

## REFERENCES

1. Balashova N. N., Chekrygina T. A. Accounting and internal control of accounts payable in agricultural companies in the conditions of financial crisis // Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute. 2011. # 1 (14). P. 189–196.
2. Ivashkevitch V. B. Accounting management reports. M.: Yurist, 2003. 618 p.
3. Melikhov V. A., Perepelkina E. F. Arrangement of accounting-control system of management of the segments of activity of processing companies of the industrial and agricultural complex on the basis of ABC (Activity Based Costing) // Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute. 2011. # 1 (14). P. 197–200.
4. Bocharov V. V. Commercial budgeting. SPb.: Piter, 2003. 368 p.
5. Savchuk V. P. Income management and budgeting. M.: BINOM. Laboratory of knowledge, 2005. 432 p.
6. Khrutsky V. E., Sizova T. V., Gamayunov V. V. Internal companies' budgeting. Desk book for financial planning. M.: Finances and statistics, 2005. 400 p.
7. Shchiborshch K. V. Budgeting of industrial companies activity in Russia. M.: Business and service, 2001. 544 p.

УДК 657

ББК 65.052.206.2

**Глущенко Александра Васильевна,**

д-р экон. наук, профессор,

зав. кафедрой учета, анализа и аудита Волгоградского государственного университета,

г. Волгоград,

e-mail: audit@volsu.ru;

**Гришкева Зоя Васильевна,**

аспирант каф. учета, анализа и аудита Волгоградского государственного университета,

г. Волгоград,

e-mail: audit@volsu.ru

## ИНСТРУМЕНТЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

### THE TOOLS OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

*Рассмотрена история становления стратегического учета из подсистемы управленческого учета, раскрыто основное содержание стратегического управленческого учета с точки зрения различных научных деятелей. Указаны наиболее приемлемые к существующим рыночным условиям инструменты стратегического управленческого учета, которые включают набор методик, характерных для традиционного управленческого учета, стратегического менеджмента и экономико-математического моделирования. Выделены основные, наиболее часто упоминающиеся и применяемые методы, рассмотрено значение методик в системе управления предприятиями.*

*The article has reviewed the history of development of strategic accounting from a subsystem of the administrative accounting; the basic content of strategic administrative accounting from the point of view of various scientists has been revealed. The most appropriate tools of the strategic administrative accounting for the existing market conditions have been indicated, which include the set of techniques specific for the traditional administrative accounting, strategic management and economic-mathematical modeling. The basic, most often mentioned and applied, methods have been underlined; the value of techniques for a company control system has been examined.*

*Ключевые слова: бухгалтерский учет, управленческий учет, стратегический учет, методы стратегического учета, стратегический менеджмент, стратегический управленческий учет, инструменты стратегического управленческого учета, экономико-математическое моделирование, системный подход, комплексный подход.*

*Keywords: accounting, management accounting, strategic accounting, methods of strategic accounting, strategic management, strategic management accounting, tools of strategic management accounting, economic-mathematical modeling, systematic approach, complex approach.*

В современных экономических условиях профессия бухгалтера становится все более значимой и приобретает все более новые профессиональные оттенки. Это связано с развитием рыночных отношений в России, с активизацией экономики и интеграцией экономического прогресса.

Учетная мысль зародилась в глубокой древности. С самого начала учет присутствовал во всех сферах жизни людей. Со временем возникли определенные отношения по поводу обмена, производства. Появились варианты экономического мышления с попытками анализа и обобщения хозяйственных явлений, это были предвестники формирования научного знания, которое дало начало развитию бухгалтерской науки [1]. По мере развития происходило разделение одной большой области учета на составляющие.

До конца XIX в. учетная деятельность представляла собой обычную регистрацию фактов хозяйственной жизни на бумажных носителях. И только в конце XIX в., в эпоху бурного развития промышленного производства, появилась необходимость в использовании учетной информации в интересах принятия решений, а также для обеспечения управленческого процесса всего предприятия. Это и послужило первым толчком к развитию управленческого учета. Несколько позднее, в 1917 г., Федеральная торговая комиссия США выпустила брошюру «Унифицированный бухгалтерский учет» [2], в которой даны первые попытки обобщить практику составления финансовых отчетов американских

компаний. Таким образом, финансовый учет был выделен в отдельную ветвь бухгалтерского учета.

