

На правах рукописи



Блаженкова Наталья Михайловна

**ФОРМИРОВАНИЕ ПОДСИСТЕМЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО  
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика  
(Бухгалтерский учет и экономический анализ)

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Ижевск - 2004

Диссертационная работа выполнена в Пермском филиале  
Института экономики Уральского отделения Российской академии наук

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор  
Пыткин Александр Николаевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Зырянова Татьяна Владимировна

кандидат экономических наук, профессор  
Алборов Ролик Архипович

Ведущая организация - Уральский государственный экономический  
университет

Защита состоится: 06 апреля 2004 г. в 11.00 часов на заседании диссертационного  
совета ДМ.212. 275. 04 в Удмуртском государственном университете по адресу:  
426037, г. Ижевск, ул. Университетская, 1, корп. 4, ауд. 431.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Удмуртского  
государственного университета.

Автореферат разослан 05 марта 2004 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
кандидат экономических наук,  
профессор



Баскин А.С.

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Для промышленного предприятия обеспечение стабильной работы в условиях рыночной экономики имеет важное значение. Средством достижения этого является реализация обширного перечня мероприятий по приведению предприятия в соответствие со стратегией его развития и требует решения крупных проблем: улучшение управления, повышение эффективности производства и конкурентоспособности выпускаемой продукции, рост производительности труда, улучшение финансово-экономических результатов, автоматизация информационного обеспечения, что влечет за собой необходимость принятия принципиально новых и оптимальных управленческих решений.

Как известно, в мировой практике общепризнанной информационной системой, обеспечивающей потребности менеджеров для разработки и принятия управленческих решений, является управленческий учет. Информация, получаемая в системе управленческого учета, представляет все особенности работы предприятия, она полностью раскрывает экономические, технические и технологические возможности производства, сложившиеся внутрипроизводственные отношения, используемые ресурсы, финансовые возможности.

Недооценка роли управленческого учета приводит к нерациональному использованию интеллектуальных, информационных, организационных и финансовых ресурсов предприятия, неоправданно увеличивает затраты, что приводит к росту себестоимости продукции и снижает ее конкурентоспособность. Анализ деятельности промышленных предприятий показал, что немногие из них имеют таким образом поставленный управленческий учет, чтобы содержащаяся в нем информация удовлетворяла стратегическим целям управления предприятием.

В рыночных условиях хозяйствования определенная часть информации управленческого учета предназначается для собственников и менеджеров верхнего уровня управления предприятием, является коммерческой тайной и носит строго адресный и конфиденциальный характер, переходя в разряд особо важной и значимой стратегической «закрытой» информации. Поэтому необходимо в рамках системы управленческого учета формирование специального информационно-управленческого контура - подсистемы стратегического управленческого учета.

Недостаточная теоретическая и методическая разработанность данной проблемы, ее актуальность и возрастающая практическая значимость предопределили выбор темы и основных направлений диссертационного исследования. Диссертационное исследование посвящено анализу проблем

управленческого учета и поиску направлений, подходов к формированию эффективной подсистемы стратегического управленческого учета на промышленном предприятии.

**Область исследования** соответствует требованиям паспорта специальностей ВАК 08.00.12. — Бухгалтерский учет, статистика (1. Бухгалтерский учет и экономический анализ): 1.8. Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей. 1.9 Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа. 1.12 Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ.

**Степень разработанности проблемы.** Изучение теории и практики управленческого учета в нашей стране началось сравнительно недавно. Однако проблемы организации управленческого учета в различных отраслях экономики нашли отражение в работах отечественных и зарубежных специалистов.

Ведут активную работу и занимаются исследованиями в этой области такие ученые как: П.С. Безруких, М.В. Бахрушина, Т.В. Зырянова, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, О.Е. Николаева, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, В.И. Петрова, А.Н. Пыткин, В.И. Ткач, А.Д. Шеремет, Т.В. Шишкова и др.

Общие аспекты методологии и организации управленческого учета нашли отражение в трудах М.М. Каверина, В.Э. Керимова, И.Г. Кондратова, А.Ф. Крюкова, Е.Н. Лавренчук, Ю.А. Мишина, В.Д. Новодворского, О.П. Осипенковой, Н.Б. Полыгалиной.

Подходы, принципы и методы использования информации управленческого учета представлены в работах специалистов в области управленческого анализа М.И. Баканова, С.А. Бороненковой, В.В. Ковалева, Ф.Б. Риполь-Сарагоси, Р.Ю. Симионова, М.Л. Слуцкина, В.А. Чернова, Н.Г. Чумаченко и др. Анализ работ отечественных авторов показал, что до настоящего времени продолжают быть остро дискуссионными вопросы о самом факте существования управленческого учета, о месте управленческого учета в структуре бухгалтерского учета, его соотношении с другими видами экономической информации. Вместе с тем научно обоснованных рекомендаций, направленных на повышение уровня системы управленческого учета, его подсистемы стратегического управленческого учета на текущем этапе развития экономики явно недостаточно.

Среди зарубежных специалистов, рассматривающих проблемы управленческого учета, следует отметить Дж. Арнольда, К. Друри, М. Карренбауэра, Р. Мюллендорфа, Б. Нидлза, Ж. Ришара, Дж. Ростера, Ч.Хорнгрена, Т. Хоупа, Р. Энтони и др.

**Цель исследования** состоит в обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций по формированию эффективной подсистемы стратегического управленческого учета на промышленном предприятии.

