

CZU: 657.1:005.21

РОЛЬ И МЕСТО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО МЕНЕДЖМЕНТА: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Виктория ГРИНЬ

Запорожский национальный университет, Украина

Предложена и охарактеризована общая модель реализации современной концепции стратегического управления. Рассмотрены особенности сканирования внутренней и внешней среды предприятия. Проанализирован порядок формулирования стратегии предприятия, рассмотрены особенности её реализации и оценки. Определены место и роль системы бухгалтерского учета в процессе реализации стратегического управления предприятием. Обоснована необходимость построения эффективной стратегической информационной коммуникации с внутренними и внешними пользователями.

Ключевые слова: *стратегический менеджмент, стратегический контроль, учетное обеспечение стратегического менеджмента.*

THE ROLE AND THE PLACE OF ACCOUNTING IN THE STRATEGIC MANAGEMENT SYSTEM: CURRENT STATE AND PROSPECTS FOR DEVELOPMENT

The general model of the modern concept of strategic management realization has been suggested and characterized. Features of scanning of internal and external environment of the enterprise have been considered. The order of formulation of the enterprise strategy has been analyzed. The features of implementation and evaluation of the enterprise strategy have been considered. The place and role of the accounting system in the process of implementation of strategic management of the enterprise have been determined. The necessity of building effective strategic information communication with internal and external users has been substantiated.

Keywords: *strategic management, strategic control, accounting support of strategic management.*

Введение. Стратегии на предприятиях, независимо от их вида, не возникают и не реализуются сами по себе. Для их создания и реализации должны быть привлечены специалисты – стратегические менеджеры, принимающие различные стратегические решения. Используемые ими подходы для принятия стратегических решений значительно отличаются от подходов обычных операционных менеджеров, поскольку работа первых характеризуется большей сложностью вследствие необходимости целостного восприятия явлений и проблем, связанных как с деятельностью предприятия, так и с его средой; принятием значительного количества суждений на основе концептуализации сложных вопросов; постоянной готовностью к быстрым изменениям и непредвиденным ситуациям, на которые должным образом следует реагировать. Исходя из этого, актуальным в условиях современного этапа развития систем стратегического менеджмента и бухгалтерского учета является анализ особенностей реализации концепции стратегического менеджмента.

Методы и основная часть исследования. Поскольку на сегодняшний день среди ученых нет единого подхода относительно того, как формировать успешную стратегию, общую модель реализации современной концепции стратегического менеджмента можно представить следующим образом (см. схему).

1. Сканирование среды. Первым элементом приведенной модели является постоянное и повторяющееся сканирование внутренней и внешней среды предприятия. Данный процесс должен проводиться интегрированно, поскольку одновременное понимание существующей ситуации и возможных тенденций развития двух видов сред позволяет предприятиям идентифицировать свое текущее состояние и сформулировать перспективы относительно деятельности в будущем. По мнению К.Уайт [1, с.576] в зависимости от того, какая из сред подлежит сканированию в первую очередь, выделяют две альтернативные модели осуществления стратегии: модель позиционирования (сначала внешнюю среду); ресурсная модель (сначала внутреннюю среду). Кроме того, различные школы стратегического менеджмента предлагали собственные модели процесса формулирования, реализации и контроля стратегии на предприятии.



Схема общей модели реализации современной концепции стратегического менеджмента.

Сканирование внутренней среды направлено на идентификацию и анализ имеющихся у предприятия ресурсов (материальных, интеллектуальных, человеческих, финансовых и т.д.) и возможностей (информационных, специфических для отдельной фирмы, материальных и нематериальных т.д.), которые могут быть трансформированы в ключевые компетенции предприятия, а в дальнейшем – и в его конкурентные преимущества, которые будут использоваться в процессе реализации стратегии. Сканирование должно проводиться с учетом наличия глобализации рыночной среды, то есть в контексте возможности реализации стратегии предприятия в различных странах мира и в разной культурной и социальной среде, что должно быть обязательно учтено в процессе ее формулирования и имплементации.

