

СОСТАВ И СОДЕРЖАНИЕ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О РАСХОДАХ ОРГАНИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ

В. А. Маняева

Самарский государственный экономический университет

Поступила в редакцию 30 июня 2011 г.

Аннотация: система информационного обеспечения стратегического экономического анализа и контроля расходов организации представляет собой интегрированный многофункциональный комплекс, предназначенный для формирования базы данных в соответствии с запросами различных пользователей. Информационное обеспечение анализа и контроля расходов организации включает в себя: разработку методологии сбора информации, создание интегрированного информационного массива, преобразование данных, содержащихся в массиве.

Ключевые слова: стратегический анализ, стратегический контроль, стратегическое бюджетирование, учетная информация, центр финансовой ответственности, расходы организации, стратегический управленческий учет.

Abstract: achieving the aims requires appropriate analysis and control of the fulfilling process. The data support of strategic economic analysis and control of company's expenses is an integrated multifunctional complex designed for data base formation according to various user requests. Data support of analysis and control of company's expenses includes: the development of methodology of data collection, formation of integrated data block, transformation of data contained in the block.

Key words: strategic analysis, strategic control, strategic budgeting, accounting information, financial responsibility center, company's expenses, strategic management accounting.

Для достижения стратегических целей организации необходимо осуществлять анализ макроокружения (внешней) и внутренней среды. Внешняя среда организации является источником, питающим ее ресурсами, необходимыми для поддержания внутреннего потенциала на должном уровне. Организация постоянно находится в состоянии обмена с внешней средой, тем самым обеспечивая себе возможность выживания. Внешняя среда изучается стратегическим управлением для того, чтобы вскрыть те угрозы и возможности, которые организация должна учитывать при определении своих целей и при их достижении. Анализ внутренней среды организации направлен на то, чтобы помочь менеджменту детально разобраться в вопросах деятельности организации, понять, оправдывают ли себя применяемые ею стратегии, выяснить – насколько эффективно используются ресурсы организации для поддержания этих стратегий. Значение внутреннего анализа очень велико, так как именно деятельность организации определяет ее способность опережать своих конкурентов,

позволяет менеджерам выявить потенциал конкурентного преимущества, определить те области, которые требуют экстренного вмешательства для обеспечения ее выживаемости на рынке.

Отсутствие надежной системы контроля и, как следствие, эффективной обратной связи может привести организацию к кризисной ситуации. Контроль – «проверка выполнения управленческих решений по планированию; оценка эффективности выполнения этих решений и установление обратной связи, которая помогает при принятии управленческих решений по планированию деятельности следующих периодов» [1, с. 30]. Контроль в системе стратегического управления представляет собой сравнение плановых и фактических значений регулируемых показателей.

Ключевое место в системе стратегического управления отводится учетно-информационному обеспечению высшего менеджмента, которое включает в себя: во-первых, выход за пределы внутренней среды и получение информации о внешней среде (рынках, конкурентах, товарных запасах и др.); во-вторых, определение зависимости между

выбранной миссией (стратегией) и применением методологии учета для формирования учетных данных.

Современные направления исследования учетной информации во многом ориентированы на построение теоретических и методологических основ ее формирования, на конкретные функции управления, в то время как современные системы управления выдвигают требования к интегрированному подходу в формировании учетного информационного пространства, обеспечивающего интересы круга пользователей, которые одновременно занимаются планированием, организацией, анализом, контролем и регулированием. Таким образом, процесс формирования учетной информации должен в полной мере отвечать требованиям стратегического управления.

Характеризуя современное состояние информационного пространства, нельзя не согласиться с тем, что «компьютерные системы формирования экономической информации устранили существовавшие долгие годы во многом условные перегородки между планированием, прогнозированием, учетом и анализом производственно-хозяйственной деятельности. Сейчас это единый интегрированный процесс идентификации, измерения, накопления подготовки и представления экономической информации для оперативных и стратегических решений по управлению предприятием. Ведущее положение в этом процессе должен занять бухгалтерский учет, поскольку он, согласно действующему законодательству, обязателен для любой организации, имеет апробированную веками систему формирования учетных данных, в том числе для целей управления» [2, с. 15].