Поставленная цель потребовала решения ряда взаимосвязанных задач, а именно:

- исследовать и обобщить методологические основы организации и функционирования стратегического управленческого учета на промышленном предприятии;
- систематизировать отечественный и зарубежный опыт организации и функционирования стратегического управленческого учета;
- определить современные тенденции, особенности и схемы организации и развития стратегического управленческого учета на промышленном предприятии;
- выявить роль и место стратегического управленческого учета в информационном обеспечении принятия стратегических управленческих решений в системе управления промышленным предприятием;
- разработать методику организации стратегического управленческого учета в контуре системы управления промышленным предприятием с применением современных компьютерно-информационных технологий
- обосновать основные направления и рекомендации по совершенствованию стратегического управленческого учета на промышленном предприятии.

**Объектом исследования** явились промышленные предприятия авиационной и аэрокосмической промышленности, расположенные в Республике Башкортостан и Пермской области.

**Предметом исследования** явились организационно-экономические отношения, возникающие в процессе функционирования стратегического управленческого учета и его взаимодействия с общей системой управления промышленным предприятием.

**Теоретической и методологической основой исследования** являются научные труды и разработки отечественных и зарубежных специалистов по управленческому учету в разных отраслях экономики, внутренние методические материалы, стандарты, используемые на практике работы промышленных предприятий, теоретические и практические рекомендации научных конференций и семинаров по теме исследования.

**Основные методы исследования.** В работе использованы общенаучные методы бухгалтерского управленческого учета, экономического анализа, стратегического и оперативного управления, информационного обеспечения

управленческих решений. Для решения отдельных задач применялись методы экономико-математического моделирования, статистики.

**Информационной базой** диссертационного исследования послужили данные органов статистики, фактические материалы, характеризующие различные аспекты стратегического управленческого учета и системы управления промышленных предприятий. В диссертации нашли отражение результаты научно-исследовательских работ, выполненных автором и при его участии.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в разработке и обосновании ряда предложений по организации и совершенствованию стратегического управленческого учета, отвечающих не только традиционным, но и перспективным направлениям развития управленческого учета на промышленных предприятиях. В процессе исследования получены следующие теоретические и практические результаты, определяющие научную новизну и являющиеся предметом защиты:

- уточнено понятие «стратегический управленческий учет», учитывающее комплексность и перспективы развития промышленного предприятия;
- определена и систематизирована организационно-методическая основа стратегического управленческого учета, которая может служить базой для создания новых и эффективных схем его организации;
- разработана методика организации стратегического управленческого учета с акцентом на оценку деятельности центров ответственности по достижению стратегических целей и задач предприятия;
- установлена взаимосвязь стратегического управленческого учета и менеджмента предприятия для принятия управленческих решений по стратегии развития предприятия;
- выявлена роль стратегического управленческого учета в использовании, как традиционных, так и новейших методов управленческого учета.

**Практическая значимость работы** состоит в том, что содержащиеся в диссертации методические и практические рекомендации позволяют организовать подсистему стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях, повысить уровень защиты и обоснованности информационного обеспечения для принятия управленческих решений по разработке и корректировке стратегии развития предприятия в условиях рыночной экономики.

Материалы диссертации могут служить основой для совершенствования системы управленческого учета и менеджмента предприятий.

Кроме того, отдельные результаты исследования могут быть использованы в преподавании курсов «Управленческий учет», «Бухгалтерский учет», «Теория

экономического аудита», «Стратегический менеджмент».

**Апробация работы.** Основные положения, выводы и рекомендации, сформулированные в диссертации, докладывались в порядке обсуждения на международной научно-практической конференции «Экономическая и энергетическая безопасность регионов России» г. Пермь - 2003, региональном научном семинаре «Научный потенциал региона» г. Пермь - 2003.

Методологические положения и практические рекомендации реализованы в процессе организации и совершенствования стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: ФГУП «Уфимское агрегатное производственное объединение»; ФГУП УАП «Гидравлика»; ОАО «Протон - Пермские моторы».

Результаты исследования используются в учебном процессе в Уфимском государственном институте сервиса.

**Публикации.** Результаты научных исследований нашли отражение в 6 научных публикациях, общим объемом 14,6 п.л. (личный вклад автора 7,0 п.л.).

**Объем и структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Содержит 142 стр. основного текста, включает 3 рисунка, 12 таблиц, 3 приложения, список литературы из 138 наименований.

**Содержание работы.** Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, определены цели и задачи, сформулирована научная новизна и практическая значимость научных результатов.

*В первой главе* диссертации «Теоретико-методологические основы организации стратегического управленческого учета на предприятии» раскрыта сущность и место стратегического управленческого учета на промышленном предприятии, уточнено понятие «стратегический управленческий учет», учитывающее комплексность и перспективы развития предприятия. Систематизированы и сформулированы организационно-методические основы стратегического управленческого учета.

*Во второй главе* диссертации «Методика организации стратегического управленческого учета на промышленном предприятии» обоснованы принципиальные подходы к формированию взаимосвязи стратегического управленческого учета и менеджмента предприятия по достижению стратегических целей и задач предприятия. Проведен анализ и дополнена классификация центров ответственности.

*В третьей главе* диссертации «Совершенствование подсистемы стратегического управленческого учета на промышленном предприятии»

разработана методика, ее этапы и процедуры организации стратегического управленческого учета с акцентом на оценку деятельности центров ответственности по достижению стратегических целей и задач предприятия. Обоснованы рекомендации по совершенствованию стратегического управленческого учета с использованием новейших методов управленческого учета.

