

СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УЧЕТ: КОНЦЕПЦИЯ, СОДЕРЖАНИЕ

С. В. Булгакова, В. В. Гаврилов

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 17 октября 2017 г.

Аннотация: *разрабатывается авторское видение концепции стратегического учета. Исследуются его категориальный и инструментальный аппарат. Обосновывается аналитическое содержание инструментов стратегического учета. Выявляются особенности его эволюционного развития в дифференцированных авторами исторических периодах; определяются характеристики модели стратегического учета, доказываются его обусловленность факторами децентрализации управления, влиянием конкуренции, ценностно ориентированным видением.*

Ключевые слова: *стратегия, стратегический учет, инструменты стратегического учета.*

Abstract: *it is being developed the author's vision of the concept of strategic accounting. Researched categorical and instrumental apparatus of strategic accounting. The analytical content of the strategic accounting tools is substantiated. The features of its evolutionary development are revealed differentiated by the authors in the historical periods; defines the characteristics of the model of strategic accounting, prove it is caused by the factors of decentralization of management, the influence of competition, value-driven vision.*

Key words: *strategy, strategic accounting, tools of strategic accounting.*

Концепция стратегического учета (Strategic Accounting) в мировой учетной практике (Великобритания, США) стала складываться вследствие реализации в науке управления стратегического методологического подхода и привлечения внимания специалистов к вопросам управления на основе стратегического видения проблем. Это привело, начиная с 1970–1980-х гг., к возникновению нового направления в развитии управления – стратегического менеджмента (Strategic Management). В 1950–1960-е гг. его созданию предшествовала реализация концепции стратегического планирования (бюджетирования) (Strategic Planning (Budgeting)). В 1980–1990-е гг. в рамках стратегического менеджмента сформировались концепции стратегического маркетинга (Strategic Marketing), стратегического управления затратами (Strategic Cost Management), впоследствии – стратегического управленческого учета (Strategic Management Accounting). В тот же период в силу использования аналитических инструментов в стратегическом менеджменте возникло его ассоциативное понимание как стратегического анализа (Strategy Analysis). В 2000-е гг. получила развитие стратегически ориентированная концепция управления на основе стоимости (ценности) (Value Based Management).

© Булгакова С. В., Гаврилов В. В., 2017

Ключевое значение в появлении этих концепций имеют понятие «стратегия» и усиление внимания внутриорганизационного менеджмента к возрастанию ее роли, что обусловливается динамичностью окружающей среды, необходимостью экономическим субъектам обеспечивать в ней достаточную конкурентоспособность на основе формирования собственного конкурентного преимущества.

В этих условиях стратегический учет стал рассматриваться не только концептуально, но и с прикладных позиций как адекватный инструмент стратегического менеджмента. Для его познания как научной концепции и вида практической деятельности требуется исследование эволюции и содержания стратегического менеджмента, развитого в рамках реализации стратегического подхода в управлении. Это обеспечит выявление инструментальных ресурсов стратегического учета, прежде всего аналитического характера.

С позиций эволюционного познания известно, что в первой четверти XX в. классическими школами управления (школа научного управления (Ф. Тейлор, Г. Гант, Х. Эмерсон [1]), классическая (административная) школа управления (А. Файоль, М. Вебер, Ч. Бернар [2])) были дифференцированы функции управления. Ведущими среди них признавались планирование (в форме бюдже-

тирования) и контроль. Они основывались на объективном признании стабильности окружающей среды, устойчивости ресурсного обеспечения экономического субъекта, что позволяло составлять ежегодные краткосрочные бюджеты доходов и расходов организации.

В 1950-е гг. развитие научно-технического прогресса, возникновение ТНК, насыщение рынка товарами обусловили необходимость долгосрочного планирования как инструмента управления, ориентированного на будущее, отражающего перспективу деятельности. Это определило смещение акцентов с текущего краткосрочного управления и планирования на перспективное, долгосрочное.

