулова, г. Алматы

КОНЦЕПЦИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА В НОВЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СТРУКТУРАХ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

В данной статье учитываются краткосрочные решения, которые обычно не требуют изменения структуры активов и в большинстве случаев не оказывают длительного воздействия на деятельность компании — время изменений не превышает одного отчетного финансового периода (обычно года). Конечно, в целом краткосрочные решения принимаются в зависимости от какого-либо долгосрочного решения.

In given article short-term decisions usually are considered change of structure of actives do not demand and in most cases do not render long influence on company activity? Time of changes does not exceed one accounting financial period (usually year). Certainly, as a whole short-term decisions are accepted depending on any long-term decision.

Одним из существенных факторов менеджмента предприятия является его роль в принятии решений. Слово "менеджмент" связано с понятиями контроля, руководства и принятия решений, а руководящая деятельность и контроль не имеют смысла, если менеджер не способен сделать выбор между альтернативными направлениями.

Долгосрочные решения требуют приобретения основных средств и их применения в определенном процессе или деятельности. Так, привлечение долгосрочных финансовых средств, вложение средств в приобретение или создание компании и открытие рынка новых продуктов — все это требует долгосрочных вложений труда и ресурсов. В большинстве случаев принятие (или отмена) подобных решений приводит к изменению структуры производства и неустойчивости положения компании в течение ряда лет.

Краткосрочные решения обычно не требуют изменения структуры активов и в большинстве случаев не оказывают длительного воздействия на деятельность компании — время изменений не превышает одного отчетного финансового периода (обычно года). Конечно, в целом краткосрочные решения принимаются в зависимости от какого-либо долгосрочного решения.

Время является критическим фактором, в том числе и при принятии решений. Оно влияет на конечный результат и определяет необходимые допущения. Принятие долгосрочного решения предполагает утверждение последовательности соответствующих краткосрочных решений. В процессе принятия краткосрочных решений нужно помнить об уже принятых долгосрочных решениях, что ограничивает варианты выбора для лица, принимающего решения. Другими словами, необходима система стратегического учета, обеспечивающая информацией управление [1].

В теории стратегического учета внимание акцентируется на обязательствах компании и альтернативных путях их выполнения.

1. Компании берут на себя ряд обязательств, что приводит к обмену экономическими ценностями посредством определенных операций. Исследуя эти обязательства, можно понять, как изменяется цена компании за определенный период времени и степень ее подверженности риску. Проблема заключается в оценке финансовых последствий принятых на себя обязательств.

2. Менеджеры являются агентами заинтересованных групп (в особенности владельцев компании) и не

всегда выполняют обязательства в соответствии с принятой стратегией компании или наиболее эффективным способом. Кроме того, право принятия на себя обязательств (заключения договоров) распределяется по различным уровням менеджмента и в некоторых случаях делегируется отдельным лицам или организациям вне данной компании. Это требует контроля как на уровне посредников (лиц, заинтересованных в компании) и руководства, так и на уровне менеджеров разных ступеней иерархии.

3. Появление обязательств приводит к изменению потоков наличности в рамках компании — наиболее ликвидного финансового актива. Понимание механизма движения наличности является ключом к решению вопроса о благополучии компании и ее выживании.

4. Обязательства берут руководители, имеющие право на управление потенциалом компании. Определение этого потенциала, его повышение и принятие решений о его наиболее эффективном использовании — главная задача руководства компании.

Традиционно финансовый учет связан с обеспечением информацией внешних пользователей, хотя в настоящее время информацию финансового учета компании используют различные группы как внутри, так и вне компании, например: акционеры, заимодавцы (например, банки и другие финансовые организации), кредиторы, заказчики — покупатели товаров и услуг компании, работники компании, профессиональные союзы, налоговые органы.

Данные финансового отчета необходимы также руководству как средство отчетности перед акционерами компании.