## **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

### **1. Уточнено понятие «стратегический управленческий учет», учитывающее комплексность и перспективы развития промышленного предприятия.**

Сравнительно новым и весьма перспективным представляется нам выделение в сложной системе управленческого учета промышленного предприятия стратегического управленческого учета для высшего руководства и оперативного управленческого учета для внутреннего менеджмента. Стратегический управленческий учет нацелен на перспективу. Ни одно промышленное предприятие не может рассчитывать на постоянный и все возрастающий в течение многих лет успех своей финансово-производственной деятельности. Более того, если предприятие не развивается, рано или поздно его ожидает банкротство. Информация стратегического управленческого учета и использование его данных должны обеспечить принятие управленческих решений, предотвращающих финансовый крах предприятия.

В уточнении понятия «стратегический управленческий учет» мы должны, с одной стороны, исходить из сущности экономических категорий, составляющие понятийный аппарат системы управленческого учета на предприятии, а с другой стороны - руководствоваться специфическими особенностями организации и функционирования стратегического управленческого учета.

Несмотря на достаточно большое многообразие определений управленческого учета, данных отечественными и зарубежными авторами, можно выделить общие и особенные моменты, характеризующие управленческий учет.

Общими моментами в определении управленческого учета являются:

- информация управленческого учета предназначена для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием;
- информация управленческого учета предназначена для принятия управленческих решений;
- большая часть информации управленческого учета включает данные о затратах предприятия.



Особенные моменты в определении управленческого учета обусловлены тремя направлениями. Первое, одна группа авторов считает, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета, включающей в себя сбор, регистрацию, систематизацию только учетной информации. Второе, другая группа авторов считает, что управленческий учет представляет собой систему управления, охватывающую все функции управления: планирование, учет, организацию, анализ и контроль. Третье, ряд авторов считает, что управленческий учет является составной частью системы управления предприятием, обеспечивающей формирование информации, необходимой для контроля экономичности текущей деятельности предприятия в целом и в разрезе его отдельных подразделений, видов деятельности, секторов рынка.

Главная причина расхождений в определении управленческого учета, на наш взгляд, кроется во временном аспекте. Управленческий учет как социально-экономическое явление на предприятии постоянно развивается: расширяются его функции, увеличивается набор решаемых им задач, разнообразнее становятся применяемые им методы, активнее обеспечивает он информацией принятие не только оперативных, но и стратегических управленческих решений.

Проведенный анализ определений управленческого учета, данных отечественными и зарубежными авторами, позволяет нам выделить ключевые аспекты управленческого учета на промышленном предприятии:

а) организация управленческого учета - внутреннее дело предприятия, государство не может обязать предприятие вести управленческий учет;

б) управленческий учет обеспечивает регистрацию, систематизацию и передачу менеджерам информации преимущественно о затратах и результатах финансово-производственной деятельности предприятия и его подразделений;

в) управленческий учет участвует в интегрированной системе учета, организации, планирования, анализа и контроля с целью формирования информационного обеспечения принятия управленческих решений по достижению оперативных и стратегических целей предприятия.

Стратегический управленческий учет органически вписывается в систему управленческого учета предприятия. Целью стратегического управленческого учета является обеспечение эффективного функционирования предприятия на сравнительно длительную перспективу. Необходимость стратегического управленческого учета обусловлена усложнением управленческих проблем, необходимостью их комплексного решения. Он предназначен для менеджеров верхнего уровня управления предприятием. Для них нужна информация, в том числе конфиденциальная, составляющая коммерческую тайну, о возможностях

предприятия и его экономической среде (рынках, товарах, конкурентах и т.п.).

К основным специфическим особенностям стратегического управленческого учета, на наш взгляд, можно отнести:

- информационное обеспечение разработки нескольких вариантов стратегии развития предприятия и выбора наиболее оптимального из них;
- оценку достижения оперативных и стратегических целей, финансового состояния и производственного потенциала предприятия;
- интеграцию прогнозных, плановых, нормативных и фактических данных финансово-производственной деятельности и их исчисление в долгосрочной перспективе;
- учет факторов внешней среды, времени, капитала, доходности, риска и др.

Таким образом, можно сделать вывод, что стратегический управленческий учет, являясь подсистемой системы управленческого учета, значительно расширяет сферу своего действия в информационном обеспечении стратегического и оперативного управления предприятием. Под стратегическим управленческим учетом нужно, на наш взгляд, понимать осуществляемый на промышленном предприятии процесс регистрации, обработки, анализа, подготовки информации, в большей мере имеющей санкционированный доступ и представления ее руководству для выработки управленческих решений по комплексному и перспективному развитию как предприятия в целом, так и его структурных подразделений и видов деятельности.

Из вопросов, составляющих содержание теоретических основ стратегического управленческого учета, менее всего в отечественной литературе разработаны вопросы его организации. В этой связи в диссертационном исследовании основное внимание уделяется их разработке.

## **2. Определена и систематизирована организационно-методическая основа стратегического управленческого учета, которая может служить базой для создания новых эффективных схем его организации.**

В ходе проведения диссертационного исследования было выявлено, что процесс организации и функционирования стратегического управленческого учета базируется на определенной организационно-методической основе, включающей множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, которые образуют определенную целостность единства. Совокупность элементов, характеризующая организационно-методическую основу стратегического управленческого учета, изображена на рис. 1.



Рис. 1. Организационно-методическая основа стратегического управленческого учета

Как видно на рис. 1, организационно-методическая основа стратегического управленческого учета состоит из трех взаимосвязанных блоков.

Первый блок организационно-методической основы составляют цель, задачи и функции стратегического управленческого учета.

Целью стратегического управленческого учета является информационное обеспечение управленческих решений по достижению стратегических целей и задач предприятия, ориентированных не только на ближайшее, но и сравнительно отдаленное будущее.

