

UDC 330:657.1

DOI: 10.34671/SCH.HBR.2019.0304.0021

ПРЕИМУЩЕСТВА СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В КАЧЕСТВЕ ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ИНСТРУМЕНТА РЕАЛИЗАЦИИ СТРАТЕГИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

© 2019

AuthorID: 632870

SPIN: 1726-5768

ORCID: 0000-0002-8199-3643

ScopusID: 57209983986

Ушанов Игорь Геннадьевич, кандидат экономических наук, старший преподаватель
Департамента учета, анализа и аудита

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

(125993, Россия, Москва, ГСП-3, Ленинградский проспект, 49, e-mail: IGUshanov@fa.ru)

Аннотация. Практическая реализация принципов устойчивого развития, которые сегодня стоят на повестке дня многих коммерческих организаций, нацеленных на долгосрочное создание стоимости, требует, помимо прочего, реформирования учетно-аналитической системы организации. Качественная разработка стратегии устойчивого развития невозможна без надлежащего информационного обеспечения, причем принципиальным является получение релевантной информации не только о внутренней среде организации, но и о ключевых аспектах внешней среды. Традиционный управленческий учет не способен в полном объеме решить проблему информационного обеспечения реализации принципов устойчивости, поскольку ориентирован прежде всего на учет внутренних факторов хозяйственной деятельности организации. Возникает необходимость построения такой информационно-аналитической системы, которая способна обеспечить менеджмент организации качественной информацией и о факторах внешней среды. В роли подобной учетно-аналитической системы предлагается рассмотреть стратегический управленческий учет, который позволяет аккумулировать информацию о внешней по отношению к организации среде и обеспечить существенное увеличение аналитических возможностей менеджмента при разработке управленческих решений, направленных на реализацию принципов устойчивости и создание бизнесом стоимости в долгосрочной перспективе. В статье рассматриваются преимущества использования различных инструментов стратегического управленческого учета для информационно-аналитического обеспечения реализации стратегии устойчивого развития.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, стратегия устойчивого развития, экономическая устойчивость, социальная устойчивость, экологическая устойчивость, стейкхолдер, публичная нефинансовая отчетность, цепочка создания стоимости.

ADVANTAGES OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING AS AN INFORMATION AND ANALYTICAL TOOL FOR THE IMPLEMENTATION OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT STRATEGY

© 2019

Ushanov Igor Gennadievich, candidate of economic sciences, senior lecturer

Financial University under the Government of the Russian Federation

(125993, Russia, Moscow, Leningradsky prospect, 49, e-mail: IGUshanov@fa.ru)

Abstract. The practical implementation of the principles of sustainable development, which are now on the agenda of many commercial organizations aimed at long-term value creation, requires, among other things, reforming the accounting and analytical system of the organization. Qualitative development of a sustainable development strategy is impossible without proper information support, and it is essential to obtain relevant information not only about the internal environment of the organization, but also about key aspects of the external environment. Traditional management accounting is not able to fully solve the problem of information support for the implementation of the principles of sustainability, as focused primarily on the internal factors of economic activity of the organization. There is a need to build such an information and analytical system that is able to provide the management of the organization with quality information about environmental factors. In the role of such an accounting and analytical system, it is proposed to consider strategic management accounting, which allows to accumulate information about the environment external to the organization, and to provide a significant increase in the analytical capabilities of management in the development of management decisions aimed at implementing the principles of sustainability and creating business value in the long term. The article discusses the advantages of using various tools of strategic management accounting for information and analytical support of the implementation of the strategy of sustainable development.

Keywords: strategic management accounting, sustainable development strategy, economic sustainability, social sustainability, environmental sustainability, stakeholder, public non-financial reporting, value chain.

ВВЕДЕНИЕ

Постановка проблемы в общем виде и ее связь с важными научными и практическими задачами. Стратегия устойчивого развития, базирующаяся на триедином подходе к обеспечению долгосрочной устойчивости бизнеса путем обеспечения его экономической, экологической и социальной устойчивости, сегодня выступает общепризнанным стратегическим ориентиром для тех экономических субъектов, которые стремятся к созданию стоимости в долгосрочной перспективе. Растет число организаций различных отраслей, внедряющих в свою деятельность принципы устойчивости, и в Российской Федерации. Важно отметить, что в России, вслед за европейскими законодателями, разработан ряд нормативных и методических документов, регламентирующих и стандартизирующих деятельность организации в области устойчивого развития, в частности ре-

