

Управленческий учет (продвинутый уровень)

Тема

**Управленческий учет для стратегических
решений.**

Стратегический управленческий учет: сущность, принципы, инструменты

Трактовка стратегического управленческого учета зарубежными учеными в 80 – 90-х годах

Автор	Сущность
1	2
Симмондз (Simmonds, 1981-82)	Стратегический управленческий учет – способ анализа собственного бизнеса и бизнеса соперников, который применяется при разработке и отслеживании стратегии собственного бизнеса.
Купер, Каплан (Cooper and Kaplan, 1988)	Приемы стратегического управленческого учета были разработаны, в первую очередь, для поддержки общей конкурентной стратегии организации, главным образом, за счет использования информационной технологии для более совершенного учета себестоимости продуктов и услуг.
Бромвич (Bromwich, 1990)	Стратегический управленческий учет — способ анализа финансовой информации о рынках продукции, компании, издержках соперников, структурах расходов и отслеживание стратегий предприятия и стратегии соперников на этих рынках в течение нескольких отчетных периодов.
Уорд Кит (Keith Ward, 1992)	Роль стратегического управленческого учета заключается не в том, чтобы пассивно фиксировать финансовые результаты. Она также не ограничивается функциями традиционного управленческого учета, задачей которого является обеспечение руководства компании внутренней информацией с целью обоснования управленческих решений. Стратегический управленческий учет выполняет более сложную и комплексную роль, состоящую в обеспечении руководства всей информацией, необходимой для управления и контроля развития компании в интересах ее владельцев и прочих партнерских групп.

Трактовка стратегического управленческого учета зарубежными учеными в 80 – 90-х годах (Продолжение)

Коад (Coad, 1996)	Стратегический управленческий учет — это только возникающая сфера, и поэтому ее границы строго не определены и являются расплывчатыми, и, конечно, здесь нет никаких унифицированных предписаний, указывающих, что и как следует развивать.
Рослендер (Roslender, 1996)	Стратегический управленческий учет должен в первую очередь обеспечивать высшее руководство организации информацией, помогающей ему достичь, а затем поддерживать стратегическую (т. е. лидера) позицию на рынке относительно конкурентов.
Лорд (Lord, 1996)	Расширение традиционной внутренней направленности управленческого учета, то есть включение внешней информации о конкурентов. Взаимосвязь между стратегической позицией, выбранной фирмой, и ожидаемым акцентом на управленческий учет (то есть учет в соответствии со стратегическим позиционированием). Достижение конкурентных преимуществ путем анализа способов сокращения затрат и/или усилением дифференциации продуктов фирмы посредством использования связей в цепочке ценностей и оптимизации носителей затрат
Боб Райн, 1998	Стратегическим учетом мы называем определенный способ отражения финансовых и учетных проблем организации.
К. Друри (Colin Drury, 2001)	Стратегический управленческий учет представляется как потенциальная область разработок, результаты которой обеспечат большой вклад в управленческий учет.

Мнения отечественных ученых о сущности стратегического управленческого учета

В. Э. Керимова: «информационной базой стратегического управления является стратегический учет, который регистрирует, обобщает и представляет данные, необходимые для принятия стратегических управленческих решений менеджерским аппаратом хозяйствующих субъектов».

Н. В. Валебникова: «в настоящее время управленческий учет включает: производственный учет, собственно управленческий учет, современный управленческий учет, прогрессивный управленческий учет».

О. Д. Каверина: «это система, организованная таким образом, чтобы можно было формировать информацию, в которой менеджмент нуждается для выполнения долгосрочных стратегических решений: анализ информации о рынках сбыта компании и затрат конкурентов, изучение структуры затрат и мониторинг стратегии компании и ее конкурентов на этих рынках».