Основными задачами стратегического управленческого учета можно считать:

- формирование особо важной, в т.ч. конфиденциальной стратегической информации для принятия конкретных управленческих решений менеджерами верхнего уровня управления предприятием;
- экономический анализ внешней и внутренней среды, в т.ч. стратегической позиции предприятия на рынке, дифференциации продукции предприятия, результативности деятельности центров ответственности;
- контроль за степенью достижения поставленных стратегических целей и задач предприятия;
- обеспечение взаимосвязи между стратегической и оперативной деятельностью предприятия и др.

При решении задач стратегического управленческого учета выполняются как общие, так и специфические функции по следующим направлениям:

- а) организационно-управленческое;
- б) прогнозно-плановое;
- в) учетно-аналитическое;
- г) контрольно-регулирующее.

Поставленные цель, задачи и функции могут быть реализованы с

использованием определенных научных подходов, принципов и методов.

Второй блок организационно-методической основы составляют научные подходы, принципы и методы стратегического управленческого учета.

Научные подходы, применяемые при организации стратегического управленческого учета, могут быть общими и частными.

Общими научными подходами являются системный, комплексный и компьютерный.

Системный подход означает, что организация и функционирование стратегического управленческого учета рассматривается как подсистема системы управленческого учета, являющимися частью другой, более высокого уровня, системы управления предприятием.

Комплексный подход означает, что в рамках промышленного предприятия стратегический управленческий учет рассматривается как часть финансово-производственной деятельности с комплексным использованием всех видов информации.

Компьютерный подход связан с использованием современных компьютерных технологий при организации и функционировании стратегического управленческого учета.

К частным подходам организации и функционирования стратегического управленческого учета на предприятии можно отнести:

- *интеграционный*, обеспечивающий взаимосвязи как по вертикали, так и по горизонтали;
- *ситуационный*, позволяющий концентрировать внимание на конкретные ситуации;
- *динамичный*, рассматривающий стратегический управленческий учет в диалектическом развитии, в причинно-следственных связях и соподчиненности;
- *специальный*, включающий в себя разработку методики организации стратегического управленческого учета с учетом специфики предприятия, отрасли, а также функционирования на предприятии системы управленческого учета.

Научные подходы взаимосвязаны с научными принципами, которые, по нашему мнению, при организации подсистемы стратегического управленческого учета можно объединить в две группы: принципы организации стратегического управленческого учета; принципы функционирования и совершенствования стратегического управленческого учета. Характеристика принципов первой группы в системном виде, представлена в табл. 1.

**Принципы организации подсистемы стратегического  
управленческого учета**

<b>Принципы</b>	<b>Содержание принципа</b>
Обусловленности функций стратегического управленческого учета стратегическим целям предприятия	Функции стратегического управленческого учета формируются и изменяются не произвольно, а в соответствии с потребностями разработки и контролем за достижением предприятием своих стратегических целей и задач
Оптимальности соотношения функций стратегического управленческого учета	Определяет пропорции между функциями, направленными на организацию подсистемы стратегического управленческого учета и функциями функционирования стратегического управленческого учета
Экономичности	Предполагает наиболее эффективную и экономичную организацию стратегического управленческого учета, снижение доли затрат на подсистему стратегического управленческого учета в общих затратах на единицу выпускаемой продукции, повышение эффективности производства
Прогрессивности	Соответствие стратегического управленческого учета передовым зарубежным и отечественным аналогам
Оптимальности	Многовариантная проработка схемы организации подсистемы стратегического управленческого учета и выбор наиболее рациональной схемы для конкретных условий предприятия
Согласованности	Взаимодействия между центрами ответственности, с системой управления предприятием как по горизонтали, так и по вертикали, которые должны быть согласованы со стратегическими целями и задачами предприятия и синхронизированы во времени
Прозрачности	Подсистема стратегически о управленческого учета должна обладать концептуальным единством, содержать единую доступную терминологию, деятельность центров ответственности должна строиться на единых «несущих конструкциях» (принципах, методах, функциях)

В работе подчеркнута, что научные методы, используемые в стратегическом управленческом учете, весьма разнообразны, поскольку он объединяет методы многих дисциплин: оперативного, статистического, бухгалтерского учета; экономического анализа; стратегического и оперативного управления и

планирования и др.

В методах стратегического управленческого учета взаимосвязаны две важнейшие стороны — познавательная и деятельная. Способы, приемы и практические действия методов стратегического управленческого учета позволяют обеспечивать руководителей предприятия обобщенной, достоверной информацией, необходимой для принятия правильных управленческих решений, направленных на достижение стратегических целей и задач предприятия. Вариантность применяемых методов стратегического управленческого учета, а также моделирования, прогнозирования и экономико-математических методов зависит от решаемых управленческих задач. При исследовании методов стратегического управленческого учета нами были учтены особенности адаптации предприятиями зарубежного опыта, в частности использование метода прогнозно-сбалансированных показателей, метода экономической добавленной стоимости и метода учета затрат по центрам ответственности.

Третий блок организационно-методической основы состоит из информационного обеспечения стратегического управленческого учета.

Взаимодействие первых двух блоков организационно-методических основ стратегического управленческого учета невозможно без их информационного обеспечения.

В отечественной и зарубежной научной литературе достаточно точно отражены классификационные признаки информации, в том числе по содержанию (одноцелевая, многоцелевая), по возможности закрепления и хранения, по степени готовности для использования, по степени важности, по полноте, по характеру, по степени надежности и т.д.

К информации стратегического управленческого учета предъявляется ряд специфических требований, отличных от требований к информации для финансового учета, к бухгалтерской информации для внешних пользователей. Она должна отвечать: целенаправленности, оперативности, достаточности, адресности, гибкости, экономичности в получении и использовании, защищенности от несанкционированного доступа, конфиденциальности.

