

Проблемы формирования учетно-аналитического обеспечения корпоративной отчетности

© 2012 И.А. Мальсагов

кандидат экономических наук

Ингушский государственный университет, г. Магас

E-mail: center_audita@mail.ru

В статье раскрыта значимость учетно-аналитической информации, отвечающая требованиям стратегического развития корпораций, выделены преимущества и содержание разных видов информации для принятия управленческих решений.

Ключевые слова: отчетность, корпорация, стратегия, учетно-аналитическая информация.

В экономической литературе можно встретить достаточно широкое представление проблем формирования отчетности организаций. Большая часть подходов авторов ориентирована на использование стратегии развития корпораций. В литературе по стратегическому менеджменту приведены различные классификации стратегических позиций. Портер (1985) предполагает, что для достижения существенного конкурентного превосходства компания может выбрать одну из трех стратегий:

1) *лидерство по затратам*. Эта стратегия направлена на организацию производства с самыми низкими затратами в отрасли;

2) *дифференциация*. При данной стратегии ставка делается на предложение таких качеств своих продуктов или услуг, которые представляют интерес для потребителей и на которые компания может устанавливать ценовую надбавку;

3) *фокусированность*. Эта стратегия предполагает стремление компании получить преимущество в узком сегменте рынка за счет лидерства по затратам либо за счет дифференциации продукции.

Майлз и Сноу (1978) подразделяют компании на защитников и пионеров. Защитники действуют в относительно стабильных областях, выпускают ограниченные товарные серии и применяют обычные технологии массового производства. Они конкурируют, стараясь занять лидирующее положение за счет сокращения расходов, повышения качества продукции и улучшения обслуживания потребителей; при этом защитники мало занимаются исследованиями новых продуктов или перспективных рынков. Пионеры соперничают за счет новой продукции и разработки новых рынков и поэтому постоянно стремятся отыскивать новые рыночные возможности. В результате они действуют в условиях большей неопределенности, нежели защитники.

В специальной литературе часто высказываются предположения о том, что компании делают ставку на те или иные приемы учета в зависимости от занимаемой стратегической позиции. Например, Саймонз (1987) обнаружил, что бизнес-единицы, придерживающиеся стратегии защитника, при определении размера вознаграждения своих финансовых менеджеров особое внимание уделяют финансовым показателям (например, краткосрочным сметным показателям). И наоборот, компании-пионеры в значительной степени ориентируются на данные прогнозов и меньше внимания уделяют управлению расходами.

Иттнер и его соавторы (1997) установили, что использование нефинансовых показателей для определения размеров вознаграждения руководителей большее применение находит в компаниях, следующих стратегии пионера, в которых главное внимание уделяется инновациям.

Шэнк (1989) подчеркивает необходимость управленческого учета для поддержки конкурентных стратегий компании и показывает, как две разные конкурентные стратегии - лидерство по расходам и дифференциация по продукции - требуют неодинаковых подходов к анализу затрат. Например, тщательно разработанные нормативы могут стать важным инструментом управления в компании, которая стремится следовать стратегии лидерства по расходам и действует в условиях зрелого товарного бизнеса, и, наоборот, менее важны для компании, следующей стратегии дифференциации продукции и действующей в условиях быстро растущего динамично изменяющегося бизнеса и четкой ориентации на рынок. Корпорации, выбравшей стратегию дифференциации своей продукции, как правило, требуется больший объем информации об инновациях нового продукта, о времени цикла разработки, расходах на исследования и анализ мар-

Зависимость между стратегиями и основными направлениями управления затратами

Характеристика	Стратегии управления затратами	
	Дифференциация продукта	Лидерство по расходам
Значение нормативных издержек для оценки показателей функционирования	Не очень важно	Очень важно
Значение составления гибких смет для управления производственными расходами	От среднего до низкого	От большого до огромного
Важность достижения сметных показателей	От средней до небольшой	От большой до очень большой
Важность анализа маркетинговых расходов	Критична с точки зрения успеха	Анализ часто вообще не проводится в формализованном виде
Важность себестоимости продукции как параметра для принятия решений о ценообразовании	Небольшая	Большая
Важность анализа расходов конкурентов	Небольшая	Большая

кетинговых расходов, чем лидеру по расходам. В таблице показано возможное различие с точки зрения управления затратами двух описанных стратегий.

Концепция обеспечения конкурентного преимущества направлена на определение связи между видами деятельности, “добавляющими” ценность, в результате чего возможны снижение расходов и большая дифференцированность продукции. Такой анализ, называемый анализом цепочки ценности, включает пять основных звеньев (обеспечение материалами и комплектующими; производственные операции; отправляемые заказы; маркетинг; реализация и услуги) и несколько вспомогательных. Благодаря неосновным видам деятельности поддерживаются основные виды и возможно создание инфраструктуры компании, управление кадрами, совершенствование технологий и закупок. В цепочке ценности динамика расходов по каждому виду деятельности зависит от числа факторов влияния, которые определяются как факторы издержек. Они действуют интерактивно, поэтому структура расходов во многом определяется тем, насколько менеджерам удастся держать их под контролем. Анализ стратегических издержек корпорации включает выявление цепочки ценности и действия факторов издержек конкурентов, что позволяет понять, какова конкурентоспособность в отрасли.

