

УДК 338.2

*В. В. ЗАЗЕРСКАЯ, канд. экон. наук, доцент
Брестский государственный технический университет*

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ И КОНТРОЛЛИНГА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Рассматриваются основные инструменты стратегического контроллинга в разрезе управленческого учета и анализа. На основе исследования инструментария для формирования концепции стратегического управления затратами и контроллинга дана оценка информационному обеспечению управленческих решений и проведена систематизация моделей стратегического учета затрат.

Достижение высоких результатов хозяйственной деятельности требует использования эффективной системы управления ресурсами и контроля показателей деятельности для их более рационального использования.

Решение такой комплексной задачи возможно при помощи интегрированных систем управления эффективностью бизнеса, способных поддержать достижение стратегических целей. Результативность стратегического процесса зависит от информационного обеспечения, которое помогает составлять качественные прогнозы, а соответственно и стратегии.

В последнее десятилетие потребность в качественной информации определила особую значимость задачи разработки современных решений в области стратегического управления и стратегического контроля. В этих условиях особую актуальность обретает вопрос разработки на системной основе научно обоснованной обобщенной концепции стратегического управления затратами и контроллинга, позволяющей создавать эффективные инструменты.

Становление интегрированной системы измерения и интерпретации показателей деятельности, которые можно использовать для корректировки стратегии и управления, обусловлено:

- 1) развитием частного предпринимательства, в частности среднего бизнеса;
- 2) ростом инновационных технологий управления, основой которых выступает контроллинг как высшее достижение современного менеджмента;
- 3) политической стабилизацией и экономическим ростом, что ведет к наращиванию иностранных инвестиций, в том числе и прямых;
- 4) внедрением международных стандартов бухгалтерского учета и аудита. Учетные системы (бухгалтерский, налоговый и управленческий учет)

становятся более самостоятельными, что формирует условия для их дальнейшего развития.

Одна из важнейших задач контроллинга – управление прибылью предприятия, поэтому в ракурсе внимания находятся затраты: их виды, места возникновения и принципы управления ими. Развитие стратегического учетно-аналитического обеспечения управления затратами происходит в рамках закономерного сближения управленческого и экономического подходов. Формирование аналитического инструментария управления затратами происходит через администрирование деятельности предприятия с помощью таких элементов как планирование, мотивация и контроль и опирается на систему контроллинга.

Существует две модели контроллинга. Американская модель базируется на процессуальном подходе, немецкая на системном. Первая модель распространяется на функции управления предприятием: планирование (составление и координация планов), учет (ведение внутрифирменного учета и отчетности, а также составление отчетности для внешних пользователей). Кроме того, затрагиваются и вопросы разработки перспективных методов управления, налогообложения, страхования, оценки и ревизии бизнеса, а также его информационного обеспечения и консультирования. В немецкой школе заложены теоретические основы. На первое место поставлен комплекс заданий по планированию с использованием интегрированной системы планово-контрольных расчетов на базе информации управленческого учета, т. е. контроллинг охватывает бюджетирование, управленческий учет и стратегическое планирование [6].

В долгосрочной перспективе контроллинг координирует функции стратегического планирования, контроля и системы стратегического информационного обеспечения.

Мы считаем, что стратегический контроллинг обеспечивает постоянный информационно-аналитический мониторинг принятия и выполнения управленческих решений на основе стратегического управления и осуществляет корректировку системы планов и методов их реализации по оптимизирующим программам в заданных временных и пространственных параметрах в текущем режиме.

Сложившаяся информационно-учетная система затрат не обеспечивает в полной мере аналитичность формируемой в ней информации, а также существенно ограничивает возможности определения факторов, оказывающих влияние на поведение затрат. Из этого вытекает необходимость разработки предложений по переходу системы учета и анализа на новый виток развития. В данном случае стратегический вектор направлен на подсистему прогнозирования, позволяющую определять наиболее вероятные значения факторов, влияющих на результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятий, и обоснования выбора их стратегий (рисунок 1) [2].