Рассмотренные выше блоки организационно-методической основы являются комплексными со своими целями и задачами, с соответствующим информационным базисом, увязанным в пространстве и времени и служат базой для организации на предприятии стратегического управленческого учета.

### **3. Разработана методика организации стратегического управленческого учета с акцентом на оценку деятельности центров ответственности по достижению стратегических целей и задач предприятия.**

Экспериментальной базой исследования вопросов организации стратегического управленческого учета были выбраны предприятия авиационной и аэрокосмической промышленности. Характерными чертами предприятий являются:

- технологические процессы высоко механизированы и автоматизированы, оснащены современным высокопроизводительным оборудованием, станками с ЧПУ, робототехническими комплексами и компьютерной техникой;

- для сокращения длительности производственного цикла изготовления изделий внедрены новейшие научно-технические достижения: плазменные методы сварки; технология обработки металлов с использованием эффекта сверхпластичности; электрохимия; вакуумно-плазменное напыление и др.;

- расширение выпуска серийной продукции авиационного и ракетно-космического назначения и освоение новых изделий для гражданской продукции других отраслей народного хозяйства;

- уделение особого внимания контролю за качеством и надежностью продукции, определяющих ресурс работы изделий;

- активная внешнеэкономическая деятельность: поставка продукции и наукоемкой технологии в 37 стран, на все континенты, кроме Австралии.

Выбор исследуемых предприятий является не случайным. На предприятиях поставлен бухгалтерский, статистический и оперативный учет, с 2000 года активно ведутся работы по внедрению системы управленческого учета. Руководители и менеджеры понимают, что в современных условиях развития конкуренции и борьбы за выживаемость, необходима действенная система управленческого учёта.

Исследование и анализ состояния стратегического управленческого учета на данных предприятиях показал, что слабой стороной является то, что стратегический управленческий учет находится в стадии зарождения и на практике понимается в узком смысле, приравнивается к основным аспектам функционирования традиционного управленческого учета.

В работе был проведен сравнительный анализ стратегического управленческого учета и традиционного управленческого учета. Результаты данного анализа представлены в табл. 2,

**Основные отличия стратегического и традиционного  
управленческого учета**

<b>Ключевые элементы функционирования</b>	<b>Стратегический управленческий учет</b>	<b>Традиционный управленческий учет</b>
Анализ затрат	Поиск для каждого фактора затрат системы анализа, позволяющей решать проблему с стратегического позиционирования предприятия на рынке	Преимущественное использование метода деления затрат на переменные и постоянные
Анализ внутренней среды предприятия	Анализ основных внутренних факторов	Концентрация анализа на внутренних факторах
Анализ внешней среды предприятия	Постоянный мониторинг факторов внешней среды	Проводится от случая к случаю
Подготовка управленческих решений	Направлен на стратегические управленческие решения и контроль за их реализацией	Направлен на внутренние, оперативные управленческие решения, частично на стратегические
Организация информационного обеспечения	Регламентирует порядок доступа и защиты информации. Подготовка информации по запросу	Формирование информации по установленным планово-отчетным периодам

Таким образом, был сделан вывод о том, что на предприятиях имеется резерв повышения эффективности системы управленческого учета и созданы организационно-экономические условия для организации и внедрения подсистемы стратегического управленческого учета. Для использования стратегического управленческого учета в практике финансово-хозяйственной деятельности предприятий его принципы должны получить свое воплощение в соответствующей организации.

Разработанная научно обоснованная автором методика организации стратегического управленческого учета с акцентом на оценку деятельности центров ответственности по достижению стратегических целей и задач предприятия, представлена на рис. 2.