Мнения отечественных ученых о сущности стратегического управленческого учета

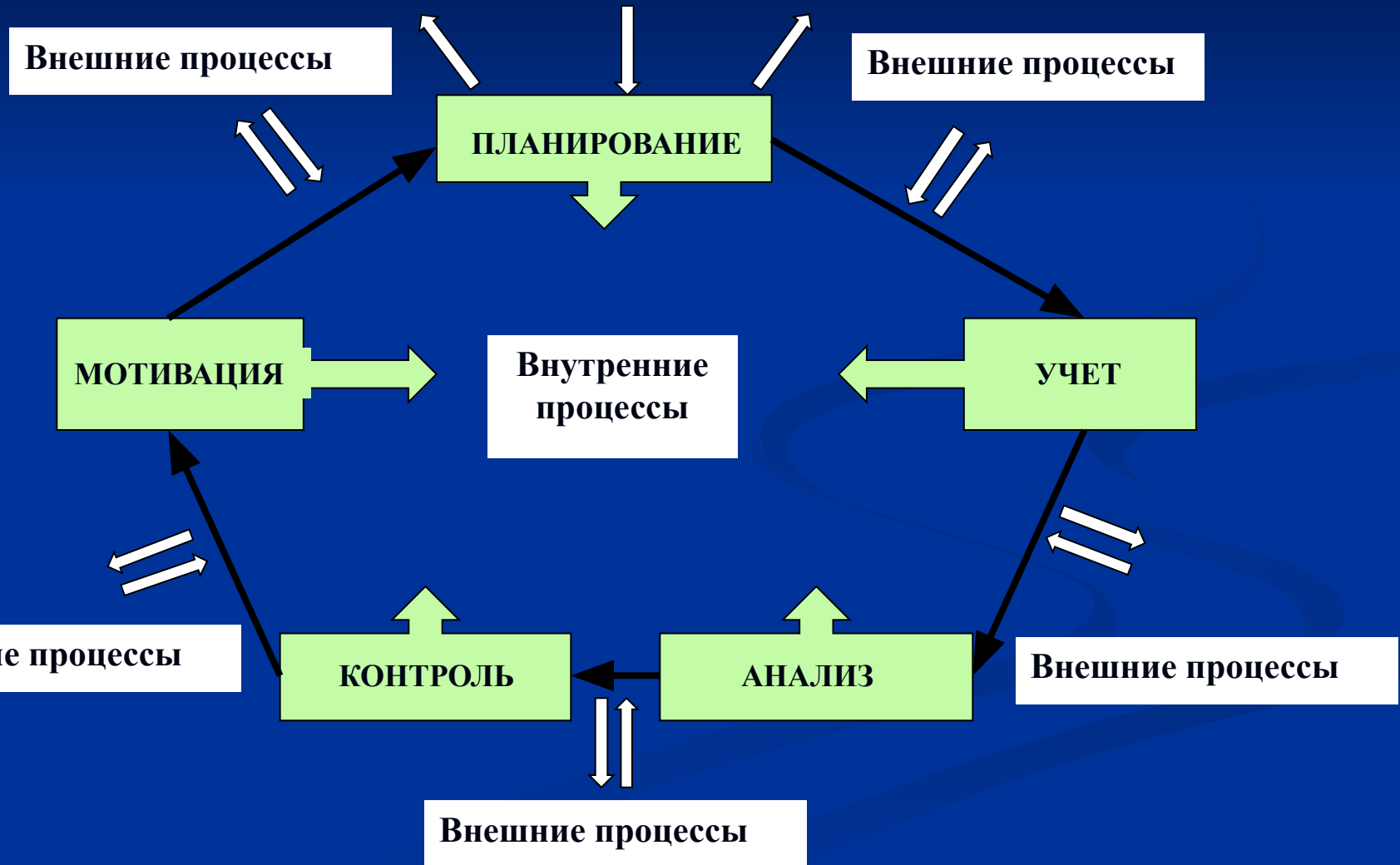
М. А. Вахрушина: «стратегический управленческий учет представляет собой один из прогрессивных информационных источников, который должен обеспечить менеджмент организации инструментарием для принятия управленческих решений, координирования хозяйственных функций в целях достижения эффективных результатов».

С.И. Крылов: «как направление управленческого учета, в рамках которого формируется информационное обеспечение принятия стратегических управленческих решений. В рамках стратегического управленческого учета выполняется тщательный анализ внешней бизнес-среды (конкурентов, поставщиков, потребителей, внешних экономических условий, действий правительства), где организация осуществляет свою деятельность, в ходе которой должны быть учтены стратегическая позиция организации на рынке, дифференциация ее продукции, а также должна быть построена, полная; цепочка ценностей данной организации».

Стратегический управленческий учет

- принятие во внимание внешних факторов макросреды;
- ориентация на учет неопределенности, стратегии управления рисками и т.д.;
- служит базой принятия обоснованных управленческих решений;
- выполнение анализа внутренних факторов и процессов;
- осуществление анализа внешних факторов и процессов;
- проведение анализа нефинансовых факторов;
- утверждение, что объем произведенной продукции не является наиболее существенным фактором, объясняющим поведение затрат;
- существование своей системы анализа для каждого фактора;
- утверждение, что не все определяющие факторы затрат являются одинаково важными в любой момент времени, но некоторые важны в каждом конкретном случае;
- адаптация к реальным деловым потребностям организации, вследствие чего играет одну из ключевых ролей в ее деятельности.