В 1960-е гг. объективно недостаточная стабильность окружающей среды, обусловленная усилением международной конкуренции, потребовала концептуального пересмотра положений в отношении долгосрочного планирования (бюджетирования) организации. План (бюджет) стал рассматриваться как набор альтернативных действий, возможных, предполагаемых вследствие изменения окружающей среды, и определять стратегию коммерческой организации в условиях повышения неустойчивости окружающей среды и возросшей конкуренции. В результате на смену долгосрочному планированию пришло стратегическое планирование.

В 1970–1980-е гг. мировой экономический кризис обусловил усиление динамики и неопределенности окружающей среды. Дальнейшие разработки в области стратегического планирования привели к появлению концепций:

- корпоративной стратегии (И. Ансофф [3]);
- конкурентной стратегии (М. Портер [4–5]);
- корпоративной конкурентоспособности (Р. Уотермен [6]) – и завершились созданием стратегического менеджмента как направления в науке управления, ориентированного на стратегические цели экономического субъекта.

В 1980–1990-е гг. стратегический менеджмент, отражавший инновационное содержание корпоративного менеджмента, наполнился новыми идеями благодаря трудам И. Ансоффа [7], Г. Минцберга [8–10] появлению первых работ отечественных специалистов в области стратегического управления В. С. Катькало [11] и А. Н. Петрова [12]. Проведенные исследования позволили сформировать основные понятия стратегического менеджмента, определить базовые модели и процедуры построения стратегий.

В 2000-е гг. исследования новых подходов к формированию дохода и созданию конкурентного преимущества в условиях постоянных изменений во внешней среде и процессах производства добавленной стоимости сместили внимание на внутренние ресурсы и способности экономического субъекта как источника получения прибыли. Сложилась новая стратегическая концепция стоимостно (ценностно) ориентированного управления. Ее основное содержание состояло в исследовании ресурсного потенциала экономического субъекта и факторов, обеспечивающих создание и повышение его стоимости.

В этот же период в мировой практике модель учета, ориентированная на контрольно-аналитические функции внутриорганизационного управления, перестала отвечать потребностям управления, обусловленным:

- его децентрализацией,
- возросшей конкуренцией,
- ценностно ориентированным видением.

Учет, концентрируя внимание субъектов управления на внутренних процессах (снабжение, производство, сбыт, др.) и обеспечивая реализацию основных функций управления (планирование, учет, анализ, контроль, коммуникация), оставил за пределами организационно-управленческого внимания внешние процессы и объекты, определяемые факторами внешней среды, – конкурентов, поставщиков, потребителей, каналы продаж, а также социальные, политические и иные условия деятельности экономического субъекта, т. е. стратегически важные факторы. Одновременно с этим внутриорганизационные процессы децентрализации управления стали предусматривать дифференциацию сегментов деятельности. В результате на смену традиционным организационным структурам управления (линейным, функциональным и т. п.) пришли инновационные управленческие структуры – дивизиональные (продуктовые, региональные, функциональные), матричные, сетевые, проектные и т. п. Такие изменения организационных структур были обусловлены изменением стратегических целей и задач экономических субъектов, происходящих под воздействием факторов внешней среды. В развитии инструментальных средств усилилось внимание к аналитическим методам оценки конкурентов, а также собственных ресурсов экономического субъекта. Вследствие этого возникло стратегическое понимание содержания учета, сложилось его новое направление – стратегиче-

ский учет, развиваемый в качестве инструментального средства стратегического менеджмента.

В познании содержания стратегического учета как информационного ресурса и аналитического инструмента стратегического менеджмента отправной точкой следует считать исследование основных понятий стратегического менеджмента, к числу которых, прежде всего, относится понятие «стратегия». Стратегия определяется:

- как определение основных долгосрочных целей и задач экономического субъекта и утверждение курсов действий, распределения ресурсов, необходимых для достижения этих целей;
- набор правил для принятия решений, которыми организация руководствуется в своей деятельности (И. Ансофф [7]);
- единство 5 «п» – план, поведение, позиционирование, перспектива, прием действий (Г. Минцберг [10]);
- практическое воплощение целей экономического субъекта самого высокого порядка – с позиций его видения и миссии (В. С. Катькало [11]).