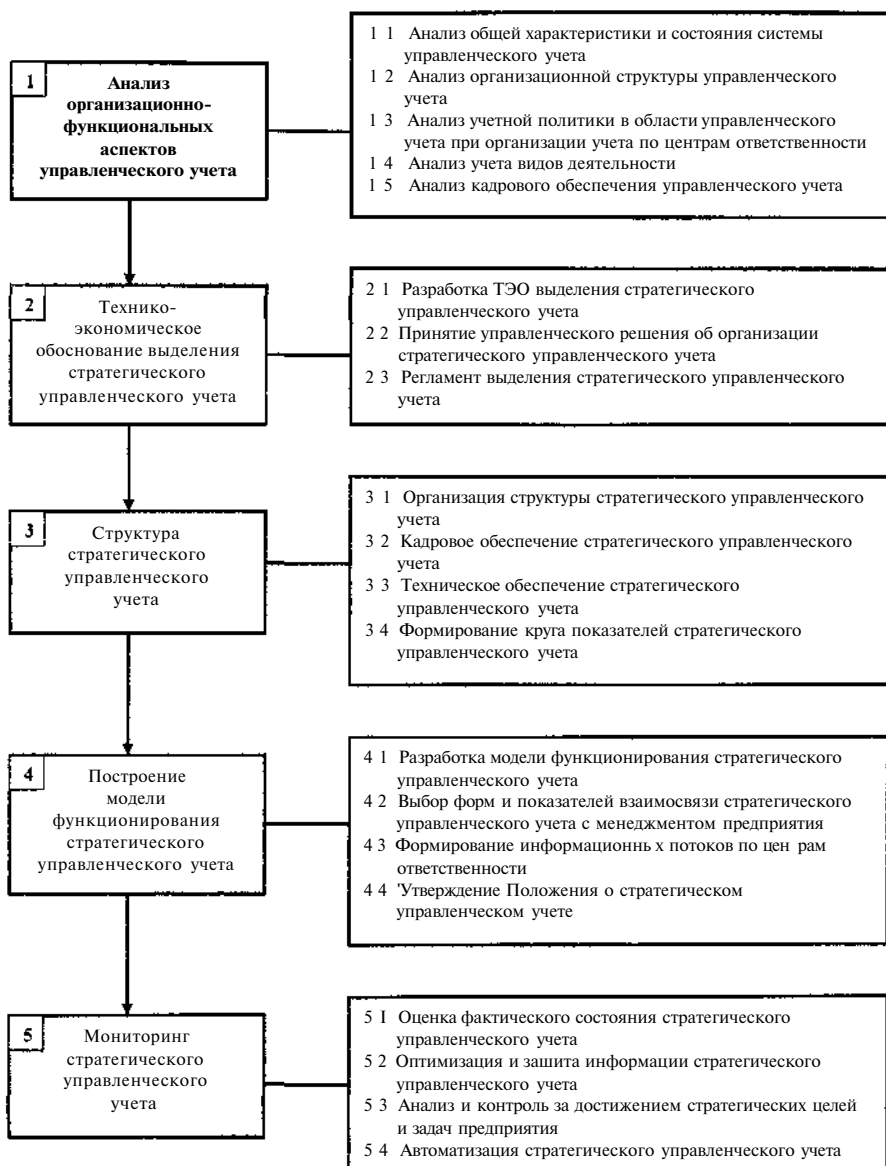


Рис 2. Основные этапы и процедуры методики организации стратегического управленческого учета

Она состоит из пяти основных этапов и последовательность выполнения процедур достаточно полно отражает схему организации и функционирования стратегического управленческого учета.

В разработанной методике существенный акцент сделан на взаимосвязь стратегического управленческого учета с информационными потоками центров ответственности для оценки их деятельности по достижению стратегических целей и задач предприятия. Для организации такой взаимосвязи в работе, исходя из анализа публикаций и практики, уточнена классификация центров ответственности. Большое разнообразие центров ответственности требует их группировки по классификационным признакам и увязки с общей системой управленческого учета. В диссертации выделены основные классификационные признаки и виды центров ответственности, которые представлены в табл. 3.

Таблица 3

**Классификация центров ответственности**

<b>Классификационный признак</b>	<b>Виды центров ответственности</b>
Цель предприятия	Стратегические центры Оперативные центры
Уровень и объект управления	Корпоративные Предприятие Цех Участок Рабочее место
Место у центра ответственности в структуре предприятия	Основного производства Вспомогательного производства Обслуживающие Функциональные
Степень полномочий и обязанностей	Центр затрат Центр продаж Центр прибыли Центр инвестиций
Степень совпадения с местом возникновения затрат	Совпадающие Не совпадающие
Комбинация в иерархии у центров ответственности	Одновидовые горизонтальные Многовидовые горизонтальные Пирамидальные

Как видно из табл. 3 ведущими классификационными признаками являются степень полномочий и обязанностей, место центра ответственности в структуре предприятия. Соответственно первому признаку центры ответственности подразделяют на центры затрат, центры продаж, центры прибыли и центры инвестиций. По второму - различают центры основного производства, вспомогательного, обслуживающие и функциональные. При определении центров ответственности прежде всего необходимо принимать во внимание структуру технологического процесса предприятия, затем выделять горизонтальный и вертикальный разрезы.

Основными причинами, усложняющими практическое применение данной методики являются: во-первых, сложность организации центров ответственности; во-вторых, значительная трудоемкость отбора информации, ориентированной на реализацию стратегических целей и задач предприятия; в-третьих, невысокий уровень автоматизации системы управленческого учета; в-четвертых, сложность выбора форм и показателей взаимосвязи стратегического управленческого учета с менеджментом предприятия; в-пятых, постоянно корректирующая разрешительная система допуска менеджеров к конфиденциальной информации.

В диссертационном исследовании проведена апробация разработанной методики, этапов и процедур организации стратегического управленческого учета.

#### **4. Установлена взаимосвязь стратегического управленческого учета и менеджмента предприятия для принятия управленческих решений по стратегии развития предприятия.**

На объектах диссертационного исследования, стратегия развития предприятия опирается на комплекс принятых управленческих решений и видов деятельности, рассчитанных на долгосрочную и среднесрочную перспективы и предусматривающих ее достижение, исходя из сложившейся действительности и планируемых результатов. Выбор оптимального решения взаимодействия стратегического управленческого учета с системой управления предприятием невозможен без органично встроенных информационных потоков стратегического управленческого учета в общую систему информационных потоков предприятия, в противном случае произойдет отторжение стратегического управленческого учета.

В диссертации обоснована необходимость построения информационной взаимосвязи стратегического управленческого учета и менеджмента предприятия с соблюдением следующих критериев и требований: целевой направленности, своевременности, достоверности, релевантности, полноте, регулярности поступления,

понятности. При организации информационной взаимосвязи требуется создание действенной системы защиты информации составляющей коммерческую тайну, установление правил защиты и порядка доступа к конфиденциальной информации. В рамках построения информационной взаимосвязи происходят перестройка и оптимизация всей системы информационных потоков на предприятии.

Поскольку одна из главных задач стратегического управленческого учета - удовлетворение информационных потребностей собственников и менеджеров верхнего уровня управления предприятием, то в организации взаимосвязи стратегического управленческого учета и менеджмента предприятия, весьма важным является определение системы показателей, характеризующих достижение стратегических целей и задач. Система показателей должна охватывать основные аспекты финансово-производственной деятельности предприятия. Так, в систему могут входить показатели, характеризующие состояние предприятия в области:

- экономических показателей (доход, прибыль, рентабельность);
- успешности маркетинга (объемы продаж, доля рынка, уровень конкуренции);
- производства (ассортимент и объемы производимой продукции, развитие производственных мощностей и технологий, производительность, качество продукции);
- финансов (структура капитала, активы, выпуск акций, выплата дивидендов);
- совершенствования продукции (всего изделия, отдельно модуля, отдельных характеристик) и др.