Результатом сканирования внутренней среды предприятия должно стать определение его сильных и слабых сторон в разрезе имеющихся ресурсов, возможностей и ключевых компетенций. Полученные результаты с учетом имеющихся стратегических инициатив должны стать отправной точкой для принятия решений по устранению «узких мест» на основе использования различных способов (приобретение ресурсов, их обмен, инсорсинг, аутсорсинг и т.п.). Сканирование внешней среды направлено на выявление тех факторов влияния, которые могут создать ряд условий, при которых будет происходить уменьшение роли ключевых компетенций в формировании стоимости предприятия. Важная роль в сканировании внутренней среды принадлежит системе учета, которая позволяет предоставлять информацию об имеющихся ресурсах и различных видах деятельности предприятия (внутренних возможностях). Учетная информация по внешней среде предприятия формируется только в части его взаимоотношений с элементами микровнешней среды (информация о расчетах с поставщиками, подрядчиками, прочими дебиторами и кредиторами), а также с помощью активов, отражающих мощь предприятия во внешней среде (торговых марок).

II. *Формулирование стратегии* предусматривает осуществление комплекса мероприятий, направленных на идентификацию основных элементов, на которых должен базироваться данный процесс. К таким элементам относятся видение, миссия, долгосрочные цели и задачи, уровни и виды стратегий предприятия. Если образ предприятия – это то, чего оно планирует достичь в будущем, то миссия – это то, что собой представляет бизнес-модель предприятия, то есть особенности его основной деятельности в товарном и рыночном отношении, характеризующей его общественное значение. Исходя из задекларированной миссии предприятия устанавливаются базовые ценности и приоритеты, которые следует соблюдать в процессе его функционирования. Долгосрочные цели и задачи, определяемые на этапе формулирования стратегии, – это конкретные результаты, устанавливаемые на период свыше

одного года, которые могут быть формализованы в виде конкретных показателей, которые предприятие планирует достичь в процессе реализации установленной миссии. Определение таких целей и задач позволяет скоординировать деятельность всего предприятия или его отдельных подразделений таким образом, чтобы обеспечить основу для их эффективного планирования, организации, координации, мотивации и контроля. Поскольку существуют различные виды стратегий, для получения конкурентных преимуществ должен быть сформулирован перечень конкурирующих стратегий, которые может реализовать предприятие исходя из имеющихся у него ресурсов и возможностей, учитывая угрозы и возможности внешней среды, а также которые должны быть согласованы с видением, миссией и долгосрочными целями предприятия. В дальнейшем этот перечень должен быть проанализирован руководством и осуществлен выбор одной стратегии, которая будет использоваться для достижения стратегической конкурентоспособности предприятия.

При формулировке долгосрочных целей и задач, особенно в части прибыли предприятия или его стратегических бизнес-единиц, используется учетная информация, позволяющая сформировать объективную картину затрат, которые предприятие должно понести для достижения таких целей и задач, а также сделать более вероятностными прогнозы по получению будущих доходов предприятия. Например, на основе учетной информации можно переоценить стратегии ценообразования продуктов, оценить существующие контрактные взаимоотношения с контрагентами для оптимизации прибыли и т.п. Как отмечает С.Питчер [2, с.14], на этапе формулирования стратегии такая информация используется при осуществлении следующих стратегических инициатив: ценообразование; развитие предприятия; разработка новых продуктов; поглощение и объединение предприятий.

Учетная информация используется также в различных объемах для формулирования отдельных видов стратегий, в зависимости от которых потребность в такой информации и возможности системы учета по ее использованию являются разными. Например, для реализации стратегии приобретения, предусматривающей необходимость сокращения затрат путем консолидации и продажи имеющихся ресурсов, может быть принято решение о поглощении конкурирующего предприятия. Перед принятием такого решения стратегическому менеджменту вместе с бухгалтерами следует проанализировать на основе использования имеющейся учетной информации возможность получения в долгосрочной перспективе экономических выгод и их превращения в конкурентные преимущества.

III. Имплементация стратегии – это процесс перевода выбранной стратегической инициативы в формализованные действия, понятные не только ее разработчикам, но и всем другим субъектам, причастным к ее реализации. Поскольку только при таких условиях работники предприятия, чувствуя себя его полноценной составляющей и зная свою роль в достижении стратегических целей предприятия, будут более эффективно работать для достижения стратегических конкурентных преимуществ.