В большинстве крупных компаний функции служб финансовой отчетности и управленческого учета частично дублируются, и разделить их практически невозможно. В небольших компаниях очень часто финансовый и управленческий учет представляют собой единое целое, и эта система используется руководством для принятия управленческих решений на основе данных отчета о прибылях и убытках.

Все это объясняется тем, что сведения для ведения финансового и управленческого учета обычно поступают из одних и тех же источников.

В силу указанных причин в крупных объединениях (таких, как холдинги) необходим стратегический учет.

Предпосылками успешного применения учетно-аналитических расчетов в качестве инструмента управления холдингом, как и на обычном предприятии, являются ясная и отвечающая задачам холдинга организационная структура и построенные на ее основе системы планирования, учета, отчетности и контроля. Система планирования должна соответ-

створять системам учета, отчетности и контроля.

В современных условиях в управлении холдингом большую роль стала играть система стратегического управленческого учета. Основоположником этой системы является Институт бухгалтеров-аналитиков Великобритании, а основными разработчиками — Бронуич и Бихмани [2]. Для развития стратегического учета много сделали Райан [3;4], Иннз и Друзи [2].

Иннз (1998) определил стратегический управленческий учет как представление информации, обеспечивающей поддержку принятия стратегических решений. Обычно стратегические решения носят долгосрочный характер и значительно влияют на все стороны деятельности компании. Это определение базируется на допущении того, что представление информации, которая "работает" на долгосрочные решения компании, — задача стратегического управленческого учета. Данную точку зрения разделяют Купер и Каплан [2], утверждающие, что приемы стратегического управленческого учета были разработаны в первую очередь для поддержания общей конкурентной стратегии компании, главным образом за счет более совершенного учета себестоимости продукции и услуг. Некоторые специалисты предлагают другие определения, в которых главное внимание уделяется внешней ориентации стратегического управленческого учета. Так, Симмондз (1981) [2] первым употребил термин "стратегический управленческий учет", считая такой учет способом анализа собственного бизнеса и бизнеса конкурентов. Позже Бронуич определил стратегический управленческий учет как способ анализа финансовой информации о рынках продукции компании, издержках производства конкурентов, структуре расходов и процесса реализации стратегий компании и конкурентов на этих рынках в течение нескольких отчетных периодов.

Ввиду разногласий в трактовке понятия стратегического управленческого учета Лорд (1996) [2] сделала обзор специальной литературы и выявила несколько основных направлений, которые использовала для характеристики стратегического управленческого учета. Согласно трактовке Лорд стратегический учет имеет следующие основные особенности:

1) выход за пределы внутренней ориентации, которую имеет управленческий учет в его традиционном понимании, и получение информации о конкурентах;

2) определение зависимости между стратегической позицией, выбранной компанией, и ожидаемым эффектом от управленческого учета (отчетность с точки зрения стратегического позиционирования компании) [1];

3) обеспечение конкурентного преимущества за счет анализа спосо-

бов сокращения расходов и (или) усиления дифференцированности продукции компании посредством использования цепочки ценности и оптимизации издержек.

Рассмотрим каждую из характеристик более подробно.

Симмондз [2] утверждал, что управленческий учет, в системе которого собираются данные о затратах и ценах, объемах реализации и рыночных долях, потоках наличных средств и имеющихся ресурсах основных конкурентов, должен быть в большей степени ориентирован во внешний мир и должен помогать компании оценивать ее конкурентную позицию относительно других участников отрасли. Для определения стратегии компании и защиты ее стратегической позиции, а также улучшения конкурентоспособности менеджерам требуется информация о конкурентах и о том, по каким причинам компания выигрывает или проигрывает в конкурентной борьбе. Эта информация сигнализирует о необходимости внесения изменений в конкурентную стратегию.

Симмондз подчеркивает также важность средств получения стратегического преимущества путем прогнозирования сокращения расходов у конкурентов и как результат — снижения ими цены реализации продукции. Симмондз привлек внимание к важности своевременного накопления опыта о новом продукте как к средству обеспечения преимущества перед конкурентами. Компания — лидер рынка — может снизить свою цену реализации на продукт (благодаря эффекту от кривой обучения), в результате чего увеличит объем реализации и рыночную долю и в итоге вытолкнет некоторых конкурентов из отрасли.

