

0-792789

На правах рукописи

Ивашиненко Любовь Олеговна

**РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ И МЕТОДИКИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА
В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»



АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Мичуринск - наукоград РФ, 2008

КГФЭИ		
Входящий №	58/01-1063	
«30»	10	2008 г.

287209

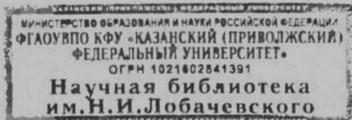
Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита
ФГОУ ВПО «Донской государственный аграрный университет»

Научный руководитель

доктор экономических наук, профессор
Богатая Ирина Николаевна

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор
Толстых Татьяна Николаевна



кандидат экономических наук, доцент
Ушаков Александр Иванович

Ведущая организация:

ФГОУ ВПО «Ставропольский государственный университет»

Защита состоится « 15 » ноября 2008 г. в 16 часов на заседании объединенного диссертационного совета ДМ 220.041.02 в Мичуринском государственном аграрном университете» по адресу: 393760, Тамбовская область, г. Мичуринск, ул. Интернациональная, 101, малый актовъй зал.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Мичуринского государственного аграрного университета, а с авторефератом – дополнительно на официальном сайте университета: <http://www.mgau.ru>.

Автореферат разослан " 15 " октября 2008 г.

Ученый секретарь
объединенного диссертационного совета
кандидат экономических наук, доцент

О.В.Соколов

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000712671

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

0-492789

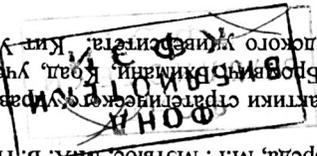
Актуальность темы исследования. Современность современного этапа развития экономики является высочайшая динамичность бизнеса, которая проявляется в быстром изменении стратегического пейзажа, расширением предложения продукции, работ, услуг, конвергенции технологий, размывания границ между отраслями и сегментами рынка, быстрым устареванием информации и др. В настоящее время применение инноваций, владение брендом, высокая репутация не гарантируют стабильного положения на рынке в течение длительного срока. Коммерческие организации должны использовать свои конкурентные преимущества на основе использования как внешней, так и внутренней информации. Успешно адаптироваться к условиям рынка возможно при использовании рыночных стратегий и особых приемов управления бизнесом, в том числе путем совершенствования бухгалтерского учета как основы учетно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений. Одним из перспективных и быстрорастущих направлений бухгалтерского учета является стратегический учет. За рубежом стратегический учет рассматривается в качестве одной из основных технологий, наиболее важных для управленияского учета в 2000-2005 гг. согласно данным результатов исследований, проведенных учеными Манчестерского Университета.

Стратегический учет многолик и включает в себя следующие направления: стратегический учет ответственности, затрат, прибыли, денежных потоков, человеческих ресурсов и др. Информационная, сформированная в системе стратегического учета, служит основой для проведения внешнего (стратегического анализа) и внутреннего анализа. Стратегический учет имеет целью ряд преимуществ, которые могут быть реализованы на основе организации тактического учета, включающего в себя финансовый, управленческий и налоговый. В связи с этим особую актуальность приобретают вопросы постановки стратегического учета в коммерческой организации.

Данные обстоятельства определили актуальность выбранной темы диссертационного исследования, посвященного разработке рекомендаций по совершенствованию и развитию методологии и методики стратегического учета в коммерческой организации. Научная и практическая значимость, необходимость развития теории и совершенствования методики стратегического учета, обеспечение эффективное управление коммерческой организацией, выбор темы исследования, предмет, цели, задачи и структура работы.

Состояние изученности проблемы. Стратегический учет возник в результате прорыва в развитии бухгалтерского учета. В ходе исследования были изучены труды ведущих отечественных и зарубежных ученых в области теории бухгалтерского учета. Большой вклад в развитие теории, методологии и практики бухгалтерского учета внесли российские ученые: Безруких П.С., Бреславцева Н.А., Палий В.Ф., Соколов Я.В., Петрова В.И., Кондраков Н.П., Полковская Л.М., В.Р. Захарын, Гетьман В.Г., Кутер М.И., Миниковский Е.А., а также в трудах зарубежных ученых: Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, М.Р. Мэтьюс, М.К.В. Перера, Ж. Ришар и др.

Активные разработки в области теории и практики стратегического учета направлены на совершенствование теории и практики стратегического учета, учение некоего учета ведут такие ученые как Иннз, Броуниллини, Кадд, Ученые Кранфилдской школы менеджмента и Кранфилдского Университета. Кит Уорд,



Файэй Л., Хоуп-Хейли В., также российские ученые Николаева О.Е., Алексеева О.В. Попова Л.В., Суворова С.П., Мейриева М.А. и др.

Из зарубежных авторов, исследовавших методологию стратегического учета, особо следует выделить труды профессора Саутгемптонского университета Боба Райана. Исследованию проблем теории, методологии и методики стратегического учета в коммерческих организациях посвящены работы таких российских ученых как: Ткач В.И. (проблемы постановки системы стратегического учета); Плотников В.С. и Шестакова В.В. (разработка концепции стратегического учета в холдинговых структурах), Богатая И.Н. (разработка в области стратегического учета собственности), Керимов В.Э., Богатко А.Н., Селиванов П.В. (проблемы постановки стратегического учета на предприятиях); Щемелев А.Н. (разработка вопросов стратегического учета инноваций); Курсеев Д.В. (использование стратегического учета при внешнем и доверительном управлении собственностью); Кизилов А.Н. (концепция построения адаптивной системы управленческого учета); Алексеева И.В. (проблемы постановки стратегического учета при формировании учетно-аналитического обеспечения принятия стратегических управленческих решений в коммерческих организациях); Радченко Ю.В. (вопросы стратегического учета прибыли); Хахонова Н.Н. (вопросы постановки стратегического учета денежных потоков); Гуденица О.В. (вопросы развития методики стратегического учета в условиях реорганизации); Барахоева М.С. (проблемы развития стратегического учета затрат) и др.

Среди наших современников значительный вклад в исследование проблем теории и методики стратегического анализа внесли М.В. Мельник, А.Н. Хорин, В.Э. Керимов, Х. Виссема, П. Дженстер, Д. Хасси, Д.А.Аакер и др.

Вместе с тем, несмотря на достаточно широкий круг авторов, занимающихся данными проблемами, многие вопросы теории, методологии и методики стратегического учета остаются недостаточно полно освещенными и дискуссионными. Область решения указанных проблем требует дальнейшего глубокого теоретического исследования и значительной практической проработки. В этой связи данная тема исследования является достаточно своевременной и актуальной.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию методики стратегического управленческого учета в коммерческих организациях.

Для ее достижения в работе поставлены следующие задачи исследования, определяющие логику и структуру диссертации:

1. Исследовать развитие теории и методики стратегического учета в коммерческих организациях:
 - изучить эволюцию теорий бухгалтерского учета;
 - исследовать стратегический учет как перспективное направление, возникшее в результате эволюции бухгалтерского учета;
 - сформировать принципы стратегического учета и определить основные элементы его метода.
2. Выработать рекомендации по дальнейшему развитию стратегического учета:
 - рассмотреть методические подходы к организации стратегического финансового учета в коммерческих организациях
 - разработать методику постановки системы стратегического управленческого учета в коммерческих организациях

- исследовать методические подходы к формированию системы стратегических показателей на основе данных стратегического учета и разработать основные направления ее совершенствования.

3. Разработать основные направления совершенствования методики составления производных балансовых отчетов в коммерческих организациях в системе стратегического учета:

- исследовать современные методики стратегического учета и особенности методики составления производных балансовых отчетов;

- уточнить и дополнить методику составления стратегического производного балансового отчета для принятия стратегических решений в целях ее совершенствования.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теория, методология и методика стратегического учета в коммерческих организациях, функционирующих на территории РФ. Объектом исследования явились коммерческие организации различных организационно-правовых форм и отраслевой принадлежности г. Шахты и Ростовской области.