Бромуич (1990) говорит о стратегическом управленческом учете, данные которого показывают выгоды, предлагаемые потребителям, и отражают влияние этих выгод на устойчивость конкурентного преимущества. Он сравнивает относительные расходы на придание продукции определенных качеств с теми расходами, которые потребитель готов оплатить. В его модели продукты рассматриваются как наборы качеств, предлагаемых потребителям. Если предлагаемые качества привлекательны для потребителей, то

продукт будет куплен. Такими качествами могут быть надежность, гарантия обслуживания (например, надежность доставки и послепродажные услуги). Рыночная доля компании зависит от набора характеристик ее продукта (в сравнении с характеристиками, предлагаемыми конкурентами) и вкусов потребителей. Бромуич утверждает, что именно характеристики продукции должны стать объектом анализа, цель которого – “приписать” расходы, формирующие себестоимость продукции, тем выгодам, которые получают от этих характеристик потребители. Каждая из этих характеристик стратегически важна.

Для принятия оптимальных решений необходима информация о спросе и факторах, влияющих на издержки, относящиеся к характеристикам продукции и конкурентов. Работу по сбору такой информации ведут бухгалтеры-аналитики, вычисляя расходы на придание поставляемой продукции определенных качеств и регулярно контролируя эти расходы. Представляя на рынке тот или иной продукт, руководство корпорации должно быть уверено, что делает это на уровне, сопоставимом (в части расходов) с уровнем зарубежных конкурентов.

Стратегический подход к развитию корпорации предполагает разработку анализа тактического и стратегического развития с ориентацией на цели корпоративной организации. Такой анализ должен обеспечивать стратегическое и тактическое управление изменениями и отклонениями траектории динамики корпорации вокруг генеральной линии ее развития. Исходной проблемой создания такой методики становится формирование системы показателей, описывающих параметры целевого развития корпорации в ее начальном и конечном состоянии, а также предполагаемые изменения их значений на промежуточных этапах продвижения по стратегическому тренду.

Преимущества, получаемые в результате аналитического обеспечения управления деятельностью корпорации, позволят:

- проводить оценку состояния бизнеса в режиме реального времени;
- повышать обоснованность принятия управленческих решений;
- согласовывать текущие планы и бюджеты со стратегическими целями;
- расширять возможности стратегического управления корпорацией.

Экономическая деятельность корпораций должна базироваться на изучении динамики изменения различных социально-экономических показателей, определяющих внешние и внутренние связи организации и влияющих на эффективность ее деятельности. Для принятия квалифицированных управленческих решений представляется возможным использовать существующие подходы к анализу сбалансированных показателей. «Модели Нортон-Каплана... раскрывают подход к повышению эффективности управления деятельностью предприятия на основе разработки и внедрения систем стратегического управления, создают основу для практической реализации концепции системы сбалансированных показателей (ССП)»¹.

Система сбалансированных показателей охватывает важнейшие аспекты деятельности предприятия - потребительский, хозяйственный, инновационный и финансовый. С помощью системы сбалансированных показателей корпорация рассматривается с четырех указанных точек зрения, что позволяет выявить ее аналитические возможности в этих четырех важнейших областях. Система направлена на увязку показателей в денежном выражении с операционными измерителями таких аспектов деятельности компании, как удовлетворенность клиента, внутренние хозяйственные процессы, инновационная активность, меры по улучшению финансовых результатов. Таким образом, она призвана дать ответы на четыре важнейших для компании вопроса²:

- как оценивают компанию клиенты (аспект клиента);
- на каких процессах компания должна сфокусироваться (внутрифирменный аспект);
- способна ли компания совершенствоваться и создавать стоимость (аспект инноваций и обучения);
- как оценивают компанию акционеры (финансовый аспект).

Ответы на данные вопросы зависят от постановки целей, которые «выводятся» из стратегии предприятия, а затем «переводятся» в показатели системы управления. В процессе анализа

выявляются не только целевые установки, но и измеряющие цели показатели, задания на плановый период и необходимые для их выполнения мероприятия.

Выбор системы сбалансированных показателей для развития аналитического обеспечения управления корпорацией обосновывается тем, что данная система не просто представляет собой набор целей и показателей, но позволяет установить причинно-следственные связи между ними. Стратегические цели организации в четырех важнейших сферах ее деятельности (финансы, маркетинг, производство, развитие) связываются в единую стратегическую карту, пример которой был рассмотрен в предыдущем разделе.

С точки зрения стратегического развития корпорации важно учитывать динамику финансово-хозяйственной деятельности, переживающую в разные периоды этапы роста и кризиса. Чередование таких этапов образует жизненный цикл корпорации. Переход от одного этапа к другому связан с осуществлением изменений. Для того чтобы быть готовыми к проведению изменений при переходе от одного этапа к другому, необходимо знать особенности каждого этапа в этой цепочке.

