

**СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ
В СОВРЕМЕННЫХ КОМПАНИЯХ****Любовь Александровна ЧАЙКОВСКАЯ^а, Сергей Александрович ФИЛИН^{б,*}**

^а доктор экономических наук, профессор, доцент, кафедра бухгалтерского учета и налогообложения, факультет менеджмента, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Российская Федерация
Chaik4@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-1292-402X>
SPIN-код: 8739-3835

^б доктор экономических наук, профессор, доцент, кафедра организационно-управленческих инноваций, факультет менеджмента, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Российская Федерация
Filin.SA@rea.ru
<https://orcid.org/0000-0002-6054-6510>
SPIN-код: 9576-6789

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 01.11.2018
Получена в доработанном виде 05.02.2019
Одобрена 11.02.2019
Доступна онлайн
15.03.2019

УДК 657.372, 657.922,
332.142.6
JEL: M41, Q56

Ключевые слова:

стратегия, стратегический управленческий учет затрат, управленческий учет, традиционный учет затрат, затраты компании

Аннотация

Цели. Обоснование возможности повышения эффективности компаний в условиях глобальной конкуренции посредством внедрения стратегического управленческого учета затрат в их деятельность. Задачи – выявление и анализ тенденций перехода компаний, ведущих деятельность на мировом рынке, к стратегическому учету затрат.

Методы. Используются методы анализа, синтеза и логического исследования на основе креативно-информационного подхода. Новизной статьи является предложение на основе анализа выявленных тенденций в развитии современного управленческого учета перспективных направлений по совершенствованию учета затрат, адекватных изменениям рынка, для формирования более эффективных стратегий развития компании.

Результаты. В статье проанализированы тенденции перехода компаний от традиционного учета затрат к стратегическому как содержащему более широкий круг учитываемых в отчетности факторов, включая внешнюю информацию, а также качественную обработку ранее не принимавшихся во внимание данных и взаимосвязь между стратегическим учетом затрат и повышением эффективности деятельности компании. Разработаны рекомендации по внедрению стратегического управленческого учета затрат в отчетность компаний.

Выводы. Сделан вывод, что стратегический учет затрат анализирует экономические события внешней среды, касающиеся компании, используя широкий спектр инструментов для выполнения ее основных задач, ориентированных на клиентскую базу компании, минимизацию затрат и учет факторов внешней среды, как количественные, так и качественные данные, обеспечивая разработку на этой основе новых стратегий развития компании и повышение эффективности деятельности.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

Для цитирования: Чайковская Л.А., Филин С.А. Стратегический управленческий учет затрат в современных компаниях // *Международный бухгалтерский учет*. – 2019. – Т. 22, № 3. – С. 259 – 273.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.3.259>

Введение

Одним из следствий процесса становления и развития рыночных отношений в России стал пересмотр таких основополагающих экономических категорий, как управление,

планирование и бухгалтерская отчетность. В современных условиях возникла потребность в новом инструментарии управленческой деятельности, в частности, ориентированном на стратегически важные управленческие решения.

Стратегия – это заранее планируемая системная концепция, направляющая, взаимосвязывающая и взаимоувязывающая развитие компании с системой его стратегических целей. Данные цели определяются задачами развития и инновационной идеологической направленностью компании, содержат способ выбора наиболее действенных путей достижения и реализации целевого развития компании на основе долгосрочного прогнозирования внешней среды, эффективного использования ее стратегического потенциала посредством механизма стратегического управления для разработки взаимосвязанных способов адаптации компании к изменениям внешней среды и влияющих на нее факторов, чтобы изменить их и повысить вероятность желаемых направлений совершенствования компании, гарантировав достижение желаемой стратегической цели.

То есть стратегия описывает возможности, которыми располагает компания, в отношении достижения предельных показателей присутствия на рынке определенного продукта [1]. Грамотно сформулированная стратегия способствует правильной организации и распределению ограниченных ресурсов компании наиболее эффективным способом, основываясь на внутренней компетентности, предвидении и прогнозировании изменений во внешней среде и учета возможных контрдействий конкурентов [2].

Возникновение стратегической составляющей послужило причиной появления специальных систем информационной поддержки стратегических управленческих решений и формирования нового направления в управленческом учете – стратегического управленческого учета [1].