Элементы стратегического управленческого учета



Внешние факторы, влияющие на учетную систему

Мнение американской ассоциации бухгалтеров

- политическая система
- экономическая система
- степень экономического развития
- цели финансовой отчётности
- источник учётных стандартов
- особенности обучения
- степень регламентированности и значение профессионального суждения бухгалтера
- круг пользователей.

Стратегический управленческий учет

Инструменты реализации

- EVA (Economic Value Added) – экономическая добавленная стоимость,
- CVA (Cash Value Added) – денежная добавленная стоимость,
- DCF (Discounted Cash Flow) – приведенный денежный поток,
- MVA (Market Value Added) – рыночная добавленная стоимость, и др.

Самыми распространенными среди них являются:

- BSC (the Balanced Score-card – система сбалансированных показателей),
- EVA (Economic Value Added),
- ABC (Activity Based Costing – пооперационный учет затрат).

ABC (Activity Based Costing – пооперационный учет затрат)

Традиционные калькуляционные системы перестают в полной мере удовлетворять требованиям управления предприятием.

Причины:

- усиление неопределенности внешней среды и рисков ведения деятельности
- сокращение жизненного цикла продуктов
- для обеспечения конкурентных преимуществ требуется информация о себестоимости на стадии проектирования продуктов
- появление новых систем производства и управления

Системы калькулирования по ключевому фактору успеха:

- ✓ «АВ-костинг»
- ✓ «тагет-костинг»
- ✓ «кайзен-костинг»
- ✓ калькулирование по стадиям жизненного цикла
- ✓ калькулирование по последней операции

АВ-костинг – система пооперационного калькулирования себестоимости.

Объект учета – операция

Отличительные черты ABC:

1. При пооперационном калькулировании косвенные затраты собираются в более мелкие группы.
2. Для каждой группы косвенных затрат единица измерения величины результата деятельности по группам операций служит базой распределения расходов.
3. В некоторых случаях затраты, собранные в определенной группе затрат, могут быть отнесены непосредственно на продукцию.

Иерархия затрат:

1. Затраты на единицу выпуска – ресурсы на осуществление операций для производства каждой единицы продукции или услуги, например, затраты на обслуживание производства.
2. Затраты на партию – ресурсы на осуществление операций, применительно к партиям единиц продукции или услуг., например, затраты на установку оборудования.
3. Затраты на развитие и поддержание продукта или услуги – ресурсы на операции, предпринимаемые для совершенствования и поддержки отдельных продуктов или услуг, например, затраты на проектирование.
4. Затраты на управление и содержание организации – ресурсы на осуществление операций, которые не связаны с отдельными продуктами или услугами, но поддерживают деятельность организации в целом, например, административные расходы.

Ограничения метода ABC:

- ✓ на сегодняшний день недостаточно доказательств, что «ABC» улучшает рентабельность организации,
- ✓ мало известно о возможных поведенческих, организационных, экономических последствиях применения «ABC»-метода,
- ✓ информация метода «ABC» носит исторический (прошлый) характер, внутренне ориентирована, поэтому недостаточна с точки зрения релевантности для стратегических прогнозов,
- ✓ на практике существуют проблемы с выбором драйверов затрат,
- ✓ спорна новизна, данный подход может быть рассмотрен как трудоемкий вариант калькуляционной системы в части расходов по содержанию производства и управлению.

**Основная проблема применения метода
ABC** – значительное усложнение учета затрат и
повышение трудоемкости калькулирования.

Преимущества метода ABC:

- ✓ обеспечивает более точное калькулирование себестоимости единицы продукции в случае значительного удельного веса косвенных расходов и при их неявной связи с итоговыми объектами калькулирования,
- ✓ обосновывает управленческие решения по ценообразованию, выбору производственной программы и т.д.,
- ✓ обеспечивает исчисление себестоимости бизнес-процессов, как новых объектов калькулирования,
- ✓ облегчает анализ и в случае, если объектами учета затрат являются наряду с продукцией процессы и центры ответственности,
- ✓ формирует информационную базу матричной организационной структуры внутрифирменного управления, основанной на бизнес-процессах, способствует их оптимизации,
- ✓ повышает объективность оценки деятельности сегментов и, как следствие, эффективность мотивации,
- ✓ обеспечивает надежной информацией стратегический управленческий учет, оперирующий полной себестоимостью.