Таким образом, в самом общем виде «стратегия» может быть определена как единство элементов взаимосвязи: «цель – ресурсы (курсы) действия – ресурсы обеспечения».

Для реализации стратегии требуется информационное обеспечение, которое отражает содержание стратегического учета. В современных исследованиях понятие «стратегический учет» определяется:

- как форма учета, при которой основной акцент делается на информации, связанной с внешними факторами, влияющими на фирму. Наряду с этим надлежащее внимание уделяется и внутренней информации (О. Е. Николаева, О. В. Алексеева [13]);
- учет в контексте бизнес-стратегий (К. Уорд [14]);
- средство оценивания конкурентной позиции компании относительно других участников (К. Симондз [14]);
- учет для стратегического менеджмента (К. Уорд [13]);
- средство для обеспечения информацией, необходимой для того, чтобы поддерживать стратегические решения в организации (Дж. Иннес [15]);
- представление и анализ финансовой информации о рынках, затратах конкурентов, структуре затрат и мониторинг стратегии предприятия и стратегий конкурентов на этих рынках (М. Бромвич [15]);
- один из прогрессивных информационных источников, который должен обеспечить менеджмент организации инструментарием для принятия стратегических решений (М. А. Вахрушина [16]).

Обобщение представленных определений позволяет рассматривать стратегический учет не столько информационным источником принятия стратегических решений, сколько инструментальным ресурсом обеспечения стратегии и стратегического менеджмента.

Стратегические цели предполагают определение того, что должен делать экономический субъект в отношении:

- собственного положения на рынке;
- прибыльности продуктов, сегментов, видов деятельности и т. п.;
- производительности и ресурсного обеспечения;
- управления персоналом и организацией;
- собственных инноваций;
- социальной ответственности.

Для достижения стратегических целей в мировом опыте рассматриваются два направления и одновременно типа инструментов стратегического учета и анализа:

- внешний стратегический анализ (анализ внешней среды – конкурентов, поставщиков, потребителей и их позиций), так называемый конкурентный анализ. Он предусматривает также выбор собственной стратегической позиции, определение собственных конкурентных преимуществ;
- внутренний стратегический анализ (анализ внутреннего потенциала – ресурсов экономического субъекта), так называемый ресурсный анализ. Его элементами являются процессы повышения стоимости и разработка адекватных методов оценки, сегментирование и структурирование.

В совокупности они обеспечивают инструментальный каркас стратегического учета.

Познание содержания стратегического учета с точки зрения задач стратегического управления предполагает исследование базовых моделей стратегического менеджмента, которые обуславливаются типами стратегий. Среди базовых моделей стратегического менеджмента наибольшее распространение получили:

- модель проектирования стратегий;
- модель стратегического плана развития организации.

Объектами приложений обеих базовых моделей стратегий являются прибыльность продуктов, сегментов, видов деятельности и организации в целом; стоимость (ценность) экономического субъекта, финансы; маркетинг; ценообразование; производственный процесс; технологические возможности; качество товара; трудовые отношения и персонал; НИОКР.

Реализация любой из базовых моделей стратегии обеспечивает формирование корпоративной стратегии. Она конкретизируется по характеристике «продукт/рынок» (это объекты внешнего стратегического анализа). Однако основное содержание корпоративной стратегии состоит не столько в оценке прибыльности продуктов, сегментов, видов деятельности и т. п., сколько в оценке стоимости (ценности) экономического субъекта ввиду наличия главной стратегической цели – увеличения стоимости коммерческой организации как фактора роста прибыли.

В рамках корпоративной стратегии разрабатываются функциональные стратегии. Они конкретизируют корпоративные стратегии в соответствии с направлениями деятельности. В состав функциональных стратегий входят стратегии, обуславливающие сбалансированный подход в оценках основных аспектов деятельности: финансовая, маркетинговая, производственная/продуктовая, исследовательская (инновационная) стратегии; стратегия организационных изменений. Функциональные стратегии реализуются по характеристике «ресурсы/возможности» (это объекты внутреннего стратегического анализа).