При определении круга показателей необходимо руководствоваться следующим:

- состав показателей должен быть минимальным, но, с одной стороны, достаточным для определения достижений стратегических целей и задач, а с другой, релевантным для принятия конкретных управленческих решений;
- каждый показатель обосновывать целями и задачами стратегии развития предприятия;
- показатели должны с достаточной достоверностью отражать сложившиеся тенденции во внутренней и внешней среде предприятия.

Особое значение, как показали проведенные исследования, для организации информационной взаимосвязи стратегического управленческого учета и системы управления предприятием имеет четкое определение влияния центров ответственности на стратегию развития предприятия. По нашему мнению, оценка деятельности центров ответственности, является ключевым в анализе достижения стратегических целей и задач предприятия.

В результате проведенного анализа в диссертации определена роль и оценка влияния центров ответственности предприятия на стратегию его развития. На

предприятия функционирует 5 специализированных заводов являющихся центрами прибыли и выпускающих разнородную продукцию в мелкосерийном и крупносерийном производстве, где используются различные технологии и обеспечивается широкий спектр параметров продукции. По ряду позиций продукция предприятия не имеет аналогов в России, СНГ, Европе. В настоящее время на предприятии начинают использоваться современные рыночные методы ценообразования, проводится анализ объемов продаж по структуре потребления. По ряду новой продукции проводится маржинальный анализ цен. Показатели бизнес-плана предприятия доводятся до центров прибыли в установленном на предприятии порядке.

Результаты анализа приведены в табл. 4, где дана результирующая оценка по центрам прибыли предприятия. Также в таблице показано ранжирование центров прибыли, при этом самый высокий ранг, равный 1, присвоен центру прибыли, имеющему лучшие показатели финансово-производственной деятельности по сравнению с остальными.

## **5. Выявлена роль стратегического управленческого учета в использовании, как традиционных, так и новейших методов управленческого учета.**

Необходимость совершенствования стратегического управленческого учета можно объяснить следующими причинами:

- смещение акцента анализа с внутренней на внешнюю бизнес-среду, в которой развивается или предполагает развиваться предприятие;
- увеличение скорости принятия управленческих решений на изменения внешней бизнес-среды;
- необходимость продуманной взаимосвязи между оперативной и стратегической деятельностью предприятия, поскольку стратегический управленческий учет, достижение стратегических целей и задач выражает в конкретной системе показателей;
- стратегический управленческий учет выявляет необходимость в изменении стратегии развития предприятия;
- появление новейших методов управленческого учета;
- низкий уровень автоматизации стратегического управленческого учета.

В диссертации сформулированы основные принципы развития и совершенствования стратегического управленческого учета, которые представлены в табл. 5.

Таблица 4

## Результурующие оценки центров прибыли промышленного предприятия за 2003 год

Центры прибыли предприятия	Товарная продукция, (тыс. руб.)	Объем продукции, (тыс. руб.)	Освоенная продукция, (тыс. руб.)	Новая продукция, (тыс. руб.)	Полная себестоимость (тыс. руб.)	Прибыль от производства (тыс. руб.)	Затраты на 1руб. товарной продукции, (коп.)	Рентабельность к себестоимости, (%)	Рейг
Центр прибыли «А» (завод предприятия)	105146	105746	72424	32722	96497	8649	91,77	8,96	3
Центр прибыли «Б» (завод предприятия)	180000	184330	167987	12013	144189	35811	80,1	24,84	1
Центр прибыли «В» (завод предприятия)	179942	73032	177592	2350	161560	18382	89,78	11,34	2
Центр прибыли «Г» (завод предприятия)	50000	61000	49047	953	48000	2000	96,0	4,17	5
Центр прибыли «Д» (завод предприятия)	34912	32647	24720	10192	30150	4762	86,36	15,79	4
ИТОГО	550000	556755	491770	58230	480396	69604	87,34	14,49	-

**Принципы развития стратегического управленческого учета**

<b>Принципы</b>	<b>Содержание принципа</b>
Гибкости (адаптивности)	Означает приспособляемость стратегического управленческого учета к изменяющимся стратегическим целям и задачам предприятия, внутренним и внешним условиям его работы
Преемственности	Предполагает общую методическую основу проведения работ по совершенствованию стратегического управленческого учета на разных ее уровнях и разными специалистами, стандартное их оформление
Компьютеризации	Обеспечивает использование передовых информационно-компьютерных технологий в стратегическом управленческом учете
Мотивации	Реализует систему поощрений и наказаний с учетом объективных обстоятельств функционирования стратегического управленческого учета на предприятии
Научности	Формирует систему защиты информации, порядок доступа к ней

Организация и совершенствование стратегического управленческого учета - внутреннее дело самого предприятия. Главным и неоспоримым аргументом необходимости совершенствования стратегического управленческого учета является экономическая среда. Развитие рыночных отношений вынуждает руководителей предприятий принимать управленческие решения по самым разнообразным вопросам деятельности предприятия и нести риск и ответственность за оправданность каждого из них.

В основу выбора направлений совершенствования стратегического управленческого учета положены исследования и личный опыт автора. На рис. 3 предложена схема совершенствования стратегического управленческого учета.

