

UDC 338.001.36

DOI: 10.34671/SCH.HBR.2020.0403.0021

**ВОЗМОЖНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ ИНСТРУМЕНТОВ СТРАТЕГИЧЕСКОГО  
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УСТОЙЧИВОГО  
РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ**

© 2020

AuthorID: 466735

SPIN: 7631-4552

**Хмара Дмитрий Сергеевич**, кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики  
судостроительной промышленности

*Санкт-Петербургский государственный морской технический университет*

(190121, Россия, Санкт-Петербург, улица Лоцманская, дом 3я, 14, e-mail: dskhmara@yandex.ru)

AuthorID: 696870

SPIN: 7151-0761

ORCID: 0000-0002-4691-7098

**Сорокина Вера Викторовна**, кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента  
бизнес-аналитики, Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа

*Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации*

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

AuthorID: 698522

SPIN: 8095-2917

ORCID: 0000-0001-8372-4706

**Шнайдер Виктор Викторович**, кандидат экономических наук, доцент департамента  
магистратуры (бизнес программ)

*Тольяттинский государственный университет*

(445020, Россия, Тольятти, улица Белорусская, 14, e-mail: gerutti1881@mail.ru)

**Аннотация.** В статье систематизируются и обобщаются возможности применения инструментов стратегического управленческого учета для целей устойчивого развития экономических субъектов. Заметим, что поводом для отделения от традиционной системы учета управленческого учета стало калькулирование в бухгалтерском учете. Причина разделения традиционного бухгалтерско-финансового учета на финансовый учет и калькуляционный учет являлось необходимость в сохранении коммерческой тайны субъектов хозяйствования, ориентированных на внедрение и реализацию технологий инновационного направления, увеличивающих темпы производства. В это время разрабатывались и реализовывались новые методы калькулирования и учета затрат на производство, а именно: методы «стандарт-кост», «директ-костинг», «таргет-кост» и др. Важным моментом в изменениях учета явилось выделение в системе управленческого учета таких направлений как учет затрат по центрам ответственности, центрам затрат и центрам прибыли. Данные управленческого учета определяющие уровень затрат по различным категориям способствуют принятию рациональных, эффективных и перспективных управленческих решений подкрепленных экономической выгодой. Бесспорно то, что прежде чем рассмотреть инструменты стратегического управленческого учета стоит изучить само понятие этого учета, разбираться и изучать понятийный аппарат, его цели и задачи, определить его назначение и степень важности в функционировании для экономического субъекта. Отметим факт того, что терминология вокруг дефиниций управленческий учет, управленческий анализ, управленческий менеджмент и стратегический управленческий учет подвержена дискуссии со стороны ведущих специалистов в области управленческого учета. Несмотря на это следует отметить то, что возникновение управленческого учета характеризуется намного раньше, чем дефиниция «управленческий учет».

**Ключевые слова:** дефиниции, инструменты управленческого учета, зарубежный опыт, затраты, калькуляционный учет, методы, производство, систематизация, стратегия развития, устойчивость, функционирование, центры затрат, центры ответственности, экономический субъект.

**OPPORTUNITIES FOR APPLYING STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING TOOLS  
FOR THE SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF A COMMERCIAL ORGANIZATION**

**Khmara Dmitry Sergeevich**, PhD in Economics, associate Professor of the Department  
of Economics of the shipbuilding industry

*Saint Petersburg state marine technical University*

(190121, Russia, Saint Petersburg, 3ya Lotsmanskaya street, 14, e-mail: dskhmara@yandex.ru)

**Sorokina Vera Viktorovna**, candidate of economic Sciences, associate Professor, Department  
of business Analytics, faculty of tax, audit and business analysis

*Financial University under the Government of the Russian Federation*

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

**Schneider Viktor Viktorovich**, PhD in Economics, associate Professor of the Department  
of master's degree (business program)

*Togliatti state University*

(445020, Russia, Tolyatti, Belorusskaya street 14, e-mail: gerutti1881@mail.ru)

**Abstract.** The article systematizes and summarizes the possibilities of using strategic management accounting tools for the purposes of sustainable development of economic entities. Note that the reason for separating management accounting from the traditional accounting system was the calculation in accounting. The reason for the division of traditional accounting and financial accounting into financial accounting and calculation accounting was the need to preserve the commercial secrets of business entities focused on the introduction and implementation of innovative technologies that increase the pace of production. At this time, new methods of calculating and accounting for production costs were developed and implemented, namely: standard-cost, direct-costing, target-cost, and others. An important point in the accounting changes was the allocation of such areas in the management accounting system as cost accounting for responsibility centers, cost centers, and profit centers. Management accounting data that determine the level of costs in various categories contribute to the adoption of rational, effective and promising management decisions supported by economic benefits. It is indisputable that before considering the tools of strategic management accounting, it is necessary to study the concept of this accounting, understand and

study the conceptual apparatus, its goals and objectives, determine its purpose and the degree of importance in functioning for an economic entity. Note the fact that the terminology around the definitions of management accounting, management analysis, management management and strategic management accounting is subject to discussion by leading experts in the field of management accounting. Despite this, it should be noted that the emergence of management accounting is characterized much earlier than the definition of "management accounting".