Посредством внешнего и внутреннего стратегического анализа, осуществляемого в рамках стратегического учета, принимаются принципиальные стратегические решения.

Внешний стратегический анализ (анализ внешней среды, или анализ конкурентов – конкурентный анализ) предусматривает оценку:

- структуры конкурентов (структурный анализ конкурентов);
- стратегических позиций конкурентов (стратегический анализ конкурентов, стратегический конкурентный анализ).

Структурный анализ конкурентов предполагает исследование состава (перечня) существующих конкурентов; угрозы (легкости или затруднений) появления новых конкурентов; замены продуктов собственного производства продуктами конкурентов; способности конкурентов обеспечивать снижение цен для покупателей; способности экономического субъекта соперничать в среде действующих конкурентов; способности конкурентов к комплементарности (стремлению сопроводить основной товар дополнительными) [17].

Стратегический анализ конкурентов (анализ стратегических позиций конкурентов) предполагает оценку их стратегических позиций и конку-

рентных преимуществ. В связи с этим базовой в оценках выступает концепция стратегического позиционирования, осуществляемая в рамках корпоративной стратегии. Анализ стратегических позиций конкурентов предполагает выявление уровня продуктового разнообразия (ассортимента) конкурентов, географического охвата и рыночных долей конкурентов; качества товаров и услуг конкурентов; позиций конкурентов в области технологий и использования производственных мощностей, ценообразования и НИОКР; структуры собственности и организационной структуры конкурентов.

Внутренний стратегический анализ (анализ внутреннего потенциала, ресурсов экономического субъекта, или ресурсный анализ) предусматривает оценку внутренних возможностей (потенциала) экономического субъекта в конкурентной среде. Предполагает оценку ресурсного потенциала и ресурсных возможностей, в частности:

- производственного потенциала (число, возраст, производственная мощность оборудования, цикличность производственной деятельности);
- трудового (кадрового) потенциала (персонала, квалификации, стажа работы, структуры по полу, возрасту, компетенциям, уровню миграции, этническому составу, иным основаниям и категориям);
- финансового потенциала собственно экономического субъекта;
- административного потенциала;
- информационного/коммуникационного потенциала;
- анализ организационной структуры, организационной культуры и организационных изменений экономического субъекта;
- анализ повышения стоимости экономического субъекта и т. п.

Структурный анализ конкурентов в мировой практике осуществляется с использованием традиционных аналитических инструментов стратегического учета, к которым относятся:

- анализ сильных и слабых сторон (SWOT-анализ) конкурентов. Помогает определить, в чем состоят нынешняя стратегия конкурентов, их цели и намерения, ресурсы и возможности;
- анализ жизненного цикла продуктов конкурентов. В соответствии с традиционной дифференциацией фаз жизненного цикла продукта – внедрение на рынок, рост, зрелость, упадок – определяются присущие свойственные уровни делового (производственного) и финансового рисков, а также денежных потоков. Оценка деловых

вого и финансового рисков конкурентов предполагает исследование переменных и постоянных затрат конкурентов, динамики денежных потоков конкурентов в сравнении с собственными. Анализ жизненного цикла продуктов конкурентов позволяет скоординировать собственные действия исходя из знаний об ориентированности конкурентов в управлении доходами, расходами, денежными потоками и рисками на каждой фазе жизненного цикла;

- анализ финансовых показателей деятельности конкурентов. Проводится по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности конкурентов. Позволяет осуществить численный анализ показателей по финансовому аспекту деятельности конкурентов;

- анализ расходов, технологий и кривой опыта конкурентов. Поскольку информация о затратах является коммерческой тайной конкурентов, постольку оценка его расходов возможна на основе анализа технологий, продуктов производства конкурентов, кривой опыта, экономии на масштабах у конкурентов. На основе такого анализа оцениваются производственные возможности конкурентов, проводится анализ безубыточности конкурентов;

- анализ безубыточности конкурентов.