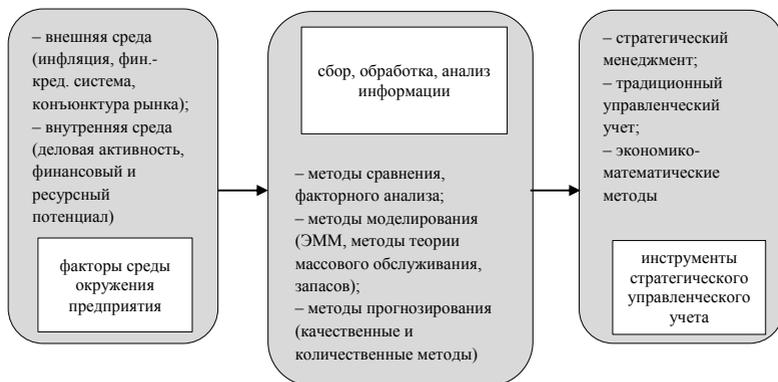


Рисунок 1 – Информационное обеспечение стратегических решений в управленческом учете

С точки зрения управленческого учета к таким внешним факторам относятся инфляция, валютный курс, налоговые и кредитные ставки, рыночная конъюнктура и др., к внутренним факторам – деловая активность, технологические и технические особенности производственного процесса и т. д.

С помощью методов, используемых для диагностики проблем, обеспечивается достоверное и наиболее полное описание ситуации. Последующая обработка и анализ полученной первичной информации осуществляются с помощью методов сравнения, факторного анализа, моделирования и прогнозирования. Набор методов зависит от характера и содержания проблемы, сроков и средств. Информационное обеспечение стратегических решений осуществляется на основе данных и аналитики управленческого учета, имеющего собственный инструментарий для этих целей.

Очевидно, что инструментарий стратегического управленческого учета обусловлен развитием методов и приемов системы. Он включает набор методик как характерных для традиционного управленческого учета, так и специальных. Используются калькулирование себестоимости на основе движения продукта, «АВ-костинг», по стадиям жизненного цикла, система сбалансированных показателей, бюджетирование. Эти методики интегрированы в систему стратегического менеджмента, что позволяет более качественно использовать методы менеджмента для построения стратегий развития и функционирования предприятий [3].

Важнейшим инструментом контроллинга следует считать системы и методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Растущие потребности в учетно-аналитической системе, обеспечивающей информационные потребности стратегического контроллинга, послужили толчком развития стратегического учета затрат, т. к. появилась объективная необходи-

мость в процедурах по выработке обоснованных управленческих решений в области стратегического управления затратами (рисунок 2).



Рисунок 2 – Модели стратегического управленческого учета по управлению затратами

Управление жизненным циклом – это набор возможностей, которые позволяют предприятию эффективно обновлять свои продукты и релевантные услуги на протяжении полного бизнес-цикла. Выделим основные элементы системы управленческого учета затрат и результатов по стадиям жизненного цикла продукта.

В рамках комплексного подхода управления по стадиям жизненного цикла формируется калькуляция затрат (life-cycle cost), представляющая собой совокупность затрат за весь жизненный цикл продукта, включая затраты на НИОКР, производство и вывод продукта на рынок, послепродажное обслуживание и последующее снятие продукта с производства. Калькулирование по стадиям жизненного цикла имеет области пересечения с калькуляционной системой «таргет-костинг», «кайзен-костинг», СБЕ [1].

Концепции процессно-ориентированного стратегического учета затрат, как правило, применяются на производственной стадии жизненного цикла продукта и позволяют сформировать усеченную стратегическую себестоимость продукта. Метод управления операциями (Activity Based Management – ABM) позволяет увеличить полезность для потребителя и, как следствие, прибыль организации. ABM может переводиться как процессно-ориентированное управление. Основное отличие ABM-метода от ABC в том, что в центре внимания первого – управление функциями/операциями в целях снижения издержек в отличие от второго, который устанавливает взаимосвязь между накладными издержками и операциями/функциями в целях более точного распределения накладных издержек [1].