В работе авторов R. Cooper и R. Slagmulder [3] стратегический управленческий учет предполагает интеграцию методов управления затратами в целях улучшения стратегического положения компании и в то же время сокращения ее затрат. Связано это с тем, что из-за отсутствия стратегического учета затрат

каждый их первичный элемент может быть отнесен в качестве такового в любом подразделении. Кроме этого, в дополнение к собственно расходам в компании существуют и другие, внешние издержки, которые необходимо учитывать. Решением данной проблемы может стать полноценная учетная система стратегического управленческого учета, сформированная согласно требованиям и принципам МСФО. Это означает, что бухгалтеры и менеджеры не должны учитывать только затраты или события, происходящие внутри их компании, но должны также учитывать затраты в более широком смысле, в том числе имеющие место вне компании (затраты пользователей, экологические издержки и др.).

В стратегическом управленческом учете финансовые показатели традиционно были первостепенными в оценке результатов деятельности компании. Вместе с тем, стратегический управленческий учет дополнительно использует также и нефинансовые показатели, не применяющие в качестве единиц измерения денежные единицы. В свою очередь нефинансовые показатели могут быть как количественными, так и качественными. К таким показателям можно отнести, в частности: долю неиспользуемых элементов основных фондов, степень удовлетворенности покупателей и заказчиков, долю реализованных проектов, вероятность будущих рисков. Классификация «новых (нефинансовых) видов затрат» может осуществляться, например, по каждому виду деятельности в соответствии с иерархией затрат, по экономическим элементам и статьям калькуляции.

Повышение требований к качеству информации, формируемой в учете и отчетности, выступает причиной развития нефинансовой отчетности. Несмотря на то, что нефинансовые отчеты компаний имеют существенные различия, их объединяет общая цель – раскрытие заинтересованным пользователям результатов собственной деятельности, воздействие нефинансовых показателей на экономические показатели и стабильность финансово-хозяйственной деятельности (ФХД) в будущем.

Поэтому важнейшей особенностью стратегического управленческого учета является то, что акцент в основном делается на информацию, связанную со многими внешними по отношению к компании факторами, прежде всего нефинансовыми, оказывающими непосредственное или опосредованное влияние на оценку ее экономического потенциала [4].

Кроме того, данный учет предполагает работу с информацией, имеющей более длительный период актуальности, чем это предполагается в традиционном управленческом учете. Информация для стратегического управленческого учета основывается на внутренних источниках с учетом внешней среды [1]. Из разных методологических подходов к формированию системы стратегического управленческого учета можно выделить следующие (рис. 1).

Сбалансированная система показателей (The Balanced Scorecard, BSC) – это учетная система и составная часть системы управления компании, основывающаяся на измерении и оценке ее эффективности по формированию показателей, отражающих все стороны деятельности компании.

В настоящее время примеров эффективного использования BSC на практике не много, поскольку при ее внедрении возникают проблемы, относящиеся, в основном, к вопросу неправильной трактовки методологии или организационных моментов. Эффективность BSC напрямую связана с качеством ее внедрения, а внедрение методологии реализации стратегии – с автоматизацией, при этом разработка BSC является довольно непростой, программные продукты довольно дороги и не всегда эффективны.

В процессе совершенствования компании BSC как инструмент управления подвергается изменениям. Среда, в которой функционируют компании, очень изменчива и активна, что в свою очередь способно изменить стратегические цели компании. Это требует постоянной корректировки показателей достижения данных целей. В случае если

этого не происходит, BSC становится как минимум малоэффективной.

Модель экономической добавленной стоимости (Economic Value Added, EVA) – это:

- 1) мера финансовых показателей компании, основанная на остаточной прибыли, рассчитанной путем вычета стоимости капитала из ее операционной прибыли, скорректированной на налоги на кассовой основе;
- 2) увеличивающаяся разница в норме прибыли над стоимостью капитала компании.

Данный показатель довольно эффективен и используется для измерения стоимости, которую компания генерирует из средств, вложенных в нее. Если EVA компании отрицательна, то компания не генерирует стоимость из средств, вложенных в бизнес, и наоборот.

Однако расчет EVA в большей степени зависит от суммы инвестированного капитала и его лучше всего использовать для компаний, обладающих крупными активами, являющимися стабильными. Именно на основе EVA создается модель управления компанией, где все показатели компании оказывают влияние на изменения добавленной стоимости.

Учет затрат по видам деятельности (Activity Based Costing, ABC) – это метод распределения косвенных затрат на продукты и услуги, включающий определение стоимости каждого вида деятельности, участвующего в производственном процессе, и распределение затрат по каждому продукту на основе его потребления по каждому виду деятельности.