Система информационного обеспечения стратегического экономического анализа и контроля расходов организации представляет собой интегрированный многофункциональный комплекс, предназначенный для формирования базы данных в соответствии с запросами различных пользователей (центров финансовой ответственности) в процессе достижения стратегических целей.

Информационное обеспечение анализа и контроля в системе стратегического контроллинга включает в себя следующие направления:

- разработка методологии сбора информации о расходах организации;
- создание интегрированного информационного массива о расходах;
- преобразование данных, содержащихся в массиве, согласно программе анализа и контроля.

Разработка методологии сбора внешней и внутренней информации о расходах организации в первую очередь зависит от целевого позиционирования коммерческой организации, то есть от тех стратегических целей, которые ставит перед собой хозяйствующий субъект. Это обстоятельство выдвигает требования к консолидации и аналитичности информации, ее составу и периодичности представления. Иными словами, информация должна доставляться нужным людям, в нужное время, в нужной форме.

Стратегические решения принимаются собственниками и менеджерами высшего звена, но для их выполнения бизнес-стратегия должна быть доведена до каждого уровня управления и, следовательно, до каждого исполнителя. Каждый работник структуры должен понимать свою роль в общем процессе достижения стратегических целей, поэтому он заинтересован в получении информации для анализа и контроля хода выполнения стратегии организации.

Информация должна быть предоставлена в нужное время, поэтому необходимо регламентировать временные параметры ее сбора и предоставления пользователю. При этом следует исходить из допущения, что для принятия управленческого решения менеджеру необходимо время для ее изучения.

Для принятия верного решения стратегического характера необходимо иметь определенное количество финансовой и нефинансовой информации. Система стратегического управленческого учета должна отвечать за сбор информации для каждого уровня управления (менеджера), которая необходима только ему. Для этого вся собранная информация должна иметь вид, пригодный для ее адекватного восприятия в процессе выработки решения. Избыток информации может привести к тому, что при ее изучении не хватит времени для принятия нужного решения.

При разработке системы стратегического управленческого учета необходимо стремиться к тому, чтобы затраты на его организацию были сопоставимы с выгодами, которые будут получены в случае принятия стратегических решений на основании предоставленной информации. В данном случае речь идет об использовании компьютерных технологий и создании интегрированных информационных баз, в которых аккумулируется плановая, нормативная, учетная и отчетная информация. Информационное обеспечение призвано систематизировать внутренние и внешние источники в

составе информационного хранилища. Управление информацией предусматривает фильтрацию и преобразование поступивших в систему из различных источников исходных данных, их структуризацию и хранение для последующего анализа и контроля. В данной интегрированной системе каждому уровню управления задаются конкретные параметры пользователя массива данных, которые необходимы для осуществления его профессиональной деятельности.

Информационное пространство анализа расходов организации включает в себя две основные составляющие: информацию о внешней и о внутренней среде. Каждая составляющая содержит

финансово-экономическую, правовую, техническую и социальную информацию.

Внешние источники информации включают в себя несколько информационных блоков о макро-, мезо- и микроэкономической среде. Структура внешних источников информации представлена в табл. 1.

Анализ информации стратегического управленческого учета о внешней среде позволит выработать решения об определении стратегии, стратегических целей, тенденций развития организации и отдельных бизнес-процессов через их моделирование; оптимизировать расходы по местам возникновения и центрам финансовой ответственности;

Т а б л и ц а 1

Структура внешних источников информации для проведения анализа расходов организации

Информационный блок		Вид информации	
Макроэкономическая среда		Темпы инфляции	
		Ставка рефинансирования ЦБ РФ	
		Тенденции курсов валют	
		Средний уровень доходности фондового рынка	
		Ставки налогообложения по НДС, налогу на прибыль, акцизов и т.д.	
		Ставки по социальному страхованию и обеспечению	
Мезоэкономическая среда		Объем произведенной и реализованной продукции и ее движение по отрасли	
		Средние индексы цен на продукцию	
		Уровень среднеотраслевой рентабельности	
		Ставки таможенных пошлин с учетом отраслевой специфики	
		Темпы роста основных производственных фондов по отрасли	
		Ставки по выбросам в окружающую среду	
Микроэкономическая среда	Конъюнктура рынка	Продукция и материальные ресурсы: – объем и эластичность спроса; – объем и эластичность предложения; – емкость рынка; – реальная и потенциальная рыночная доля отрасли; – индексы динамики цен	
		Финансово-кредитный: – виды основных финансовых инструментов; – объем сделок; – кредитные ставки; – лизинговые ставки; – доступность привлечения кредита	
		Основные производственные фонды: – тенденции появления прогрессивных технологий и технических средств производства; – индексы динамики цен	
		Конкурентная среда	Число организаций, действующих на продуктовом и материальном рынках
			Общий объем материальных запасов на рынке
			Общий объем продукции на рынке
	Раздел рынка, группировка организаций по доле, занятой ими в общем объеме поставок и продаж		
	Правовая среда	Нормативные документы федерального, государственного, местного управления	
		Нормативные документы отраслевого характера	