Признаки, при наличии которых целесообразно применение АВ-костинга:

1. Значительные суммы косвенных затрат распределяются при использовании только одной или двух групп затрат.
2. Все косвенные затраты или большая их часть определены как затраты на количество единиц выпуска.
3. Различные продукты потребляют различное количество ресурсов из-за разницы в объемах, стадиях процесса производства и т.д.
4. Продукция, которая подходит компании для производства и продажи, не приносит большую прибыль, а максимальная прибыль получается от продукции, менее подходящей для производства данной компанией.
5. Сложная для производства продукция оказывается прибыльной, а простая – нет.
6. Сотрудники производственных подразделений не согласны с сотрудниками бухгалтерии по вопросу о производственных затратах.

«Таргет-костинг» – калькулирование по заданным параметрам

Объект – прогнозная себестоимость проектируемого или улучшаемого изделия в соответствии с целевыми параметрами.

Суть – задаются границы будущей цены и размер нормы прибыли изделия, исходя из которых осуществляют поиск конструкций, материалов, технологии, позволяющих выйти на необходимую величину затрат.

Эффективен в сочетании с функционально-стоимостным анализом.

«Кайзен-костинг» – калькулирование на основе постоянного совершенствования качества, бизнес-процессов и т.д.

Основная функция – минимизация разницы между расчетной (после завершения проектирования) и фактической себестоимостью продукта по отдельным статьям затрат.

Используется как для бюджетных расчетов, так и для калькулирования фактической себестоимости продукции.

«Таргет-костинг»

Доведение себестоимости продукта до заданного уровня в процессе его разработки.

«Кайзен-костинг»

Доведение до заданного уровня отдельных статей затрат и себестоимости в целом в процессе производства.

Используют как отдельно, так и во взаимосвязи (чаще).

Калькулирование по стадиям жизненного цикла продукта

Жизненный цикл продукта - период от стадии научно-технической разработки до периода прекращения сервисного обслуживания продукта у покупателей.

Объект калькулирования

- жизненный цикл продукта (например, производство компьютеров),
- отдельные стадии жизненного цикла (например, автомобилестроение).

Применение в России – необходимо совершенствование учета ОХР.

Проблема – идентификация затрат, относящихся к конкретному продукту по научно-исследовательским работам, маркетингу, продажам и т.д.

Целесообразно внедрение ABC для распределения таких затрат.

Имеет пересечения и с тагет-костингом, и с традиционными системами.

Возможно применение имитационного моделирования с использованием разных вариантов входных параметров.

Калькулирование по последней операции

Информационное обеспечение организации производства и управления «точно в срок».

Цель системы «точно в срок» – поддержание конкурентоспособного преимущества «лидерство в издержках», которое достигается путем проведения мероприятий по снижению запасов и затрат на хранение и внутризаводское перемещение грузов.

Нерелевантны данные учета по всем стадиям движения материального потока.

Система управления «точно в срок»:

- ✓ Организация бизнес-процессов, способствующая приближению совокупных затрат к величине затрат на обработку
- ✓ Сплошной контроль качества
- ✓ Организация материального потока с ориентацией на спрос покупателя (принцип втягивания)

Варианты калькулирования:

- ✓ Не учитываются операции, связанные с движением и наличием материалов на складах
- ✓ Не учитываются операции, связанные с отпуском на производство материалов и выпуском готовой продукции
- ✓ Не учитываются операции, связанные с движением и наличием материалов на складах, учет затрат в процессе производства, учет операций, связанных с выпуском готовой продукции. Калькулирование продукции начинается только при отгрузке продукции покупателю.

Трудовые затраты производственных рабочих учитываются в составе ОПР.

Вариант 1.

Затраты на приобретение материалов сразу включаются в себестоимость производимой продукции.

ОПР включаются в себестоимость готовой продукции, затем полностью списываются на себестоимость проданной продукции.

Вариант 2.

Затраты, связанные с производственным потреблением материалов, относятся непосредственно на себестоимость проданной продукции.

ОПР включаются в себестоимость проданной продукции.

Вариант 3.