Расчет затрат по видам деятельности включает:

- 1) определение видов деятельности, связанных с производственным процессом;
- 2) классификацию каждого вида деятельности в соответствии с иерархией затрат;

- 3) выявление и накопление общих затрат по каждому виду деятельности;
- 4) определение наиболее подходящего фактора затрат для каждого вида деятельности;
- 5) расчет общих единиц драйвера затрат, относящихся к каждому виду деятельности, и показателя активности (стоимость каждой операции на единицу соответствующего фактора затрат);
- 6) формирование приложения стоимости каждого вида деятельности к продуктам, основанное на использовании продуктом показателя активности.

В целом, метод ABC оказывает существенное влияние на процесс принятия управленческих решений руководством компании и помогает компаниям конкурировать на рынке посредством возможности снижения издержек без снижения потребительской ценности и повышения собственной эффективности. Метод ABC можно рекомендовать компаниям как основу для стабильной системы показателей эффективности.

Данные системы способствуют оценке результатов деятельности компании в долгосрочной, стратегической перспективе.

Для организации системы стратегического управленческого учета применительно к государственным учреждениям или к компаниям, чья деятельность регулируется государством, рационально использовать смешанный подход, предполагающий управление стоимостью компании с использованием сбалансированной системы показателей [5]. Это связано прежде всего с тем, что одной из важнейших стратегических целей развивающихся компаний сегодня выступает выход на международный рынок капитала. При этом именно стоимость компании становится универсальным интегрированным показателем деятельности компании в целом [1].

Успешное функционирование системы стратегического управленческого учета предполагает его внутреннюю «встроенность»

в основные процессы принятия и реализации выбранной стратегии компании. А это становится возможным только при четком понимании и правильной оценке как руководством, так и персоналом компании основных целей осуществляемой деятельности и правильной оценке возможностей по их достижению. Процессы организации стратегии так же, как и формирования системы ее информационной поддержки, требуют существенных финансовых и интеллектуальных затрат. Однако затраченные усилия и средства сами по себе не определяют ни правильности выбранной стратегии компании, ни качества принимаемых управленческих решений, поэтому некой страховкой в сложившейся ситуации выступает правильный выбор необходимого аналитического и учетного инструментария [1], в частности, в рамках подсистемы «стратегический учет затрат» (СУЗ) системы стратегического управленческого учета.

Концепция системы «стратегический учет затрат» в качестве своей базы применяет основы стратегического управления компанией и использует основополагающие понятия и принципы стратегического управления [6].

Стратегическое управление компанией – это:

1) комплексный управленческий механизм, включающий постановку желаемых стратегических целей ее развития, создание стратегии управления портфелем проектов развития компании для достижения данных целей и реализацию стратегии посредством использования стратегического потенциала компании в рамках его организационной структуры, обеспечивающей процесс реализации проектов развития и возможность повышения вероятности реализации «желаемого» направления развития компании в системе возможных альтернативных траекторий;

2) интегрированный управленческий подход, объединяющий элементы прогнозирования, планирования, реализации и контроля деятельности бизнес-стратегии [2].

В ходе реализации учетного процесса отдельные данные приобретают особую ценность для пользователей и трансформируются в учетную информацию. Связано это с тем, что в настоящее время существенная часть недорогих природных и человеческих ресурсов существенно истощилась и основными инвестиционными ресурсами развития компании стали полезные информация и знания, являющиеся мобильными без территориальной принадлежности и выступающие в настоящее время как значительные неисчерпаемые ресурсы, важнейшие факторы производства и современные движущие силы научно-технологического и социально-экономического развития, а также как товар, приносящий доход. Основные характеристики учетной информации представлены в *табл. 1*.

В целом, учетная информация должна быть подготовлена и представлена таким образом, чтобы ее могли легко понять и интерпретировать такие пользователи, как инвесторы, кредиторы, кредиторы, работники и т.д.

Современные условия ведения бизнеса характеризуются интенсивной динамикой изменения, а также усилением конкуренции на мировом рынке. Много компаний по всему миру борются за качество продукции, оптимальные сроки доставки, инновационные продукты и низкие эксплуатационные расходы.

Затраты – один из важнейших объектов управления: от степени объективности информации о затратах зависит обоснованность выработки управленческих решений текущего, оперативного и, особенно, стратегического характера. При стратегическом управлении затратами обработка, накопление и представление информации о них осуществляются в подсистеме СУЗ [7].