ализуется Концепция развития публичной нефинансовой отчетности в Российской Федерации (Распоряжение Правительства РФ от 05.05.17 №876-р), которая в качестве одной из ключевых целей подразумевает совершенствование системы стимулирования экономических субъектов «к повышению информационной открытости и прозрачности результатов воздействия их деятельности на общество и окружающую среду, включая экономическую, экологическую и социальную составляющие» [1]. Растет число коммерческих организаций, регулярно публикующих свою отчетность об устойчивом развитии - по состоянию на 9 сентября 2019г. в Национальном регистре и Библиотеке корпоративных нефинансовых отчетов Российского союза промышленников и предпринимателей зарегистрирован 331 отчет об устойчивом развитии из 972 зарегистрированных нефинансовых отчетов, что составляет 34% [2]. Очевидно,

что общественный запрос на необходимость реализации бизнесом в своей деятельности принципов устойчивого развития и устойчивого инвестирования в будущем будет только нарастать, что побуждает экономические субъекты, нацеленные на долгосрочное создание стоимости, выстраивать соответствующие управленческие механизмы, способные обеспечить эффективное внедрение принципов устойчивости в их текущую деятельность [3]. Одним из ключевых аспектов в указанном контексте выступает необходимость создания учетно-аналитического инструментария реализации стратегии устойчивого развития экономических субъектов.

МЕТОДОЛОГИЯ

Традиционная задача учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта – создание качественной информационной базы для принятия менеджментом эффективных управленческих решений. Актуальность данной задачи бесспорна, однако в условиях реализации организацией принципов устойчивого развития и принятия управленческих решений, направленных на сбалансированность их экономических, экологических и социальных последствий в интересах широкого круга стейкхолдеров, наполнение соответствующей информационной базы должно осуществляться не только за счет информации внутренней среды хозяйствующего субъекта, но и за счет включения информации о факторах внешней среды, в которой функционирует организация. Принципиальным является также требование по включению в подобную информационную базу не только информации финансового характера, но и различных нефинансовых показателей, включая индикаторы экологической и социальной направленности.

Еще одно требование, предъявляемое к информационно-аналитическому обеспечению реализации стратегии устойчивого развития, заключается в необходимости соответствия принципов управления организацией общепризнанному сегодня стейкхолдерскому подходу. Это значит, что учетно-аналитическая система экономического субъекта, следующего принципам устойчивости, должна включать механизм постоянного мониторинга основных требований ключевых заинтересованных сторон, а также различные каналы сбора и анализа информации об экологических и социальных последствиях принимаемых управленческих решений с точки зрения ключевых заинтересованных сторон [4]. Иными словами, механизм формирования информационной базы реализации стратегии устойчивого развития должен предусматривать наличие каналов обратной связи для взаимодействия со стейкхолдерами по ключевым вопросам стратегии организации. Важнейшим элементом организации подобного взаимодействия является регулярная публикация надежной и достоверной нефинансовой отчетности экономического субъекта, ориентированной на широкий круг заинтересованных сторон.

Информационно-аналитический инструментарий реализации принципов устойчивого развития смещает вектор направленности учетной системы экономического субъекта от фиксации результатов свершившихся событий и наступивших последствий ранее принятых управленческих решений к прогнозированию и предварительной оценке принимаемых решений с позиций их соответствия долгосрочным целям и задачам организации по обеспечению ее устойчивости. Подобный подход подразумевает наличие эффективных аналитических инструментов, позволяющих на постоянной основе оценивать влияние текущих изменений во внешней среде на эффективность деятельности организации в будущем и на возможность приращения стоимости всех видов ее капитала [5].

Таким образом, можно утверждать, что информационно-аналитический инструментарий реализации стратегии устойчивого развития предполагает интеграцию в рамках учетной системы экономического субъекта информации внутренней и внешней среды в единый

учетно-аналитический контур [6]. Наличие подобной стратегически ориентированной учетно-аналитической системы выступает необходимым условием создания долгосрочных конкурентных преимуществ, которые несет в себе стратегия устойчивого развития.

Задача построения описанной выше информационно-аналитической системы сводится к переориентации традиционных учетных систем организации (прежде всего управленческого учета) таким образом, чтобы соответствующая учетная информация могла быть использована для обеспечения процессов разработки и реализации стратегии устойчивого развития экономического субъекта, а соответствующие информационно-аналитические инструменты учета могли быть встроены в процесс стратегического управления. В качестве возможного решения озвученной проблемы предлагается рассмотреть стратегический управленческий учет, способный выступать в качестве информационно-аналитического инструмента реализации принципов устойчивого развития коммерческих организаций, ориентированного на максимально полное удовлетворение информационных потребностей ключевых заинтересованных сторон.