**Keywords:** definitions, management accounting tools, foreign experience, costs, calculation accounting, methods, production, systematization, development strategy, sustainability, functioning, cost centers, responsibility centers, economic entity.

## ВВЕДЕНИЕ

*Постановка проблемы в общем виде.* В западных странах применение управленческого учета определено серединой двадцатого века, в России его использование экономическими субъектами обуславливается последним десятилетием двадцатого века. Однако, российская история формирования учетной системы характеризует использование методов нормирования и формирования затрат в период существования плановой советской экономики. Требования настоящего времени к системе управленческого учета расширились и нацелены не только на нормативное и эффективное использование ресурсов экономического субъекта, но и на его стратегию устойчивого развития в целом.

Ведение бизнес процессов в настоящем времени сопряжено с различными факторами риска, в числе которых следует выделить нескончаемые санкции против России, нестабильность экономических отношений, социальные и экологические явления и т.д. Волатильность экономических взаимоотношений между субъектами хозяйствования и государствами мирового пространства предопределяют необходимость постоянного контроля и корректировки стратегии развития в целом для государства и в частности для его субъектов хозяйствования. В этой связи необходимо исследовать возможности применения инструментов стратегического управленческого учета для целей устойчивого развития экономических субъектов. Прямая и основная задача управления заключается в получении информации отражающей оперативность, полноту, надежность и достоверность бизнес процессов и изменений в них для принятия эффективных и стратегических управленческих решений, при этом требование к экономическим оправданной информации является приоритетным. Впоследствии переработка такой информации является результатом выдачи инструкций подразделениям для выполнения первоочередных целей экономического субъекта.

## МЕТОДОЛОГИЯ

Методология исследований управленческого учета определяет важность данного аспекта для любого экономического субъекта с точки зрения управления всеми его процессами финансово-хозяйственной деятельности. Вопросами управленческого учета занимаются ведущие российские и зарубежные специалисты. Среди научных трудов определяющих важность управленческого учета необходимо выделить труды: С.В. Булгаковой [1], В.Б. Ивашкевича [2], Т.П. Карповой [3], В.Э. Керимова [4], Н.Т. Лабынцева и Е.А. Шароватовой [5], Д.В. Лысенко [6], В.Ф. Палий [7], Т.М. Тарасовой [8], Ч. Хорнгрена, Д. Фостера, Ш. Друри [9], А.Д. Шеремета [10], Т.Г. Шешуковой [11-13] и др. [14-16].

В Российской Федерации распространены и применимы англоязычные термины, поскольку именно англо-американская школа была изучена и рассмотрена нашими специалистами, а не немецкая или японская, которые в свою очередь тоже внесли неоценимый вклад в мировой опыт ведения управленческого учета [17].

## РЕЗУЛЬТАТЫ

Эффективное функционирование каждого экономического субъекта должно поддерживаться необходимым уровнем конкурентоспособности. Высокий уровень конкурентоспособности экономического субъекта достигается посредством качественного управления и эффективного контроля за финансово-хозяйственными процессами и в особенности за финансовыми потоками

субъекта. Система управленческого учета экономического субъекта нацелена на обеспечение требуемой эффективности функционирования.

В истории 1972 года определено официальное признание управленческого учета. В это же время американской ассоциацией бухгалтеров была разработана программа по обучению управленческому учету. Обучившиеся специалисты по данной программе получали квалификацию бухгалтера-аналитика.

В настоящее время инструментами управленческого и стратегического учета пользуется большее количество бухгалтеров учетчиков и аналитиков. Ими применяются разнообразные методики, определяющие традиционные и специфические направления в проведении стратегического управленческого учета. В последнее время специалистами в области стратегического управленческого учета отмечается некоторое смещение методических акцентов. Как пример, следует обратить внимание на то, что в последнее время метод «директ-костинг» теряет свое значение для принятия оперативных управленческих решений, так как в долгосрочном периоде все затраты становятся переменными. В свою очередь отмечено приоритетное использование метода «ABC-костинг» [18]. Кроме данного метода, отдельные экономические субъекты в целях сокращения издержек и повышения своей конкурентоспособности используют метод «таргет-костинг». Также стоит упомянуть такие инструменты как использование показателей ССП (балансированная система показателей), методы мозгового штурма и прочие.