сформировать информацию для контроля реализации стратегии и принятия регулирующих управленческих решений.

Внутренний блок включает в себя плановую и нормативную информацию; информацию управленческого (оперативного и стратегического), бухгалтерского (финансового), налогового учета, а также статистическую информацию.

Состав плановой и нормативной информации для проведения стратегического экономического анализа расходов организации следующий:

- стратегическая программа управления расходами;
 - ключевые показатели результативности по стратегическим перспективам (финансовой, клиентской, внутренних бизнес-процессов, обучения и роста);
 - стратегические бюджеты расходов по бизнес-процессам и стратегическим целям;
 - плановая (прогнозная) себестоимость поставщика, подрядчика, вида (группы материальных) ресурсов;
 - плановая (прогнозная) функциональная производственная и полная себестоимость продукции;
 - классификатор бизнес-процессов, видов деятельности, функций и операций, расходов, драйверов расходов, активов по видам, центров финансовой ответственности, мест возникновения расходов, объектов калькулирования, причин и виновников отклонений от нормативных (бюджетных) расходов;
 - нормативное время на изучение покупателей и рынков; разработки следующего поколения продукции; формирование и исполнение заказа;
 - ВЕТ (Break-Even Time) – нормативный период безубыточности;
 - общее нормативное производственное время цикла;
 - нормативная эффективность производственного цикла – МСЕ (manufacturing cycle effectiveness);
 - нормативное время продолжительности цикла;
 - нормативное время реагирования на претензии покупателей и их удовлетворение;
 - нормативное время послепродажного обслуживания: время осмотра, время профилактического ремонта, время консультации по эксплуатации.
- В процессно ориентированных структурах управления формирование информации для расчета показателей результативности о расходах сосре-

доточено в структурных подразделениях, призванных выполнять виды деятельности, функции и операции конкретного бизнес-процесса. Центры финансовой ответственности в первую очередь отвечают за выполнение финансовых показателей, для них формируется информация в системе стратегического бюджетирования и стратегического управленческого учета, стратегического экономического анализа сбалансированных показателей и отклонений по исполнению стратегического бюджета.

В целях увязки показателей результативности с распределением ресурсов по бизнес-процессам осуществляется разработка стратегических бюджетов по следующим направлениям: по видам расходов, по элементам расходов, по местам возникновения и центрам финансовой ответственности, по расходам для достижения стратегической цели и консолидированного стратегического бюджета.

Стратегические бюджеты по видам расходов, местам их возникновения и центрам финансовой ответственности служат источником для расчета следующих финансовых показателей:

- уровня расходов по местам возникновения и центрам финансовой ответственности;
- себестоимости отдельного подрядчика и поставщика;
- стоимости объекта внеоборотных активов;
- себестоимости объекта инвестирования в финансовые вложения;
- себестоимости вида (группы) материальных ресурсов;
- себестоимости конкретного поставщика;
- функциональной производственной себестоимости продукции;
- функциональной полной себестоимости продукции.

Стратегические бюджеты расходов (прогнозные и фактические) позволяют осуществить сравнение фактических данных с плановыми (нормативными, прогнозными) показателями (контроль с обратной связью). Это дает возможность определить суммы отклонений, установить их причины и виновников, а также рассчитать такие финансовые показатели, как:

- финансовые потери клиентов;
- расходы на исправление ошибочных управленческих решений.

