

## РАЗВИТИЕ МЕЖОРГАНИЗАЦИОННОГО СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА В КЛАСТЕРАХ

Людмила Ивановна ПРОНЯЕВА<sup>а\*</sup>, Ольга Анатольевна ФЕДОТЕНКОВА<sup>б</sup>

<sup>а</sup> доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой экономики и экономической безопасности, Среднерусский институт управления, филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, г. Орёл, Российская Федерация  
pli.dom@mail.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-4311-2892>  
SPIN-код: 7393-2652

<sup>б</sup> кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и экономической безопасности, Среднерусский институт управления, филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, г. Орёл, Российская Федерация  
o-fedotenkova@yandex.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 8695-9688

\* Ответственный автор

### История статьи:

Получена 23.07.2018  
Получена в доработанном виде 15.08.2018  
Одобрена 24.09.2018  
Доступна онлайн  
14.12.2018

УДК 657.1:334.758  
JEL: G34, M49, P13

### Ключевые слова:

межорганизационный учет, кластер, стратегия, концепция, развитие

### Аннотация

**Предмет.** Комплекс теоретических и методических вопросов, связанных с развитием межорганизационного стратегического учета как информационного ресурса уровневой системы управления кластером, способствующего принятию долгосрочных управленческих решений.

**Цели.** Разработка концепции и организационных основ межорганизационного стратегического учета в кластерах.

**Методология.** Использовались монографический, абстрактно-логический и графический методы, а также метод научных обобщений.

**Результаты.** Уточнена сущность категории межорганизационного стратегического учета, обоснована его концепция и цель, направленная на формирование информационной базы для разработки стратегии развития кластера и обеспечение информационных потребностей менеджмента; особенности межорганизационного стратегического учета, связанные с его функционированием в рамках специфической интегрированной структуры кластера и наличием в ней системы управления с соответствующими информационными потребностями. Предложено построить трехуровневую систему межорганизационного стратегического учета, обеспечивающую менеджмент кластера информацией для выработки общей стратегии с учетом интересов всех бизнес-партнеров. Разработана система показателей межорганизационного стратегического учета, составные части которой характеризуют ресурсный потенциал кластера, определяют функциональные блоки и состав конкретных показателей, служащих основой для разработки стратегии развития кластера и принятия соответствующих управленческих решений. Определен перечень инструментов межорганизационного стратегического учета, поддерживающих его информационные возможности. Установлены общие (системный, комплексный и автоматизированный) и частные подходы (интеграционный, ситуационный, динамичный), определяющие устройство и функциональные задачи межорганизационного стратегического учета в кластерах.

**Область применения.** Результаты исследования могут быть использованы в рамках экономических и учетных дисциплин, а также служить для теоретического трактования проблем учета в кластерных формированиях с возможностью практического применения в различных отраслях национальной экономики.

**Выводы.** Были решены проблемы развития межорганизационного стратегического учета в кластерах как системы информационной поддержки менеджмента, позволяющей разрабатывать и реализовывать долгосрочную стратегию развития, принимать рациональные управленческие решения на разных уровнях управления в кластере.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

**Для цитирования:** Проняева Л.И., Федотенкова О.А. Развитие межорганизационного стратегического учета в кластерах // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 12. – С. 1416 – 1434.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.12.1416>

На современном этапе развития региональных экономических систем активизируются процессы интеграции хозяйствующих субъектов на основе формирования кластеров, что стало реальным воплощением научного подхода к созданию нового структурного формата реального сектора экономики. Эта тенденция четко прослеживается в реальном секторе экономики, в котором механизмы взаимодействия и объединения капиталов экономических субъектов способствуют усилению позиций на рынке и повышению эффективности деятельности [1].

Кластеры относятся к уникальной форме интеграции, основанной на взаимовыгодном сотрудничестве, обмене технологиями, квалификацией, способствующей развитию производства и конкуренции, внедрению инноваций, снижению транзакционных издержек. В условиях неопределенности и динамичности социально-экономической среды перед менеджментом кластеров возникает множество проблем, среди которых следует выделить необходимость реагирования на критические ситуации, вызванные как внешними, так и внутренними факторами; потребность в разработке долговременной стратегии развития, определяющей пути эффективного функционирования кластера в будущем. В большей части такие проблемы связаны с организацией стратегического управления в кластерах.

Как отмечает Е.В. Столярова, в современной отечественной экономике наблюдается «дефицит стратегического подхода на всех уровнях управления, применение которого могло бы сыграть роль консолидирующего, координирующего и стабилизирующего фактора, средства организации и поддержки инновационного экономического роста» [2].

Все это в первую очередь относится к кластерам, в которых необходимо применение стратегических принципов управления, что позволит этой сложной по строению и

функциям экономической системе эффективно развиваться. Для решения указанных проблем менеджменту требуется специфическая информация, поставщиком которой является система межорганизационного стратегического учета.

Межорганизационный стратегический учет в кластерах нацелен на формирование системы показателей, характеризующих перспективы его развития.

Следует отметить, что становление стратегического учета происходило параллельно с развитием стратегического менеджмента. Как считают С.В. Булгакова и В.В. Гаврилов, развитие методологии стратегического учета в мировой учетной практике связано с усилением внимания к вопросам управления на основе стратегического видения проблем [3]. Проблемы разработки теоретических основ и научно-практических рекомендаций по организации стратегического учета на предприятиях активно рассматривались в работах таких зарубежных ученых, как К. Симмондс [4], К. Друри [5], Р. Каплан [6], Д. Купер [7], М. Бромвич [8] и др.

Раскрывая сущность стратегического учета, следует также обратиться к накопленному научному багажу, сформированному отечественным научным сообществом. Так, стратегический учет, по мнению А.Ф. Дятловой, является «собирающей категорией, функции которой сформировались в системе финансового менеджмента, стратегического планирования и анализа показателей отчетности» [9].

С.П. Суворова считает, что стратегический учет объединяет сведения финансового, налогового и управленческого учета, данные внесистемных источников для создания информационного ресурса системы управления в целях обеспечения комплексного представления результатов деятельности предприятия в прошлом, настоящем и

будущем, а также выявления актуальных проблем и рисков [10]. В.Ф. Несветайлов представляет стратегический учет как расширение традиционного управленческого учета за счет более полной интеграции на всех уровнях принятия решений [11].

Л.В. Юрьева определяет стратегический учет в интегрированных структурах как особую функцию стратегического менеджмента по информационной поддержке управления и предоставлению сведений о факторах внутренней и внешней среды организации, используемой для принятия стратегических управленческих решений, направленных на повышение конкурентоспособности [12].

Специфика формы кластерной интеграции экономических субъектов связана с формированием принципиально новых отношений между ними. Возникающие в кластере межорганизационные отношения основаны на кооперации независимых организаций, которые подстраивают друг под друга свои виды деятельности и ресурсы в целях получения синергетического эффекта от взаимодействия. В этих условиях формирование межорганизационных отношений между участниками кластера требует повышения осведомленности относительно деятельности партнеров для выстраивания общей стратегии развития. Информационные потребности управленческой системы кластера при этом должны обеспечиваться стратегическим учетом, который выходит за пределы конкретной организации, функционирующей в рамках обособленного юридического лица. Следовательно, происходит становление стратегического учета более высокого уровня, призванного выполнять функции по формированию стратегии и координации деятельности участников кластера в перспективе для достижения поставленных целей.