Теоретико-методологической основой исследования послужили действующие принципы, правила и методологические положения в области бухгалтерского финансового и налогового учета, вытекающие из законодательных и нормативных документов, принятых в Российской Федерации, требований международных стандартов учета, монографии, статьи в периодических изданиях, а также теоретические разработки отечественных и зарубежных ученых по исследуемой тематике.

Для решения поставленных задач в качестве инструментария применялись диалектический, статистический, индуктивный и дедуктивный методы, используемые мировой наукой в познании социально-экономических явлений, методы сравнительного анализа, группировки данных, анализ и синтез, метод моделирования, стратегическое планирование, стратегический анализ.

Диссертация выполнена в рамках паспорта специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика, раздела 1. пп. 1.1 Исходные парадигмы, базовые концепции, постулаты и правила бухгалтерского учета, пп. Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа.

Информационно-эмпирическая база исследования формировалась на основе законодательных и нормативных актов РФ в бухгалтерского учета, материалов периодической печати, монографических исследований отечественных и зарубежных экономистов, материалов научно-практических конференций, данных бухгалтерского, налогового, управленческого учета, официальной отчетности коммерческих организаций.

В работе нашли применение общенаучные методы исследования, такие как анализ и синтез, индуктивный и дедуктивный методы, исторический, логический и системный подходы, моделирование, наблюдение, системный подход, диалектический, статистический, методы сравнительного анализа, группировки данных, логического обобщения, балансовый метод, используемые мировой наукой в познании социально-экономических явлений и позволяющие наиболее полно изучить исследуемые проблемы.

Научная новизна результатов исследования заключается в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию методики стратегического учета в коммерческих организациях, имеющих существ-

венное значение для повышения качества и обоснованности принятия управленческих решений.

К основным положениям диссертационного исследования, которые характеризуют научную новизну и выносятся на защиту, относятся следующие:

- определена структура стратегического учета коммерческой организации, включающая в себя стратегический финансовый учет, особенностью которого является использование комплекса элементов учетной политики, позволяющих повысить релевантность формируемой информации, например, формирование резервов различных видов; стратегический управленческий учет, характерной особенностью которого является постановка на учет внешних факторов макросреды и базирующийся на данных финансового, налогового и управленческого учета; стратегический налоговый учет, ориентированный на осуществление функций налогового планирования;

- предложены укрупненные этапы организации системы стратегического учета в коммерческой организации, позволяющие сформировать учетные данные, ориентированные на оперативное, тактическое и стратегическое управление и включающие в себя постановку системы мониторинга внешней макросреды; разработку системы мониторинга внутренней микросреды; постановку системы планирования, программирования и бюджетирования; установление основных недостатков, характерных для формируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности на базе данных финансового учета, выбор методик, применяемых в рамках стратегического учета, позволяющих повысить релевантность бухгалтерской отчетности, и их закрепление в стандартах стратегического финансового и стратегического управленческого учета;

- сформирована графическая модель организации стратегического учета в коммерческой организации, включающая в себя учетные данные для принятия тактических и оперативных решений, сформированные в финансовом, налоговом и управленческом учета, учетные данные для принятия стратегических решений, сформированные на основе системы мониторинга внешней макросреды, моделей и методик стратегического финансового, стратегического управленческого и стратегического налогового учета, а также прогнозной учетной информации и результатов стратегического и управленческого анализа данной информации. Рекомендуемая модель позволяет формировать учетные данные для принятия тактических, оперативных решений и стратегических решений и с помощью соответствующих методик формировать прогнозную оперативную, тактическую и стратегическую учетную информацию;

- разработана авторская классификация совокупности различных приемов и способов, методик и концепций на основе которых в информационной системе коммерческой организации отражаются объекты стратегического учета, определяемые руководством и менеджментом в зависимости от реализуемых стратегий, включающая в себя: 1) стратегическое планирование (планирование на долгосрочную перспективу); 2) стратегический анализ (анализ внешней и внутренней среды, анализ реализации избранных стратегий); 3) производные балансовые отчеты и другие формы отчетности (процесс трансформации данных финансового, управленческого учета и стратегической производной отчетности) 4) стратегическое позиционирование; 5) сегментацию и системный анализ конкурентного окружения (процесс анализа потребителей, издержек, конкурентов, с целью оценки конкурентной среды); 6) стратегический аудит (процесс оценки стратегий и их осуществ-

вимости, а также контроля за реализацией избранных стратегий); 7) прогнозирование (процесс научного предвидения, определение тенденций развития коммерческой организации в будущем); 8) анализ ценностной цепочки (анализ с целью поиска возможных путей улучшения результатов отдельных видов деятельности и взаимодействия между ними); 9) стратегическую отчетность;

- предложено при постановке системы стратегического управленческого учета (СУУ) выделять 5 уровней внутрифирменного регулирования системы стратегического управленческого учета: выделить основные уровни его внутрифирменного регулирования: 1) концептуальные основы системы СУУ; 2) уровень, содержащий общие документы, регламентирующие функционирование системы СУУ; 3) уровень, включающий рабочие документы, в которых закреплены применяемые методики в рамках СУУ; 4) уровень, включающий документы по отчетности, формируемой в рамках СУУ, 5) уровень, включающий специализированные стандарты;

- рекомендовано формировать учетную политику для целей стратегического управленческого учета, включающую в себя следующие аспекты: 1) организационный аспект (организация службы, осуществляющей ведение СУУ, уровень ее централизации, ее структура, организация внутрипроизводственного контроля, организация системы бюджетирования и системы мониторинга внешней макросреды и внутренней микросреды, а также взаимодействие между используемыми организацией видами учета); 2) технический аспект (порядок отражения информации, применяемый план счетов, приоритетные объекты учета, используемые методики учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг, выделяемые объекты контроля, используемые подходы к сегментации при формировании информации и стратегической отчетности; 3) методический аспект (варианты учета факторов внешней среды, методы, используемые для учета факторов внешней среды, использование системы производных балансовых отчетов, перечень стратегических показателей, использование метода добавленной стоимости, методы стратегического анализа и его основные направления, используемые модели стратегических управленческих решений);

- предложено для обеспечения единства терминологической базы при составлении стратегических производных балансовых отчетов применять следующие виды термины: 1) корректировочные бухгалтерские записи, позволяющие устранить такие недостатки бухгалтерского учета, связанные с выявленными искажениями в учете (например, выявленные излишки, недостачи, искажение стоимостной оценки активов и обязательств, нарушения требования полноты и т.д.), а также с его методологией (например, несопоставимость данных в результате использования различных концепций оценки активов и пассивов); 2) трансформационные бухгалтерские записи, отражающие процесс постановки на учет внешних факторов макросреды; 3) стратегические бухгалтерские записи, отражающие процесс постановки на учет активов и обязательств, возникающих в результате реализации, изменения либо использовании новой стратегии (стратегий); нулевые бухгалтерские записи, отражающие процессы гипотетической реализации активов и гипотетического удовлетворения обязательств 4) «нулевые» бухгалтерские записи, предусматривающие отражение гипотетической реализации имущества и удовлетворения обязательств.

- апробирована рекомендуемая уточненная и дополненная методика составления стратегического производного балансового отчета, к преимуществам кото-

рой относятся возможности формирования данных для анализа влияния параметров внешней макросреды, анализа результата, достигаемого за счет корректировки избранных стратегий и их адаптации к условиям внешней макросреды, являющихся основой для принятия стратегических решений, обоснования необходимости корректировки осуществляемой стратегии, оценки результатов реализации стратегии. Методика включает в себя четыре укрупненных этапа формирования стратегического производного балансового отчета: корректировочный, трансформационный, стратегический, этап гипотетической реализации имущества и удовлетворения обязательств.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Теоретическая значимость исследования заключается в том, что на основе анализа имеющейся теории и практики формирования учетных систем в коммерческих организациях выработаны методические подходы к постановке системы стратегического учета, а также рекомендации по совершенствованию методики составления стратегических производных балансовых отчетов, что позволяет сформировать информацию пригодную для принятия управленческих решений. Практическая значимость проведенного исследования заключается в том, что его теоретические и методологические результаты доведены до практических выводов и рекомендаций, уже используемых в хозяйственной практике ряда коммерческих организаций, аудиторских фирм, что подтверждено справками об их внедрении. Основные рекомендации, изложенные в настоящем исследовании, доведены до уровня их практического использования как методики стратегического учета.