АВВ-метод (Activity Based Budgeting) позволяет формировать информацию для осуществления стратегического анализа и контроля. Можно согла-

ситься с мнением Н. А. Ермаковой, которая включает в понятие бюджетного контроля в широком смысле «триединую функцию планирования, учета и анализа (планирование – предварительный контроль; учет и анализ – основные части контроля)» [3, с. 138] и соответственно различает «три вида бюджетного контроля: предварительный (на стадии формирования бюджетов), текущий (в процессе исполнения бюджетов) и заключительный (по завершению отчетного периода)» [там же].

Таким образом, стратегический бюджетный контроль основан на информации об исполнении стратегических бюджетов расходов бизнес-процессов и расходов для достижения стратегических целей (информация об отклонениях). Стратегический бюджетный контроль использует данные стратегического управленческого учета об исполнении стратегических бюджетов по расходам бизнес-процессов и стратегическим целям с выявлением отклонений: причин и виновников.

Представленная информация о состоянии исполнения стратегического бюджета по видам расходов и центрам финансовой ответственности позволяет высшему менеджменту сделать выводы о величине фактических расходов, связанных с достижением стратегических целей, оценить внутреннее состояние коммерческой организации по отношению к внешней среде и определить возможности его улучшения. Полученные сведения являются источником для проведения дальнейших корректировок, позволяющих или принять меры по его исправлению, или усилить положительный эффект, намеченный при реализации стратегии.

Информация о фактических расходах формируется на основании стратегического управленческого учета расходов по видам деятельности на базе ABC-метода (Activity Based Costing). Методология формирования информации на счетах в регистрах стратегического управленческого учета позволяет получать управленческую учетную и отчетную информацию о фактических расходах (по бюджетным нормам и об отклонениях от них) по бизнес-процессам и стратегическим целям, а также для калькулирования функциональной производственной и полной себестоимости продукции. Управленческая отчетность используется для функционально-стоимостного анализа и контроля сбалансированных показателей (финансовых) по центрам финансовой ответственности, включенных в стратегическую карту предприятия.

Управленческий (оперативный и стратегический) учет позволяет формировать нефинансовую

информацию для расчета временных и качественных показателей по бизнес-процессам, включенных в стратегическую карту предприятия, которые частично совпадают с драйверами расходов. Состав учетной информации для проведения стратегического экономического анализа расходов организации включает в себя четыре учетных блока.

Первый блок – информация управленческого (стратегического и оперативного) учета:

- рабочий план синтетических и аналитических счетов стратегического управленческого учета;
- ведомость учета расходов по бизнес-процессу;
- расчет фактической стоимости единицы носителя расходов по бизнес-процессу;
- ведомость распределения (списания) расходов по бизнес-процессу;
- ведомость учета прочих расходов;
- расчет себестоимости группы материалов, первоначальной стоимости объектов внеоборотных активов, поставщика, подрядчика;
- ведомость распределения (списания) расходов по бизнес-процессу на объекты калькулирования;
- фактическая функциональная производственная и полная себестоимость продукции;
- отчет о расходах по бизнес-процессу, стратегической цели в разрезе элементов;
- фактическое время на изучение покупателей и рынка;
- ВЕТ (Break-Even Time) – фактический период безубыточности;
- фактическое время разработки следующего поколения продукции;
- фактическое время формирования и исполнения заказа;
- общее фактическое производственное время цикла;
- фактическая эффективность производственного цикла – МСЕ (manufacturing cycle effectiveness);
- фактическое время продолжительности цикла;
- фактическое время доставки продукции;
- фактическое время реагирования на претензии покупателей и их удовлетворение;
- фактическое время послепродажного обслуживания: время осмотра, время профилактического ремонта, время консультации по эксплуатации;
- фактическое число заказов (поставок) с опозданием;
- фактическое число инвестиций с низким уровнем риска;

- фактический процент заказов, доставляемых поставщиком непосредственно на производство;
- фактический процент поставщиков, получивших право доставлять материалы без входного контроля; процент безупречных заказов;
- число инновационных предложений от поставщиков;
- фактический выход продукции (доля небракованных единиц по отношению к общему числу небракованных исходных материалов);
- фактический выход качественной продукции с первого раза;
- фактическая повторная работа;
- фактическое количество заказов, реализованных в срок;
- фактический процент потребительских запросов, обслуженных с первого обращения;
- фактический процент отработанных претензий;
- удельный вес своевременно выполненных заказов;
- степень присутствия информационных технологий;
- степень удовлетворенности сотрудников;
- степень удержания сотрудников (текучесть кадров);
- процентная доля сотрудников, чьи личные цели совпадают с параметрами бизнес-единицы;
- процент доступности стратегической информации.

