

Лилеева Лариса Рафаиловна

Lileeva Larisa

Ростовский государственный строительный университет

Rostov State Building University

Доцент кафедры управленческого учета и анализа

Associate Professor of Department of Management Accounting and Analysis

E-Mail: lileeva@inbox.ru

Модели управления стратегией на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга

Models management strategy based on the implements of account engineering

Аннотация: В статье ретроспективно рассмотрены теоретические основы стратегического учета. Достаточно убедительно проведен анализ существующих подходов к возникновению рискованных ситуаций для бизнеса под влияние как внутренних, так и внешних ключевых факторов конкурентной среды. Автором теоретически обоснованы направления для решения задач стратегического управления на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга. Разработаны и апробированы две модели стратегического учета рисков для коммерческих предприятий, применение которых возможно для любой отрасли.

The Abstract: In the article studied the theoretical basis of the strategic accounts are retrospectively. The analysis of the current approaches to the occurrence of risky situations for business under the influence of both internal and external key factors of competitive ambience has been carried out convincingly. The author has substantiated theoretically the directions for solving problems of strategic management based on the implements of account engineering. Two models of the strategic risk accounting for commercial enterprises have been developed and tested their usage is possible in any industry.

Ключевые слова: Стратегическое управление, резерв, фрактал, чистые активы, чистые пассивы, инструменты бухгалтерского инжиниринга.

Keywords: Strategically management, reserve/fund, fractal, net assets, net liabilities, the implements of account engineering.

За последнее десятилетие роль стратегического управления организацией значительно возросла. Стратегический менеджмент в современных условиях решает ряд взаимосвязанных задач в целях повышения инвестиционной привлекательности бизнеса:

- разработка, реализация и корректировка стратегии в условиях риска и неопределенности внешней среды;

- анализ воздействия внутренних факторов на систему управления финансами фирмы и ряд других.

Теоретические и методологические основы стратегического учета нашли отражение в разработках Е.А. Аксеновой, И.М. Агеева, М. Алле, В. Баксала, Ю. Бригхема, И.Н. Богатой, Н.А. Бреславцевой, Д.В. Бондарева, Ф. Вилнерса, Дж. Гитмана, А. Гентлера, М. Джона, А. Кинга, Г.Е. Крохичевой, Д.В. Курсеева, Е.В. Кузнецовой, Дж. Маршала, Д. Маурика,

Г. Минцберга, Е.И. Муругова, Х. Ризеби, Б. Райна, В.И. Ткача, В.А. Тереховой, А.А. Томсона, М. Триси, Дж. Шпака, А.Н. Щемелев, Ф. Янсена и др.

Изучение литературных источников показывает, что в последнее время бухгалтерская наука развивается по пути интеграции с мировой экономикой. В тоже время, не нашли отражения многие актуальные вопросы финансового, управленческого и стратегического учета рискованных ситуаций:

- не разработана методика учета финансового, управленческого и стратегического учета, анализа и контроля рискованных ситуаций;
- отсутствует резервная система предприятий;
- не освещены проблемы организации управления рискованными ситуациями.

Стратегическое управление не стоит отождествлять с планированием, и его ведением должны заниматься менеджеры. По мнению Г.Е. Крохичевой, стратегия - линейная функция, единая для всех менеджеров, требует анализа, принятия решений и действий, а не планирования. В свою очередь, планирование финансовых и управленческих показателей становится функцией финансового и управленческого учета, что привело к появлению виртуальной и фрактальной бухгалтерии [1, с. 137].

Стратегическое управление представляет собой деятельность по разработке и реализации стратегии в масштабе реального времени. Оно решает следующие задачи:

- преодоление кризисного состояния фирмы, вызванного расхождением ее возможностей и требований среды;
- занятие лидирующего положения на рынке (в отрасли) в перспективе;
- обеспечение жизнеспособности в любой самой неожиданной ситуации;
- создания условий долгосрочного развития с учетом внешних и внутренних возможностей.

Стратегическое управление — это такое управление организацией, которое опирается на человеческий капитал как основу организации, ориентирует производственную деятельность на запросы потребителей, четко реагирует и проводит своевременные изменения в организации, отвечающие вызову со стороны окружения и позволяющие добиваться конкурентных преимуществ, достигая при этом своих целей в долгосрочной перспективе.

При этом принимается во внимание возможность достижения стратегической цели в условиях постоянно меняющейся внешней среды.

Любая фирма, функционирующая в той или иной отрасли, имеет конкурентную стратегию. Эта стратегия может быть разработана на плановой основе или возникнуть стихийно в процессе деятельности различных функциональных подразделений фирмы.

Существует классический подход к формулированию стратегии. Разработка конкурентной стратегии заключается, по существу, в отыскании четкой формулировки того, как предприятие будет вести конкуренцию, какими должны быть его цели и какие средства и действия понадобятся для достижения этих целей.