Несмотря на то, что затраты – это лишь один из объектов управленческого учета, они имеют ключевое значение, поскольку любая неэффективность в бизнесе отражается впоследствии на расходах. С одной стороны,

высокие затраты вызывают ценовую неконкурентоспособность продукта, если они переносятся на клиентов по продажным ценам, с другой – расходы выше оптимального уровня сопровождаются неспособностью их покрытия и, как следствие, появлением убытка в отчете о финансовых результатах.

В рыночных условиях стратегия развития компаний определяется системой организационно-управленческих решений, направленных на реализацию стоящих перед руководством задач. Для реализации данной цели требуется комплекс мероприятий, позволяющих в перспективе компании улучшить свое положение на рынках, что означает разработку разного рода задач, решение которых обеспечит максимально эффективное достижение стратегических целей.

Современная компания представляет собой сложную производственную систему, управление которой требует комплексного системного подхода [8]. За последние годы с внедрением финансово-экономических и технологических инноваций путь модернизации бизнеса кардинально изменился и существующие методы управления затратами, относящиеся к традиционному подходу, в настоящее время малоэффективны вследствие изменения условий внешней среды компаний.

По мнению ряда исследователей, управленческий учет затрат впервые появился в США в текстильной и металлургической промышленности в XIX в. [9]. Основная задача учета затрат заключалась в том, чтобы помочь менеджерам в их повседневном принятии управленческих решений путем предоставления ими информации о стоимости продуктов, эффективности финансовых и технологических операций, их прогнозировании и т.д. на основе внутренней информации компании.

Экономическая и политическая обстановка, наряду с быстрым развитием технологий, вызвали в начале XX в. радикальные изменения, оказавшие существенное влияние на компании во всем мире. Барьеры и

географические расстояния, ранее защищавшие внутренний рынок и отечественные компании, в XX в. стали оказывать вследствие процессов глобализации в различных сферах человеческой деятельности существенно меньшее влияние на внешнеторговую деятельность, что привело к созданию единого глобального рынка [10]. Когда последний до введения санкционных барьеров выступал единым (без барьеров или границ) рынком, происходила глобальная конкуренция между компаниями за выживание. Чтобы выдержать глобальную конкуренцию и тем более глобальную конкуренцию инноваций, компаниям требуется более полная, своевременная и аналитически обработанная вследствие массивности поступающих данных и все большей сложности в условиях увеличивающейся «турбулентности» глобального рынка информация для достижения долгосрочных стратегических целей.

Зарубежные компании могут проникать на внутренний рынок, предлагая более высококачественные продукты по более низким ценам, используя глобальные сети для приобретения сырья и полуфабрикатов, распределения конечной продукции и использования рабочей силы. В частности, компании осуществляют аутсорсинг своих непрофильных бизнес-функций или частей бизнес-процесса, таких как производство, сборка, наем рабочей силы и т.д. В таких компаниях остаются и развиваются главным образом инновационные услуги и технологии, чтобы стратегически управлять и минимизировать свои издержки.

В настоящее время наиболее успешные компании получают доступ не только на внутренний, но и на мировой рынок. В сложившейся ситуации существует потребность в более доступной, информативной, прогностического характера на длительный период информации, какой и является информация стратегического характера, содержащаяся в стратегическом управленческом учете затратами, обеспечивающей возможность достижения компаниями своих стратегических целей.

На мировом рынке, характеризующемся высокой интенсивностью конкуренции, компании стремятся максимизировать эффективность, минимизировать издержки и улучшить стратегический учет в целях оказания своим клиентам необходимых работ или услуг с минимальными затратами. Конкурентное давление, обусловленное глобальной экономикой, ростом сферы услуг и прогрессом в области инфокоммуникационных и производственных технологий, изменило характер экономики в направлении ее более высокого уровня инновационности, и это привело к тому, что многие промышленные отрасли и отрасли сферы услуг резко изменили характер своей деятельности, усилив также ее инновационную направленность.