Стратегический управленческий учет можно определить как комплексное направление управленческого учета, объединяющее совокупность технологий сбора, регистрации, обобщения и представления информации в целях обеспечения процесса принятия стратегических управленческих решений, ориентированное на учет и анализ как внутренних факторов развития организации, так и внешней бизнес-среды [7-16]. Именно стратегический управленческий учет становится сегодня основным поставщиком информации для стратегического менеджмента. Главное внимание в нем уделяется информации, связанной с внешними по отношению к организации факторами, а также нефинансовой информации и информации из внутренних источников организации о ходе реализации хозяйственных операций и состоянии бизнес-процессов [17]. Стратегический управленческий учет способен выступить в роли информационной базы для принятия ключевых управленческих решений в области устойчивого развития экономического субъекта (рис. 1).



Рисунок 1 – Роль стратегического управленческого учета в информационно-аналитическом обеспечении реализации стратегии устойчивого развития экономических субъектов (составлено автором)

Рассмотрим основные преимущества стратегического управленческого учета в качестве информационно-аналитического инструмента реализации стратегии устойчивого развития коммерческой организации. Во-первых, именно стратегический управленческий учет, в отличие от традиционного управленческого учета, позволяет выделить приоритетные направления деятельности в области устойчивого развития, поскольку позволяет осуществлять анализ релевантной информации о состоянии не только внутренней, но и внешней среды организации.

Во-вторых, информация стратегического управленческого учета, при достаточной развитости соответ-

ствующих учетных систем, обеспечивает возможность всесторонней оценки эффективности принятых ранее управленческих решений в области экономической, экологической и социальной устойчивости с позиций различных заинтересованных сторон (клиентов, поставщиков и партнеров, представителей местных сообществ, общественных организаций и т.п.). Подобная оценка может осуществляться посредством анализа значений соответствующих ключевых показателей эффективности (в случае высокого уровня автоматизации учетных процессов – посредством информационных панелей (dashboards)), путем выявления имеющихся достижений и проблем, а также анализа разрывов между текущими и желаемыми значениями показателей. Иными словами, информация стратегического управленческого учета не только позволяет выявить, какие инициативы в области устойчивого развития представляются наиболее актуальными с точки зрения текущего состояния экономического субъекта и достигнутого им уровня зрелости в области устойчивого развития, заявленных стратегических целей и требований ключевых стейкхолдеров, но и проанализировать, насколько эффективно реализуются поставленные ранее долгосрочные цели и задачи по обеспечению устойчивого развития экономического субъекта.

В-третьих, стратегический управленческий учет может быть использован в качестве инструмента взаимодействия с ключевыми стейкхолдерами и установления обратной связи для оценки возможных последствий принятия организацией тех или иных управленческих решений для ее клиентов, поставщиков, конкурентов и др.

В-четвертых, информация стратегического управленческого учета позволяет регламентировать и структурировать процессы подготовки периодической нефинансовой отчетности путем выделения специализированных учетных процедур, реализующих экологический и социальный учет [18].

РЕЗУЛЬТАТЫ

Постановка социального учета имеет важное значение для экономических субъектов, которые в числе стратегических приоритетов выделяют развитие и совершенствование человеческого капитала. Реализация корпоративной социальной ответственности в организации в полной мере невозможна без наличия системы социального учета [6]. В равной степени и реализация принципов устойчивого развития в деятельности экономического субъекта невозможна без организации социального учета, который может быть выстроен в рамках стратегического управленческого учета. Постановка в организации социального учета (учета человеческого капитала) ни в коей мере не отождествляется с традиционным кадровым учетом, и поэтому связана с преодолением определенных сложностей методического характера, в частности – с необходимостью учета и оценки мало поддающихся формализации параметров, таких как степень приверженности сотрудников корпоративной культуре, лояльность сотрудников и прочие показатели, традиционно относимые к социальной составляющей устойчивого развития коммерческой организации. Однако потенциальный рост эффективности управления человеческим капиталом, выступающим в роли поставщика таких важнейших составляющих капитала организации как интеллектуальный и социально-репутационный, побуждает хозяйствующие субъекты выстраивать систему социального учета, интегрируя ее в стратегический управленческий учет, а соответствующую социальную отчетность – в обязательную составляющую публичной нефинансовой отчетности.