Несмотря на то, что управленческий учет начал свое развитие намного раньше, сам термин «управленческий учет» возник в 50–60-е гг. XX в. в англоязычных странах. В Россию термин «управленческий учет» пришел в 1990-е гг. с первыми зарубежными изданиями, хотя деятельность, которая лежит в основе управленческого учета, велась еще в условиях дорыночной советской экономики. Особенно широкое распространение и глубину проработки имели методы обработки информации о затратах производственного предприятия и нормирование. Современный специалист в области управленческого учета должен не только освоить выработанные методики, но и осознать основную цель своей деятельности, а именно представление информации, пригодной для принятия управленческих решений. В современную Россию управленческий учет пришел в англо-американской традиции (хотя есть еще и немецкая, японская), поэтому англоязычные термины получили у нас широкое распространение [3].

Предпосылкой выделения из общей бухгалтерской системы управленческого учета стало появление калькуляционной бухгалтерии. Основной причиной, по которой произошло разделение общего бухгалтерского учета на финансовый и калькуляционный, стала необходимость сохранения коммерческой тайны предприятия, а также увеличение темпов производства, появление новых технологий. В ряде передовых стран в целях совершенствования калькуляционного учета начали применяться новые методы учета затрат на производство и калькулирование, такие как учет затрат по центрам ответственности, системы «стандарт-кост» «директ-костинг», превратившие систему калькуляционного учета в систему производственного учета. Первыми работами в этой области считаются публикации Х. Эмерсона и Дж. Ч. Гаррисона. Дальнейшее развитие производственного учета привело к возникновению новых функций управления, таких как планирование, контроль, анализ, что привело к превращению производственного учета в управленческий [4]. Основой создания управленческого учета как отдельной системы явился тот факт, что в конце 40-х и начале 50-х гг. XX в. традиционный бухгалтерский учет не давал информации для прогноза хозяйственной деятельности, что особенно актуально в условиях рыночных отношений. Поэтому появилась необходимость дополнения бухгалтерского финансового учета управленческим. Таким образом, система бухгалтерского учета стала включать финансовый и управленческий [5].

Нет единого определения управленческого учета. Однако многие определения строятся по тому же принципу, что и определение бухгалтерского учета. Например, Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер под управленческим учетом понимают процесс идентификации, измерения, сбора, систематизации, анализа, разложения, интерпретации и передачи информации, необходимой для управления какими-либо объектами. Похожее определение можно найти у С. А. Николаевой: «управленческий учет – система сбора, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе, необходимом для управления объектами, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия». О. Н. Волкова под управленческим учетом понимает систему информационного обмена в организации, предназначенную для принятия управленчес-

ких решений, направленных на достижение целей всей организации [3].

Официально управленческий учет был признан в 1972 г. Американская ассоциация бухгалтеров разработала программу обучения управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика [6, с. 27].

К настоящему моменту управленческий учет сформировался в комплексную область бухгалтерского учета. В отношении дальнейшего развития управленческого учета существуют различные высказывания. Одни исследователи полагают, что развитие данного направления не имеет никакой перспективы, другие, напротив, видят в данном учете основу для дальнейшего преобразования. В 80-е гг. прошлого века управленческий учет подвергся серьезной критике, в связи с чем взгляды на данное направление претерпели существенные изменения. В результате споров, сложившихся вокруг управленческого учета, родилось мнение, что традиционный управленческий учет не удовлетворял производственным и конкурентным требованиям предприятий, которые успели сложиться в бизнес-среде. Таким образом, управленческий учет значительно расширил свои границы. Изменения, происходящие в теории и практике управленческого учета, прежде всего связаны с тем, что возникли новые потребности для удовлетворения основной цели современных предприятий – повышения эффективности деятельности как в краткосрочном, так и в долгосрочном периоде [7].

В нашей стране в последние годы происходят немаловажные изменения, касающиеся практически всех сфер жизни человека. В свете происходящих событий требуется пересмотр многих принципов и прежде всего принципов управления экономическими субъектами. Задачей управления является получение самой надежной, полной, своевременной, достоверной, экономически оправданной информации, которую предоставляет учетно-финансовая подсистема каждого экономического субъекта.

Исходя из многочисленных факторов, перспективным направлением управленческого учета выделяют стратегический управленческий учет. Стратегический управленческий учет является новым направлением развития управленческого учета. Термин «стратегический управленческий учет» появился в США и Западной Европе в 80-ых гг. XX в. Данное направление учета нацелено на перспективу и рассматривается как потенциальное направление развития, которое повысит значение управленческого учета. С другой стороны, стратегический учет представляет учетно-аналитическую систему, которая призвана обеспечить информационные потребности стратегического менеджмента [8].

По мнению В. Б. Ивашкевича, стратегический учет рассматривается как разновидность управленческого учета, ориентированная, прежде всего, на отдаленное будущее. Стратегический учет нацелен на перспективу. Информация, которую он предоставляет, при ее правильном использовании позволяет предприятиям избежать многих проблем в бизнесе, найти наиболее перспективные отрасли производства либо избежать финансового краха. Целью стратегического учета является обеспечение эффективного функционирования, выживаемости предприятия на сравнительно длительную перспективу. Стратегический учет органично вписывается в систему управленческого учета, так как предназначен для управления компанией и использует единые с традиционным учетом для управления приемы и методы, ориентированные на простейшие затраты и результаты, маржинальный доход и т. п. [9].