Апробация результатов исследования. Основные результаты исследования докладывались на научных сессиях профессорско-преподавательского состава и аспирантов ЮРГУЭиС, ряде международных научно-практических, межрегиональных и вузовских конференций, в преподавании дисциплин «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский (финансовый) учет» студентам ФГОУ ВПО Южно-Российского государственного университета экономики и сервиса. Полученные результаты могут быть использованы в процессе обучения профессиональных бухгалтеров в учебно-методических центрах по разделу: «Управленческий учет».

Практические рекомендации диссертации могут быть использованы коммерческими организациями при постановке и ведении стратегического учета. Теоретические и методические разработки могут быть применены в преподавании курса «Стратегический учет» по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

В хозяйственной практике коммерческих организаций Ростовской области используются рекомендации по формированию учетной политики для целей стратегического управленческого учета, уточненная и дополненная методика составления стратегического производного балансового отчета. Использование результатов исследования позволяет повысить качество информации, формируемой в учетной системе коммерческих организаций. Результаты работы были использованы фирмами ООО «МИГ 97», ООО «Стройфарфор» что подтверждается соответствующими документами.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 13 научных статьях, 1 монографии, 1 учебном пособии объемом 12.7 п.л.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, 3 глав, библиографического списка, включающего в себя 241 источник. В работе 3 рисунка,

6 формул и 23 приложения. Диссертационная работа изложена на 239 страницах машинописного текста.

Во введении обоснована актуальность исследования, определены цель, задачи, объект, предмет, теоретические и методологические основы исследования, излагается научная новизна, практическая значимость и апробация результатов исследования.

В первой главе «Исследование развитие теории и методики стратегического учета в коммерческих организациях» изучена эволюция теорий бухгалтерского учета, исследован стратегический учет как перспективное направление, возникшее в результате эволюции бухгалтерского учета, сформированы принципы стратегического учета и определить основные элементы его метода.

Во второй главе «Развитие методики стратегического учета» рассмотрены методические подходы к организации стратегического финансового учета в коммерческих организациях, разработана методика постановки системы стратегического управленческого учета в коммерческих организациях, исследованы методические подходы к формированию системы стратегических показателей на основе данных стратегического учета и разработаны основные направления ее совершенствования.

В третьей главе «Совершенствование методик составления производных балансовых отчетов в коммерческих организациях в системе стратегического учета» исследованы современные методики стратегического учета и особенности методик составления производных балансовых отчетов, уточнена и дополнена методика составления стратегического производного балансового отчета для принятия стратегических решений в целях ее совершенствования.

В заключении обобщены основные результаты исследования.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Полученные в диссертационном исследовании научные результаты, основные идеи, положения нашли отражение при решении трех логически взаимосвязанных групп теоретических, организационных и методических проблем.

Первую группу проблем, исследованных в диссертации, составили проблемы становления теории стратегического учета, определения его места в процессе эволюции бухгалтерского учета. Это необходимо для формирования последовательной теории учета, рассматривающей методологию различных видов учета. Учет рассматривался нами как одна из важнейших функций управления. Возникновение стратегического учета и применение в его рамках новых методологических и методических приемов является закономерным процессом в эволюции бухгалтерского учета. Процесс эволюции бухгалтерского учета направлен на повышение релевантности, информации, формируемой в учетной системе экономических субъектов и преодоление основных ее недостатков. Бухгалтерский учет как наука требует дальнейшего развития теории и методологии. В свою очередь теория и методология развивается на основе поиска решения существующих проблем и обобщения передового опыта, накопленного в ходе практической деятельности.

Нами были проанализированы 6 основных подходов к теории учета: налоговый, правовой, этический, биохивнорестический, экономический, структурный. Анализ позволил выявить три группы подходов. Для первой группы характерна ориентация на информационные потребности смежных с бухгалтерским учетом областей (например, этики, права и т.д.). Вторая группа подходов ориентирована

на формирование информации для различных групп заинтересованных пользователей, в целях повышения эффективности деятельности. Третья группа может быть использована в качестве концептуальной основы для дальнейшего развития теории учета.

В ходе исследования проведен обзор научных взглядов на процесс эволюции бухгалтерского учета, выявивший, что большинство ученых увязывает его с историческими этапами развития учета. Обзор позволил установить смещение цели учета с фиксации фактов хозяйственной жизни на формирование информации необходимой для управленческих целей, а также прямую зависимость с процессами эволюции управления как науки и практической деятельности. Возникающие новые виды учета, как правило, базируются на эволюционно-адаптивной балансовой теории и нацелены на усиление релевантности формируемой информации.

Совершенствование бухгалтерского учета, по нашему мнению, должно осуществляться на основе развития теории посредством разработки теоретических и методологических концепций, нацеленных на систематизацию, оценку и обобщение как уже имеющихся, так и новых учетных представлений.

Стратегический учет рассматривается в исследовании как новое перспективное направление развития бухгалтерского учета. Современная парадигма бухгалтерского учета должна принимать во внимание внешние факторы макросреды, а также миссию; стратегические цели; избранные стратегии; потребности менеджеров в учетной информации и степень ее детализации; фазу жизненного цикла организации; научные концепции оценки активов; применяемые балансовые теории. Несмотря на мировое признание стратегического учета как одного из видов бухгалтерского учета, в данной области отсутствует единая терминология. На наш взгляд, целесообразно оперировать термином «стратегический учет» основой которого являются финансовый, управленческий и налоговый учет. Существуют разные точки зрения по поводу структуры данного вида учета. По нашему мнению в состав стратегического учета входят: стратегический финансовый, стратегический управленческий и стратегический налоговый учет.

Под стратегическим учетом мы понимаем - это учет, направленный на достижение коммерческой организацией ее глобальной цели, основанный на взаимодействии методики анализа, планирования, контроля и учета внутренних процессов и условий меняющейся внешней среды. В ходе исследования был проведен сравнительный анализ таких видов учета как финансовый, управленческий, налоговый, стратегический финансовый, стратегический управленческий, стратегический налоговый, выявивший целый ряд преимуществ стратегического учета. Концепция стратегического учета близка к концепции контроллинга, но при этом имеет и ряд принципиальных отличий, выявленных нами при проведении их сравнительного анализа. Нами были выделены 5 укрупненных этапов организации системы стратегического учета в коммерческой организации: постановка системы мониторинга внешней макросреды; разработка системы мониторинга внутренней микросреды; постановка системы планирования, программирования и бюджетирования; установление основных недостатков, характерных для формируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности на базе данных финансового учета; выбор методик, применяемых в рамках стратегического учета, позволяющих повысить релевантность бухгалтерской отчетности, и их закрепление в стандартах стратегического финансового и стратегического управленческого учета.

Предложена графическая модель организации стратегического учета в коммерческой организации (Рис. 1). Авторская модель организации стратегического учета в коммерческой организации показывает, что на основании использования учетных данных для принятия тактических (данные финансового, налогового и управленческого учетов) и стратегических решений (данные системы мониторинга внешней среды) с помощью соответствующих методик возможно получение прогнозной оперативной, тактической, стратегической информации.