Традиционный учет затрат имеет своей целью снижение затрат и больше ориентирован на затраты компании, связанные с маркетингом, дизайном, сборкой, производством, распределением, гарантийными расходами и т.д. Поскольку современные компании считаются не отдельной единицей, но являются неотъемлемой частью глобальной рыночной цепочки, их обязанности в настоящее время гораздо шире и глубже, вследствие чего приходится учитывать внешние, в том числе экологические, издержки так же как и затраты внутри компании. Таким образом, традиционный управленческий учет затрат в настоящее время является недостаточным с учетом повышения требований руководства к качеству информации и все больше трансформируется в СУЗ, включающий внешнюю информацию, факторы затрат и аналитическую обработку нефинансовой информации и позволяющий компаниям более эффективно выявлять свои сильные и слабые стороны, повышая тем самым возможности компании по улучшению своего положения среди конкурентов на глобальном рынке.

Термин «стратегический учет затрат» имеет широкую направленность, не ограничивается перманентным сокращением расходов и контролем над ними, а в большей степени касается использования руководством

информации о затратах для принятия управленческих решений. Поскольку СУЗ включает широкий спектр аспектов стратегического управления компанией, то по сути, не имеет общепринятого определения.

Согласно К. Симмондс: «Стратегический учет затрат – это предоставление и анализ данных управленческого учета о бизнесе и его конкурентоспособности для использования в разработке и мониторинге бизнес-стратегии, в частности, связанных уровнем и тенденциями в реальных ценах и ценах, объемах, доле рынка» [11].

К. Лэнгфилд-Смит определяет стратегический учет затрат как стратегическую ориентацию на формирование, интерпретацию и анализ информации управленческого учета и конкурентов [12].

В работе А.А. Куриловой и К.Ю. Курилова [6] используется определение, связанное с пониманием стратегического учета затрат как системы для анализа и сопоставления информации о хозяйственной деятельности компании с ее стратегией. В рамках этого направления предполагается, что информация о затратах применяется в том числе для формирования стратегии, направленной на получение компанией устойчивых преимуществ перед другими хозяйствующими субъектами, а система ее бухгалтерского учета используется как поставщик информации, обслуживающий принятие каждого управленческого решения.

В целом, **стратегический учет затрат** – это не только учет затрат, но и использование его в качестве инструмента для увеличения доходов, повышения производительности и удовлетворенности клиентов, а также улучшения стратегической позиции компании. Ключевым моментом является то, что затраты следует рассматривать с точки зрения ценности, которую они представляют для достижения стратегических, долгосрочных целей компании.

Затраты компании представляют собой внешние действия, влияющие на стоимость товаров (работ, услуг), например, на обслуживание жизненного цикла, хранение складских запасов, транспортировку и

утилизацию или использование отходов, дополнительное потребление энергии или материалов, деятельность по техническому обслуживанию и т.д. В этом контексте СУЗ расширяет традиционный учет затрат в нескольких аспектах. Прежде всего, СУЗ учитывает не только количественные данные, но и анализирует качественные данные. В центр внимания входит цепочка создания стоимости, где компания является лишь частью и посредником между поставщиком и конечным пользователем. В качестве будущего стратегического инструмента бухгалтеры играют значительную роль в процессе принятия управленческих решений в качестве аналитика и консультанта. Основные различия между этими двумя системами представлены в табл. 2 [13].

Таким образом, стратегический управленческий учет обусловлен объемом и широтой вследствие использования технологий, способствующих принятию необходимых стратегических управленческих решений.

Стратегический учет затрат – это не только учет затрат, но и учет доходов, поэтому его цель заключается в том, чтобы улучшить производительность, максимизировать прибыль и улучшить удовлетворенность клиентов. Данная философия играет жизненно важную роль в определении будущего компании, поскольку способствует идее постоянного поиска способов для оказания помощи компаниям в принятии научно-обоснованных управленческих решений по максимизации ценности для клиента при более низкой цене [13], благодаря чему они могут более эффективно противостоять негативным моментам интенсивной глобальной конкуренции.

На основе проведенного анализа тенденций перехода компаний от традиционного учета затрат к стратегическому как содержащему более широкий круг учитываемых в отчетности факторов, включая внешнюю информацию, а также качественную обработку ранее не принимавшихся во внимание данных и взаимосвязь между стратегическим учетом затрат и повышением эффективности деятельности компании,

можно предложить следующие **рекомендации по внедрению стратегического учета затрат** в отчетность компаний:

1) в последние годы бизнес успешно адаптируется к новым экономическим и технологическим изменениям, принимая стратегические инструменты, чтобы удерживать или улучшать свои конкурентные преимущества на глобальном рынке. Стратегический учет затрат – это надежный инструмент, который может использоваться в разных компаниях. Однако некоторые типы компаний не могут использовать все методы учета. Например, коммерческая компания может столкнуться с трудностями при определении своего производственного жизненного цикла вследствие, например, того, что она не может контролировать свой производственный цикл и стоимость, материальное снабжение и т.д. Метод СУЗ используется более интенсивно в производственных компаниях. Коммерческие компании больше ориентируются на процедуры после производственного процесса. Предполагается, что компаниям-изготовителям потребуется более подробная и качественная информация для более эффективного принятия управленческих решений, что соответствует долгосрочному видению в системе стратегического управления компании. В целом, внедрение подходов и методов СУЗ способно положительно влиять на ФХД компаний и способствовать их лидерству в долгосрочной перспективе [14];

2) исходя из направления развития конкурентной борьбы, выбранного компанией, роль оценки и учета расходов может претерпевать определенные изменения. Диаграмма Портера, применяемая при выборе главной стратегии компании, способствует оценке способов конкурентной борьбы: обеспечение лидерства по затратам или лидерство по качеству и видам продукции (стратегия дифференциации видов продукции) [15]. Данные способы требуют применения в деятельности компаний разных стратегических подходов, поэтому компании, придерживающиеся стратегии лидерства по

качеству и видам продукции, должны акцентировать свое внимание на качестве и потребительских свойствах продукции. Затраты при этом играют второстепенную роль. Компаниям, стремящимся к лидерским позициям по минимизации затрат и себестоимости продукции, требуется уделять больше внимания снижению затрат компании по сравнению с конкурентами. В целом, выбранный компанией подход окажет существенное влияние на будущую систему планирования и бюджетирования в ней;

3) в последние годы многие компании осознали важность стратегического управленческого учета. Однако ключевое различие между теми, кто добился успеха, и теми, кто потерпел неудачу, в том, что способ, которым осуществляются стратегическое планирование и стратегическое управление в целом, позволяет увидеть разницу между успехом и провалом. Не вызывает сомнения, что все еще существуют компании, не занимающиеся стратегическим планированием или в которых специалисты по планированию не получают поддержки от руководства. Данные компании должны осознавать преимущества стратегического управленческого учета в своей деятельности и обеспечивать с его помощью долгосрочную жизнеспособность и успех на рынке.

Из настоящего исследования следуют некоторые выводы.

Во-первых, традиционный управленческий учет эволюционировал в стратегический управленческий учет затрат вследствие необходимости учета внешних факторов, которые вносят вклад в добавленную стоимость для компании и оказывают влияние на себестоимость продуктов [16]. Стратегический учет затрат более широко и глубоко анализирует экономические события внешней среды, касающиеся компании, используя как количественные, так и качественные данные, обеспечивающие идеи относительно долгосрочного, стратегического и эффективного ее управления.

Во-вторых, отличие традиционного учета затрат от стратегического в том, что первый

учитывает только процессы внутри компании, работает исключительно в рамках цели максимизации прибыли и нацелен на краткосрочную перспективу. Стратегический учет затрат, кроме оценки и учета внутренних возможностей компании, оценивает и внешние факторы, способствующие ее развитию. Данный подход основывается не на максимизации прибыли, состояния владельцев или капитализации компании, а исключительно на условии выживания, что на конкретном этапе развития экономики больше отвечает реальности. И, наконец, стратегический учет затрат опирается на долгосрочные цели компании и таким образом оценивает влияние управленческих решений, принятых в ней в настоящий момент, в перспективе [17].

В-третьих, стратегический учет затрат использует широкий спектр инструментов для выполнения своих основных задач, ориентированных на клиентскую базу компании, минимизацию затрат и учет факторов внешней среды, для повышения эффективности ее деятельности посредством разработки на этой основе новых стратегий развития компании. И в этом прежде всего состоит основная практическая значимость проведенного исследования – необходимость внедрения стратегического учета затрат в практическую деятельность компаний, ориентированных прежде всего на глобальные рынок и конкуренцию, и дальнейшего развития методологии стратегического учета затрат и стратегического учета в целом в компаниях.