Изначально рассмотрим ABC-costing метод, выявляющий виды деятельности, провоцирующие возникновение затрат, и подробно рассматривающий возникновение и формирование затрат по каждому виду деятельности экономического субъекта. При помощи системы ABC можно провести анализ и производственных и непроизводственных расходов. В Российской Федерации данный метод набирает свою активность. Первая волна его внедрения пришлась на период кризиса в 2008 – 2011 годов, в то время как вторая пришлась на кризис, вызванный введенными санкциями. Данные события послужили поводом для оптимизации своих бизнес-процессов и поисков новых решений для сокращения затрат. Это дало мотивацию экономическим субъектам воспользоваться ABC-costing методом. Внедрение данного метода стоит рассматривать как системное мероприятие, которое перестраивает всю систему управления и позволяет выявить наименее и наиболее эффективные участки бизнеса.

Также стоит отметить, что сравнительно с развитыми странами в России проникновение данного метода достаточно небольшое и сдерживается несколькими факторами. «Предприниматели слабо понимают суть и преимущества данного метода, полагают, что его внедрение слишком сложное и дорогое. Помимо этого, в нашей стране не развита деловая традиция и рынок консалтинговых компаний, которые способны оказывать ABC-анализ по доступным ценам, в полной мере» [19].

Функционирование ABC-costing системы выглядит следующим образом (см. рисунок 1).

Логика и принцип метода ABC состоят в подробном структурировании групп затрат, определение причинно-следственных связей, носителей затрат и операций. «Благодаря современным вычислительным мощностям на сегодняшний день подобные задачи решаются доста-

точно быстро и эффективно» [20].



Рисунок 1 – Этапы функционирования системы ABC-costing

Еще одним инструментом, которым пользуются экономические субъекты является метод «target-costing». Данный метод зародился в 1960-х годах в Японии. С 1995 года «таргет-костинг» определяют как систему управления целевыми затратами. Метод представляет собой систему стратегического планирования и управления затратами. При этом в целях сокращения производственных затрат калькулируется целевая себестоимость. Инструментарий этого метода позволяет организации усовершенствовать внутрипроизводственные связи путем определения функции продукта. Метод «таргет-костинг» используется всеми экономическими субъектами мирового пространства, наибольшую значимость его применения и использования рассматривают инновационные отрасли и сфера обслуживания.

Под целевыми затратами подразумеваются предполагаемые затраты на производства продукта, который принесет целевую прибыль и таким образом установит конечную цену для потребителя. Целевые издержки определяются на этапах согласования стратегических целей предприятия и отображаются в системе учета на всех этапах жизненного цикла продукта.

Последовательность действий при применении таргет-костинг выглядит так (см. рисунок 2).

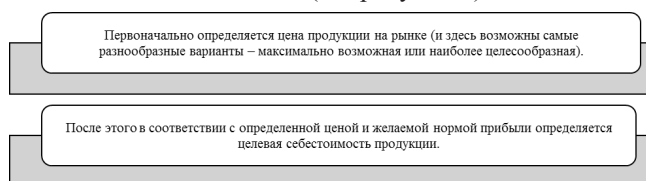


Рисунок 2 - Последовательность действий при применении таргет-костинг

Суть данного метода состоит в следующем: в первую очередь необходимо определить цену за единицу продукции, при которой экономический субъект сможет продать плановое количество своей продукции и при этом сохранить прибыль на прежнем уровне.

Японскими менеджерами традиционная формула ценообразования была преобразована следующим образом:

$$\text{Себестоимость} + \text{Прибыль} = \text{Цена} \quad (1)$$

При этом цена, в концепции «таргет-костинг» трансформируется в равенство:

$$\text{Цена} - \text{Прибыль} = \text{Себестоимость} \quad (2)$$

Достаточно упрощенное решение ценообразования позволяет проводить предварительный контроль за ф

мированием затрат и экономией ресурсов ещё на стадии ввода продукции в производственный процесс.

Для определения целевой себестоимости продукта или услуги величина прибыли, на которую рассчитывает экономический субъект, вычитается из ожидаемой рыночной цены. Далее все участники производственного процесса проектируют производство таким образом, чтобы изготовить продукт или оказать услугу, соответствующие целевой себестоимости.