Обобщив перечисленные подходы, можно определить межорганизационный стратегический учет как составную часть информационной системы кластера, базирующуюся на данных финансового, управленческого и налогового учета и отчетности его участников и различных внесистемных источников, и

интерпретирующую с помощью специальных инструментов информационные потоки, которые используются для выработки и реализации долгосрочной стратегии развития кластера как целостной экономической системы [13].

Таким образом, межорганизационный стратегический учет обеспечивает координацию взаимодействия участников кластера в перспективе и служит информационной базой для разработки долгосрочной стратегии развития кластерного объединения. Структурная схема построения экономического кластера и движения в нем информационных потоков межорганизационного стратегического учета представлена на *рис. 1*.

Межорганизационный стратегический учет в кластерах является довольно новым и малоизученным для российской учетной теории и практики направлением. В связи с этим существует необходимость определения его основной концепции, которая должна базироваться на следующих аспектах:

- определение главной цели межорганизационного стратегического учета должно быть связано со стратегией развития кластера, которая направлена на повышение конкурентоспособности продукта кластера, расширение рынков его сбыта, увеличение стоимости бизнеса участников кластера;
- концепция межорганизационного стратегического учета должна отражать особенности выстраивания его методологии, адаптирующейся под внутренние факторы и факторы макросреды и отличной от методологии других традиционных учетных систем;
- обеспечение интеграции межорганизационного стратегического учета с другими учетными подсистемами кластера (межорганизационным финансовым и управленческим учетом);
- концепция межорганизационного стратегического учета должна учитывать уровневую систему управления, присутствующую в кластерах, и информационные потребности менеджеров различных уровней.

Как отмечает О.В. Рожнова, основным результатом функционирования информационного обеспечения системы управления организацией является разработка альтернативных вариантов прогноза ее стратегического развития для выбора наиболее оптимального из них и реализации соответствующей бизнес-модели развития в целях повышения эффективности использования ресурсов бизнеса – человеческих, финансовых, материальных и нематериальных [14].

Функционирование кластера и других интегрированных объединений направлено на достижение синергетического эффекта от взаимодействия, что определяет главную цель менеджмента. Соответственно, при разработке долгосрочной стратегии развития кластера менеджментом определяется ее цель, связанная с повышением эффективности деятельности объединения за счет интеграции производственного, торгового и банковского капиталов, консолидации финансовых и иных ресурсов.

Исследуя проблемы организации стратегического учета, И.Н. Богатая и Л.О. Ивашиненко отмечают, что одной из важнейших его задач является учет влияния внешних факторов макросреды на развитие организации в будущем [15]. В этой связи в системе межорганизационного стратегического учета должен применяться принцип «профессионального видения». Он имеет следующий эффект:

- позволяет представить картину будущего состояния экономического субъекта, которое может быть достигнуто при благоприятной ситуации;
- настраивает управленцев на то, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, обозначая перспективы в развитии экономического субъекта, и обеспечивать преемственность и согласованность целей;
- мотивирует работников, помогает объединять и ориентировать их деятельность в едином направлении [16].

На основе «профессионального видения» менеджмент кластера прогнозирует и планирует деятельность, что в современных условиях невозможно без учета и анализа факторов макросреды. Поэтому в учетном информационном пространстве кластера содержится учетная информация стратегического характера.

В соответствии с этим к отличительной черте межорганизационного стратегического учета следует отнести его способность генерировать данные о наличии и влиянии на деятельность объединения факторов внешней макросреды и внутренней среды кластера, которые при использовании возможностей программного обеспечения позволяют создать единую информационную базу процессно-ориентированного управления кластером [17].

При этом в составе факторов макросреды выделяют политические, экономические, социальные, технологические, правовые, экологические, демографические, культурные факторы, а среди факторов микросреды кластера принято отмечать отраслевые, конкурентные, организационные и др. На состав факторов оказывает влияние специфика и направленность деятельности кластера.

Система стратегического учета, частью которой является межорганизационный стратегический учет в кластерах, располагает набором специфических инструментов, применяемых для обработки информации. В частности, следует упомянуть систему сбалансированных показателей, модель экономической добавленной стоимости, учет затрат по видам деятельности, а также такие базовые концепции, как цепочка ценностей, стратегическое позиционирование, затратнообразующие факторы и др. [18].

В целях управления кластером информация межорганизационного стратегического учета преобразуется в систему стратегических показателей, которые являются результатом специальных расчетов. При этом формируются два блока показателей, используемых в системе управления:

- плановые показатели, отражающие достижение поставленных целей, что

определяет эффективное развитие кластера в будущем;

- контрольные показатели, определяющие степень достижения заданных целей развития кластера.

Следует отметить финансовые показатели, характеризующие долю рынка данные, объемы продаж и другие аспекты, связанные с оценкой реализации выбранной кластером стратегии. Эти показатели имеют иерархическую структуру, верхним уровнем которой является сводная (интегральная) оценка деятельности кластера, которая детализируется на нижних уровнях в виде частных показателей [19].

Учитывая иерархическую структуру управления в кластерах, необходимо отметить следующее.

1. Стратегия управления кластера формируется исходя из целевых установок развития бизнес-групп или отдельных участников кластера.
2. Стратегическое управление по каждому направлению деятельности или участнику кластера осуществляется в рамках общей стратегии.

В силу указанных положений, а также иерархичности системы управления в кластере и многообразия видов деятельности целесообразно рассматривать трехуровневую систему межорганизационного стратегического учета (рис. 2).

Первый уровень межорганизационного стратегического учета связан с общей долгосрочной стратегией кластера. Его информационная база служит для разработки стратегии, которая начинается с определения основной цели развития объединения. Этой цели подчинены стратегии других уровней. Выработка общей долгосрочной стратегии в кластере обеспечивает эффективное использование ресурсов объединения и на этой основе – устойчивое положение участников кластера на рынке в конкурентной среде.

На втором уровне межорганизационный стратегический учет способствует получению детализированной информации для разработки стратегии бизнес-направлений, которая формируется для каждого вида или направления деятельности в кластере. При этом информация группируется для сферы деятельности, в которой участники кластера задействованы в одной технологической цепочке создания основного продукта кластера и тесно связаны между собой в едином производственно-хозяйственном цикле, а также для сфер деятельности отдельных участников кластера.

Третий уровень межорганизационного стратегического учета представлен индивидуальными подсистемами стратегического учета участников кластера, на основе информационной базы которого выстраивается оперативная стратегия управления для каждого бизнес-партнера, коррелирующая с целями и формируемая на базе корпоративной стратегии и стратегии бизнес-направлений.

