

ОСНОВНЫЕ СТАДИИ ФОРМИРОВАНИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ПРЕДПРИЯТИЯ

Е.В. Зенина

Определены перспективы формирования подсистемы стратегического учета для реализации деловой стратегии как элемента управления затратами.

Ключевые слова: учет; стратегия; стадия; система; потенциал.

Вопросы организации управленческого учета на предприятиях в настоящее время становятся приоритетными в связи с переходом бухгалтерского учета на международные стандарты. Руководителям предприятий и главным бухгалтерам необходимо четко представлять подсистему управленческого учета, ее функции, задачи, построение.

В международной практике управленческий учет включает планирование, учет, анализ, регулирование и контроль. Следовательно, управленче-

ский учет расширяет финансовый и применяется, прежде всего, для отражения внутренних операций предприятия. Он предназначен для агентов предприятия и его администрации в области управления. Таким образом, управленческий учет – это стратегия и тактика внутреннего управления деятельностью предприятия.

Управленческую учетно-аналитическую систему мы рассматриваем как стратегию и тактику внутреннего управления деятельностью предприя-



Рисунок 1 – Учетная информация, обеспечивающая процесс стратегического управления организацией

тия. Тактика включает информационное обеспечение; контроль и регулирование; оценку результатов принятых управленческих решений и ответственность за их исполнение.

Стратегия представляет собой систему планирования и координации управленческих решений, определяющую развитие предприятия на длительный период, способствующую разработке самостоятельных систем учетных и аналитических операций и взаимообусловленных плановых показателей.

Так как информация, подготовленная управленческим учетом, должна рассматриваться в свете ее конечного влияния на принятие решений, то необходимым условием для правильного восприятия управленческого учета является понимание процесса принятия решений. Применительно к вышеизложенному управленческий учет можно определить как систему планирования, учета, контроля, анализа и оценки информации о затратах и результатах деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных подразделений с целью принятия оперативных (тактических) и прогнозных (стратегических) управленческих решений.

По нашему мнению, в современных условиях предприятию для нормальной производственно-хозяйственной деятельности необходимо формировать общую систему учета, анализа и аудита, имеющую стратегическую ориентацию (рисунок 1). Учетная и аналитическая информация должна содействовать формированию процесса разработки и реализации деловой стратегии организации, а инструменты учетно-аналитической системы должны быть вписаны в процесс стратегического управления.

Переход от управленческого учета затрат к стратегическому управлению затратами является

основной задачей на будущее. Оценка же системы учета будет происходить по ее влиянию на реализацию разработанной стратегии. Стратегическое управление предприятием представляет собой непрерывный циклический процесс, в котором можно выделить три стадии: стратегическое планирование; стратегическая организация; стратегический контроль¹.

В процессе стратегического планирования определяются стратегии организации путем установления ее миссии и целей, анализа стратегических позиций, исследования факторов внешней и внутренней среды, которые могут привести к достижению, удержанию, развитию и капитализации конкурентных преимуществ.

На этой стадии бухгалтерская информация становится основой для финансового анализа, который, с одной стороны, предоставляет данные о финансовой составляющей стратегического потенциала, а с другой – позволяет оценить стратегические альтернативы. Стратегии, которые не являются финансово обоснованными или которые не приведут к адекватной финансовой отдаче, не могут считаться успешными. На этой же стадии в процессе анализа внутренней среды организации проводится стратегический анализ издержек. Внимание концентрируется на сопоставлении издержек фирмы и ее конкурентов.

Инструментами анализа являются:

- Стоимостная цепочка, определяющая деятельность, функции и процессы по разработке,

¹ Ефремов В.С. Стратегия бизнеса. Концепции и методы планирования / В.С. Ефремов. М.: Финпресс, 1998. С. 125.

производству, маркетингу, доставке и поддержке продукта или услуги¹. Традиционно в бухгалтерском учете издержки подсчитываются не основе широкого спектра затрат. Определение издержек по видам выполняемой деятельности подразумевает соотнесение этих издержек со специфическими видами. Для этого требуется преобразовать бухгалтерские данные об издержках фирмы в затраты на выполнение определенных операций, осуществляемых в стоимостных цепочках фирмы, ее поставщиков и потребителей. Эффективное управление стоимостной цепочкой позволяет создать и реализовать конкурентное преимущество.

➤ Стратегическое позиционирование. В зависимости от положения на рынке и подходов к управлению бизнесом М. Портер предлагает пять основных конкурентных стратегий²:

1. Стратегия лидерства по издержкам предусматривает снижение полных издержек производства товара или услуги, что привлекает большое количество покупателей.

2. Стратегия дифференциации направлена на придание товарам специфических черт, отличающих их от товаров фирм-конкурентов, и повышение их ценности для потребителей.

3. Сфокусированная стратегия низких издержек ориентирована на узкий сегмент покупателей, где фирма опережает своих конкурентов за счет более низких издержек производства.

4. Сфокусированная стратегия дифференциации ставит своей целью обеспечение представителей выбранного сегмента товарами или услугами, наиболее полно отвечающими их вкусам и требованиям.

5. Стратегия оптимальных издержек дает возможность покупателям получить за свои деньги большую ценность за счет сочетания низких издержек и широкой дифференциации продукции.

Различные стратегические решения требуют различных взглядов на общую систему учета, которая должна содействовать достижению поставленной цели и реализации выбранной стратегии.