Существенные преимущества заключает в себе построение стратегического управленческого учета в организации и при реализации инновационной деятельности и принципов ответственного инвестирования. Очевидно, что эффективное использование интеллектуального ка-

питала (не только интеллектуальной собственности, но и прочих его составляющих) в коммерческой организации является залогом будущей конкурентоспособности в изменчивой рыночной среде, а также обязательным условием устойчивого развития и создания бизнесом стоимости в долгосрочной перспективе. С другой стороны, реализация инноваций так или иначе предполагает осуществление эффективной инвестиционной деятельности, которая требует тщательнейшего анализа и оценки целесообразности вложения средств с привлечением широкого спектра учетной информации, в том числе и из внешней среды, в качестве поставщика которой выступает стратегический управленческий учет.

Как было отмечено выше, разработка и реализация стратегии устойчивого развития базируются на анализе ключевых требований заинтересованных сторон. Одним из управленческих инструментов, призванных наглядно отразить взаимоотношения экономического субъекта с такими важнейшими стейкхолдерами как поставщики и клиенты, является цепочка создания стоимости. В свою очередь именно включение внешних по отношению к организации звеньев стоимостной цепочки в учетный контур и возможность аналитической обработки соответствующей учетной информации отличает стратегический управленческий учет от традиционного. Таким образом, можно отметить, что стратегический управленческий учет может выступать в качестве поставщика информации для оценки эффективности управленческих решений, способных оказать существенное воздействие на поставщиков и потребителей продукции экономического субъекта.

В частности, оптимизация взаимоотношений с поставщиками в рамках цепочки создания стоимости способствует снижению затрат и повышению эффективности деятельности экономического субъекта. Стратегический управленческий учет способен обеспечить менеджмент организации информацией, необходимой как для отбора потенциальных поставщиков, отвечающих заданным критериям, в т.ч. в части соответствия принципам устойчивого развития, так и для рейтинговой оценки действующих поставщиков по тем же критериям. Выстраивание долгосрочных отношений с поставщиками, уровень зрелости которых в части реализации принципов устойчивого развития признается приемлемым с точки зрения экономического субъекта, несет в себе не только потенциальные возможности по сокращению издержек и оптимизации стоимостной цепочки, но и способствует росту социально-репутационного капитала экономического субъекта в части взаимоотношений с поставщиками, что, в свою очередь, выступает необходимым условием устойчивого развития организации [20].

Информация, получаемая в рамках стратегического управленческого учета, может быть использована также для оптимизации цепочки создания стоимости экономического субъекта в части взаимоотношений с клиентами. В данном случае анализируется информация, отражающая, к примеру, возможный прирост объема продаж в конкретном клиентском сегменте в случае предоставления определенного размера скидки от текущей цены или увеличения отсрочки платежа. Очевидно, что соответствующие управленческие решения принимаются на основе сопоставления, с одной стороны, информации из внешней среды – прогнозируемого увеличения объема продаж, и, с другой стороны, информации внутреннего характера – прироста затрат, связанного с привлечением дополнительных финансовых ресурсов. Соответствующая информация может быть получена в рамках стратегического управленческого учета. Установление долгосрочных устойчивых отношений с клиентами также способствует увеличению соответствующей компоненты социально-репутационного капитала.

Информация стратегического управленческого учета

может найти применение и при оптимизации внутренних по отношению к экономическому субъекту звеньев стоимостной цепочки на основе сравнительного анализа затрат. В данном случае под сравнительным анализом затрат понимается сопоставление уровня отдельных статей затрат экономического субъекта с соответствующими затратами ближайших конкурентов. Подобный сравнительный анализ требует широкого включения в учетный контур экономического субъекта информации из внешней среды как финансового, так и нефинансового характера. В частности, к нефинансовым показателям могут быть отнесены такие показатели как эффективность использования конкурентами различных видов материальных ресурсов, энергии, воды, природных ресурсов, степень использования конкурентами вторичного сырья и возвратных отходов, условия взаимодействия с поставщиками, деловая репутация, сложившийся уровень доверия к экономическим субъектам со стороны представителей местных сообществ и общественных организаций и пр. Перечисленные факторы, в свою очередь, имеют принципиальное значение при разработке и реализации стратегии устойчивого развития, а также самооценки экономическим субъектом достигнутого уровня устойчивого развития по сравнению с конкурентами.