Рост означает движение вверх. Его источниками для корпорации выступают умение максимально задействовать внутренние ресурсы, наличие хорошо развитых видов деятельности и рынков сбыта, постоянный процесс разработки и внедрения инноваций, способность быстро реагировать на изменения на рынке и использовать предоставленные возможности. При эффективном управлении и благоприятных макроэкономических условиях темпы роста объемов продаж должны быть выше темпов роста активов корпорации, а темпы роста прибыли - опережать темпы роста объема продаж.

Более высокие темпы роста объемов продаж по сравнению с темпами роста активов свидетельствуют о повышении интенсивности использования ресурсов корпорации, об ускорении оборачиваемости капитала. Более высокие темпы роста прибыли по сравнению с темпами роста объема продаж означают повышение уровня рентабельности продаж и снижение себестоимости единицы продукции.

В экономической теории принято выделять факторы, лежащие в основе роста крупных экономических образований. К ним относятся³:

- количество и качество природных ресурсов;
- количество и качество трудовых ресурсов;
- объем основного капитала;
- уровень научно-технического прогресса (технология).

Важнейшим из факторов роста являются затраты труда. Наиболее точным измерителем затрат труда выступает показатель количества отработанных человеко-часов, позволяющий учесть суммарные затраты рабочего времени. Увеличение затрат рабочего времени зависит от ряда факторов: от темпов прироста населения, от уровня безработицы, уровня организации труда и т.п. Все факторы меняются во времени, создавая исходные различия в темпах и уровнях экономического развития.

Наряду с количественными факторами важную роль играет качество рабочей силы и, соответственно, затрат труда в процессе производства. По мере возрастающего образования и квалификации работников происходит повышение производительности труда, что способствует повышению уровня и темпов экономического роста. Иными словами, затраты труда могут расширяться без какого-либо увеличения рабочего времени и численности кадров, а лишь за счет повышения качества рабочей силы.

Другим важным фактором экономического роста является капитал - это основной капитал и товарные запасы. Затраты капитала зависят от величины накопленного капитала. В свою очередь, накопление капитала зависит от нормы накопления: чем выше норма накопления, тем больше (при прочих равных условиях) размеры капиталовложений. Прирост капитала также зависит и от размаха накопленных активов - чем они больше, тем меньше, при прочих равных условиях, скорость увеличения капитала, темп его роста. При этом следует иметь в виду, что объем основного капитала, приходящегося на одного работника, т.е. капиталовооруженность, является решающим фактором, определяющим динамику производительности труда. Если за определенный период возрастал объем капиталовложений, а численность рабочей силы увеличилась в большей степени, то производительность труда будет падать, так как сокращается капиталовооруженность каждого работника.

Важным фактором экономического роста является количество и качество природных ресурсов. Очевидно, что большие запасы природных ресурсов, благоприятные климатические и погодные условия обеспечивают экономический рост корпорации. Научно-технический прогресс является важным двигателем экономического роста. Научно-технический прогресс включает в себя совершенствование технологий, новые методы и формы управления и организации производства. Научно-технический прогресс позволяет по-новому комбинировать различные ресурсы с целью увеличения конечного выпуска продукции.

Однако, как показывают многочисленные исследования, для тех корпораций, которые имеют

и реализуют планы роста, неизбежны кризисы, хотя при умелом управлении переменами и достаточно благоприятной внешней среде эти кризисы могут быть достаточно сглаженными и внешне не очевидными. Для того чтобы успешно управлять переменами, менеджеры должны отчетливо представлять, какого рода кризисы могут их ожидать в процессе развития корпорации.

Можно выделить две составляющие возникновения и развития кризиса корпорации: внешнюю и внутреннюю. Первая обуславливает общий кризис, имеющий место в экономике в настоящее время, вторая - локальный. Наиболее тяжелым представляется общий (системный) кризис, для которого характерны следующие черты:

- кризис охватывает различные сферы жизни общества, и выйти из него нельзя, принимая меры только на уровне корпорации;
- у корпорации теряются стратегические цели, являвшиеся ранее системообразующими, а предприятия, входящие в состав корпорации, могут начать решать свои проблемы в ущерб общим интересам;
- нестабильность может приводить к катастрофическим событиям;
- выход из кризиса требует иного уровня мониторинга, иных механизмов и технологий управления.

Любая корпорация в процессе своей деятельности проходит стадии роста и спада деловой активности. Это накладывает отпечаток на тактические и стратегические действия корпорации. Если стратегические действия менеджмента направлены на выполнение стратегических целей в долгосрочной перспективе, то тактические действия касаются процедур краткосрочного характера. Иными словами, стратегическая направленность обеспечивает устойчивое развитие корпорации, а тактическая заключается в поддержании экономического роста и сглаживания кризисных явлений. Соответственно этому необходимо осуществлять подход и к выбору системы сбалансированных показателей, позволяющей оценивать не только стратегические ориентиры, но и тактическую направленность развития корпорации.

¹ Карлик Д.А. Модель системы сбалансированных показателей для предприятия, оказывающего услуги населению и относящегося к сфере естественных монополий // Экон. науки. 2011. □ 3 (76). С. 149-154.

² Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. М., 2003.

³ Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. Т. 1. М., 1992.