Для того чтобы компания была конкурентоспособной, ее издержки должны примерно соответствовать издержкам конкурентов. В то же время некоторая разница в издержках может существовать, если товары конкурентов существенно дифференцированы. Позиция фирм с высокими издержками уязвима тем больше, чем значительнее

ее издержки превышают издержки непосредственных конкурентов. Поэтому управление затратами должно осуществляться при реализации любой из вышеперечисленных конкурентных стратегий. Фирмы, использующие стратегию лидерства по издержкам и сфокусированную стратегию низких издержек, добиваются успеха в конкурентной борьбе за счет снижения затрат по всей стоимостной цепочке. В условиях ценовой конкуренции эти стратегии наиболее успешны.

Стратегия дифференциации и сфокусированная стратегия дифференциации нацелены на достижение конкурентного преимущества за счет обеспечения потребителей уникальной и большей ценностью в виде нового качества, которое связано с повышенными издержками и влечет за собой повышение цены товара. Однако если отличительное качество достигается на основе применения новой технологии, то появляется возможность для снижения издержек. Конкурентное преимущество, основанное одновременно на дифференциации и низких издержках, фирмы получают при реализации стратегии оптимальных издержек на основе анализа затратнообразующих факторов, в процессе которого рассматривается влияние не только традиционно учитываемых в бухгалтерском учете факторов (цена на сырье, энергию, заработная плата работников и т. д.), но также факторы структурные, зависящие от природы бизнеса (масштаб, диапазон, опыт), и функциональные, зависящие от деятельности внутри самой фирмы (качество, дизайн, технология).

Использование перечисленных инструментов может помочь в понимании структуры затрат организации и значительно продвинуть ее в поиске методов достижения устойчивого конкурентного преимущества.

На стадии стратегической организации выполняется приведение всех ресурсов и внутрифирменных связей, всех целей, задач и областей ответственности работников в полное соответствие с выбранной стратегией. Здесь же проводятся необходимые организационные изменения и вырабатываются политики каждого структурного подразделения. В соответствии с выбранными организационными структурами управления строятся финансовые структуры. Учетная политика формируется таким образом, чтобы максимально содействовать реализации выбранной стратегии.

На этой стадии происходит переход от стратегического планирования к тактическому и оперативному, когда выбранные стратегии детализируются до бизнес-планов и бюджетов. Финансовый анализ, основанный на данных бухгалтерского учета, является одним из ключевых элементов при

¹ Портер М. Международная конкуренция / М. Портер. М.: Междунар. отношения, 1993. С. 95.

² Там же. С. 112.

принятии решения о том, какие тактические программы с наибольшей вероятностью будут эффективны с точки зрения достижения организацией своих стратегических целей.

Смена конкурентной стратегии приводит к изменениям в приемах и методах учетной работы и управлении внутренними процессами. Прежний подход, основывающийся на стандартизированных процедурах учета, уступил место более гибким системам учета, которые ориентированы на реализацию выбранной стратегии¹.

Стратегия лидерства по издержкам и стратегия сфокусированных низких издержек могут быть успешно реализованы благодаря постоянному управлению затратами. Для этого необходимо следующее:

- создать на предприятии системы плановых затрат с жестко допустимыми резервами на расходы;
- ввести системы гибкого бюджетирования для управления издержками производства;
- разработать системы контроля выполнения бюджета. Основным инструментом управления затратами предприятия, работающего в соответствии со стратегией низких издержек, является калькуляция нормативных затрат.

Система учета предприятия, реализующего стратегию дифференциации, должна быть ориентирована на создание покупательской ценности с разумными издержками. Повышение качества продукта может потребовать дополнительных инвестиций в разработку и производство, поэтому важно определить приоритетные направления повышения качества и оценить границы соответствующих экономических выгод предприятия. При стратегии дифференциации устанавливается повышенная цена, покрывающая дополнительные издержки на дифференциацию, следовательно, возникает потребность в калькулировании по простым издержкам.

Поддержкой стратегии оптимальных издержек является индивидуальное управление сниже-

нием издержек и повышением качества продукта одновременно. Следовательно, для того чтобы система управления затратами была эффективной, она должна ориентироваться на реализуемую стратегию, а общая система учета должна основываться на альтернативных возможностях.

В процессе выполнения планов контролируются и анализируются получаемые результаты и эффект, а при необходимости осуществляется корректировка целей, планов и организационного обеспечения. На этой стадии мониторинг показателей деятельности организации или ее подразделений строится на данных, в том числе и бухгалтерского учета.

Система контроля должна быть сориентирована на реализуемую конкурентную стратегию. Для предприятий, которые следуют стратегии дифференциации, целесообразным будет использование системы контроля, базирующейся на субъективных факторах, например, оценке качества взаимодействия менеджеров с покупателями и заказчиками (контроль динамики). В основе системы контроля предприятий с низкими издержками – оценка результатов деятельности менеджеров или полученной прибыли (контроль результатов).

Таким образом, руководству предприятия в современных условиях следует изменить традиционный подход к системе учета, сделать ее инструментом стратегического управления. При этом следует отметить следующее:

1. Учет не является самоцелью, а служит средством для достижения успеха в бизнесе. Об эффективности систем учета следует судить в свете их воздействия на успех деятельности предприятия.
2. Конкретные бухгалтерские методы и способы должны рассматриваться с точки зрения их влияния на достижение целей организации.
3. Общая система учета должна соответствовать стратегии предприятия.

Только в этом случае общая система учета способна принести организации максимальную пользу и обеспечить успех в конкурентной борьбе.

¹ Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1998. С. 246.