Как было отмечено, инструментарий стратегического управленческого учета включает набор методик – как характерных для традиционного управленческого учета, так и специальных. Происходит некоторое смещение акцентов: так, например, метод «директ-костинг» теряет значение, так как в долгосрочной перспективе все затраты принимают переменный характер, повышается значение метода «АВ-костинг». К собственному инструментарию можно отнести методики анализа, калькуляционные системы [10].

АВС-подход выявляет те виды деятельности, которые провоцируют возникновение затрат, а также рассматривает носителей затрат для этих видов деятельности. Существует целый ряд технологий, основанных на видах деятельности. Сначала был разработан учет затрат по видам деятельности (АВС – Activity-based costing). Затем из него появились управление по видам деятельности и бюджетирование по видам деятельности. Широкое развитие учета затрат по видам деятельности получило во второй половине 80-х гг. XX в., исследованиями в данной области занимались Р. Купер и Р. Каплан. С помощью системы АВС можно проанализировать как производственные накладные, так и непроизводственные расходы. Традиционно производственные накладные расходы распределяются на отдельные продукты с использованием показателей, которые отражают объем произведенной продукции. В отличие от традиционного подхода, система АВС в определенных случаях рассматривает иные, отличные от объема производства показатели для распределения производственных накладных расходов, что важно с точки зрения стратегического управленческого учета. Несмотря на то, что АВС-подход является новой технологией управленческого учета, ее применение не во всех случаях является оправданным. Прежде чем начать внедрение данной технологии, необходимо ответить на ряд вопросов:

1) является ли доля производственных накладных расходов значительной в общем пуле затрат?

2) существует ли причинно-следственная связь между понесенными производственными накладными расходами и объемом производства?

3) существует ли причинно-следственная связь между понесенными производственными накладными расходами и определенными продуктами?

Если предприятие все же решается на переход от традиционной системы учета затрат к учету затрат по видам деятельности, следует учитывать то, что информация, полученная с помощью АВС, приведет к общей прибыльности бизнеса [7].

В связи с переходом на рыночную модель экономики возросла необходимость в анализе окружающей экономической среды и повышении конкурентоспособности с целью благополучного существования и функционирования организации. В результате появилась необходимость в новых методах управления, позволяющих одновременно выполнять все эти задачи. Этими методами стали: сбалансированная система показателей, модель экономической добавленной стоимости и учет затрат по видам деятельности, которые, соответственно, вошли в инструментарий стратегического управленческого учета.

Помимо вышеперечисленных методик, стратегический управленческий учет использует экономико-математические модели. Суть экономико-математического моделирования заключается в описании социально-экономических систем и процессов в виде экономико-математических моделей [11]. Это модели линейного и нелинейного программирования, сетевого планирования, имитационные, игро-

вые, модели исследования операций. Также используются модели оптимального использования производственных мощностей. Имеют место задачи оптимизации состава производственных смесей и раскрытия материалов. Важное место отводится экономико-математическим моделям в ценообразовании, моделям прогнозирования конъюнктуры рынка и определения цен. Огромное значение имеют тренинговые системы моделирования работы предприятия. Освещаются модели народнохозяйственного регулирования [12].

В последнее время возрос спрос на прогнозные исследования в социально-экономической области. Активными пользователями их результатов становится все большее число организаций различного типа.

Инструментарий стратегического управленческого учета определяется методами и приемами тех направлений, по которым развивалась система стратегического управленческого учета. Данная система содержит в себе множество приемов, в том числе методы традиционного управленческого учета, методы стратегического менеджмента и специальные. Постараемся выделить основные, наиболее часто упоминающиеся и применяемые методы (рис.).



Рис. Инструменты стратегического управленческого учета

Из рис. ясно, какой путь проделали многочисленные методы стратегического управленческого учета. Видно, что новые системы управления или системы, их поддерживающие, содержат в себе знания не только одного научного направления, это в значительной мере объясняет эффективность их применения в управлении бизнес-процессами.

Успешная деятельность всей организации, а именно постановка и достижение эффективных и экономически правильных стратегических целей – результат слаженной работы всего инструментария стратегического управленческого учета. Данная учетно-аналитическая система обеспечивает менеджерский аппарат правильной, полной, оперативной информацией.