Уровневая система межорганизационного стратегического учета кластера снабжает управленческую дирекцию кластера и менеджеров других уровней информацией для выработки общей стратегии. При этом следует учитывать согласованные интересы всех бизнес-партнеров и приоритеты в развитии направлений деятельности.

Таким образом, представленная нами уровневая система межорганизационного стратегического учета обеспечивает менеджмент кластера данными:

- для выработки общей цели управления объединением при формировании корпоративной стратегии развития кластера;
- для формулировки целей и стратегий управления по бизнес-направлениям объединения, исходя из общей цели и корпоративной стратегии;
- для формирования целевых установок и стратегий менеджмента на оперативном уровне – для каждого участника кластера.

Формируемая в кластере система межорганизационного стратегического учета характеризуется своими специфическими особенностями (рис. 3).

Многие ученые отмечают важность рассмотрения вопросов, связанных с возможностями стратегического учета формировать данные о влиянии факторов внешней макросреды на деятельность интегрированных объединений. Эти возможности реализуются посредством такого инструмента, как прогнозирование. К.В. Филиппов определяет прогнозирование как научно обоснованное суждение о предполагаемом состоянии экономического субъекта в будущем [20]. Прогнозы имеют важное значение в стратегическом учете, так как на их основе принимаются стратегические управленческие решения.

Внедрение межорганизационного стратегического учета в кластере позволяет решить проблему прогнозирования и планирования деятельности объединения в целом и его участников. В сочетании с другими подсистемами (межорганизационным финансовым и управленческим учетом), генерируемый общий информационный блок обеспечит качество и обоснованность принимаемых решений.

Основные показатели, формируемые межорганизационным стратегическим учетом в кластере, должны отражать следующее:

- состояние взаимосвязей между участниками кластера, характеризующееся в обобщенном виде как результативность деятельности кластера в целом, так и отдельных его участников;
- социально-экономическое положение кластера, учитывающее его научное и кадровое обеспечение, а также уровень технологического развития.

Примерный состав показателей, формируемых в системе межорганизационного стратегического учета в кластерах, представлен в табл. 1.

Система показателей представлена нами в разрезе составных частей, связанных с

ресурсами кластера: финансовым, человеческим, интеллектуальным, социальным и природным капиталом, клиентской базой, производственным капиталом и бизнес-процессами. По каждой составной части системы показатели определены их функциональные блоки, в которых приведены конкретные показатели, формируемые межорганизационным стратегическим учетом. Эти показатели будут служить основой для разработки стратегии развития кластера и принятия соответствующих управленческих решений.

Информационная направленность межорганизационного стратегического учета для целей управления в кластерах заключается в предоставлении релевантной информации менеджерам различных уровней. Однако экономическая самостоятельность участников кластера влияет на то, что принимаемые управленцами стратегические решения могут весьма различаться в зависимости от текущих задачи, а также от уровня, на котором в нем принимают эти решения.

Информационная база межорганизационного стратегического учета выполняет сложную и комплексную функцию обеспечения менеджмента релевантной информацией для управления и контроля в интересах развития кластера. Необходимость выявлять и координировать внешние факторы является главной отличительной информационной особенностью межорганизационного стратегического учета. Важной особенностью системы межорганизационного стратегического учета является то, что она подготавливает менеджмент кластера к возможным в будущем изменениям ранее разработанной бизнес-стратегии. Информация такой учетной системы может легко адаптироваться к значительным переменам в будущем, что позволяет заранее выявлять возможные последствия этих изменений [21].

Унификация методик стратегического учета в кластере, качество и достоверность его информации будет обеспечивать дисциплину принятия решений и управленческой деятельности в целом, что в свою очередь будет определять управленческую политику кластера.

Достижение управленческих целей в стратегическом развитии кластера будет обеспечиваться формированием необходимого объема информации, сформированной с помощью наиболее эффективных учетных инструментов межорганизационного стратегического учета.

Учетными инструментами являются средства практической реализации методов бухгалтерского учета, позволяющие технически осуществлять бухгалтерские процедуры, связанные с подготовкой информации. Назначение инструментальных средств в учете – получение информации, отвечающей запросам различных групп заинтересованных пользователей.

Инструментарий стратегического учета содержит в себе множество методов и приемов, в том числе методы заимствованные из управленческого учета, стратегического менеджмента. Также задействуются и специальные методы. Инструменты межорганизационного стратегического учета представлены на *рис. 4*.

Данный перечень инструментов показывает многочисленность методов, которые применяются в системе межорганизационного стратегического учета. Очевидно, что информационные системы, используемые в управлении кластерными объединениями организаций, должны использовать широкий спектр инструментов, поддерживающих их информационные возможности, что в значительной мере объясняет эффективность их применения в управлении бизнес-процессами.

З.В. Удалова, обращаясь к характерным особенностям стратегического учета, предполагающим учет факторов макро- и микро-среды, отмечает обязательное присутствие таких инструментов, как мониторинг, ориентированный на систематизацию информации о внешних и внутренних факторах, прогнозирование, формирование стратегической отчетности в трех временных срезах (прошлое, настоящее, будущее), использование стратегического анализа, наличие системы планирования, программирования и бюджетирования [22].

И.И. Хахонова и Н.Н. Хахонова также считают, что в системе стратегического учета используются такие инструменты, как мониторинг, ориентированный на сбор, анализ, прогнозирование информации о внутренних и внешних факторах среды организации, модель добавленной стоимости, производный балансовый отчет, система сбалансированных показателей и др. [23].

По мнению М.А. Вахрушиной, формируемая в стратегическом учете кластера система сбалансированных показателей нуждается в последующем мониторинге, а ключевые показатели – в учете. При этом выбор рациональных учетных инструментов должен определяться спецификой и масштабом деятельности, а также информационными потребностями системы управления [24].

Инструмент анализа в межорганизационном стратегическом учете в кластере позволяет детально оценивать его внешнюю и внутреннюю среду. А.Т. Керимов отмечает, что при этом могут использоваться такие методы анализа, как стратегическое ценообразование, SWOT-анализ, GAP-анализ, бенчмаркинг, конкурентный анализ, портфельный анализ, оценка бренда и др. [25]. Применяемые методы анализа подразделяются на качественные и количественные. Методы качественного и количественного анализа подразделяются на виды:

- матричные методы, которые предполагают построение различных видов матриц (SWOT-анализ, SNW-анализ, матрицы БКГ, PIMS-анализ и др.);
- методы исследования качественных компонент, которые предполагают выделение определенных составляющих анализа (PEST-анализ) или определенные этапы анализа (STP-анализ);
- методы количественного анализа, предполагающие проведение предварительных расчетных процедур, на основе которых делаются определенные выводы (виды отраслевого анализа, бенчмаркинг, анализ полей бизнеса, PIMS-анализ и др.).

Группировка методов анализа как инструмента межорганизационного стратегического учета представлена на *рис. 5*.

С.А. Ерошевский и А.В. Стрельцов считают, что качественные методы анализа позволяют выявлять характеристики процессов и явлений в деятельности субъектов без проведения расчетных процедур. Методы количественного анализа предполагают получение точной информации на основе экономических расчетов [26].