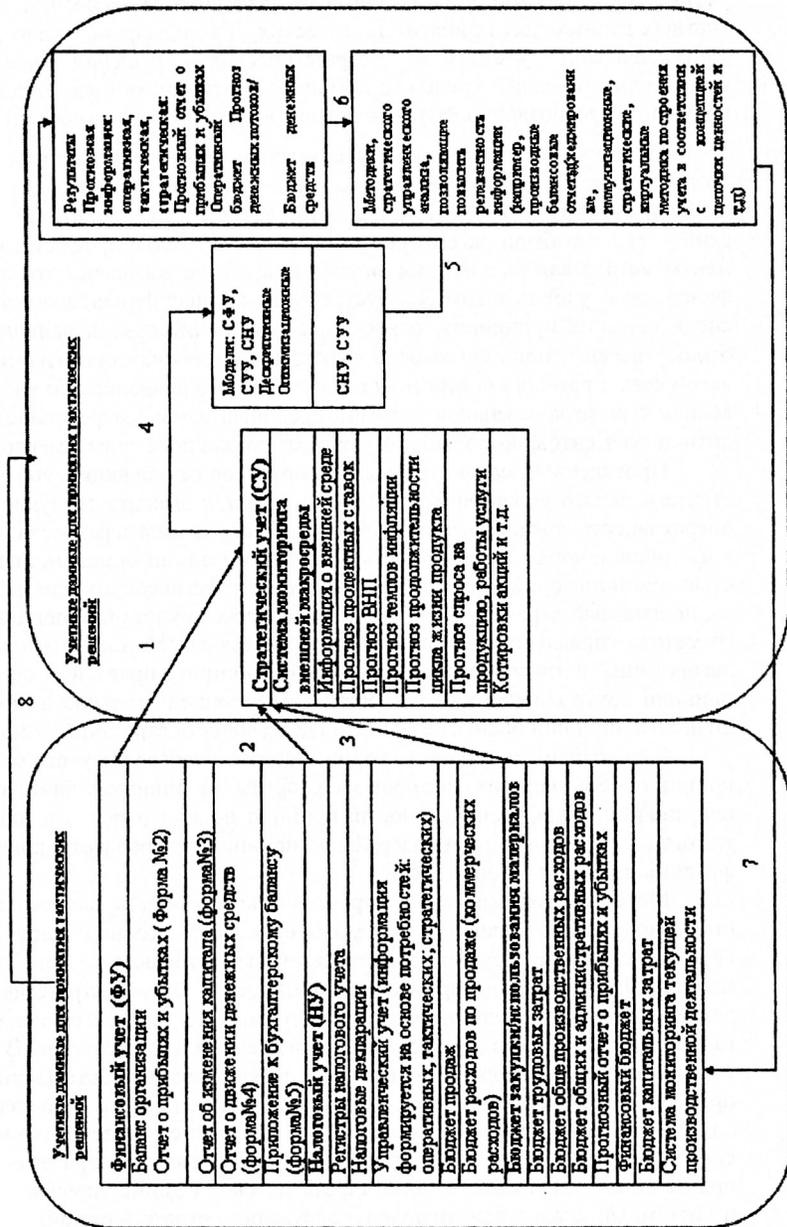
Принципы стратегического учета находятся на этапе формирования. Нет однозначных подходов к определению основных элементов его метода. Поскольку основой стратегического учета являются финансовый, налоговый и управленческий учет нами были рассмотрены принципы, объекты, предмет и основные элементы метода каждого из этих видов учета. Было выявлено, что стратегический финансовый учет целиком базируется на принципах финансового учета. К числу специфических принципов, относящихся исключительно к данному виду учета были отнесены: принцип выбора варианта построения стратегического финансового учета и принцип построения стратегического финансового учета с использованием агрегатов резервной системы, предполагающий закрепление в учетной политике элементов, позволяющих создавать различные виды резервов.

Проведенный сравнительный обзор основных функций управленческого и стратегического управленческого учета позволил выявить следующие принципы: оперативность представления, преемственность и многократность использования информации, конфиденциальность представляемой информации, полезность представляемой информации, гибкость системы стратегического управленческого учета, прогнозный характер системы управленческого учета или принцип бюджетного метода управления, экономичность представляемой информации, принцип делегирования и мотивации исполнителей, принцип управления по отклонениям, принцип контролируемости показателей внутренней отчетности, принцип периодичности, принцип оценка результатов деятельности структурных подразделений.

К основным принципам стратегического налогового учета были отнесены: принцип учета внешних факторов макросреды, принцип юридического соответствия, принцип конфиденциальности, принцип подконтрольности, принцип допустимого сочетания формы и содержания, принцип нейтралитета, принцип диверсификации, принцип автономности.

Методом стратегического управленческого учета, по нашему мнению, является совокупность различных приемов и способов, методик и концепций, на основе которых отражаются объекты стратегического управленческого учета в информационной системе коммерческой организации. Объекты стратегического управленческого учета определяются руководством и менеджментом коммерческой организации в зависимости от особенностей реализуемых стратегии. В качестве объектов могут быть избраны денежные потоки, собственность (активы), затраты, прибыль, человеческие ресурсы и др. Нами выделены следующие элементы метода стратегического управленческого учета, отличные от элементов метода финансового, управленческого: стратегическое планирование, стратегический анализ, производные балансовые отчеты, стратегическое позиционирование, сегментация и системный анализ конкурентного окружения, стратегический аудит, прогнозирование, анализ ценностной цепочки, стратегическая отчетность.

Рис.1 Модель организации стратегического учета в коммерческой организации . 1-6-прямые связи, 7-8- обратные связи



Постановка системы стратегического управленческого учета имеет целый ряд особенностей. Нами были изучены и проанализированы подходы к организации системы стратегического учета, предложенные различными учеными: К. Уордом, А.Н. Щемелевым, С.П. Суворовой, В.Э. Керимовым, И.А. Харченко и др.

При комплексном подходе к постановке системы стратегического учета следует учитывать целый ряд факторов, влияющих на данный процесс. Данные факторы были систематизированы нами. К их числу были отнесены: размер организации, организационная структура, отраслевая принадлежность и осуществляемые виды деятельности, миссия и цель коммерческой организации, осуществляемая бизнес-стратегия, а также набор стратегий, входящих в нее.

При постановке системы стратегического управленческого учета нами рекомендовано выделять 5 уровней внутрифирменного регулирования системы стратегического управленческого учета: выделить основные уровни его внутрифирменного регулирования: Первый уровень (концептуальные основы системы СУУ); Второй уровень, содержащий общие документы Третий уровень, включающий рабочие документы Четвертый уровень, включающий документы по отчетности, формируемой в рамках СУУ, пятый уровень, включающий специализированные стандарты.

В коммерческой организации, ведущей стратегический управленческий учет, нами рекомендовано разработать внутренний нормативный документ, являющийся основой для формирования учетных данных и осуществления последующего контроля и регламентирующий учетную политику для целей ведения данного вида учета. Для успешной реализации избранных стратегий в коммерческой организации должны сочетаться такие функции управления как учет, в том числе и внешних факторов, планирование, анализ, контроль, регулирование, должны существовать обратные связи, позволяющие оперативно реагировать на любые изменения, происходящие как во внутренней, так и внешней среде коммерческой организации. Для качественного осуществления основных функций управления на базе стратегического управленческого учета важно закрепить в учетной политике коммерческой организации организационный, технический и методический аспект.

При формировании положения по учетной политике нами рекомендовано учитывать следующие моменты:

1. Закрепляемая в положении об учетной политике модель стратегического управленческого учета должна быть ориентирована на качественное выполнение основных функций управления.

2. В учетной политике необходимо прописать методы и методики, применяемые для учета внешних факторов макросреды.

3. При формировании системы мониторинга факторов внешней макросреды их целесообразно разделить на контролируемые и неконтролируемые коммерческой организацией.

4. Оценка эффективности реализуемой стратегии на базе данных стратегического управленческого учета может осуществляться как на базе системы сбалансированных показателей, так и системы производных балансовых отчетов, в частности иммунизационного производного балансового отчета, стратегического производного балансового отчета.