Процесс проектирования продукта за рубежом (в основном его используют западные страны нашего зарубежья) реализовывался в следующей последовательности:

$$\text{Проектирование} > \text{Себестоимость} > \text{Перепроектирование} \quad (3)$$

В то время Япония данный процесс преобразила в иной вид:

$$\text{Себестоимость} > \text{Проектирование} > \text{Себестоимость} \quad (4)$$

Таким образом, можно определить пять этапов проектирования продукта (см. рисунок 3).

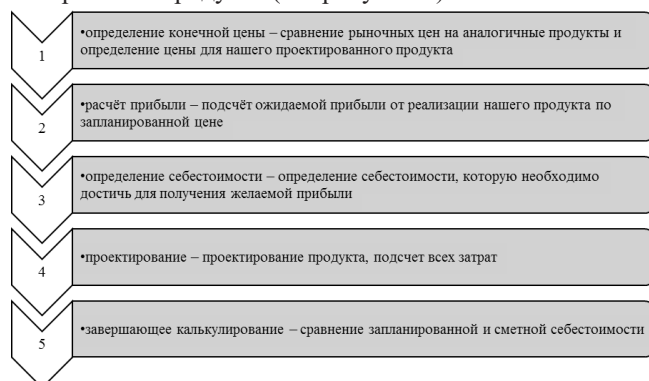


Рисунок 3 - Этапы проектирования продукта

Необходимо отметить, что если предварительная себестоимость оказывается выше запланированной, то происходит перепроектирование продукта с приведением статей затрат, величина которых оказалась выше плана, к запланированным величинам.

Таким образом, в первую очередь использование метода «таргет-костинг» направлено на снижение затрат еще на начальном периоде ввода продукта в производственный процесс. Исходя из этого метод «таргет-костинг» можно считать стратегическим инструментом, с помощью которого вся производственная деятельность экономического субъекта контролируется и координируется в соответствии с главным стратегическим ориентиром — целевой себестоимостью. При использовании данного инструмента в производственных процессах экономического субъекта получается продукт, обладающий желаемыми для потребителями характеристиками и имеющий конкурентную рыночную цену реализации [21].

Еще одним инструментом стратегического управления менеджмента, который следует упомянуть, является система сбалансированных показателей (ССП). Данная система - это инструмент управления экономическим субъектом на основе оценки и измерения её эффективности по заданному набору подобранных показателей, которые являются отражением всех аспектов деятельности субъекта.

Главный принцип инструмента обуславливается доступностью информации для работников экономического субъекта всех уровней. В то же время задачей СПП выступает трансформирование миссии экономического субъекта в конкретные цели, задачи и показатели, а также донесение их до сотрудников.

Для решения данной задачи необходимо:

Во-первых, четко сформулировать стратегию экономического субъекта и отразить её в конкретных задачах.

Во-вторых, устанавливается соответствие между стратегическими целями и показателями их достижения.

В-третьих, определяются и планируются цели и стра

тегические инициативы.

И в заключении полным ходом идет расширение обратной связи от сотрудников и их про информированности.

В системе ССП существует четыре точки зрения или группы показателей, с которых нужно собирать и анализировать данные (см. рисунок 4).



Рисунок 4 - ССП - четыре основы

Финансовые показатели, конечно, не игнорируются ССП, поскольку именно они являются индикаторами правильности предпринятых решений.

Клиентская составляющая посвящена в основном удовлетворению клиентских потребностей, сохранение базы клиентов, анализу доли и общему объему рынка клиентов.

Третья составляющая отвечает за определения тех первостепенных внутренних бизнес-процессов, от которых в большей степени зависят как успех в достижении финансовых задач компании, так и удовлетворении клиентских потребностей.

Четвертая составляющая отвечает за обеспечение надлежащей инфраструктуры экономического субъекта, организационное обучение и карьерный рост сотрудников, который позволит долговременный рост и совершенствование субъекту во времени.

Перед тем как внедрить систему сбалансированных показателей в стратегический управленческий учет экономического субъекту необходимо грамотно выделить показатели, которые будут обозначены по каждой из четырех составляющих, и по которым будет определяться успешность работы субъекта в долгосрочной перспективе. «На основе данных системы сбалансированных показателей у топ менеджмента экономического субъекта будет более четкое сформировано представление о результатах их работы, а значит, они смогут добиться наиболее мудрых и взвешенных решений» [22].