Компания может получить стратегическое преимущество и за счет правильного ценообразования. В этом отношении стратегический учет поможет правильно оценить структуру расходов каждого основного конкурента и сопоставить цены, базирующиеся на этой структуре. Для этого Симмондз предлагает проводить анализ продукции конкурентов по схеме "затраты-объем-прибыль".

Симмондз уделяет большое внимание объему производству в рыночной доле. Отслеживая динамику рыночных долей по основным продуктам, можно понять, расширяет компания свою позицию или теряет ее, а анализ относительных рыночных цен позволит оценить силы каждого из основных конкурентов. Таким образом, включение данных о рыночной доле в отчеты, сформированные по данным управленческого учета, придает последнему большую стратегическую значимость. Информация о конкурентах может быть получена по общественным каналам (из опубликованных отчетов или специализированной прессы), а также по нефор-

мальным каналам (от продавцов, конкурентов, их заказчиков и поставщиков).

В 1981г. Симмондз предложил внести некоторые изменения и в традиционные системы управленческого учета, позволяющие включать в них указанную информацию, например, включить в управленческие отчеты раздел о рыночных долях. Кроме того, он считал, что сметы следует представлять в стратегическом формате, т.е. с выделением в особых графах раздела о собственном бизнесе конкурента А, конкурента В и т.д. Однако, по мнению Уорда (1992), очень немногие компании регулярно помещают в отчетах информацию о конкурентах [5].

В литературе по стратегическому менеджменту представлены различные классификации стратегических позиций. Портер (1985) [6] предполагает, что для достижения существенного конкурентного превосходства компании может выбрать одну из трех стратегий:

1) лидерство по затратам. Эта стратегия направлена на организацию производства с самыми низкими затратами в отрасли [1];

2) дифференциация. При данной стратегии ставка делается на предложение таких качеств своих продуктов или услуг, которые представляют интерес для потребителей и на которые компания может устанавливать ценовую надбавку;

3) фокусированность. Эта стратегия предполагает стремление компании получить преимущество в узком сегменте рынка за счет лидерства по затратам либо за счет дифференциации продукции.

Майлз и Сноу (1978) [2] подразделяют компании на защитников и пионеров. Защитники действуют в относительно стабильных областях, выпускают ограниченные товарные серии и применяют обычные технологии массового производства. Они конкурируют, стараясь занять лидирующее положение за счет сокращения расходов, повышения качества продукции и улучшения обслуживания потребителей; при этом они мало занимаются исследованием новых продуктов или перспективных рынков. Пионеры соперничают за счет новой продукции и разработки новых рынков и поэтому постоянно стремятся отыскивать новые рыночные возможности. В результате этого они действуют в условиях большей неопределенности, нежели защитники.

В специальной литературе часто высказываются предположения о том, что компании делают ставку на те или иные приемы учета в зависимости от занимаемой стратегической позиции. Например, Саймонз (1987) обнаружил, что бизнес-единицы, придерживающиеся стратегии защитника, при определении размера вознаграждения своих финансовых менеджеров особое внимание уделя-

ют финансовым показателям (например, краткосрочным сметным показателям). И наоборот, компании-пионеры в значительной степени ориентируются на данные прогнозов и меньше внимания уделяют управлению расходами. Итнер и его соавторы (1997) [2] установили, что использование нефинансовых показателей для определения размеров вознаграждения руководителей большее применение находят в компаниях, следующих стратегии пионера, в которых главное внимание уделяется инновациям. Шэнк (1989) [2] подчеркивает необходимость управленческого учета для поддержки конкурентных стратегий компаний и показывает, как две разные конкурентные стратегии — лидерство по расходам и дифференциация по продукции — требуют неодинаковых подходов к анализу затрат. Например, тщательно разработанные нормативы могут стать важным инструментом управления в компании, которая стремится следовать стратегии лидерства по расходам и действует в условиях зрелого товарного бизнеса, и наоборот, менее важны для компании, следующей стратегии дифференциации продукции и действующей в условиях быстро растущего динамично изменяющегося бизнеса и четкой ориентации на рынок. Компании, выбравшей стратегию дифференциации своей продукции, как правило, требуется больший объем информации об инновациях нового продукта, о времени цикла разработки, расходах на исследования и анализ маркетинговых расходов, чем лидеру по расходам. В таблице 1 показано возможное различие с точки зрения управления затратами двух описанных стратегий.