Таким образом, межорганизационный стратегический учет в кластерах следует рассматривать не только как информационный источник принятия стратегических решений, но и как инструментальный ресурс обеспечения стратегии и стратегического менеджмента. Успешное функционирование кластера, а именно постановка и достижение эффективных и экономически правильных стратегических целей – результат слаженной работы всего инструментария межорганизационного стратегического учета.

Организационные аспекты стратегического учета в кластерах имеют очень важное значение. При постановке системы межорганизационного стратегического учета следует выделить общие и частные подходы, характеристика которых приведена на *рис. 6*.

Среди общих подходов постановки межорганизационного стратегического учета выделены системный, комплексный и автоматизированный. Они устанавливают порядок организации этой учетной подсистемы в кластерах. Частные подходы (интеграционный, ситуационный, динамичный) определяют функциональные задачи межорганизационного стратегического учета.

Выбор конкретного подхода по постановке межорганизационного стратегического учета лежит в плоскости компетенций управляющей структуры кластера, потребности которой определяют масштабы, скорость, адресность его информационных потоков. Развитие межорганизационного стратегического учета определяется взаимосвязью сфер, направлений деятельности и ключевых

показателей стратегического развития кластера.

Для таких структур, как кластеры, охарактеризованный нами подход по формированию межорганизационного стратегического учета должен реализовываться с учетом особенностей формирования направлений деятельности и ключевых показателей стратегического развития в целом, а также с учетом вклада в формирование ключевых показателей каждого участника кластера.

Подводя итог, можно сделать вывод, что для решения проблем стратегического развития кластера необходима специфическая информация, на основе которой менеджмент принимает долгосрочные управленческие решения. Важнейшим поставщиком такой информации является подсистема межорганизационного стратегического учета, выступающая одним из наиболее действенных инструментов повышения эффективности и действенности менеджмента кластера. Обосновано, что для выработки концепции межорганизационного стратегического учета в кластерах необходимо установить его основную цель, которая связана со стратегией развития кластера и направлена на обеспечение информационных потребностей менеджмента. Оценка внутренней организационной структуры кластера позволила обосновать функционирование трехуровневой системы межорганизационного стратегического учета (уровень кластера, уровень бизнес-направлений, уровень участников кластера). Уровневая система межорганизационного стратегического учета кластера обеспечивает менеджмент кластера информацией для выработки общей стратегии на основе согласования интересов всех бизнес-партнеров и определения приоритетов в развитии направлений деятельности.

Сгруппированный авторами перечень инструментов межорганизационного стратегического учета свидетельствует о многочисленности методов, поддерживающих его информационные возможности, что позволяет рассматривать эту учетную подсистему не только как информационный

источник принятия стратегических решений, но и как инструментальный ресурс обеспечения стратегии развития кластера.

Формируемая в кластере система межорганизационного стратегического учета характеризуется своими особенностями, к которым относятся прямая связь со стратегическим менеджментом; предоставление информации лицам, принимающим стратегические решения; формирование показателей для контроля за осуществлением

бизнес-стратегии; формирование релевантных данных по различным запросам управленцев; подготовка управленческой структуры к возможным в будущем переменам.

Организационные аспекты межорганизационного стратегического учета в кластерах должны основываться на общих (системный, комплексный и автоматизированный) и частных подходах (интеграционный, ситуационный, динамичный), определяющих его постановку и функциональные задачи.

**Таблица 1**

**Система показателей межорганизационного стратегического учета кластера**

**Table 1**

**The set of inter-organization strategic accounting indicators in a cluster**

<b>Система показателей</b>	<b>Блок показателей</b>	<b>Показатели межорганизационного стратегического учета</b>
Управление финансовым капиталом	Управление финансовой деятельностью	Выручка от продажи основного продукта кластера, объемы продаж, объемы товарооборота между участниками кластера, текущие обязательства участников кластера, совокупные затраты на производство кластерного продукта, производственные затраты участников кластера, задействованных в цепочке создания кластерного продукта, затраты участников кластера, задействованных в цепочке создания кластерного продукта, налоговые платежи, прибыль участников кластера и совокупный финансовый результат кластера и др.
	Инвестиционная деятельность	Объем инвестиций по группам проектов, размер собственных источников финансирования проектов участников кластера, объемы привлечения заемных средств, объемы государственной поддержки инновационных проектов кластера и др.
Управление клиентской базой	Сегментация клиентов	Количество клиентов – покупателей кластерного продукта, количество покупателей промежуточных продуктов кластера, не являющихся участниками кластера, объемы закупок по категориям клиентов, размеры дебиторской задолженности и др.
	Расширение рынка продуктов кластера	Перечень и количество новых покупателей кластерного продукта и промежуточных продуктов кластера, география рынка сбыта, объемы продаж по географическим сегментам рынка сбыта, коммерческие расходы в целом и по сегментам рынка сбыта, цены на продукт кластера по сегментам рынка сбыта и др.
Управление производственным капиталом и бизнес-процессами	Состояние материально-технической базы кластера	Описание материально-технической базы организаций – участников кластера (состав и стоимость основных средств и нематериальных активов, используемых в производстве кластерного продукта), амортизация по видам внеоборотных активов, задействованных в производстве кластерного продукта, виды и стоимость подлежащих списанию объектов внеоборотных активов, количество и стоимость оборудования и других активов, необходимых для пополнения материально-технической базы и др.
	Управление цепочкой создания ценности в кластере	Определение этапов (материально-техническое обеспечение, производство, сбыт) и выделение бизнес-процессов в них при производстве кластерного продукта, объемы закупок сырья и материалов (без учета внутрикластерного оборота полуфабрикатов и услуг), виды и размер производственных затрат участников кластера в разрезе этапов и отдельных бизнес-процессов, объемы логистических издержек в разрезе их видов, расходы на рекламу кластерного продукта и др.