Второй блок – информация бухгалтерского финансового учета:

- справочник первичных документов;
- формы бухгалтерской финансовой отчетности и пояснительная записка;
- аудиторское заключение по бухгалтерской финансовой отчетности.

Третий блок – информация налогового учета:

- декларации по налогам и сборам;
- отчетность по взносам на социальное страхование и обеспечение.

Четвертый блок – информация статистического учета:

- сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг (ф. № П-1);
- сведения об инвестициях (ф. № П-2);
- сведения о финансовом состоянии организации (ф. № П-3);
- сведения о численности, заработной плате и движении работников (ф. № П-4).

Каждому уровню управления для принятия решений стратегического характера требуется

определенный состав учетной информации. Так, например, высшему менеджменту требуется консолидированный отчет о расходах по стратегическим целям в разрезе элементов, расчет производственной и полной себестоимости выпущенной и проданной продукции, бухгалтерская финансовая отчетность, аудиторское заключение, фактический период безубыточности производства, фактическое время разработки следующего поколения продукции, эффективность производственного цикла и др. Владельцам бизнес-процессов: отчет о расходах по бизнес-процессу в целом и по элементам расходов, фактическое время изучения рынков, покупателей, формирования заказов, доставки товаров и пр.

Имея общий перечень информации, можно определить состав учетной информации, формируемый бухгалтерским финансовым, управленческим (оперативным и стратегическим), налоговым и статистическим учетом для каждого уровня управления.

Использование предложенной учетной информации о состоянии внутренней среды позволит:

во-первых, провести анализ позиций коммерческой организации в конкурентной борьбе на рынках продаж продукции (услуг) и покупки ресурсов (технических, материальных, нематериальных, трудовых и денежных) для целей оптимизации расходов по приобретению ресурсов;

во-вторых, сформировать продажные цены на продукцию, исходя из допустимого уровня расходов на производство, продажу продукции и послепродажное обслуживание покупателей;

в-третьих, сравнить расходы по бизнес-процессам, видам деятельности, функциям и операциям с учетом жизненного цикла продукции;

в-четвертых, установить приоритеты в распределении ресурсов (технических, материальных, нематериальных, трудовых, денежных) между бизнес-процессами, видами деятельности, функциями и операциями;

в-пятых, определить пути рационального снижения расходов по местам возникновения и центрам ответственности и себестоимости материалов, внеоборотных активов, продукции и т.д.;

в-шестых, провести расчет, анализ и контроль показателей результативности (финансовых и нефинансовых), включенных в стратегическую карту;

в-седьмых, выработать предложения для принятия регулирующих решений стратегического характера.

Стратегический анализ финансовых и нефинансовых показателей внутренней составляющей должен проводиться там, где осуществляется контроль за их уровнем, – в центрах финансовой ответственности (его структурных подразделениях) или высшим менеджментом (советом директоров). Анализ и контроль достигнутых результатов будет являться отправной точкой для оценки вероятного будущего состояния хозяйствующего субъекта.

Использование управленческой отчетности по уровням пользователей будет способствовать принятию эффективных решений при возникновении как текущих, так и стратегических проблем и пре-

дупреждению их возникновения в будущем, определению слабых мест в системе стратегического планирования и осуществлению процесса регулирования стратегии и стратегических целей.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Хорнгрен Ч.* Управленческий учет : пер. с англ. – 10-е изд. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.

2. *Ивашкевич В. Б.* Бухгалтерский управленческий учет / В. Б. Ивашкевич. – М. : Экономистъ, 2006. – 618 с.

3. *Ермакова Н. А.* Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н. А. Ермакова. – М. : Экономистъ, 2005. – 296 с.

Самарский государственный экономический университет

Маняева В. А., кандидат экономических наук, доцент

E-mail: manyaeva58@mail.ru

Тел.: 8-902-372-38-88

Samara State Economic University

Manyayeva V. A., Ph.D. in Economics, Associate Professor of the Accounting and Economic Analysis Department

E-mail: manyaeva58@mail.ru

Tel.: 8-902-372-38-88