В связи с переходом на рыночные экономические отношения организации вынуждены были самостоятельно искать пути выживания своего бизнеса. Это послужило толчком к созданию такой службы, которая бы «придумывала» эффективные экономические решения сохранения конкурентоспособности, сохранения доли рынка, увеличе-

ния или переориентации производства, получения прибыли или просто обеспечения достойного существования. Такой службой стал стратегический менеджмент. Но его деятельность осложнялась бы огромным объемом работы по предварительной подготовке информации, на основе которой менеджеры смогли бы принять правильное решение. Поэтому следующий этап развития учетной мысли ознамено-

ван созданием стратегического управленческого учета. Так как данное направление относительно ново, то продолжается разработка его инструментов, которые представляют собой методику ряда направлений. Невозможно, используя только одну область знаний, проводить стратегические преобразования. Только системный и комплексный подход к изменениям может дать положительный результат.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Лупкиова Е. В. История бухгалтерского учета. 3-е изд., перераб. и доп. М.: КНОРУС, 2009. 256 с.
2. Хендриксен Э., Ван Бред М. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
3. Волкова О. Н. Управленческий учет. М.: ТК Велби; Проспект, 2007. 472 с.
4. Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: ИНФРА-М, 2009. 368 с.
5. Чая В. Т., Чупахина Н. И. Аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 18. С. 9–16.
6. Керимов В.Э. Управленческий учет. М.: Маркетинг, 2001, 268 с.
7. Николаева О. Е., Алексеева О. В. Стратегический управленческий учет. М.: Едиториал УРСС, 2003. 304 с.
8. Юрасова И. О. Стратегический управленческий учет // Бухгалтерский учет. 2006. № 24. С. 67–70.
9. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Экономистъ, 2004. 618 с.
10. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М.: Финансы и статистика, 2003. 352 с.
11. Экономико-математические методы и прикладные модели / авт. кол.: В. В. Федосеев, А. Н. Гармаш, Д. М. Дайитбегов и др.; под ред. В. В. Федосеева. М.: ЮНИТИ, 2000. 391 с.
12. Экономико-математические методы и модели / авт. кол.: Н. И. Холод, А. В. Кузнецов, Я. Н. Жихар и др.; под общ. ред. А. В. Кузнецова. Минск: БГЭУ, 1999. 413 с.

## REFERENCES

1. Lupikova E. V. Histor of accounting. 3 ed., revised and amended M.: KNORUS, 2009. 256 p.
2. Hendriksen E. S., Van Brad M. The accounting theory. M.: Finance and statistics, 1997.
3. Volkova O. N. The administrative accounting. M.: TK Velbi, Publishing house Prospekt, 2007. 472 p.
4. Kondrakov N. P., Ivanov M. A. The book-keeping administrative accounting. M.: INFRA-M, 2009. 368 p.
5. Chaya V. T., Chupakhina N. I. Analytical justification of formation and development of the system of administrative accounting // Economic analysis: theory and practice. 2007. # 18. P. 9–16.
6. Kerimov V. E. Administrative accounting: textbook. M.: Marketing, 2001. P. 27.
7. Nikolaeva O. E., Alekseyeva O.V. Strategic administrative accounting. M.: Editorial URSS, 2003. 304 p.
8. Urasova I. O. Strategic administrative accounting // Accounting. 2006. # 24. P. 67–70.
9. Ivashkevich V. B. Book-keeping administrative accounting. M.: Economist, 2004. 618 p.
10. Kaverina O. D. Administrative accounting: systems, methods, procedures. M.: Finance and statistics, 2003. 352 p.
11. Economic-mathematical methods and applied models / group of authors V. V. Fedoseyev, A. N. Garmash, D. M. Dajitbegov, et al.; ed. by V. V. Fedoseyev. M.: UNITY, 2000. 391 p.
12. Economic-mathematical methods and models / group of authors N. I. Kholod, A. B. Kuznetsov, J. N. Zhihar et al.; ed. by A. V. Kuznetsov. Minsk: BGEU, 1999. 413 p.

УДК 657

ББК 65.052.206.1

**Кузнецова Лилия Николаевна,**  
канд. экон. наук, доцент каф. аудита  
Ростовского государственного экономического университета (РИНХ),  
г. Ростов-на-Дону,  
e-mail: lk-vk@rambler.ru

## РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ И ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ БЕНЧМАРКИНГА

## DEVELOPMENT OF ANALYSIS TECHNIQUES OF FINANCIAL AND ECONOMIC INDICATORS USING THE BENCHMARKING

*Статья посвящена исследованию современных методик анализа деятельности организаций. Рассмотрены методики финансово-экономического анализа внешнего окружения организации. Доказана необходимость срав-*

*нения и анализа показателей деятельности организации с конкурентами, лучшими компаниями в глобальном пространстве. Подробно рассмотрены методы проведения финансово-экономического анализа между независимыми*