Портер выступает сторонником применения анализа цепочки ценности, позволяющего получить конкурентное преимущество. Цель такого анализа — определить связи между видами деятельности, "добавляющими" ценность, в результате чего возможны более низкие расходы и (или) большая дифференцированность продукции. Эти связи могут быть установлены как внутри компании, так и между компанией, ее поставщиками, а также потребителями. В состав цепочки ценности входят пять основных звеньев (обеспечение материалами и комплектующими; производственные операции; отправляемые заказы; маркетинг; реализация и услуги) и несколько вспомогательных. Благодаря неосновным видам деятельности поддерживаются основные виды и возможно создание инфраструктуры компании, управление кадрами, совершенствование технологий и закупок. В цепочке ценности динамика расходов по каждому виду деятельности зависит от числа факторов влияния, которые Портер определяет как факторы издержек. Они действуют интерактивно, поэтому структура расходов во многом опре-

Таблица 1. Зависимость между стратегиями и основными направлениями управления затратами

Характеристики	Стратегии управления затратами	
	дифференциация продукта	лидерство по расходам
Значение нормативных издержек для оценки показателей функционирования	Не очень важно	Очень важно
Значение составления гибких смет для управления производственными расходами	От среднего до низкого	От большого до огромного
Важность достижения сметных показателей	От средней до небольшой	От большой до очень большой
Важность анализа маркетинговых расходов	Критична с точки зрения успеха	Анализ часто вообще не проводится в формализованном виде
Важность себестоимости продукции как параметра для принятия решений о ценообразовании	Небольшая	Большая
Важность анализа расходов конкурентов	Небольшая	Большая

Источник: [см. 2.]

деляется тем, насколько менеджерам удастся держать их под контролем.

Анализ стратегических издержек включает выявление цепочки ценности и действия факторов издержек конкурентов, что позволяет понять, какова конкурентоспособность в отрасли. Портер считает, что компании должны пользоваться такой информацией для определения возможностей сокращения расходов или улучшения управления факторами издержек, или изменения конфигурации цепочки ценности. Последнее предполагает принятие решений относительно тех участков цепочки ценности, на которых компания имеет преимущество, и тех, которые ей целесообразно передать поставщикам. Очень важно, чтобы показатели сокращения издержек как самой компании, так и основных ее конкурентов постоянно отслеживались.

Бромуич (1990) [2] говорит о стратегическом управленческом учете, данные которого дают представление о выгодах, предлагаемых потребителям, и влиянии этих выгод на устойчивость конкурентного преимущества. Он сравнивает относительные расходы на придание продукции определенных качеств с теми расходами, которые потребитель готов оплатить. В его модели продукты рассматриваются как наборы качеств, предлагаемых потребителям. Если предлагаемые качества привлекательны для потребителей, то продукт будет куплен. Такими качествами могут быть надежность, гарантия обслуживания (например, надежность доставки и послепродажные услуги). Рыночная доля компании зависит от набора характеристик ее продукта (в сравнении характеристиками, предлагаемыми конкурентами) и вкусов потребителей. Бромуич утверждает, что именно характеристики продукции должны стать объектом анализа, цель которого — "приписать" расходы, формирующие себестоимость продукции, тем выгодам, которые получают от этих характеристик потребители. Каждая из этих характе-

ристик стратегически важна.