	Управление затратами	Объем закупок сырья и материалов, цены закупок по видам сырья и материалов, цены на промежуточные продукты кластера для его участников, затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды, размеры амортизации, размеры управленческих расходов организаций – участников кластера и на управление кластером в целом, виды и объемы прочих производственных затрат участников кластера и др.
Управление человеческим капиталом	Характеристика человеческого капитала	Численность персонала в целом в кластере и в разрезе участников кластера, численность персонала по категориям профессий и сферам деятельности, половозрастной состав персонала, количество принятых и уволенных работников, количество и виды вакансий, численность персонала по уровням образования и стажу работы и др.
	Развитие человеческого капитала	Количество работников, получавших дополнительное образование и повысивших квалификацию, количество молодых специалистов (стаж работы до 3 лет), количество работников, занятых в системе наставничества, объемы средств, затраченных на развитие персонала в кластере, и др.
Управление интеллектуальным капиталом	Инновационная деятельность в кластере	Количество персонала, занятого научными исследованиями и разработками, количество полученных патентов, количество внедренных инновационных технологий, количество новых инновационных кластерных продуктов, запущенных в производство и др.
	Управление результатами интеллектуальной деятельности	Затраты на научные исследования и разработки участников кластера, затраты на НИОКР, по которым не получено положительного результата, затраты на внедрение в производство инновационных технологий и новых продуктов, объемы отгруженной инновационной продукции, поступления от коммерциализации результатов научных исследований и разработок и др.
Управление социальным капиталом	Информационная открытость кластера	Затраты на создание и поддержание работы сайта кластера, объем средств, направленных на проведение мероприятий по продвижению бренда и развитие имиджа кластера (пресс-конференции, практические семинары, выступления в СМИ, подготовка публикаций о деятельности кластера, презентации кластерного продукта и др.)
	Развитие территорий расположения кластера	Объем средств, направленных на развитие общественной инфраструктуры и благотворительность, социального предпринимательства, количество реализуемых благотворительных проектов, объем средств, направленных на мероприятия с грантовой поддержкой талантливой молодежи, и др.
Управление природным капиталом	Экологическая политика	Количество проектов, реализуемых с учетом требований по охране земельных ресурсов и биоразнообразия, водных ресурсов, атмосферного воздуха, стоимость материально-технических ресурсов, обеспечивающих реализацию природоохранных мероприятий, и др.
	Затраты природоохранного назначения в кластере	Объем затрат на охрану окружающей среды, экологические программы организаций – участников кластера (экологическое образование, подготовка кадров, разработка и внедрение новых экологоохранных технологий, разработка экологической регламентации процессов хозяйственной деятельности, создание новых объектов экологической инфраструктуры и др.)

Источник: авторская разработка

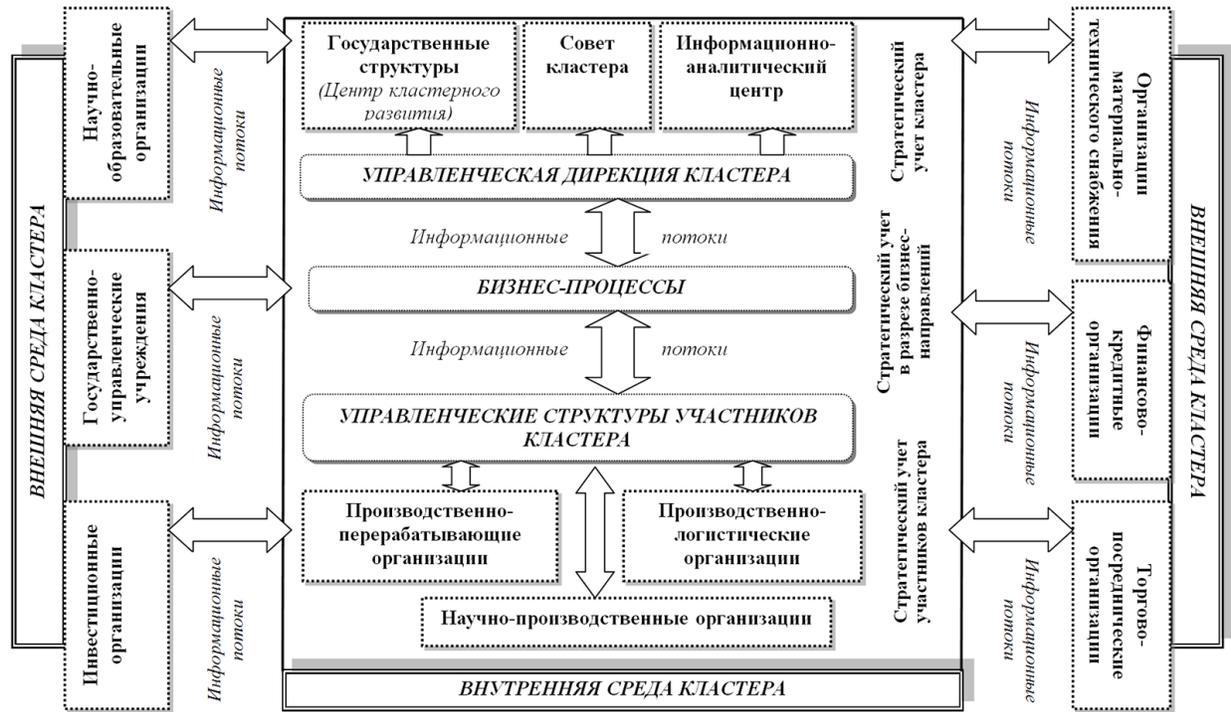
Source: Authoring

**Рисунок 1**

**Схема построения экономического кластера и движения в нем информационных потоков межорганизационного стратегического учета**

**Figure 1**

**A scheme of economic cluster design and flows of inter-organization strategic accounting data**



Источник: авторская разработка

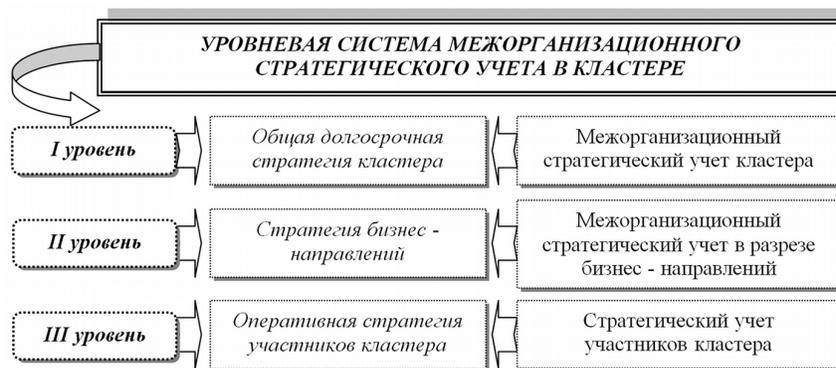
Source: Authoring

**Рисунок 2**

**Уровневая система межорганизационного стратегического учета в кластере**

**Figure 2**

**A tier-based system of inter-organization strategic accounting in a cluster**



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 3****Особенности межорганизационного стратегического учета в кластерах****Figure 3****The specifics of inter-organization strategic accounting in clusters**