Заметим, что вышеперечисленные инструменты могут использоваться в формировании стратегии устойчивого развития в комплексе с экономико-математическими моделями, способными математически моделировать социально-экономические системы и процессы. При этом особое место в математических моделях отводится вопросам ценообразования и определения структуры рынка.

## ВЫВОДЫ

С тех пор как экономика перешла на рельсы рыночных отношений, экономические субъекты вынуждены самостоятельно бороться и искать верные решения для устойчивого развития бизнеса не только сегодня, но и в будущем. Такая позиция экономических субъектов смотивировала создание отдельного направления - это стратегического управленческого учета, позволяющего проводить аналитику и разрабатывать правильные и эффективные экономические решения с целью сохранения доли рынка и повышения конкурентоспособности субъекта. Стратегический управленческий менеджмент направление по своей сути является относительно новым, кроме того, оно не закреплено на государственном уровне, и экономические субъекты вольны распоряжаться им в зависимости от их нужд и средств, что способствует проявлению свободы мыслей и даёт огромное пространство для креативных идей и дальнейшего развития инструментария стратегического управленческого учета.

На сегодняшний день уже очевидно, что экономи-

ческие субъекты, которые воспользовались данным инструментом, смогли открыть для себя новые горизонты, существенно повысить свою эффективность, а также обеспечить себе благоприятные перспективы на долгое время вперед.

В заключении хочется отметить, что успех экономических субъектов, достижение своих стратегических целей, эффективная и слаженная работа – это результат правильной работы стратегического управленческого учета, который обеспечивает управленческий менеджмент достоверной, оперативной и полной информацией. А также, что не маловажно, информацией, которая будет актуальна в будущем и позволит быть на шаг впереди конкурентов.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Булгакова С.В. Структурирование процедур и инструментов управленческого учета // Вестник Воронежского государственного университета. Сер.: Экономика и управление. 2006. № 1. С. 169–173.
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. М.: Юрист, 2003.
3. Карпов Т.П. Управленческий учет: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.
4. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: Учебник. – М.: Дашков и Ко, 2001.
5. Лабынцев, Н. Т., Шароватова, Е. А. Некоторые аспекты управленческого учета логистической деятельности // Управленческий учет. – 2012. – № 2. – С. 20–27.
6. Лысенко Д.В. Организация управленческого учета // Аудит и налогообложение. 2009 № 2–4.
7. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М.: Инфра-М, 2006.
8. Тарасова Т.М. Организация управленческого учета на предприятии в современных условиях // Экономический анализ: теория и практика. 2012. № 24 (279).
9. Хорнгрен Ч., Фостер Д., Друри Ш. Управленческий учет / пер. с англ. СПб: Питер, 2008.
10. Шеремет А.Д. Управленческий учет: учебник. 4-е изд. М.: Инфра-М, 2009.
11. Шеишук Т.Г., Мухина Е.Р. Проблемы управленческого учета на предприятиях электротехнической промышленности // Международный бухгалтерский учет. 2013. №12(258), С. 2-10.
12. Шеишук Т.Г., Колесень Е.В. Экономический потенциал предприятия: сущность, компоненты, структура // Вестник Пермского университета. Сер.: Экономика. 2011. № 4. С. 118–127.
13. Шеишук Т.Г., Красильников Д.Г. История и перспективы развития управленческого учета на предприятии // Вестник Пермского университета. Сер.: Экономика. 2010. № 4. С. 20–27.
14. Омаров С.А. Управленческий учет как эффективный инструмент // Балканское научное обозрение. 2019. Т. 3. № 4 (6). С. 103–107.
15. 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.
16. 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.
17. Волкова О. Н. Управленческий учет. М.: ТК Велби; Проспект, 2007. 472 с.
18. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М.: Финансы и статистика, 2003. 352 с.
19. Просвирина И.И., Закиров Д.Р. «ABC-costing как новое направление услуг российских консалтинговых компаний: практические аспекты», Серия «экономика и менеджмент», выпуск 20.
20. Каверина О.Д. «Статистика и учет О.Д. Каверина перспективы развития калькуляционной системы «AB-KOSTING», Вестник Санкт-Петербургского Университета Сер. 5. Вып. 1, 2005 г.
21. [http://www.up-pro.ru/library/management\\_accounting/cost\\_target-kosting.html](http://www.up-pro.ru/library/management_accounting/cost_target-kosting.html)
22. Роберт С. Канлан, Дейвид П. Нортон. «Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию», ЗАО «Олимп-Бизнес», г. Москва, 2003 г.

The article was received by the editors 02.07.2020

The article was accepted for publication 27.08.2020