5. Используемые в рамках системы сбалансированных показателей финансовые и нефинансовые показатели целесообразно закрепить в приказе по учетной политике для целей стратегического управленческого учета.

6. Система стратегического управленческого учета должна строиться на основе классификации, применяемых коммерческой организацией стратегий.

7. В рамках стратегического управленческого учета целесообразно использовать методику составления нулевых производных балансовых отчетов.

В разделе, регламентирующем организационный аспект учетной политики нами рекомендуется осветить организацию службы, осуществляющей ведение СУУ, уровень ее централизации, ее структуру, организацию внутрипроизводственного контроля, организацию системы бюджетирования и системы мониторинга внешней макросреды и внутренней микросреды, а также взаимодействие между используемыми организацией видами учета.

Технический аспект учетной политики, по нашему мнению, должен включать раскрытие таких моментов как порядок отражения информации, применяемый план счетов, приоритетные объекты учета, используемые методики учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг, выделяемые объекты контроля, используемые подходы к сегментации при формировании информации и стратегической отчетности.

При раскрытии методического аспекта рекомендовано отразить: варианты учета факторов внешней среды, методы, используемые для учета факторов внешней среды, использование системы производных балансовых отчетов, перечень стратегических показателей, использование метода добавленной стоимости, методы стратегического анализа и его основные направления, используемые модели стратегических управленческих решений.

В системе стратегического учета важное значение имеет качественное осуществление аналитической функции, которая реализуется путем использования стратегических показателей. Нами были изучены методические подходы к формированию системы стратегических показателей на основе данных стратегического учета, рекомендованные К.Уордом, Д. Ханом и Х. Хунгенбергом, Ю.В. Богатыным, А.Н. Хориным, Д. Нортоном и Р. Капланом. Исследование показало, что система стратегических показателей должна формироваться на базе как финансовых, так и не финансовых показателей. Наиболее продуктивным является подход, базирующийся на использовании концепции сбалансированной системы показателей.

Третья группа проблем, поднимаемых в диссертационном исследовании, связана с изучением современных методик стратегического учета и выработкой рекомендаций по их совершенствованию. Были выделены две группы методов и методик. Первая группа методов и методик традиционно используется в управленческом учете. Вторая группа включает специфические методы, методики и приемы, используемые исключительно в стратегическом управленческом учете. Были детально рассмотрены следующие методики стратегического учета:

Система калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг (способ учета затрат по видам деятельности - метод ABC, PFC-методика (калькуляция на основе движения продукта),

Модель экономической добавленной стоимости (EVA).

Система сбалансированных показателей (BSC).

Система производных балансовых отчетов.

Большое внимание в ходе исследования было уделено совершенствованию методики составления стратегического производного балансового отчета, ориентированного на принятие стратегических решений.

Методологической основой для составления данных балансов является эволюционно-адаптивная балансовая теория. Данные балансовые отчеты относятся к одному из видов компиляции финансовой отчетности.

Базовой особенностью стратегических балансовых отчетов является учет влияния внешних факторов на показатели, характеризующие активы, обязательства, финансовые результаты коммерческой организации, а также прогнозный характер формируемой информации.

Проведенный нами обзор алгоритмов составления стратегического производного балансового отчета, рекомендуемых различными учеными выявил необходимость их совершенствования. В качестве основного недостатка рекомендуемых алгоритмов было выделено сочетание динамического подхода к учету факторов внешней макросреды при статическом подходе к реализуемой бизнес-стратегии. Таким образом, не учитываются хозяйственные операции, связанные с реализацией новых стратегий, существенной корректировкой ранее осуществляемых стратегий. Для устранения данного недостатка нами рекомендуется:

1. Выделить четыре укрупненных этапа формирования стратегического производного балансового отчета (Таблица 1). Нами дополнительно выделен стратегический этап, позволяющий оценить изменение статей баланса, принимая во внимание специфику осуществляемых стратегий, их изменение либо их адаптацию.

2. Для обеспечения единства терминологической базы нами рекомендуется при составлении стратегических производных балансовых отчетов применять следующие виды бухгалтерских записей: 1) корректировочные бухгалтерские записи, позволяющие устранить такие недостатки бухгалтерского учета, связанные с выявленными искажениями в учете (например, выявленные излишки, недостачи, искажение стоимостной оценки активов и обязательств, нарушения требования полноты и т.д.), а также с его методологией (например, несопоставимость данных в результате использования различных концепций оценки активов и пассивов); 2) трансформационные бухгалтерские записи, отражающие процесс постановки на учет внешних факторов макросреды; 3) стратегические бухгалтерские записи, отражающие процесс постановки на учет активов и обязательств, возникающих в результате реализации, изменения либо использовании новой стратегии (стратегий); нулевые бухгалтерские записи, отражающие процессы гипотетической реализации активов и гипотетического удовлетворения обязательств 4) «нулевые» бухгалтерские записи, предусматривающие отражение гипотетической реализации имущества и удовлетворения обязательств.

3. Составление производных балансовых отчетов большинство авторов рекомендуют на уровне корректировок разделов баланса. В условиях использования информационных систем целесообразно формировать как минимум следующие формы отчетности: стратегический отчет о прибылях и убытках; стратегический отчет об изменении капитала; стратегический отчет о движении денежных средств.

4. Рекомендована методика постановки на учет параметров внешней макросреды в разрезе политических, экономических, правовых, налоговых, научно-технических, конкурентных и социально-психологических факторов.

Рекомендуемый алгоритм составления стратегических производных балансовых отчетов

Основные этапы:	
1. Корректировочный этап	
1.1.	Расчет стоимости чистых активов по первичному балансу и выявление искажений его данных.
1.2.	Осуществление корректировочных бухгалтерских записей; позволяющих устранить либо сгладить выявленные искажения.
1.3.	Формирование оборотно-сальдовой ведомости и балансового отчета с учетом корректировок с последующим расчетом стоимости чистых активов, анализ и оценка выявленных искажений для разработки мер по их дальнейшему недопущению
2. Трансформационный этап	
2.1.	Анализ параметров внешней макросреды и выбор параметров, учитываемых при составлении производного балансового отчета
2.2.	Постановка на учет внешних факторов макросреды при помощи механизма трансформационных бухгалтерских проводок
2.3.	Формирование оборотно-сальдовой ведомости и производного балансового отчета с последующим расчетом стоимости чистых активов.
3. Стратегический этап	
3.1.	Анализ и оценка изменений параметров внутренней среды при условии реализации избранных стратегий.
3.2.	Постановка на учет параметров внутренней микросреды, связанных с изменением стратегий.
3.3.	Формирование оборотно-сальдовой ведомости и стратегического производного балансового отчета с последующим расчетом стоимости чистых активов.
3.4.	Формирование аналитической таблицы с данными о стоимости чистых активов: по данным бухгалтерского баланса, по данным производного балансового отчета с учетом корректировок, производного балансового отчета с учетом факторов внешней макросреды, по данным стратегического производного балансового отчета и анализ данных показателей.
Дополнительный этап:	
4. Этап гипотетической реализации имущества и удовлетворения обязательств	
4.1.	Использование «нулевых» бухгалтерских записей, отражающих процессы гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств.
4.2.	Формирование оборотно-сальдовой ведомости и стратегического нулевого производного балансового отчета с последующим расчетом стоимости чистых активов.
4.3.	Формирование аналитической таблицы с данными о стоимости чистых активов: по данным бухгалтерского баланса, по данным производного балансового отчета с учетом корректировок, производного балансового отчета с учетом факторов внешней макросреды, по данным стратегического производного балансового отчета, по данным стратегического производного балансового отчета и анализ данных показателей

5. Апробирована рекомендуемая уточненная и дополненная методика составления стратегического производного балансового отчета.

Практическая реализация уточненной нами методики составления стратегических производных балансовых отчетов осуществлена на данных конкретной организации – ООО «Миг 97.

1. Корректировочный этап.