Стратегический анализ конкурентов (анализ стратегических позиций конкурентов) в международном опыте реализуется с использованием таких аналитических инструментов стратегического учета, как:

- портфельный (ассортиментный) анализ конкурентов. Проводится по конкурентам одной отрасли. Предполагает отслеживание трендов по ассортименту, объемам продаж и производства, рыночным долям, затратам на продукцию, выручке от продаж. Полученная информация используется для оценивания рыночной стратегии конкурентов;

- мониторинг стратегической позиции конкурентов (анализ стратегического позиционирования конкурентов). Основывается на осуществлении трех стратегических позиций, воплощаемых в бизнесе:

- преимущество по затратам,
- преимущество по дифференциации (различиям),
- преимущество по сегментам (фокусирование на узком сегменте).

Эти позиции реализуются не только конкурентами, но и собственно экономическими субъекта-

ми, выступающими контрагентами конкурентам во внешней среде. Поэтому анализ стратегических позиций ориентируется не только на оценку стратегических преимуществ конкурентов, но и на оценку собственной стратегической позиции собственных конкурентных преимуществ;

- стратегический анализ цепочки ценности конкурентов;

- анализ эффекта обучения (кривой опыта) и масштабов деятельности конкурентов;

- анализ радикального (кардинального) сокращения затрат конкурентов.

Внутренний стратегический анализ (анализ внутреннего потенциала, ресурсов экономического субъекта) – это ресурсный анализ, который предусматривает оценку внутренних возможностей (потенциала) экономического субъекта в конкурентной среде. В международном опыте осуществляется с использованием методов финансового анализа деятельности экономического субъекта.

Реализация базовой корпоративной стратегии и функциональных стратегий типа маркетинговой, продуктовой, финансовой, инновационной, производственной и др., а также различных бизнес-стратегий (например, проектной, по операциям/видам/программам деятельности и т. п.) требует использования специфических инструментов стратегического учета. К ним относятся:

- стратегически ориентированные калькуляционные системы;

- сбалансированная система показателей;

- ключевые показатели эффективности.

Информационным источником стратегического учета выступает, прежде всего, внешняя информация, в том числе о конкурентах. Такого рода информацию можно получить из наиболее общих (формальных) источников:

- годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- материалов прессы;

- анализа результатов социологических исследований по отрасли, рыночному сегменту.

Требуемая информация может быть получена и из неформальных источников:

- от торговых представителей;

- общих поставщиков;

- исходя из анализа продуктов, технологий, общения со специалистами по отрасли.

Наиболее обширно информационная база стратегического учета представлена в публикуемой бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том

числе конкурентов. На ее основе анализируются показатели (собственные и конкурентов):

- финансового состояния;
- финансовых результатов и эффективности деятельности: абсолютные показатели валовой прибыли, прибыли от продаж, до налогообложения, чистой прибыли;
- рентабельности финансово-хозяйственной деятельности: рентабельности продаж, расходов по обычным видам деятельности, расходов по проданной продукции, рентабельности коммерческих и управленческих расходов;
- рентабельности активов: совокупных, внеоборотных, оборотных;
- рентабельности капитала: инвестированного, собственного (акционерного), заемного, чистых активов; собственного оборотного капитала, чистого оборотного капитала;
- денежных средств и ликвидности: абсолютный показатель чистого денежного потока, относительные показатели (коэффициенты) ликвидности (абсолютной, критической, текущей);
- деловой активности: оборачиваемости активов (совокупных, внеоборотных, оборотных); продолжительности оборота активов (совокупных, внеоборотных, оборотных); оборачиваемости дебиторской задолженности (общей, долгосрочной, краткосрочной); среднего периода погашения дебиторской задолженности; доли дебиторской задолженности в общей величине оборотных активов; оборачиваемости кредиторской задолженности; среднего периода погашения кредиторской задолженности; показатели оборачиваемости запасов;
- финансовой устойчивости: абсолютные – собственного оборотного капитала, чистого обо-

ротного капитала; относительные (коэффициенты) – финансовой независимости, финансовой зависимости, финансовой устойчивости; финансирования (финансовый рычаг); финансовой активности (плечо финансового рычага); маневренности собственного капитала; обеспеченности собственным оборотным капиталом; обеспеченности чистым оборотным капиталом.