В результате проведенных исследований ряда предприятий газовой отрасли в Краснодарском крае: ОАО «Апшеронскрайгаз», ОАО «Нефтегорскрайгаз», ОАО «Хадыженскрайгаз» разработана круговая модель конкурентной стратегии.

Модель представляет собой комбинацию целей, преследуемых фирмой и методов, посредством которых эти цели могут быть достигнуты.

«Осью» круговой модели являются цели фирмы, то есть общее определение ее конкурентных намерений и конкретных экономических и неэкономических задач. «Спицы» колеса модели – ключевые направления деловой политики фирмы, с помощью которых она стремится реализовать свои цели.

В модели выделены следующие направления стратегических целей:

- обеспечение динамического развития фрактального рынка в пространственных аспектах и временных горизонтах;
- мониторинг эффективности производственного потенциала;
- развитие инструментов финансовой безопасности путем использования не только традиционного (коэффициентного) подхода, но и инструментов бухгалтерского инжиниринга;
- внедрение сетевой бухгалтерии;
- проведение итерационных процессов выхода на IPO: разработка структурированного плана счетов, разработка учетной политики по МСФО, подготовка отчетности по МСФО;
- управление человеческим капиталом.

Круговая модель стратегического учета рискованных ситуаций, создает на предприятии зону безопасности, позволяет организовать контроль и анализ рискованных ситуаций на всех этапах развития бизнеса.

При этом надо иметь в виду, что в общем виде формулирование конкурентной стратегии связано с рассмотрением ключевых факторов, определяющих границы возможностей успешных компаний. Преимущества и слабости компании заключаются в структуре ее активов и компетенций по сравнению с конкурентами, в том числе в финансовых ресурсах, технологическом состоянии, узнаваемости брендов и т.д. Индивидуальные ценности организации представляют собой мотивации и запросы менеджеров и других работников, на которых лежит задача реализации выбранной стратегии. Преимущества и слабости в сочетании с индивидуальными ценностями определяют внутренние (по отношению к компании) ограничения, накладываемые на возможности выбора успешно реализуемой стратегии.

Фирмы находят множество различных путей к достижению цели, но наилучшей стратегией для конкретной фирмы, безусловно, является уникальное построение, отражающее ее конкретные условия. Тем не менее, в самом широком смысле можно выделить три внутренне согласованных варианта базовой стратегии (которые могут использоваться по отдельности или в комбинации), чтобы создать устойчивую позицию на длительный срок и достичь превосходства над конкурентами в отрасли.

Потенциал отрасли исследовался М.Э. Портером, который пришел к выводу, что тот во многом зависит от формы будущих барьеров входа, улучшения положения отрасли относительно заменителей, максимальной интенсивности конкуренции и силы влияния поставщиков и покупателей на рынок, что обеспечивает увеличение чистых активов отрасли [2, с.47].

Для противодействия конкурентным силам и достижения лучших показателей по сравнению с другими фирмами отрасли профессор М.Э. Портер выделил следующие три потенциально успешных стратегических подхода:

- 1) абсолютное лидерство в издержках;

2) дифференциация;

3) фокусирование.

Первый вариант стратегии – абсолютное лидерство в издержках, состоит в достижении абсолютного отраслевого лидерства в издержках на основе совокупности экономических мер, направленных специально на эту цель. Чтобы обеспечить лидерство в издержках, необходимо активно создавать производственные мощности экономически эффективного масштаба, энергично добиваться снижения издержек на основе накопления опыта, жестко контролировать производственные и накладные расходы, избегать мелких операций с клиентами, минимизировать затраты в таких областях, как исследования и разработки, обслуживание, система сбыта, реклама и т.п. Все это требует огромного внимания к контролю издержек со стороны менеджмента.

Вторая базовая стратегия — это стратегия дифференциации продукта или услуги, предлагаемой фирмой, то есть создания такого продукта или услуги, которая воспринималась бы в рамках всей отрасли как уникальная. Дифференциация защищает от конкурентного соперничества, поскольку создает лояльность потребителей к бренду и снижает чувствительность к цене продукта. Она ведет к росту чистой прибыли, что снижает остроту проблемы издержек.

Третья базовая стратегия — фокусирование на определенной группе покупателей, виде продукции или географическом сегменте рынка. При этом если цели стратегии низких издержек или дифференциации распространяются на отрасль в целом, то стратегия фокусирования означает сосредоточение на более узкой цели, что отражается на деятельности всех функциональных сфер бизнеса. В результате ее реализации фирма достигает либо дифференциации за счет лучшего удовлетворения потребностей целевого рынка, либо снижения затрат при обслуживании этого рынка, либо того и другого.