Таблица 1
Основные характеристики учетной информации

Table 1
The main characteristics of accounting information

№ п/п	Характеристика	Содержание учетной информации
1	Своевременность информации	Получение необходимой для принятия решений информации до того, как она потеряет свою способность оказывать на них влияние
2	Обратная связь	Одно из свойств учетной информации, означающее способность бухгалтерской информации принимать участие в подтверждении или корректировке предшествующих предположений
3	Надежность бухгалтерской информации	Определяется достоверностью бухгалтерской информации, гарантирующей пользователям отсутствие значительных ошибок и искажений, а также полноту отражения всех важнейших показателей
4	Проверяемость	Информация является истинной и существует соответствие между показателями и реальными явлениями
5	Нейтральность	Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна удовлетворять интересы всех заинтересованных пользователей, а не отдельных их групп
6	Сравнимость	Качество информации должно позволять пользователям выявить сходства или различия между двумя рядами экономических явлений
7	Однородность	Одинаковые события должны учитываться одинаково
8	Последовательность	Соответствие из периода в период стабильным стратегиям и политике и правилам деятельности в компании
9	Полнота	Включение в отчетную информацию материала, который необходимо знать заинтересованным пользователям
10	Объективность	Информация должна объективно отражать операции и другие события хозяйственной деятельности компании
11	Существенность	Информация может считаться существенной при условии, что знание данной информации является важным для ее пользователей
12	Понятность	Информация, представляемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности должна быть доступной для понимания пользователей, имеющих достаточные знания в сфере экономики и бизнеса, учета и отчетности, а также желание для усвоения подобной информации
13	Полезность (ценность)	Качество информации, включая смысл (содержание) или значение полезных сведений (сообщений, данных)

14	Приоритет содержания над формой	Информация должна учитывать, прежде всего, экономическую сущность фактов хозяйственных операций, а не их юридическую форму
15	Целостность	Представление информации о деятельности не только компании, но и ее обособленных структурных подразделений
16	Репрезентативная достоверность	Отражает соответствие или согласие между явлением и его оценкой или описанием

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2

Основные различия между традиционным и стратегическим учетом затрат

Table 2

The main differences between conventional cost system and strategic cost and management accounting

№ п/п	Аспекты различий	Традиционный учет затрат	Стратегический учет затрат
1	Направление учета	Внутреннее	Внешнее
2	Перспектива развития	Добавленная стоимость	Цепочка создания ценностей
3	Направление анализа затрат	В термине: продукт, клиент и функция с сильно внутренним очень ценным фокусом – это ключевая концепция	С точки зрения различных этапов общей цепочки ценностей, где добавленная стоимость рассматривается как узкая концепция
4	Цель анализа затрат	Все три цели применяются независимо от стратегического контекста: вести счет, направлять внимание и разрешать проблемы	Несмотря на то, что эти три цели всегда присутствуют, формирование системы управления затратами резко меняется в зависимости от базового стратегического позиционирования компании: либо по стратегии управления затратами, либо по стратегии дифференциации продукта
5	Концепция драйвера затрат	Применяемый слишком часто только на полном устойчивом уровне. Единственный стоимостной драйвер затрат, проникает в стоимость – это функция объема. Применяется слишком часто только на уровне всей компании	Каждое стоимостное действие имеет набор уникальных стоимостных драйверов. Несколько стоимостных факторов, таких как: структурные драйверы (например, масштаб, область применения, опыт, технология, сложность), драйверы исполнения (например, управление участием, общее управление качеством)
6	Философия сдерживания затрат	Подходы к снижению издержек в центрах ответственности или проблемы стоимости продукта	Сдерживание затрат – это функция драйвера затрат, регулирующая каждую стоимостную деятельность
7	Первоочередная задача	Влияние затрат	Соотношение: стоимость/доход
8	Основные дисциплины	Финансы/бухгалтерский учет	Маркетинг/экономика
9	Главная роль	Бухгалтер	Аналитик и консультант
10	Ответственность руководства	Последователь/реагирование на риск	Лидер/предупреждающий неясность

Источник: [13]

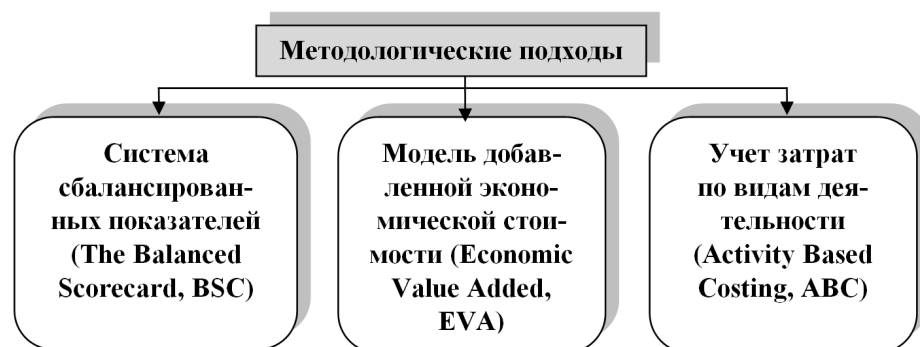
Source: [13]