Экономическими субъектами при реализации стратегии устойчивого развития, обуславливающей необходимость использования широкого спектра информации, как о внутренней, так и внешней по отношению к организации и ее среды, в качестве обеспечивающего информационно-аналитического инструмента может быть использована подсистема стратегического управленческого учета. Подсистема стратегического управленческого учета позволяет формировать релевантную информацию для принятия эффективных управленческих решений, направленных на совершенствование стратегического управления, оценку эффективности деятельности организации в части реализации принципов устойчивого развития, идентификацию ключевых рисков и возможностей и осуществление взаимодействия с ключевыми стейкхолдерами [19].

Таким образом, сравнительный анализ затрат, осуществляемый на базе информации стратегического управленческого учета, обеспечивает также возможность реализации контрольной функции путем своевременного выявления и анализа отклонений, что способствует минимизации потерь всех видов ресурсов коммерческой организации и создает условия для принятия своевременных управленческих решений, направленных на поддержание экономической устойчивости хозяйствующего субъекта в конкурентной борьбе.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 N 876-р «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=216631&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.07964123501709541#07350333139844549>. Дата обращения: 04.05.2019г.
2. Национальный Регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов Российского союза промышленников и предпринимателей. URL: <http://xn--o1aabe.xn--plai/simplepage/157>. Дата обращения: 06.10.2019г.
3. Ефимова О.В. Матричный подход к формированию и раскрытию информации о ресурсах в интегрированной отчетности организации // Аудиторские ведомости. 2017. №3. С. 1-12.
4. Ефимова О.Е., Никифорова Е.В., Шнайдер О.В. и др. Финансово-аналитические инструменты устойчивого развития экономических субъектов: учебник / коллектив авторов; под ред. О.В. Ефимовой. – М.: КНОРУС, 2019. – 178с.
5. Международный стандарт интегрированной отчетности. URL: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>. Дата обращения: 04.05.2019г.
6. Булыга Р.П. Научно-методологическая база развития современных методов аудита и контроля: учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2018. – 215 с.
7. Ушанов И.Г. Развитие методического обеспечения стратегического управленческого учета: автореферат диссертации на соискание ученой степени канд. экон. наук. – Саратов: Издательский центр

Саратовского государственного социально-экономического университета, 2012. – 20 с.

8. Никифорова Е.В. Системы управленческого учета и контроля современного предприятия // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2014. № 2 (7). С. 47-49.
9. Шульпина Е.А., Боровицкая М.В. Роль справедливой стоимости в развитии стратегического управленческого учета // Карельский научный журнал. 2016. Т. 5. № 3 (16). С. 28-30.
10. Шнайдер О.В. Взаимосвязь внутреннего контроля и управленческого учета финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта банковского сектора // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2018. Т. 7. № 1 (22). С. 271-275.
11. Тямусев Д.И. Методические подходы формирования системы управленческого учета и контроля в организациях розничной торговли // Балтийский гуманитарный журнал. 2014. № 2 (7). С. 80-82.
12. Тремасова Е.А., Боровицкая М.В. Использование внутренней отчетности в рамках стратегического управленческого учета // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2015. № 2 (11). С. 69-72.
13. Ушанов И.Г. Стратегический управленческий учет как информационная основа бизнес-анализа // Балтийский гуманитарный журнал. 2014. № 2 (7). С. 85-88.
14. Голиков О.И., Николаева Н.А. Основы классификации и методы управления затратами в системе стратегического управленческого учета // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2014. № 1 (6). С. 26-30.
15. Смагина А.Ю. К вопросам о взаимосвязи системы финансового, управленческого и налогового учета // Вестник НГИЭИ. 2015. № 1 (44). С. 74-79.
16. Боровицкая М.В. Система внутреннего контроля как элемент стратегического управленческого учета // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2018. Т. 7. № 1 (22). С. 61-65.
17. Бариленко В.И., Ефимова О.В., Никифорова Е.В. и др. Информационно-аналитическое обеспечение устойчивого развития экономических субъектов. Монография. Ефимова О.В., ред. М.: RUScience, 2015 - 160 с.
18. Кальницкая И.В. Учетно-аналитическое обеспечение управления устойчивым развитием организации // Экономический анализ: теория и практика. 2015. №17 (416). С. 21-32.
19. Ефимова О.В. Формирование отчетности об устойчивом развитии: этапы и процедуры подготовки // Учет. Анализ. Аудит. 2018. №5 (3). С. 40-53. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-40-53.
20. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа // Международный бухгалтерский учет. 2014. №10 (304). С. 2-15.