Имплементация стратегии является гораздо более сложным и важным процессом, чем ее формулировка, поскольку, в отличие от последней, она предполагает необходимость осуществления изменений как в организационной структуре предприятия, так и в деятельности работников в соответствии с реализуемой стратегией, управления имеющимися ресурсами и возможностями (установление ежегодных целей, разработка политик, распределение и перераспределение ресурсов); создания стратегически ориентированного организационного климата и соответствующей корпоративной культуры; мотивирования работников и координации их действий (пересмотр планов вознаграждений и поощрений) для достижения стратегической эффективности. В процессе имплементации стратегии важную роль играет учетная система предприятия, предоставляющая информацию относительно объемов необходимого для реализации стратегии капитала; прибыли и объемов дивидендных выплат; прогнозных финансовых показателей; финансовых бюджетов; балансовой стоимости предприятия, объектов контроля и т.д. Кроме того, используя инструментарий учетной политики (методы начисления амортизации, методы оценки запасов при выбытии и т.д.), субъекты, ответственные за реализацию стратегии, могут выбирать те ее направления, которые будут обеспечивать наибольшую эффективность деятельности предприятий или отдельных стратегических бизнес-единиц (приобретать или арендовать ресурсы, пролонгировать срок дебиторской или кредиторской задолженности, изменять объемы денежных средств на счетах и т.д.).

IV. Оценка стратегии. Поскольку процесс формулирования стратегии предприятия базируется на учете результатов, полученных в результате сканирования внутренней и внешней среды предприятий, это вызывает необходимость осуществления регулярной оценки, анализа и контроля по реализации

стратегии, что позволит вносить соответствующие своевременные изменения и в целом повышать эффективность стратегического менеджмента предприятия.

Своевременные и адекватные оценки стратегии могут предупредить менеджмент предприятия различных уровней о возникновении проблем, требующих немедленного решения и вредящих эффективной реализации стратегии, а также о потенциальных проблемах, относительно которых следует принимать превентивные меры. По мнению Ф.Р. Дэвида, оценка стратегии включает в себя три основных вида деятельности: 1) изучение базовых основ стратегии предприятия; 2) сравнение ожидаемых результатов с фактическими результатами; 3) принятие корректирующих действий для обеспечения соответствия результатов планам [3, с.286]. Таким образом, изучив суть выбранной стратегии (этапы реализации, долгосрочные цели и задачи) и сравнив ее с имеющимися результатами (показатели эффективности деятельности или отдельных стратегических бизнес-единиц и т.п.), можно принимать решения о необходимости разработки корректирующих действий и их осуществлении.

Результаты оценки стратегии, установившие несоответствие существующих показателей запланированным данным, обуславливают необходимость осуществления корректирующих действий, предусматривающих трансформацию деятельности предприятия (изменение миссии или структуры предприятия, замену ключевых менеджеров и т.п.) с целью достижения конкурентных преимуществ по сравнению с моментом формулирования стратегии, или трансформацию самой стратегии (изменение целей, пересмотр политик, поиск необходимых ресурсов, новых путей распределения ресурсов и т.д.). Как отмечает К.Уайт, корректировка стратегии предприятия должна привести к изменениям в трех сферах, в дополнение к структурным изменениям, – в процессах, культуре и системе стимулирования [4, с.441]. Соответственно, интегрировать предприятие и коллектив в процесс реализации откорректированной стратегии можно путем совершенствования организационной структуры, проведения менеджмента, стратегических инициатив предприятия или отдельных стратегических бизнес-единиц, совершенствования системы стимулирования персонала и уровня корпоративной культуры.

Для повышения эффективности процесса оценки реализации стратегии исследователями предлагается использовать различные формы контроля – аудит, аудит эффективности, организационный контроль, стратегический контроль. Широкое распространение в последние годы получила концепция стратегического контроля, которая может использоваться на всех уровнях реализации стратегий предприятия для разработки мероприятий, позволяющих оценить эффективность ее реализации. Стратегический контроль – это отдельная концепция, используемая для оценки стратегии и предусматривающая проверку соответствия выбранной предприятием стратегии условиям внутренней и внешней среды в контексте достижения конкурентных преимуществ. В отличие от других инструментов оценки стратегии, стратегический контроль направлен на установление соответствия между реальными возможностями предприятия в достижении конкурентных преимуществ и возможностями, декларируемыми в принятой стратегии, а также на предоставление информации об их наличии/отсутствии субъектам, обладающим соответствующими полномочиями для корректировки стратегии.