Бромуич делает вывод, что для принятия оптимальных решений необходима информация о спросе и факторах, влияющих на издержки, относящиеся к характеристикам продукции компании и ее конкурентов. Работу по сбору такой информации ведут бухгалтеры-аналитики, вычисляя расходы на придание поставляемой продукции определенных качеств и регулярно контролируя эти расходы. Представляя на рынке тот или иной продукт определенной конструкции, компания должна быть уверена, что делает это на уровне, сопоставимом (в части расходов) с уровнем конкурентов.

Рослендер (1995) показал, что к стратегическому управленческому учету может быть отнесена целевая калькуляция себестоимости. Это объясняется ее внешней ориентацией и рыночным подходом к установлению цены на продукт и управлению расходами. Этот подход предусматривает распространение информации по управленческому учету по всей компании и активное участие всех менеджеров в анализе расходов. Целью являются выявление, оценка и калькуляция расходов на придание определенных качеств, для чего применяются функциональный анализ и анализ возможностей по сокращению расходов по всей цепочке ценности.

Последние исследования показали значимость стратегического управленческого учета для формулирования и проведения общей конкурентной стратегии компании. В настоящее время большое внимание уделяется разработке интегрированной базы данных для измерения показателей работы компаний, которые могут использоваться для уточнения стратегии, доведения ее до всех структурных единиц и управления ею.

Для решения этой задачи следует выделить основные элементы стратегии: текущие стратегические позиции и типологическую характеристику компании; определение генераль-

ной цели — повышение "классности" компании, изменение ее кардинальных стратегических характеристик и пр. В каждом стратегическом плане должны быть сформулированы цели, определены средства их достижения и хронология необходимых для этого мероприятий.

В специальной литературе существующие стратегии и их элементы классифицируются по-разному. В любом случае стратегии имеют некоторые общие характеристики, которые мы и проводим.

1. Характеристика диверсификации бизнеса (однопродуктовая, полипродуктовая, многоотраслевая стратегия) — это характеристика общей продуктовой концепции компании, модель диверсификации ее бизнеса. Компания может действовать на более или менее широком участке рынка. Продуктовые ряды строятся по приоритетному принципу. При отсутствии приоритетов удельные веса (ранги) направлений распределяются равномерно. В дальнейшем продуктовый ряд детализируется в соответствии с организационной структурой компании и системой ее управления. Для успешной реализации стратегии компании могут предусматриваться более или менее глубокие изменения в продуктовой программе и схеме диверсификации бизнеса компании.

2. Характеристика качественных и количественных целей: целей по контролю над отраслевыми и региональными рынками, по объемам продаж, прибылей и пр. К таким целям относятся, например, цели "выйти в лидеры", "войти в тройку (пятерку, десятку или двадцатку)" ведущих компаний на данных отраслевых (региональных, межрегиональных, общероссийских или иных) рынках. Эти цели хорошо локализованы, поэтому их можно охарактеризовать как "топографические" (имеющие пространственную привязку или предметные цели). Их достижение сводится к решению задачи выхода на отраслевой или географический сегмент рынка и закрепления на нем. Качественные цели подкрепляются количественными показателями по прибыли, производству, продажам и др. Вообще цели, "перспективное целеполагание" — это еще одно краткое определение стратегии.

3. Характеристика специализации фирмы, или ключевая компетенция. Ключевая компетенция — характеристика скорее общего плана, чем целей компании. Она отражает функциональные (операционные) особенности работы компании и может рассматриваться как ее способность наиболее эффективным образом производить (разрабатывать, рекламировать, сбывать) определенный товар (товарную группу) на определенный рынок и для определенных потребителей. Ключевая компетенция — это наиболее комплексная характеристика компании, охватывающая весь производственно-сбытовой цикл; это

одновременно и база, и конечный пункт стратегии компании.

4. Характеристика средств достижения целей: оперативных планов, производственных, сбытовых, маркетинговых, инновационных, технологических и иных планов и программ. Подобные планы и программы иногда называют малыми стратегиями: они сами могут быть разработаны с позицией стратегического анализа. Для малых стратегий могут быть свои приоритеты, цели, способы достижения и пр. Малым стратегиям подчинены текущие и оперативные планы. В рамках малых стратегий могут использоваться неординарные маркетинговые приемы и технологические решения.