1.1. Стоимость чистых активов на 01.01.2008 г. составила – 5047 тыс. руб.

Выявлены следующие факты, приведшие к искажению бухгалтерской отчетности:

- Обнаружен в ходе инвентаризации излишек основных средств на общую сумму 50 000 руб.;

- Обнаружена порча товарно-материальных ценностей, произошедшая по вине Городнякова Л.В. в сумме 11 000 руб.;

- Выявлены не принятые своевременно к учету товары, поступившие в счет вклада в уставный капитал в сумме 2000 руб.

- Выявлены неотраженные проценты по краткосрочному кредиту банка в сумме 10850 руб.

1.2. Осуществление корректировочных бухгалтерских записей (таблица 2)

Таблица 2

Перечень корректировочных бухгалтерских записей

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	По результатам инвентаризации принят к бухгалтерскому учету и зачислены в состав основных средств ранее неучтенный объект основных средств	01	91	50 000
2.	Начислен налог на прибыль	99	68	12 000
3.	Отражена порча товарно-материальных ценностей в оценке, числящейся в бухгалтерском учете	94	10	11000
4.	Отражена задолженность работника по возмещению материального ущерба	73	94	11000
5.	Отражено поступление наличных денежных средств, внесенных работником в погашение причиненного материального ущерба.	50	73	11000
6.	Приняты к учету товары, поступившие в счет вклада в уставный капитал	10	75	2000
7.	Отражена задолженность по уплате процентов по краткосрочному кредиту банка	91	66	10850
8.	Отражена прибыль от операций, отличных от обычных видов деятельности	91	99	39150
Итого				147 000

1.3. Формирование оборотно-сальдовой ведомости и балансового отчета с учетом корректировок с последующим расчетом стоимости чистых активов, анализ и оценка выявленных искажений для разработки мер по их дальнейшему недопущению.

СЧА по производному корректировочному балансу составляет - 5076,15 тыс. руб.

Таблица 3.

Оборотная сальдовая ведомость, сформированная на корректировочном этапе

№ п/п	Но-мер счёта	Остаток		Обороты по корректировочным записям		Остатки	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	01	560		50		610	
2	02		93	-	-		93
3.	10	148		2	11	139	
4.	41	3533		-	-	3533	
5.	19	5	-	-	-	5	
6.	50	5		11		16	
7..	51	40		-	-	40	
8.	60		897	-	-		897
9.	62	3178		-	-	3178	
10	66		1302		10,85		1312,85
11.	68		20		12		32
12.	69		6	-	-		6
13.	70		41	-	-		41
14.	73			11	11	-	-
15.	75	2			2	-	-
16.	76		65	-	-		65
17.	80		10	-	-		10
18.	84		5039				5039
19.	91	-	-	50	50	-	-
20.	94	-	-	11	11	--	-
21.	98	2		-	-	2	
22.	99			12	39,15		27,15
ИТОГО		7473	7473	147	147	7523	7523

2. Трансформационный этап

2.1. Анализ параметров внешней макросреды и выбор параметров, учитываемых при составлении производного балансового отчета.

В изучаемом периоде на деятельность ООО «МИГ 97», наибольшее влияние оказывают экономические и конкурентные факторы. Прогнозируется повышение ставки по краткосрочному кредиту банка в соответствии с дополнительным соглашением, повышение цен на закупаемые товары, рост спроса на экологически чистые товары.

2.2. Постановка на учет внешних факторов макросреды при помощи механизма трансформационных бухгалтерских проводок.

Таблица 4

Перечень трансформационных бухгалтерских записей

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1.	Отражено увеличение суммы процентов к уплате по долгосрочным и краткосрочным кредитам банков согласно прогнозу	99	66	46
2.	Отражено изменение цен на приобретаемые товары	41	60	689,85
3.	Отражен НДС	19	60	124,17
4.	Отражен налоговый вычет по НДС	68	19	124,17

2.3. Формирование оборотно-сальдовой ведомости и производного балансового отчета с последующим расчетом стоимости чистых активов.

Таблица 5

Оборотная сальдовая ведомость, сформированная на трансформационном этапе

№ п/п	Но-мер счёта	Остаток		Обороты по трансформационным записям		Остатки	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	01	610		-	-	610	
2	02		93	-	-		93
3.	10	139	-	-	-	139	
4.	41	3533		690		4223	
5.	19	5	-	124,2	124,2-	5	
6.	50	16				16	
7.	51	40		-	-	40	
8.	60		897		814,2		1711,2
9.	62	3178		-	-	3178	
10	66		1312,85	-	46		1358,85
11	68		32	124,2		92,2	
12.	69		6	-	-	-	6
13.	70		41	-	-	-	41
14.	73	-	-	-	-	-	-
15.	75	-	-	-	-	-	-
16.	76		65		-		65
17.	80		10	-	-		10
18.	84		5039	-	-		5039
19.	91	-	-	-	-	-	-
20.	94	--	-	-	-	-	-
21.	97	2		-	-	2	
22.	99		27,15	46		18,85	
ИТОГО		7523	7523	984,4	984,4	8324,05	8324,05

Стоимость чистых активов составляет- 5030,15 тыс. руб.

3. Стратегический этап

3.1. Анализ и оценка изменений параметров внутренней среды при условии реализации избранных стратегий

Данные трансформационного производного баланса свидетельствуют о негативном влиянии факторов внешней макросреды на деятельность ООО «Миг97». Следовательно, организации необходимо скорректировать осуществляемые стратегии и использовать свои сильные стороны и возможности. Нами проведен SWOT-анализ, показавший, что в сложившихся условиях ООО «МИГ 97» целесообразно использовать:

- пациентную конкурентную стратегию, отличающуюся приспособленностью к особому рынку. Реализуемые товары отличаются большой дифференциацией и высоким качеством.

- Стратегию дифференциации делающую упор на качества, отличающие его от конкурентного продукта и представляющие ценность для потребителя (реализация экологически чистых продовольственных товаров).

- Стратегию роста, нацеленную на увеличение объемов продаж, доходов, активов и т.д.

3.2. Постановка на учет параметров внутренней среды, связанных с изменением либо уточнением стратегий.

Таблица 6

Перечень стратегических бухгалтерских записей

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1.	Отражены дополнительные закупки экологически чистых товаров	41	60	1100
2.	Отражен НДС	19	60	198
3.	Отражен налоговый вычет по НДС	68	19	198
4.	Отражена продажа товаров согласно прогноза	62	90	6398
5.	Начислен НДС	90	68	976
6.	Списана покупная себестоимость реализованных товаров	90	41	4223
7.	Поступила выручка от реализации от покупателей	51	62	6398
8.	Увеличение затрат на оплату труда в связи с расширением штата (увеличение месячного фонда заработной платы)	44	70	30
9.	Увеличение выплат по ЕСН	44	69	7,8
10.	Увеличение затрат на хранение и складирование товаров	44	60	25
11.	Отражен НДС	19	60	4,5
12.	Отражен налоговый вычет по НДС	68	19	4,5
13.	Начислена заработная плата	44	70	41
14.	Начислен ЕСН	44	69	6
15.	Списаны издержки обращения	90	44	111,8
16.	Списаны расходы будущих периодов	44	97	2
17.	Определен финансовый результат	90	99	1087,2
18.	Начислен налог на прибыль	99	68	260,93
19.	Оплачены поставщикам	60	51	2079,5
20.	Получена в кассу заработная плата	50	51	41
21.	Выдана заработная плата	70	50	41
22.	Уплачен ЕСН	69	51	6
ИТОГО				23239,23

3.3. Формирование оборотно-сальдовой ведомости и стратегического производного балансового отчета с последующим расчетом стоимости чистых активов