Дискуссии и результаты. В результате предпринятого анализа особенностей реализации стратегического менеджмента в разрезе его основных этапов, можно судить о роли учетной системы предприятия в данном процессе. (см. табл.).

Итак, система учета обеспечивает информационную поддержку стратегического менеджмента на всех этапах его реализации, особенно в оценке стратегической позиции предприятия и в оценке процесса реализации стратегии, в частности – при осуществлении стратегического контроля. В результате бухгалтеры и аналитики считаются полноправными членами команды корпоративного стратегического планирования, предоставляя и обрабатывая информацию, которая определяет и поддерживает действия руководства предприятий и других лиц, ответственных за принятие стратегических решений и за корректировки принятой стратегии. При этом уровень такой учетно-информационной поддержки системы стратегического менеджмента является на сегодня недостаточным, поскольку учетная система длительное время разрабатывалась в соответствии с потребностями оперативного и тактического управления, а потому ее теоретико-методологический инструментарий не в полной мере может быть адаптирован к нуждам субъектов стратегического менеджмента.

Таблица

Роль системы учета в процессе реализации стратегического менеджмента предприятия

Этапы реализации стратегического менеджмента	Роль учетной системы
I. Сканирование среды	Предоставление учетной информации о внутренней среде предприятия, его взаимоотношениях с элементами микровнешней среды, о ресурсах предприятия, стоимость которых формируется в его внешней среде.
II. Формулирование стратегии	Предоставление детализированной учетной информации на основе сканирования внутренней и внешней среды в разрезе различных уровней стратегии предприятия (корпоративные, дивизиональные, функциональные, операционные), формирование прогнозной отчетности в разрезе выделенных целей и задач предприятия.
III. Имплементация стратегии	Предоставление учетной информации о ресурсах и возможностях предприятия, привлекаемых в процессе реализации стратегии и необходимых для совершенствования системы организационного дизайна (организационной структуры, систем контроля, организационной культуры).
IV. Оценка стратегии	Выполнение контрольной функции по реализации стратегии и информационной функции относительно подсистемы оценки процесса ее реализации, в частности – при осуществлении стратегического контроля.

Выводы. Проведенное исследование позволяет установить, что, несмотря на значительную роль учетной системы в функционировании стратегического менеджмента, для обеспечения растущих потребностей субъектов, ответственных за создание, имплементацию и корректировки разноуровневых стратегий предприятия, требуется совершенствование теоретико-методологических основ бухгалтерского учета для успешного функционирования стратегического менеджмента как современного направления системы управления предприятием.

Информация о порядке формулирования и реализации стратегии предприятия также имеет важное значение для внешних субъектов (инвесторов, институциональных инвесторов, заемщиков и т.д.), принимающих стратегические решения относительно различных форм сотрудничества с данным предприятием. Если стратегическим менеджерам, как внутренним пользователям, необходима информация для формулирования, реализации и корректировки стратегии, то внешним пользователям требуется информация о всех стратегических действиях предприятия, которые могут повлиять на его конкурентные преимущества и на изменение его стоимости. Поэтому еще одной из основных задач по развитию учетного обеспечения стратегического управления является такое его усовершенствование, которое обеспечит налаживание эффективной стратегической информационной коммуникации с внешними пользователями. Под эффективностью таких коммуникаций следует понимать формирование положительного образа руководства предприятия, определяющего его стратегическое развитие, а также донесение основных стратегических инициатив предприятия до его нынешних и потенциальных стейкхолдеров, что будет способствовать снижению затрат на привлечение дополнительного капитала.

Литература:

1. WHITE, C. *Strategic management*. New-York: Palgrave Macmillan, 2004. 840 p.
2. PITCHER, G.S. Management accounting in support of the strategic management process / Graham Simons Pitcher. In: *CIMA Executive Summary Report*, 2015, vol.11, Issue 1. 18 p.
3. DAVID, F.R. *Strategic management: concepts and cases*. 13th ed. Pearson Education, Inc., 2011. 695 p.
4. WHITE, C. *Op. cit.*

Данные об авторе:

Виктория ГРИНЬ, кандидат экономических наук, Запорожский национальный университет, Украина.

E-mail: viktoriya_grin@ukr.net

Prezentat la 19.11.2019