5. Характеристика временной шкалы: текущего и перспективного планов. Временная шкала стратегического планирования отличается от обычной календарной шкалы. Основные градации — текущий (краткосрочный), среднесрочный и перспективный планы. Масштаб этой шкалы у каждой компании свой и устанавливается в соответствии с отраслевыми условиями. Краткосрочный план может составлять на одну неделю или год — в зависимости от протяженности бизнес-цикла. Горизонт стратегического управления начинается с весьма скромного промежутка времени в два квартала.

Стратегический план может быть рассчитан на два года (банковский бизнес) или на 50 лет (атомная энергетика). Его глубина зависит от жизненных циклов товаров, продуктовых рядов, инвестиционных проектов и основных промышленных активов. Жизнь компании — это комбинация многих жизненных циклов. Такое понимание стратегического контекста весьма полезно для аналитика. При наличии технологических и сбытовых колебаний минимумы не должны совпадать, например, кризис оборудования не должен совпадать с кризисом продуктовой линии. Эта ситуация относительно легко моделируется, и модель высвечивает опасные зоны.

Вообще временная шкала необычна. Есть на ней еще одна градация — эпоха. Для аналитика важно не упустить переход из одной эпохи в другую. Стратегический план может пересекать границы таких эпох. Эпохи сменяют одна другую буквально на наших глазах. В Казахстане эпохи до и после кризиса 1998 г. имеют принципиально разные экономические характеристики. За первой девальвацией последовала кардинальная смена потребительских предпочтений, что для любого бизнеса имеет кардинальное значение. Эпоха относительно дешевого доллара в одночасье сменялась эпохой дорогого. Сейчас наблюдаются высокие цены на нефть, но это ненадолго. Стратег обязан предвидеть наступление новой эпохи.

Разумеется, мы не можем пред-

ставить полную картину стратегического планирования и перечислить все факторы, влияющие на экономическую ситуацию. Так, географическая зона, в которой действует компания, порой "предписывает" определенную структуру издержек, потребительские предпочтения и т.д. Географическая привязка стратегии взаимосвязана с функциональными особенностями бизнеса, его ключевой компетенцией. Современный рынок — сетчатая (сотовая) структура, состоящая из множества ячеек. Найти свою ячейку или создать ее и заполнить — такова программа стратегического маркетинга.

Средства достижения стратегических целей также связаны с ключевой компетенцией, поскольку выбираются в зависимости от имеющихся или создаваемых преимуществ (в производстве, сбыте и пр.). Ключевая компетенция напрямую связана с функциональной (операционной) базой компании (характеризует работу компании). Поэтому ключевая компетенция компании предопределяет оперативные (производственные, сбытовые, маркетинговые и иные) планы, реализация которых приведет к намеченным целям.

В технико-экономическом смысле преимущества заключаются в оптимальной структуре производственных, сбытовых или административных издержек, а также в системе ценовых бонусов за контроль над элитными или нишевыми рынками. Каждая компания имеет четкое представление о своем технико-экономическом потенциале и структуре добавленной стоимости, заключенной в цене, а также об особенностях своего корпоративного имиджа и стиля. Анализ этих показателей осуществляется методами структурного моделирования.

Литература:

1. Сатмурзаев А.А. Калькулирование себестоимости продукции в системе управленческого учета: теория, методология и организация (на примере АПК РК). Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. На правах рукописи. Алматы, 2009. — 390 с.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2002. — 1071 с.
3. Райан Б. Стратегический учет для руководителя: Пер. с англ. Под ред. В.А. Мирюкова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998 — 616 с.
4. Стратегический учет: учебное пособие для студентов / Под ред. В.Э. Керимова. — М.: Омега — Л, 2005. — 168 с.
5. Уорд Кит. Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. — М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2002. — 448 с.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.