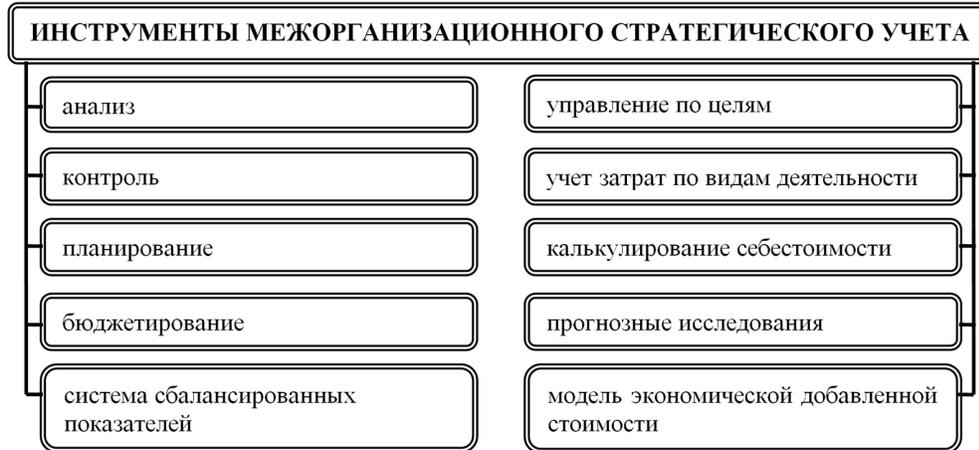
Особенности	Сущность особенностей межорганизационного стратегического учета
<i>Прямая связь со стратегическим менеджментом кластера</i>	Информационная база межорганизационного стратегического учета является основой для принятия стратегических управленческих решений по развитию кластера в будущем
<i>Создание обширной информационной базы для формирования общей стратегии кластера</i>	Информационная база межорганизационного стратегического учета состоит из учетных данных (синтезированные данные финансового, управленческого, налогового учетов) организаций-участников кластера и внеучетных данных
<i>Функционирование уровневой учетной системы</i>	Информационная база формируется на основе функционирования комплексной уровневой системы межорганизационного стратегического учета, обеспечивающей полноту и достоверность предоставляемых данных
<i>Предоставление информации лицам, принимающим стратегические решения</i>	Информация предоставляется в удобной для управленцев форме, что сокращает время перед принятием решений
<i>Создание возможностей для формирования стратегии в разрезе бизнес-направлений кластера</i>	Система межорганизационного стратегического учета обладает гибкостью и аналитичностью, ее данные можно использовать для формирования и корректировки стратегии в разрезе бизнес-направлений кластера
<i>Формирование релевантных данных по различным запросам управленцев</i>	Формирование релевантных данных, интерпретируемых и адаптированных под информационные потребности менеджмента кластера
<i>Подготовка управленческой структуры к возможным в будущем переменам</i>	Система межорганизационного стратегического учета позволяет выявлять как возможные в будущем изменения бизнес - стратегии, так и их последствия

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 4**  
Инструменты межорганизационного стратегического учета

**Figure 4**  
Inter-organization strategic accounting tools

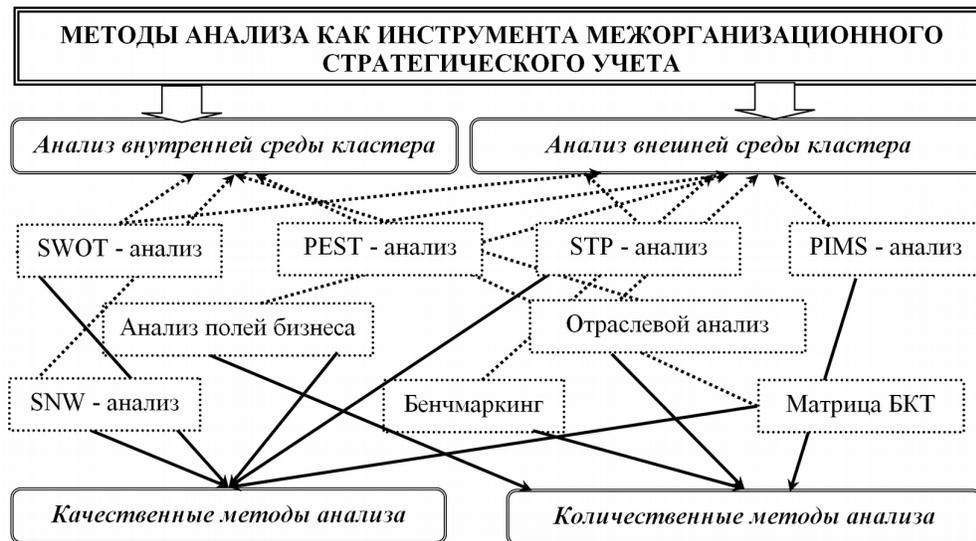


Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 5**  
Методы анализа как инструмента межорганизационного стратегического учета

**Figure 5**  
Analysis methods as an inter-organization strategic accounting tool



Источник: авторская разработка

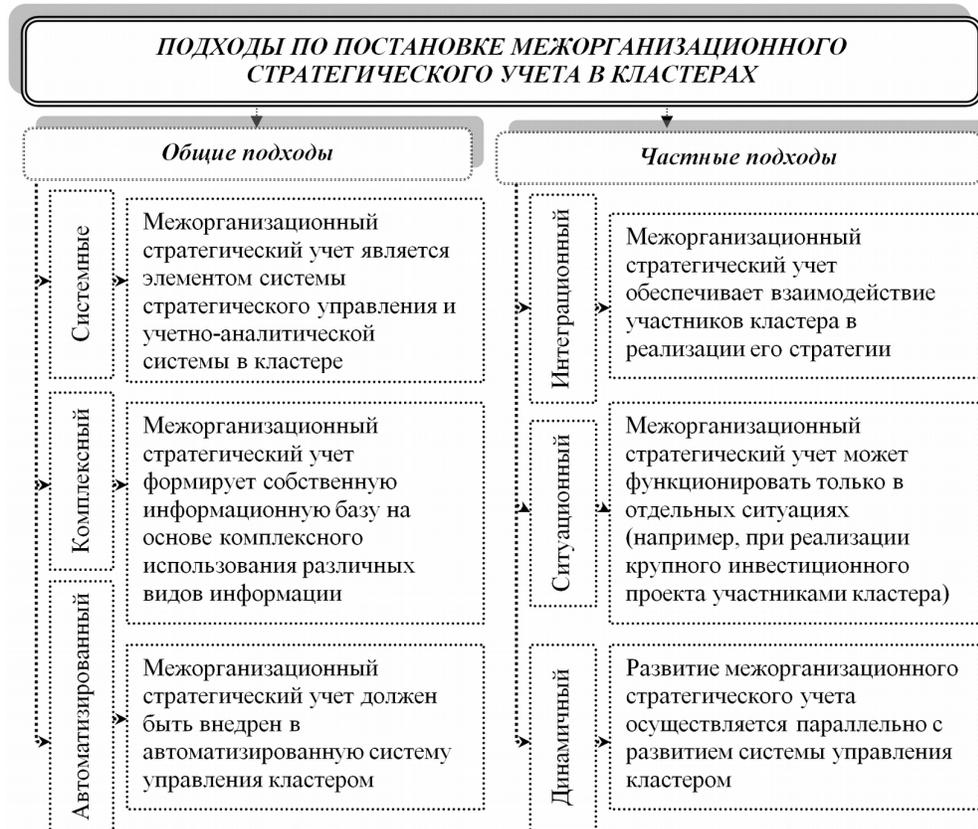
Source: Authoring

**Рисунок 6**

**Группировка общих и частных подходов по постановке межорганизационного стратегического учета в кластерах**

**Figure 6**

**Grouping of general and specific approaches to setting inter-organization strategic accounting in clusters**



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Список литературы**

1. *Лабынцев Н.Т., Безценная Е.Ф.* Организационные основы консолидации многопрофильных бизнес-структур // *Фундаментальные исследования*. 2014. № 8-3. С. 683–687.
2. *Столярова Е.В.* Вертикальная интеграция компании и теоретические подходы к ее объяснению // *Журнал международного права и международных отношений*. 2007. № 1. С. 93–99.
3. *Булгакова С.В., Гаврилов В.В.* Стратегический учет: концепция, содержание // *Вестник Воронежского государственного университета*. Серия: Экономика и управление. 2017. № 4. С. 119–125.
4. *Simmonds K.* Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, 1981, vol. 59, iss. 4, pp. 26–29.
5. *Друри К.* *Управленческий и производственный учет*. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 735 с.
6. *Kaplan R.S.* Management Accounting (1984–1994): Development of New Practice and Theory. *Management Accounting Research*, 1994, vol. 5, iss. 3-4, pp. 247–260.