Затраты, связанные с приобретением и производственным потреблением материалов, относятся непосредственно на себестоимость проданной продукции.

ОПР включаются в себестоимость проданной продукции.

Экономическая добавленная СТОИМОСТЬ

Определение показателя EVA по Дж. Стерну

EVA: Чистая операционная прибыль – Затраты на капитал

Формула для расчета:

$$\text{EVA} = \text{NOPAT} - \text{WACC} \times \text{CE},$$

где

NOPAT (Net Operating Profit After Taxes) – чистая операционная прибыль после уплаты налогов;

WACC (Weighted Average Cost of Capital) – средневзвешенная стоимость капитала;

CE (Capital Employed) – сумма инвестированного капитала.

NOPAT (Net Operating Profit After Taxes) – чистая операционная прибыль после уплаты налогов

$$\text{NOPAT} = \text{EBIT} * (1 - \text{tax})$$

WACC (Weighted Average Cost of Capital) – средневзвешенная стоимость капитала

$$WACC = \sum_{j=1}^n k_j * d_j$$

CE (Capital Employed) – сумма инвестированного капитала.

Возможности увеличения EVA:

1. Рост операционной прибыли:

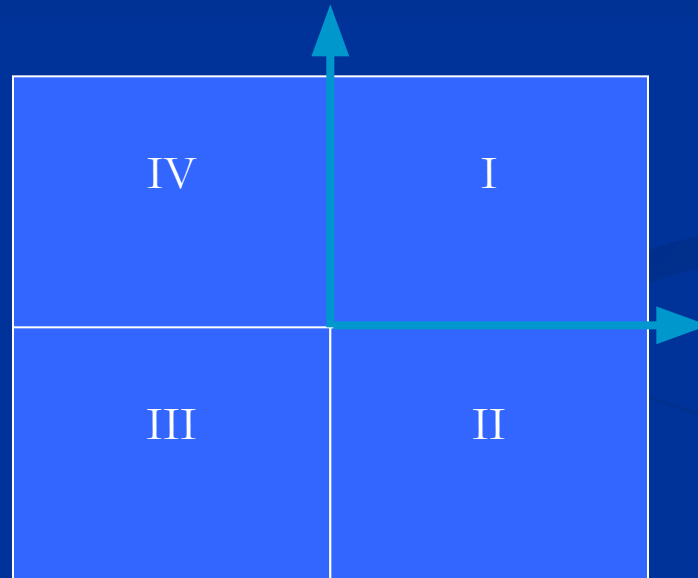
- повышение темпов роста реализации,
- увеличение оборачиваемости активов,
- выстраивание эффективной структуры активов,
- снижение суммарных издержек на производство и реализацию продукции

2. Минимизация стоимости используемого капитала при оптимальном соотношении собственных и заемных средств:

- привлечение более дешевых заемных средств (с учетом оптимального соотношения собственного и заемного капитала),
- перераспределение финансовых средств между ЦИ, исходя из максимизации прибыли, создаваемой этими центрами

$$EVA = NOPAT - WACC \times CE$$

$$EVA = \left(\frac{NOPAT}{CE} - WACC \right) \times CE$$



Матрица «Рентабельность – Стоимость»

Роль EVA в оценке эффективности деятельности:

- позволяет измерить реальную доходность компании, а также управлять ею с позиции собственника,
- демонстрирует менеджерам компании, как они могут повлиять на доходность,
- отражает альтернативный подход к концепции прибыльности,
- выступает инструментом мотивации менеджеров,
- позволяет оценить эффективность маркетинговой стратегии, доходность инвестиций и бизнес-процессов на уровне видов продукции и каналов ее продвижения

Система сбалансированных показателей

Система сбалансированных показателей

Подход, необходимый для обеспечения менеджмента компании информацией, помогающей в формулировании стратегической политики и целей организации. Данный подход делает акцент на том, что пользователя необходимо объективным и беспристрастным образом обеспечить информацией, которая направлена на все значимые участки деятельности организации. Предоставленная информация должна включать в себя как финансовые, так и нефинансовые элементы и покрывать такие области, как прибыльность компании, удовлетворение потребителей, внутренняя эффективность и инновации.

Система сбалансированных показателей

Финансы.

Насколько интересно акционерам инвестировать деньги в компанию?

Внутрифирменные бизнес-процессы.

Какие процессы играют наиболее важную роль при реализации конкурентного преимущества компании ее клиентам?

Обучение и перспективы роста.