Таблица 7

Оборотная сальдовая ведомость, сформированная на стратегическом этапе

№ п/п	Н омер счёта	Остаток		Обороты по стратегическим записям		Остатки	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	01	610		-	-	610	
2	02		93	-	-		93
3.	10	139		-	-	139	
4.	41	4223		1100	4223	1100	
	44			111,8	111,8	-	-
5.	19	5		202,5	202,5	5	
6.	50	16		41	41	16	
7.	51	40		6398	2126,5	4311,5	
8.	60		1711,2	2079,5	1327,5		959,2
9.	62	3178		6398	6398	3178	
10	66		1358,85	-	-		1358,85
11.	68	92,2		202,5	1236,93		942,23
12.	69	-	6	6	13,8		13,8
13.	70	-	41	41	71		71
14.	73	-	-				
15.	75	-	-				
16.	76		65				65
17.	80		10				10
18.	84		5039				5039
19.	91	-	-				
20.	90			6398	6398	-	-
21.	94	-	-	-	-	-	-
22.	97	2			2	-	-
23	99	18,85		260,93	1087,2		807,42
ИТОГО			8324,05	23239,23	23239,23	9359,5	9359,5

3.4. Формирование аналитической таблицы с данными о стоимости чистых активов: по данным бухгалтерского баланса, по данным производного балансового отчета с учетом корректировок, производного балансового отчета с учетом факторов внешней макросреды, по данным стратегического производного балансового отчета и анализ данных показателей.

Таблица 8

Данные стоимости чистых активов по ООО «МИГ 97»

№ п/п	Показатели	Тыс. руб.
1.	Стоимость чистых активов по бухгалтерскому балансу	5047
2.	Стоимость чистых активов по корректировочному балансу	5076,15
3.	Стоимость чистых активов по трансформационному балансу	5030,15
4.	Стоимость чистых активов по стратегическому производному балансовому отчету	5856,42

Данные аналитической таблицы свидетельствуют о том, что стоимость чистых активов в результате неэффективно осуществляемого внутреннего контроля были искажены на 29,15 тыс. руб. или 0,57%. В результате негативных изменений, происходящих во внешней среде организация при осуществлении используемых стратегий столкнется с проблемой снижения стоимости чистых активов на 46 тыс. руб. Корректировка избранных стратегий и их адаптация к изменяющимся условиям внешней макросреды позволит увеличить стоимость чистых активов на 780,27 тыс. руб.

Составленный по уточненной методике стратегический производный балансовый отчет не только позволяет оценить влияние внешней макросреды, но и с помощью обратных связей позволяет оценить результат, достигаемый за счет корректировки избранных стратегий и их адаптации к условиям внешней макросреды.

Рекомендуемая методика составления стратегического производного балансового отчета позволяет оценить результаты осуществления стратегии, а также сформировать баланс на перспективу с учетом избранной стратегии и внешних условий макросреды. Методика предполагает корректировку и уточнение исходного баланса, оценку и постановку на учет внешних факторов макросреды посредством выполнения стратегических производных бухгалтерских проводок, отражение гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств, анализ и интерпретация полученных результатов.

Данные анализа при этом могут служить основой для принятия стратегических решений, обоснования необходимости корректировки осуществляемой стратегии, оценки результатов реализации стратегии. Рассмотрим пример практической реализации уточненной нами методики составления стратегических производных балансовых отчетов на данных конкретной организации – ООО «Миг 97».

Преимуществом методики является то, что она позволяет оценить влияние внешней макросреды и с помощью обратных связей оценить результат, достигаемый за счет корректировки избранных стратегий и их адаптации к условиям внешней макросреды. Данные анализа при этом могут служить основой для принятия стратегических решений, обоснования необходимости корректировки осуществляемой стратегии, оценки результатов реализации стратегии.

ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

Основные предложения, сделанные в работе, представлены в автореферате при изложении содержания исследования. Наиболее существенные из них заключаются в следующем.

1. Изучение эволюции теорий бухгалтерского учета позволило сделать ряд важных выводов. Бухгалтерский учет един, однако состав видов учета, используемых в рамках учетной системы коммерческой организации, может различаться и зависит от размера организации, отраслевой специфики, осуществляемых видов деятельности, используемого режима налогообложения, а также осуществляемой стратегии, поставленных целей и задач. Процесс совершенствования бухгалтерского учета должен осуществляться на основе развития теории посредством разработки теоретических и методологических концепций, позволяющих систематизировать, оценить и обобщить как уже имеющиеся, так и недавно возникшие учетные представления. Все это, в конечном счете, может служить основой для разработки методического обеспечения учетного процесса. Одним из направлений совершен-

ствования бухгалтерского учета является стратегический учет. Стратегический учет представляет собой учет, направленный на достижение избранной коммерческой организацией глобальной цели, основанный на взаимодействии методики учета, анализа, планирования и контроля внутренних процессов и параметров меняющейся внешней макросреды. Стратегический учет следует рассматривать как учет, ориентированный на нужды стратегического менеджмента. Стратегический учет включает в себя стратегический финансовый учет, особенностью которого является использование комплекса элементов учетной политики, позволяющих повысить релевантность формируемой информации, стратегический управленческий учет, особенностью которого является постановка на учет внешних факторов макросреды и базирующийся на данных финансового, налогового и управленческого учета; стратегический налоговый учет, ориентированный на осуществление функций налогового планирования. Развитие стратегического учета связано с совершенствованием принципов учета, дальнейшим развитием теории и совершенствованием основных элементов метода бухгалтерского учета.

2. При построении системы стратегического учета целесообразно использовать 3 группы принципов, рекомендуемых для применения в рамках стратегического учета: 1) принципы, используемые в стратегическом финансовом учете (принцип выбора варианта построения стратегического финансового учета и принцип построения стратегического финансового учета с использованием агрегатов резервной системы, предполагающий закрепление в учетной политики элементов, позволяющих создавать различные виды резервов); 2) принципы стратегического управленческого учета (оперативность представления, преемственность и многократность использования информации; конфиденциальность представляемой информации, полезность представляемой информации, гибкость системы стратегического управленческого учета, прогнозный характер системы управленческого учета или принцип бюджетного метода управления, экономичность представляемой информации, принцип делегирования и мотивации исполнителей, принцип управления по отклонениям, принцип контролируемости показателей внутренней отчетности, принцип периодичности, принцип оценки результатов деятельности структурных подразделений); 3) принципы стратегического налогового учета (принцип учета внешних факторов макросреды, принцип юридического соответствия, принцип конфиденциальности, принцип подконтрольности, принцип допустимого сочетания формы и содержания, принцип нейтралитета, принцип диверсификации, принцип автономности). Опираясь на основополагающие принципы стратегического учета, понимание основных его функций и элементов его метода коммерческая организация должна выработать подходы к организации данного вида учета.

3. В настоящее время не определен метод стратегического управленческого учета. Под методом стратегического управленческого учета нами понимается совокупность различных приемов и способов, методик и концепций на основе которых в информационной системе коммерческой организации отражаются объекты стратегического управленческого учета, определяемые руководством и менеджментом в зависимости от реализуемых стратегий. К элементам метода стратегического управленческого учета отнесены: 1) стратегическое планирование; 2) стратегический анализ; 3) стратегическое позиционирование; 4) сегментацию и системный анализ конкурентного окружения; 5) стратегический аудит; 6) прогнозирование; 7) анализ ценностной цепочки; 8) стратегическая отчетность.

4. При постановке системы стратегического учета в коммерческой организации целесообразно использовать графическую модель, включающую в себя учетные данные для принятия тактических, оперативных и стратегических решений, моделей и методик стратегического финансового, стратегического управленческого и стратегического налогового учета, а также прогнозной учетной информации и результатов стратегического и управленческого анализа данной информации. Следует учитывать следующие факторы, оказывающие существенное влияние на процесс постановки системы стратегического управленческого учета: 1) размер организации, 2) организационная структура, 3) отраслевая принадлежность и осуществляемые виды деятельности 4) миссия и цель коммерческой организации 5) осуществляемая бизнес-стратегия, а также набор стратегий, входящих в нее. Процесс организации системы стратегического учета включает в себя пять этапов: постановку системы мониторинга внешней макросреды, разработку системы мониторинга внутренней микросреды, постановку системы планирования, программирования и бюджетирования, установление основных недостатков, характерных для формируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности на базе данных финансового учета, выбор методик, применяемых в рамках стратегического учета, позволяющих повысить релевантность бухгалтерской отчетности и их закрепление в стандартах стратегического финансового и стратегического управленческого учета.