7. *Cooper D.* Discussion of Towards a Political Economy of Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 1980, vol. 5, iss. 1, pp. 161–166.  
URL: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90032-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90032-X)
8. *Bromwich M.* The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets. *Accounting, Organizations and Society*, 1990, vol. 15, iss. 1-2, pp. 27–46. URL: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90011-I](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90011-I)
9. *Дятлова А.Ф.* Методические особенности организации стратегического управленческого учета в аграрных формированиях // Известия Санкт-Петербургского государственного аграрного университета. 2014. № 37. С. 107–113.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/metodicheskie-osobennosti-organizatsii-strategicheskogo-upravlencheskogo-ucheta-v-agrarnyh-formirovaniyah>
10. *Суворова С.П., Бойцова Н.А.* Управленческие аспекты формирования учетного информационного пространства // Управленческий учет. 2005. № 2. С. 23–32.
11. *Несветайлов В.Ф.* Становление концепции стратегического управленческого учета // Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки. 2011. № 7. С. 45–51.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/stanovlenie-kontseptsii-strategicheskogo-upravlencheskogo-ucheta>
12. *Юрьева Л.В.* Организационные аспекты стратегического управленческого учета в холдинговых структурах // Академический вестник. 2009. № 4. С. 129–135.
13. *Проняева Л.И., Галкина К.Н.* Международный и отечественный опыт развития стратегического учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 19. С. 2–9.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/mezhdunarodnyy-i-otechestvennyy-opyt-razvitiya-strategicheskogo-ucheta>
14. *Рожнова О.В.* Управленческий учет как глобальная учетная наука // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 6. С. 17–25. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/upravlencheskiy-uchet-kak-globalnaya-uchetnaya-nauka>
15. *Богатая И.Н., Иващенко Л.О.* Стратегический учет как перспективное направление развития бухгалтерского учета // Учет и статистика. 2008. № 2. С. 13–19.
16. *Смирнова Е.В.* Модификация и аудит эффективности систем планирования промышленных предприятий в условиях конкуренции: монография. СПб.: Инфо-да, 2011. 184 с.
17. *Графова Т.О., Тищенко И.А.* Организация транзакционного стратегического учета операций по концессионным соглашениям // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. 2016. № 2. С. 33–55.
18. *Цыганова И.Ю.* Стратегическая управленческая учетно-аналитическая система: строение и необходимость создания // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 40. С. 38–44.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/strategicheskaya-upravlencheskaya-uchetno-analiticheskaya-sistema-stroenie-i-neobhodimost-sozdaniya>
19. *Гареев Б.Р.* Регистрация на счетах бухгалтерского учета и отражение в финансовой отчетности альтернативных издержек и стоимостно-ориентированных показателей // Управленческий учет. 2012. № 7. С. 72–79.
20. *Филиппов К.В.* Современное состояние развития стратегического учета в России // Экономические и гуманитарные науки. 2009. № 3. С. 169–175.

21. *Шиткина И.С.* Холдинги: правовое регулирование и корпоративное управление. М.: Волтерс Клувер, 2008. 648 с.
22. *Удалова З.В.* Стратегический управленческий учет на основе модели прогноза развития // Бухгалтерский учет. 2009. № 12. С. 69–71.
23. *Хахонова И.И., Хахонова Н.Н.* Система стратегического учета: формирование и развитие // Фундаментальные исследования. 2013. № 6-3. С. 720–724.
24. *Вахрушина М.А.* Система сбалансированных показателей как инструмент стратегического управленческого учета научно-исследовательской и опытно-конструкторской деятельности // Известия Московского государственного технического университета МАМИ. 2013. Т. 5. № 1. С. 37–45. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/sistema-sbalansirovannyh-pokazateley-kak-instrument-strategicheskogo-upravlencheskogo-ucheta-nauchno-issledovatel'skoy-i-opytно>
25. *Керимов А.Т.* Метод IDEF1 в системе стратегического управленческого учета // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. 2015. № 1. С. 47–52.
26. *Ерошевский С.А., Стрельцов А.В.* Стратегический анализ предприятия, входящего в интегрированную структуру // Проблемы совершенствования организации производства и управления промышленными предприятиями. 2014. № 2. С. 42–50.

#### **Информация о конфликте интересов**

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## DEVELOPMENT OF INTER-ORGANIZATION STRATEGIC ACCOUNTING IN CLUSTERS

Lyudmila I. PRONYAEVA<sup>a,\*</sup>, Ol'ga A. FEDOTENKOVA<sup>b</sup>

<sup>a</sup> Central Russian Institute of Management, Branch of Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Orel, Russian Federation  
pli.dom@mail.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-4311-2892>

<sup>b</sup> Central Russian Institute of Management, Branch of Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Orel, Russian Federation  
o-fedotenkova@yandex.ru  
ORCID: not available

\* Corresponding author

### Article history:

Received 23 July 2018  
Received in revised form  
15 August 2018  
Accepted 24 September 2018  
Available online  
14 December 2018

**JEL classification:** G34,  
M49, P13

**Keywords:** inter-organization  
accounting, cluster, strategy,  
concept, development

### Abstract

**Subject** The article discusses a set of theoretical and methodological issues of developing the inter-organization strategic accounting as a source of information for a tier-based system of cluster management, which underlies long-term decision making.

**Objectives** The research formulates the concept and organizational principles for inter-organization strategic accounting in clusters.

**Methods** The methodological framework includes monographic, abstraction-logic, graphic methods, and the method of scientific generalization.

**Results** We specified the substance of inter-organization strategic accounting, substantiated its concept and goal for creating the knowledge basis for the cluster development strategy to be formulated and satisfy the management's needs in relevant information. The article also describes the specifics of inter-organization strategic accounting with respect to its operation within the integrated cluster and a system for managing information needs. We suggest setting up a three-tiered system for inter-organization strategic accounting, which channels relevant information to the management so that they could outline the overall strategy in line with business partners' interests. The article presents a set of inter-organization strategic accounting indicators, determines respective tools and general and partial approaches.