Выбор той или иной стратегии или принятие стратегического решения основывается на получении информации по всем возможным альтернативам, их сравнении и выборе оптимальной в контексте поставленных целей и задач.

Стратегический управленческий учет сталкивается с проблемой невозможности организации управления стратегией по данным бухгалтерской отчетности. Кроме того, финансовая (бухгалтерская) отчетность, составленная в соответствии с ПБУ, не в полной мере отвечает потребностям стратегического менеджмента в части релевантности данных. Поэтому в системе стратегического управленческого учета предприятий всех отраслей могут использоваться инструменты бухгалтерского инжиниринга – методики по управлению резервной системой и рисками предприятий разработанные исследователями научной школы профессора В.И. Ткача.

Большинство указанных моделей и методик принимали в качестве исходного оператора разделы бухгалтерского баланса, стратегического, прогнозного, ситуационного и других балансов предприятия.

Е.В. Кузнецова предложила применять укрупненные агрегаты плана счетов, что позволяет учесть используемую оптику плана счетов (финансовая, производственная, специализированные) и специфические особенности коммерческого, бюджетного, ассоциативного учета [3, с.274].

Одним из основных учетно-аналитических инструментов отражения и реализации стратегии является стратегический производный балансовый отчет, который позволяет определить фактическое или прогнозируемое влияние на собственность предприятия факторов

внешнего воздействия, на 80% определяющих успех реализации стратегии, что связано с основными позициями экономического роста.

Стратегический производный балансовый отчет позволяет отразить, обосновать и/или скорректировать стратегию предприятия путем постановки на учет реальных или предполагаемых внешних факторов, определения их влияния на изменение собственности предприятия, и выявления причин, вызвавших эти изменения. Составление и использование стратегических производных балансовых отчетов позволяет разработать сценарии развития ситуации, т.е. возможные при создавшихся условиях внешней среды пути развития будущего.

Стратегический производный балансовый отчет используется для определения влияние возможного изменения факторов внешнего воздействия на результаты реализации выбранной предприятием стратегии в виде показателей стратегических чистых активов и стратегических чистых пассивов.

Методика стратегического производного балансового отчета предполагает оценку и учет внешних факторов макросреды, выбор и использование оценки, пригодной для принятия управленческого решения, отражение процессов гипотетического удовлетворения обязательств.

Профессор А.Н. Щемелев трактует стратегический производный балансовый отчет как прогнозный или бюджетный механизм, имеющий статический характер, то есть направленный на определение возможной стоимости коммерческой организации с учетом ряда внешних стратегических факторов на принципах статической балансовой теории [4, с.60-83, 138-160].

При составлении стратегических производных балансовых отчетов возможны две основные ситуации:

1. Позитивный вариант реализации стратегии характеризуется наличием чистых активов в сумме, равной сумме денежных средств, оставшихся после отражения процессов гипотетической реализации и удовлетворения обязательств (Денежные средства = Чистые активы).

2. Негативный вариант реализации стратегии характеризуется отрицательной величиной стоимости ЧА в сумме, равной величине убытка, полученного в результате гипотетической реализации и удовлетворения обязательств (Убытки = Негативные чистые активы).

Для выработки стратегии в отраслевом учете важно понятие сегмента деятельности. Автор рассматривает сегмент как часть деятельности предприятия (основная, инвестиционная, капитальные вложения, реорганизационная, доверительная, инновационная, венчурная и др.), характеризуемая соответствующими учетными признаками, показателями, учетными механизмами, системой отчетности, по результатам которой обеспечивается управление центрами ответственности и затрат, бизнес-единицами, географическими, потребительскими и территориальными фракталами [5, с. 132].

В основу построения стратегического балансового отчета по данным отчетности ОАО «Апшеронскгаз» автором положены четыре стратегии:

- активизация предпринимательской деятельности;
- поддержание и усиление лидерских позиций;
- аутсорсинг части персонала;
- привлечение иностранных инвестиций.

Модель стратегического производного балансового отчета, включает следующие разделы:

- бухгалтерский баланс;
- корректировочные записи;
- скорректированный баланс;
- стратегические бухгалтерские записи;
- стратегический баланс;
- гипотетические бухгалтерские записи;
- стратегический производный балансовый отчет.

В основу построения стратегического производного балансового отчета взят бухгалтерский баланс.

Первый этап включает формирование укрупненных проводок по разделам баланса:

- 1) Постановка на балансовый учет условных активов.
- 2) Выявление объектов, увеличивших состав оборотных активов по результатам непрерывной инвентаризации.
- 3) Выявление расчетных ошибок в бухгалтерском учете внеоборотных активов в результате нарушения сроков ввода в эксплуатацию основных средств, неправильного исчисления первоначальной стоимости, ошибок при отнесении к амортизационным группам.
- 4) Выявление операций, вызвавших увеличение краткосрочной кредиторской задолженности (отсутствие системы внутреннего контроля договорных отношений).