5. Постановка системы стратегического управленческого учета предполагает использование пяти рекомендованных нами уровней внутрифирменного регулирования: Первый уровень - концептуальные основы системы СУУ; второй уровень, содержащий общие документы, третий уровень, включающий рабочие документы, четвертый уровень, включающий документы по отчетности, формируемой в рамках СУУ, пятый уровень, включающий специализированные стандарты. При формировании учетной политики для целей стратегического управленческого учета, следует раскрыть следующие аспекты: 1) организационный аспект (организация службы, осуществляющей ведение СУУ, уровень ее централизации, ее структура, организация внутрипроизводственного контроля, организация системы бюджетирования и системы мониторинга внешней макросреды и внутренней микросреды, а также взаимодействие между используемыми организацией видами учета); 2) технический аспект (порядок отражения информации, применяемый план счетов, приоритетные объекты учета, используемые методики учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг, выделяемые объекты контроля, используемые подходы к сегментации при формировании информации и стратегической отчетности); 3) методический аспект (варианты учета факторов внешней среды, методы, используемые для учета факторов внешней среды, использование системы производных балансовых отчетов, перечень стратегических показателей, использование метода добавленной стоимости, методы стратегического анализа и его основные направления, используемые модели стратегических управленческих решений).

6. Совершенствование методики стратегического учета нами связано с уточнением терминологии, используемой при теоретическом описании и практической реализации методики составления стратегических производных балансовых отчетов, что позволит обеспечить единство терминологической базы, а также уточнением и дополнением данной методики. Рекомендуемая методика включает в себя четыре укрупненных этапа формирования стратегического производного балансового отчета: корректировочный, трансформационный, стратегический, этап гипотетиче-

ской реализации имущества и удовлетворения обязательств. Уточненная и дополненная методика составления стратегического производного балансового отчета расширяет возможности формирования данных для анализа влияния параметров внешней макросреды, анализа результата, достигаемого за счет корректировки избранных стратегий и их адаптации к условиям внешней макросреды, являющихся основой для принятия стратегических решений, обоснования необходимости корректировки осуществляемой стратегии, оценки результатов реализации стратегии.

ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ИССЛЕДОВАНИЯ ОПУБЛИКОВАНЫ СЛЕДУЮЩИЕ РАБОТЫ:

Статьи, опубликованные в изданиях рекомендованных ВАК РФ

1. Иващенко Л.О. Эволюция методики формирования бухгалтерской отчетности коммерческих организаций // «Экономический вестник Ростовского государственного университета», Ростов-на-Дону, 2007 г. №1 часть 3. - 0,5 п.л.
2. Иващенко Л.О. Формирование принципов стратегического учета и обзор основных элементов его метода //»Экономический вестник Ростовского государственного университета», Ростов-на-Дону, 2008 г., № 2, часть 2, том 6. - 0,15 п.л.
3. Иващенко Л.О. Методические аспекты формирования учетной политики для целей стратегического учета // «Экономический вестник Ростовского государственного университета», Ростов-на-Дону, 2008 г., № 2, том 6. - 0,15 п.л.

Монографии и учебные пособия

4. Иващенко Л.О. Учет, анализ и контроль: современное состояние и тенденции развития: монография. Южно-Рос. гос. ун-т экономики и сервиса. – Шахты: Изд-во ЮРГУЭС, 2008. – 8,4 п.л., в том числе авторских 0,7 п.л.
5. Иващенко Л.О. Стратегический учет в коммерческих организациях. Учебное пособие /Под ред. проф. Богатой И.Н. – Ростов-на-Дону: Изд-во ООО «АзовПечать», 2008. – 18 п.л., в том числе авторских 9 п.л.

Статьи, опубликованные в других изданиях

6. Иващенко Л.О.Перспективы развития современного учетно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений [Текст] // Социально-экономические и правовые вопросы современного российского общества: сб. науч. тр. Ч.1/ Шахтинского институт (филиал) ЮРГТУ (НПИ).- Новочеркасск: УПЦ «Набла» ЮРГТУ (НПИ),2006.- 0,6 п.л.
7. Иващенко Л.О. Проблемы организации стратегического финансового учета в коммерческих организациях //Инновационный путь развития АПК-магистральное направление научных исследований для сельского хозяйства. Материалы Международной научно-практической конференции. 6-9 февраля 2007 г. Пос.Персиановский, Донской ГАУ, 2007.-268с.В 4-х томах. Том 4. – 0,2 п.л.
8. Иващенко Л.О. Проблемы постановки системы стратегического управленческого учета в коммерческих организациях //Современные проблемы устойчивого развития агропромышленного комплекса России. Материалы четвертой Всероссийской дистанционной научно-практической конференции студентов, аспирантов и молодых учёных. – пос. Персиановский, ДонГАУ, 2007. – 0,1 п.л.
9. Иващенко Л.О. «Стратегический управленческий учет как основа для процессно-ориентированного управления деятельностью коммерческой организации» //Современные проблемы устойчивого развития агропромышленного комплекса России. Материалы четвертой Всероссийской дистанционной научно-

- практической конференции студентов, аспирантов и молодых учёных. – пос. Персиановский, ДонГАУ, 2007. – 0,1 п.л.
10. Ивашиненко Л.О., Харченко И.А. Методические подходы к оценке и учету внешних и внутренних факторов при составлении стратегических производных балансовых отчетов // Проблемы регионального управления, экономики, права и инновационных процессов в образовании: V Международная научно-практическая конференция. Том I. Актуальные проблемы экономики. Таганрог: Изд-во ТИУиЭ, 2007. – 0,3 п.л.
 11. Ивашиненко Л.О. Методические подходы к организации стратегического финансового учета в коммерческих организациях // Место и роль образовательного комплекса в формировании человеческого фактора, экономический рост в условиях информационного общества. Материалы научно-теоретической конференции. Тезисы докладов. Шахты, ШФ ЮРГИ, 2007. – 0,2 п.л.
 12. Ивашиненко Л.О. Эволюция методики формирования бухгалтерской отчетности коммерческих организаций // Место и роль образовательного комплекса в формировании человеческого фактора, экономический рост в условиях информационного общества. Материалы научно-теоретической конференции. Тезисы докладов. Шахты, ШФ ЮРГИ, 2007. – 0,2 п.л.
 13. Ивашиненко Л.О. Особенности методики составления стратегических производных балансовых отчетов в организациях // Проблемы экономики, науки и образования в сервисе: сб. науч. трудов/под ред. П.Д.Кравченко.- Шахты: Изд-во ЮРГУЭС, 2007. – 0,1 п.л.
 14. Ивашиненко Л.О. Контроллинг и стратегический управленческий учет: сравнительный анализ основных положений и применяемых методик в данных концепциях // Труды молодых ученых Гуманитарного института.- Т. III-М.: гуманитарный институт, 2007.- 0,3 п.л.
 15. Ивашиненко Л.О., Богатая И.Н. Развитие методики составления стратегического производного балансового отчета для принятия стратегических решений // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита, налогообложения и статистики: Третья Всероссийская научно-практическая конференция: Материалы конференции/Ростовский государственный экономический университет «РИНХ». – Ростов н/Д. – 2008.- 0,2 п.л., в том числе авторских 0,1 п.л.

Листок срока возврата книг

**КНИГА ДОЛЖНА БЫТЬ
ВОЗВРАЩЕНА НЕ ПОЗЖЕ**
указанного здесь срока

Подписано в печать 13.10.2008г.
Формат офсетная. Печать ризография.