ABC- и ABM-методы тесно взаимосвязаны, так как для снижения издержек необходимо сначала выявить взаимосвязь между операциями/функциями и издержками. После этого необходимо управлять операциями для сни-

жения издержек. АВМ включает: анализ издержек изготовления продукции; анализ стоимости процессов. Процессно-ориентированное бюджетирование (Activity based budgeting – АВВ) предполагает следующие основные этапы реализации: прогнозирование ожидаемого уровня производства и объёма продаж на следующий период с разбивкой по продуктам и клиентам; прогнозирование потребностей в выполнении операций; вычисление потребностей в ресурсах для выполнения операций; определение реального наличия ресурсов для удовлетворения потребностей; определение практической ресурсной ёмкости операций.

Концепции стратегического учета затрат на качество имеют более широкое применение, так как управление качеством осуществляется на протяжении всего жизненного цикла продукта. Стратегический учет затрат на качество может быть организован как по процессам (операциям), стадиям жизненного цикла, так и котловым способом (обособленно от других видов затрат) [3, 4]. Недостатком данной методики является ограниченность ее применения: она учитывает лишь специфический круг затрат, а это не позволяет сформировать полную стратегическую себестоимость. В свою очередь, затраты, связанные с качеством, не сводятся к одной единственной составляющей, а представляют собой сложную систему, состоящую из множества элементов, являющихся частью выполняемых в организации функций или процессов.

Основными элементами системы контроллинга в области затрат являются [5]:

- объекты контроля затратами (уровень, формирование и структура издержек);
- технология контроллинга затратами (осуществление процедур, необходимых для выявления отклонений фактических показателей затрат от плановых);
- субъекты контроля затратами (структурные подразделения предприятия, осуществляющие процедуры управления затратами);
- предметы контроля затратами (отдельные характеристики состояния затрат: соблюдение лимитов ФОТ, расходов сырья, материалов и т. п.).

В современных условиях управление организацией как экономической системой требует решения множества проблем, вызванных как внешними, так и внутренними факторами. Следовательно, необходима новая концепция управления предприятием и инструменты для решения проблем, позволяющие улавливать тенденции изменения внешнего окружения и рационально реагировать на них.

Таким образом, концепция стратегического управления затратами и контроллинга призвана помочь предприятию эффективно использовать имеющийся потенциал и создавать новые условия успешной деятельности в перспективе путем совместной реализации совокупности функций управления.

При этом стратегический контроллинг делает ставку на следующее: оценку возможностей, подходов в стратегическом управлении, сравнение перспектив предприятия в разных сферах деятельности, постановку и корректировку приоритетов, анализ направлений развития. Задача стратегического управления затратами – подготовить качественную информационную базу для проведения стратегического планирования, контроля и анализа на основе различных методов учета и управления затратами.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 **Зазерская, В. В.** Анализ проблем стратегического управления затратами / В. В. Зазерская // Облік, Економіка, Менеджмент : наук. нот. : Міжнар. зб. наук. праць. Вип. 2 (14) / відпов. ред. І. Б. Садовська. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2017. – С. 32–38.

2 **Зазерская, В. В.** Информационное обеспечение стратегических решений / В. В. Зазерская // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. – Тернопіль : Крок, 2017. – С. 32–38.

3 **Вахрушина, М. А.** Стратегический управленческий учет / М. А. Вахрушина, М. И. Сидорова, Л. И. Борисова. – М. : Рид Групп, 2011. – 868 с.

4 **Веснин, В. Р.** Стратегическое управление : учеб. пособие / В. Р. Веснин, В. В. Кафидов. – СПб. : Питер, 2009. – 256 с.: ил. (серия «Учебное пособие»).

5 Контроллинг в бизнесе: Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский [и др.]. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 256 с.

6 **Набок, Р.** Американская и немецкая модели контроллинга / Р. Набок, А. Набок // Финансовый директор. – 2008. – № 12.

*V. ZAZERSKAYA, PhD, Associate Professor
Brest State Technical University*

THE FORMATION OF A STRATEGIC SYSTEM OF MANAGEMENT & CONTROLLING IN MODERN CONDITIONS

This article discusses the basic tools of strategic controlling in the context of management accounting and analysis. Based on the study of the main tools for the formation of the concept of strategic cost management and controlling in the estimation of information support of management decisions and the classification of models of strategic cost accounting.

Получено 13.03.2017