Предлагаемая на рис. 3 схема совершенствования стратегического управленческого учета, представляет собой совокупность взаимосвязанных и взаимообусловленных компонентов, образующих единый, целостный, непрерывный процесс формирования эффективной организации стратегического управленческого учета на предприятии.

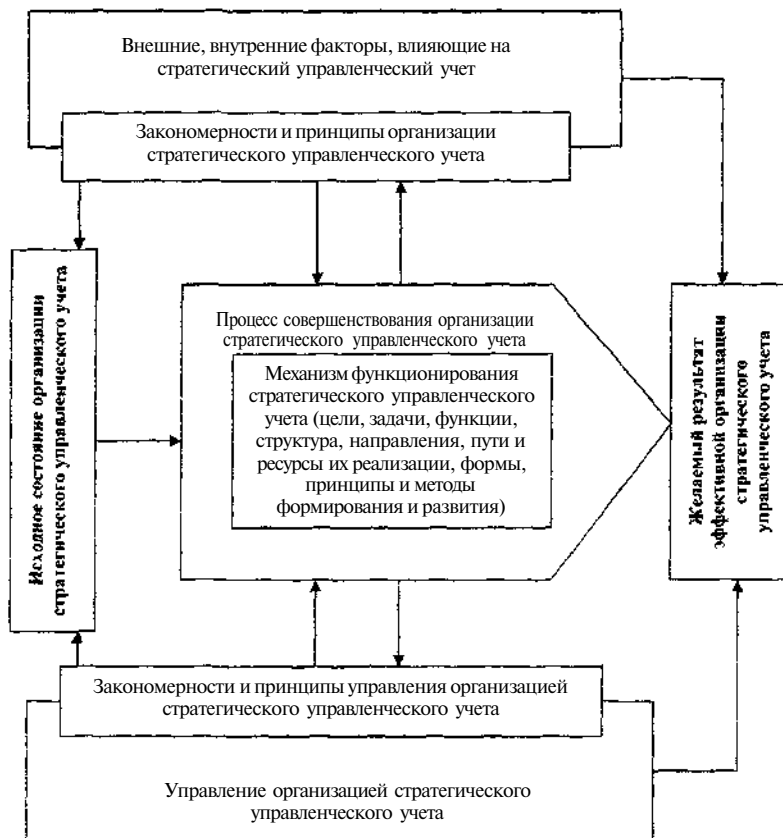


Рис. 3. Схема совершенствования стратегического управленческого учета

Одним из основных направлений совершенствования стратегического управленческого учета, по нашему мнению, является использование современных методов стратегического управленческого учета. В диссертационной работе были рассмотрены наиболее важные и эффективные технологии, использующиеся в рамках системы управленческого учета. Данное направление достаточно сложное для практического внедрения, так как предприятию необходимо ориентироваться в обилии традиционных и новейших методов управленческого учета.

Результаты исследований, выполненных нами, позволяют отнести к более прогрессивному инструментарию стратегического управленческого учета следующие методы и системы: «Стандарт-кост», «Директ-костинг», «ЛТ»-«точно в срок», «АВС» (функциональный учет затрат), «ФСА», «система сбалансированных показателей», «модель экономической добавленной стоимости», которые отвечают



требованиям, предъявляемым к эффективному функционированию стратегического управленческого учета.

Реализация на практике стратегического управленческого учета невозможна без использования современных информационно-компьютерных технологий. Автоматизация стратегического управленческого учета имеет свою длительность, этапы, риски и свой эффект. Это направление весьма сложное и затрагивает всю систему менеджмента на предприятии.

В целом диссертационная работа направлена на формирование и совершенствование стратегического управленческого учета на предприятиях авиационной и аэрокосмической промышленности. Внедрение в практику их работы, предложенных в диссертации рекомендаций, будет содействовать достижению стратегических целей и задач развития предприятий.

### **Результаты исследования отражены в следующих публикациях:**

1. Пыткин А.Н., Малышев Ю.А., Блаженкова Н.М. Теоретико-методологические основы исследования организации управленческого учета при стратегическом управлении предприятием. - Пермь: Изд-во НИИУМС, 2001.- 4,2 п.л. (авт. 1,8п.л.).

2. Малышев Ю.А., Блаженкова Н.М., Тирон Г.Г. Особенности стратегического управленческого учета как системы информационной поддержки реализации стратегии промышленного предприятия. - Пермь: Изд-во НИИУМС, 2002. - 4,8 п.л. (авт. 1,6 п.л.).

3. Блаженкова Н. М., Лоскутова Л.В., Пыткин А.Н. Совершенствование методов стратегического управленческого учета на промышленном предприятии. - Пермь: Изд-во НИИУМС, 2003. - 4,4 п.л.

4. Исхакова Л.Р., Блаженкова Н.М. Информационная безопасность предприятия. Международная научно-практическая конференция «Экономическая и энергетическая безопасность регионов России» 2003. Пермь. Изд-во НИИУМС, 2003.- 0,06 п.л. (авт. 0,03 п.л.).

5. Блаженкова Н.М. Управленческий учет в системе управления предприятием // Сборник научных трудов ПФ ИЭ УрО РАН - Пермь: Изд-во НИИУМС, 2003. - 0,5 п.л.

6. Блаженкова Н.М., Хабибуллина А.В. Информационное обеспечение управленческого учета // Сборник научных трудов ПФ ИЭ УрО РАН - Пермь: Изд-во НИИУМС, 2003 - 0,65 п.л. (авт. 0,45 п.л.).

---

Подписано в печать 02.03.2004 г.

Формат бумаги 60x84 1/16

Усл. печ. л. 1,5

Тираж 100

Заказ 055

---

Типография ГосНИИУМС

г. Пермь, ул. Ленина, 66