Кроме того, для анализа кривой опыта, эффекта масштаба, анализа технологий, радикального сокращения затрат, анализа безубыточности (конкурентов) требуется информация, источниками которой являются:

- прямое наблюдение;
- взаимодействие с общими поставщиками;
- опрос уволившегося персонала;
- знания о патентах у конкурентов;
- знания о производственных мощностях конкурентов;
- знания о технологических нововведениях конкурентов.

Проведенное исследование позволяет установить содержательную и инструментальную специфичность стратегического учета, обусловленную использованием в нем, наряду с историческими оценками непосредственно экономического субъекта, оценок его конкурентов и других контрагентов, что объективно определяется воздействием внешней среды. Стратегический учет глубоко аналитичен, поскольку его ключевое содержание обеспечивают методы внешнего и внутреннего стратегического анализа, что и является ключевым фактором формирования информационной базы принятия стратегических решений.

ЛИТЕРАТУРА

1. Тейлор Ф. Принципы научного менеджмента / Ф. Тейлор. – М. : Контроллинг, 1991. – 104 с.
2. Файоль А. Управление – наука и искусство / А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тейлор, Г. Форд. – М. : Республика, 1992. – 349 с.
3. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф. – СПб. : Питер, 1999. – 460 с.
4. Портер М. Конкурентное преимущество / М. Портер. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 715 с.
5. Портер М. Конкурентная стратегия : методика анализа отраслей и конкурентов / М. Портер. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 454 с.

6. Уотермен Р. Фактор обновления : как сохраняют конкурентоспособность лучшие компании / Р. Уотермен. – М. : Прогресс, 1988. – 362 с.

7. Ансофф И. Стратегический менеджмент : классическое издание / И. Ансофф. – СПб. : Питер, 2009. – 344 с.

8. Минцберг Г. Структура в кулаке : создание эффективной организации / Г. Минцберг. – СПб. : Питер, 2004. – 512 с.

9. Минцберг Г. Школы стратегий. Стратегическое сафари : экскурсия по дебрям стратегий менеджмента / Г. Минцберг, Б. Альстрэнд, Дж. Лэмпел. – СПб. : Питер, 2000. – 330 с.

10. Минцберг Г. Стратегический процесс / Г. Минцберг, Дж. Куин, С. Гошал. – СПб. : Питер, 2001. – 688 с.
11. Катъкало В. С. Эволюция теории стратегического управления / В. С. Катъкало. – СПб. : С.-Петербург. гос. ун-т, 2006. – 548 с.
12. Стратегический менеджмент / под ред. А. Н. Петрова. – СПб. : Питер, 2012. – 400 с.
13. Николаева О. Е. Стратегический управленческий учет / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – М. : ЛКИ, 2008. – 304 с.
14. Уорд К. Стратегический управленческий учет / К. Уорд. – М. : Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.
15. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 1423 с.
16. Вахрушина М. А. Стратегический управленческий учет / М. А. Вахрушина, М. И. Сидорова, Л. И. Борисова. – М. : Рид Групп, 2011. – 192 с.
17. Грант Р. М. Современный стратегический анализ / Р. М. Грант. – СПб. : Питер, 2008. – 560 с.

Воронежский государственный университет

Voronezh State University

*Булгакова С. В., доктор экономических наук,
профессор кафедры бухгалтерского учета
E-mail: svebulgakova@yandex.ru
Тел.: 8-980-340-14-65*

*Bulgakova S. V., Doctor of Economic Sciences,
Professor of Accounting Department
E-mail: svebulgakova@yandex.ru
Tel.: 8-980-340-14-65*

*Гаврилов В. В., доктор экономических наук,
профессор кафедры финансов и кредита
E-mail: vgavrilov@yandex.ru
Тел.: 2-303-600*

*Gavrilov V. V., Doctor of Economic Sciences,
Professor of Finance and Credit Department
E-mail: vgavrilov@yandex.ru
Tel.: 2-303-600*