За счет каких знаний, умений, опыта. Технологий и т.д. компания сможет реализовать конкурентные преимущества?

Ориентация на потребителя.

Чем компания может заинтересовать клиентов, чтобы привлечь их и добиться требуемых финансовых результатов?

Примеры показателей для оценки блока «Обучение и перспективы роста»

Наименование группы показателей	Возможные показатели
Характеристика сотрудников	Степень удовлетворения сотрудников (вовлеченность в работу, признание важности работника, поддержка со стороны управленческого аппарата). Текучесть кадров. Производительность сотрудников (выручка на одного сотрудника, прибыль на одного сотрудника).
Информационные технологии	Количество процессов, по которым легко доступна информация о качестве, количестве, затратах, временном цикле и т.д. Количество сотрудников, которые могут получать информацию из сети одновременно и т.д.
Мотивация и ориентация	Количество принятых и внедренных предложений. Выплаченные вознаграждения. Количество сотрудников, которые согласны с тем, что целесообразно ввести ССП в организации.

Примеры показателей для оценки блока «Внутрифирменные бизнес-процессы»

Наименование группы показателей	Возможные показатели
Показатели, направленные на идентификацию рынка	Прибыльность данного сегмента рынка. Выручка, которая может быть получена при внедрении нового продукта. Выручка, которая может быть получена в результате привлечения нового покупателя.
Показатели, связанные с выходом на рынок	Время выхода на рынок. Критическое время выхода на рынок.
Показатели, связанные с производством	Количество брака. Длительность производственного цикла. Затраты на производство.
Показатели, связанные с доставкой	Количество заказов, доставленных вовремя. Доля брака, полученного в процессе доставки. Возникновение дефицита из-за несвоевременной доставки заказов.
Показатели, связанные с сервисом	Количество клиентов, сделавших повторный заказ в течение 3-ех последующих месяцев. Количество клиентов, не сделавших повторный заказ в течение года.

Примеры показателей для оценки блока «Ориентация на потребителя»

Наименование группы показателей	Возможные показатели
Доля рынка	Доля рынка, завоеванная организацией. Какую долю бюджета клиента занимают товары организации.
Способность удерживать потребителей	Количество ушедших потребителей. Увеличение объема продаж постоянным покупателям. Частота заказов постоянных покупателей.
Способность завоевывать потребителей	Количество новых потребителей и полученный от них доход. Доля «холодных» запросов от потребителей. Затраты на привлечение нового потребителя. Средний размер заказа одного потребителя.
Удовлетворенность потребителей	Количество жалоб. Количество благодарностей. Количество положительных отзывов.
Прибыльность потребителей	Прибыль от одного потребителя. Затраты на одного потребителя.

Примеры показателей для оценки блока «Финансы»

Наименование группы показателей	Возможные показатели
Рост выручки	Объем продаж и доля рынка. Количество новых продуктов. Количество новых потребителей. Дифференциация продукта, способов доставки, ценовых стратегий.
Управление затратами	Сокращение затрат в расчете на единицу. Доля низко-затратных бизнес-процессов. Доля затрат, которые распределяются с использованием метода ABC.
Использование активов	Потери, выявленные в результате инвентаризации. Оборачиваемость активов. Длительность финансового цикла. Отдача собственного капитала. Производительность и эффективность.

Оценка реализации стратегии

Оценка реализации стратегии:

1. Показатели рентабельности.

$$R_{cc} = \frac{ЧП}{СК} = \frac{ЧП}{Выручка} \times \frac{Выручка}{Активы} \times \frac{Активы}{СК}$$

2. Показатель экономической добавленной стоимости.

3. Система сбалансированных показателей.

Применение критериев эффективности в зависимости от стадии развития организации

<i>Традиционные критерии</i>		<i>Критерии добавленной стоимости</i>
Стадия формирования	Стадия роста	Стадия зрелости
* Валовая прибыль (GM); * Операционная прибыль (OI); * Операционный денежный поток (OCF); * Рентабельность продаж (ROS)	* Чистая прибыль (NI); * Чистый денежный поток (NCF); * Рентабельность активов (ROA); * Рентабельность собственного капитала (ROE)	* Остаточный доход (RI); * Экономическая прибыль (EP); * Экономическая добавленная стоимость (EVA); * Остаточный денежный поток (RCF); * Денежная добавленная стоимость (CVA); * Акционерная добавленная стоимость (SVA); * Рыночная добавленная стоимость (MVA)