Производится расчет чистых активов скорректированного балансового отчета, что может свидетельствовать о неудовлетворительной работе менеджеров по контролю собственности. Такое управление приводит к занижению фактических чистых активов организации.

Второй этап - это анализ факторов внешней макросреды и выбор параметров, учитываемых при составлении производного балансового отчета, производится по данным стратегических записей путем составления стратегического производного балансового отчета. Автором использована следующая классификация внешних факторов:

- 1) Международные:
 - общеэкономические (цикличность экономического развития, финансовая политика транснациональных банков);
 - международная политика (заключение международных соглашений, образование свободных экономических зон, тарифных соглашений);
 - международный маркетинг;
 - международная конкуренция (организация совместных предприятий, финансовая состоятельность зарубежных партнеров, стратегические зоны хозяйствования).
- 2) Территориально - правовые:
 - политические (состояние финансовой системы, отношение к собственности, нормативное регулирование бухгалтерского учета, отношение государства к предпринимательству, налоговая политика и налоговая система, ограничение монополизма, защита конкуренции);

- экономические и демографические (цикличность экономического развития, уровень доходов, накоплений населения, покупательская способность, предпринимательская активность).

3) Рыночные:

- социально-психологические (потребительский выбор, привычки, традиции, нормы потребления, климат для развития предпринимательства);

- научно-технические (новизна используемых технологий, конкурентоспособность предприятия).

Эти факторы внешней среды предлагается оценивать следующим образом.

Первый фактор: положительный денежный поток предприятия как результат активизации предпринимательской деятельности и увеличения объёмов экспортируемого газа в страны СНГ и ближнего зарубежья.

Второй фактор: отклонения тарифов на газ на базе SWOT-анализа с учетом состояния экономики стран-импортеров в период кризиса (заниженные тарифы, неучтенные объёмы газа, некачественные трубопроводы и оборудование и т.д.).

Производится прогнозный расчет упущенной выгоды (снижение цены реализации, возникновение дополнительных расходов на технологические потери газа).

Третий фактор: прогнозный расчет снижения отпуска газа вследствие финансового кризиса.

Четвертый фактор: оценка эффективной работы менеджеров организации, что может принести дополнительную прибыль, поскольку ОАО «Апшеронскрайгаз» является лидером на оптовом рынке газовой промышленности Краснодарского края.

Пятый фактор: количество и качество трудовых ресурсов. Это один из наиболее важных факторов экономического роста. Вывод на аутсорсинг части сотрудников отделов контроля и обслуживания сетей позволит сократить количество рабочих мест, уменьшить налоговое бремя и снизить управленческие расходы на содержание указанных отделов, что приведет к дополнительной прибыли.

Шестой фактор: привлечение иностранных инвестиций.

Седьмой фактор: расчет дополнительных затрат по привлечению иностранных инвестиций.

Третий этап построения стратегического производного отчета заключается в определении влияния на реализацию выбранной стратегии ценовой составляющей. Для этого используются: гипотетические операции по условной реализации активов и условному удовлетворению обязательств; гипотетический производный балансовый отчет.

В результате реализации выбранной предприятием стратегии общий прирост собственности составил 102 916,8 тыс. руб. от первоначальной стоимости собственности. Это произошло за счет:

- выявленных в результате аудиторской проверки недостатков: + 5 970 тыс. руб.;

- воздействия прогнозируемых внешних факторов на собственность предприятия: +94 622 тыс. руб.;

- отклонения справедливой стоимости активов и обязательств от балансовой стоимости (ценовая составляющая): +2324,8 тыс. руб.

Автоматизированная модель позволяет ежедневно отслеживать риски, уровень рисков и состояние резервной системы, принимать решения по стратегическому управлению риском. Разработанная и апробированная автором модель управленческого учета рискованных ситуаций на основе стратегического балансового отчета ориентирует пользователя на объекты управленческого учета: резервная система, интегрированный риск, ситуационный риск, платежеспособность, финансовое состояние, дотации, активы роста, реорганизационные процессы.

Литература

1. *Крохичева Г. Е.* Виртуальная бухгалтерия: концепция, теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 176 с.: ил.
2. *Портер М.Э.* Конкуренция: пер с англ. – М.: Вильямс, 2000. – 495с.
3. *Кузнецова Е.В.* Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами: монография. – Ростов н/Д: Изд во ЮФУ, 2010. – 352с.
4. *Щемелев А.Н.* Инструменты стратегического учета инноваций: монография. – Ростов н/Д: РГЭУ «РИНХ», 2007. – 162 с
5. *Лилеева Л.Р.* Финансовый, управленческий стратегический учет в организациях связи и телекоммуникаций. – Ростов н/Д: ИПО РГПУ, 2006. – 212 с.