**Conclusions and Relevance** We solve issues relating to the development of inter-organization strategic accounting in clusters. The findings can be employed in economic and accounting disciplines and serve for the theoretical interpretation of accounting issues in clusters so that they could be used in various sectors.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

**Please cite this article as:** Pronyaeva L.I., Fedotenkova O.A. Development of Inter-Organization Strategic Accounting in Clusters. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 12, pp. 1416–1434.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.12.1416>

## References

1. Labyntsev N.T., Beztseynaya E.F. [Organizational foundations of consolidation groups of companies]. *Fundamental'nye issledovaniya = Fundamental Research*, 2014, no. 8-3, pp. 683–687. (In Russ.)
2. Stolyarova E.V. [Vertical integration of a company and theoretical approaches to explaining it]. *Zhurnal mezhdunarodnogo prava i mezhdunarodnykh otnoshenii = Journal of International Law and International Relations*, 2007, no. 1, pp. 93–99. (In Russ.)

3. Bulgakova S.V., Gavrilov V.V. [Strategic accounting: Concept, content]. *Zhurnal mezhdunarodnogo prava i mezhdunarodnykh otnoshenii. Seriya: Ekonomika i upravlenie = Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management*, 2017, no. 4, pp. 119–125. (In Russ.)
4. Simmonds K. Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, 1981, vol. 59, iss. 4, pp. 26–29.
5. Drury C. *Upravlencheskii i proizvodstvennyi uchet* [Management and Cost Accounting]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2005, 735 p.
6. Kaplan R.S. Management Accounting (1984–1994): Development of New Practice and Theory. *Management Accounting Research*, 1994, vol. 5, iss. 3–4, pp. 247–260.
7. Cooper D. Discussion of Towards a Political Economy of Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 1980, vol. 5, iss. 1, pp. 161–166.  
URL: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90032-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90032-X)
8. Bromwich M. The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets. *Accounting, Organizations and Society*, 1990, vol. 15, iss. 1–2, pp. 27–46. URL: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90011-I](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90011-I)
9. Dyatlova A.F. [Methodological peculiarities of organization of strategic management accounting in the agricultural formations]. *Izvestiya Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of Saint-Petersburg State Agrarian University*, 2014, no. 37, pp. 107–113. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/metodicheskie-osobennosti-organizatsii-strategicheskogo-upravlencheskogo-uchyota-v-agrarnykh-formirovaniyah> (In Russ.)
10. Suvorova S.P., Boitsova N.A. [Managerial aspects of creating the accounting data pool]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting Journal*, 2005, no. 2, pp. 23–32. (In Russ.)
11. Nesvetailov V.F. [Foundation of strategic management accounting concept]. *Vestnik Tambovskogo universiteta. Seriya: Gumanitarnye nauki = Tambov University Review. Series: Humanities*, 2011, no. 7, pp. 45–51. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/stanovlenie-kontseptsii-strategicheskogo-upravlencheskogo-ucheta> (In Russ.)
12. Yur'eva L.V. [Organizational aspects of strategic management accounting in holding groups]. *Akademicheskii vestnik = Academic Bulletin*, 2009, no. 4, pp. 129–135. (In Russ.)
13. Pronyaeva L.I., Galkina K.N. [International and domestic experience of development of strategic accounting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, no. 19, pp. 2–9. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/mezhdunarodnyy-i-otechestvennyy-opyt-razvitiya-strategicheskogo-ucheta>
14. Rozhnova O.V. [Management accounting as a global accounting science]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 6, pp. 17–25.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/upravlencheskiy-uchet-kak-globalnaya-uchetnaya-nauka> (In Russ.)
15. Bogataya I.N., Ivashinenko L.O. [Strategic accounting as a promising aspect of accountancy development]. *Uchet i statistika = Accounting and Statistics*, 2008, no. 2, pp. 13–19. (In Russ.)
16. Smirnova E.V. *Modifikatsiya i audit effektivnosti sistem planirovaniya promyshlennykh predpriyatii v usloviyakh konkurentsii: monografiya* [Modification and audit of planing systems at industrial enterprises under the competition: a monograph]. St. Petersburg, Info-da Publ., 2011, 184 p.

17. Grafova T.O., Tishchenko I.A. [Setting strategic accounting of transactions under concession agreements]. *Nauka i obrazovanie: khozyaistvo i ekonomika; predprinimatel'stvo; pravo i upravlenie* = *Science and Education: Economy and Economics, Entrepreneurship, Law and Management*, 2016, no. 2, pp. 33–55. (In Russ.)
18. Tsyganov I.Yu. [Strategic management accounting and analysis system: Structure and the need to create]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* = *International Accounting*, 2013, no. 40, pp. 38–44. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/strategicheskaya-upravlencheskaya-uchetno-analiticheskaya-sistema-stroenie-i-neobhodimost-sozdaniya> (In Russ.)
19. Gareev B.R. [Registration in accounts and recognition of alternative costs and cost-based indicators in financial statements]. *Upravlencheskii uchet* = *Management Accounting*, 2012, no. 7, pp. 72–79. (In Russ.)
20. Filippov K.V. [Current state of development of the strategic accounting in Russia]. *Ekonomicheskie i gumanitarnye nauki* = *Economic Sciences and Humanities*, 2009, no. 3, pp. 169–175. (In Russ.)
21. Shitkina I.S. *Kholdingi: pravovoe regulirovanie i korporativnoe upravlenie* [Holdings groups: Legislative regulation and corporate governance]. Moscow, Wolters Kluwer Publ., 2008, 648 p.
22. Udalova Z.V. [Strategic management accounting based on the development forecast model]. *Bukhgalterskii uchet* = *Accounting*, 2009, no. 12, pp. 69–71. (In Russ.)
23. Khakhonova I.I., Khakhonova N.N. [System of the strategic accounting: Formation and development]. *Fundamental'nye issledovaniya* = *Fundamental Research*, 2013, no. 6-3, pp. 720–724.
24. Vakhrushina M.A. [The system of balanced indices as a tool of strategic management accounting of scientific research and design activities]. *Izvestiya MGTU MAMI*, 2013, vol. 5, no. 1, pp. 37–45. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/sistema-sbalansirovannyh-pokazateley-kak-instrument-strategicheskogo-upravlencheskogo-ucheta-nauchno-issledovatel'skoy-i-opytno> (In Russ.)
25. Kerimov A.T. [IDEF1 method in the strategic accounting system management]. *Uchenye zapiski Krymskogo inzhenerno-pedagogicheskogo universiteta* = *Scientific Notes of Crimean Engineering and Pedagogical University*, 2015, no. 1, pp. 47–52. (In Russ.)
26. Eroshevskii S.A., Strel'tsov A.V. [Strategic analysis of the companies included in the integrated structure]. *Problemy sovershenstvovaniya organizatsii proizvodstva i upravleniya promyshlennymi predpriyatiyami* = *Issues of Corporate Production Improvement and Industrial Enterprises Management*, 2014, no. 2, pp. 42–50. (In Russ.)

### **Conflict-of-interest notification**

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.