Рисунок 1

Принципиальная схема аналитического разреза «Финансовая структура» процессного и проектно-ориентированного бюджетирования

Figure 1

The concept of analytical profile *Financial Structure* of Activity-Based Budgeting and Project-Oriented Budgeting



Источник: [1]

Source: [1]

Список литературы

1. Несветаилов В.Ф. Стратегический управленческий учет на основе прогнозного баланса / под ред. В.В. Панкова. М.: Московские учебники и Картолиитография, 2010. 144 с.
2. Кустарев В.П. Стратегическое управление затратами и конкурентоспособность организации // Научно-технический вестник информационных технологий, механики и оптики. 2004. Вып. 17. С. 13–15. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/strategicheskoe-upravlenie-zatratami-i-konkurentosposobnost-organizatsii>
3. Cooper R., Slagmulder R. Achieving Full-Cycle Cost Management. *MIT Sloan Management Review*, 2004, vol. 46, iss. 1, pp. 44–50.
4. Олейников Е.А., Филин С.А., Муравьев А.С. Многофакторные модели по оценке экономического потенциала компании // Экономический анализ: теория и практика. 2003. Т. 12. Вып. 9–10. С. 20–23; 35–44. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mnogofaktornye-modeli-po-otsenke-ekonomicheskogo-potentsiala-kompanii>
5. Чайковская Л.А., Кожухов В.Л., Борисов В.В. Представление модели планирования финансового обеспечения деятельности в системе управленческого учета федерального бюджетного медицинского учреждения // Бухучет в здравоохранении. 2018. № 7. С. 4–11. URL: <http://xn--80aalle3atkfi.xn--p1ai/magazines/bukhuchet-v-zdravookhraneni/numbers/343133.html>
6. Курилова А.А., Курилов К.Ю. Формирование системы стратегического управления затратами промышленного предприятия // Вестник НГИЭИ. 2016. № 3. С. 31–40. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-sistemy-strategicheskogo-upravleniya-zatratami-promyshlennogo-predpriyatiya>
7. Бороненкова С.А., Чепулянис А.В. Методы стратегического учета затрат // Известия Уральского государственного экономического университета. 2013. № 5. С. 60–68. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metody-strategicheskogo-ucheta-zatrat>

8. Горлова Е.И. Инструменты управления затратами в системе управления предприятием // Экономинфо. 2012. № 17. С. 30–34. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/instrumenty-upravleniya-zatratami-v-sisteme-upravleniya-predpriyatiem>
9. Johnson H.T., Kaplan R.S. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Harvard Business School Press, 1987, 269 p.
10. Anderson S.W., Young S.M. The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1999, vol. 24, iss. 7, pp. 525–559. URL: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00018-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00018-5)
11. Simmonds K. Strategic Management Accounting. *Management Accounting (UK)*, 1981, vol. 59, iss. 4, pp. 26–29.
12. Langfield-Smith K. Strategic Management Accounting: How far Have We Come in 25 Years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2008, vol. 21, iss. 2, pp. 204–228. URL: <https://doi.org/10.1108/09513570810854400>
13. Kumar A., Nagpal Sh. Strategic Cost Management – Suggested Framework for 21st Century. *Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR)*, April 2011, vol. 5, iss. 2. URL: <http://www.jbrmr.com/details&cid=13>
14. Курилова А.А., Курилов К.Ю. Механизм управления затратами на предприятиях автомобилестроения на основе финансового планирования // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2010. № 20. С. 98–103. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mechanizm-upravleniya-zatratami-na-predpriyatiyah-avtomobilstroeniya-na-osnove-finansovogo-planirovaniya>
15. Портер М. Конкурентная стратегия: Методика анализа отраслей и конкурентов / пер. с англ. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. 454 с.
16. Sulanjaku M., Shingjergji A. Strategic Cost Management Accounting Instruments and Their Usage in Albanian Companies. *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, 2015, vol. 3, no. 5, pp. 44–50. URL: <http://www.idpublications.org/wp-content/uploads/2015/07/STRATEGIC-COST-MANAGEMENT-ACCOUNTING-INSTRUMENTS.pdf>
17. Зеленский Ю.А. Стратегический подход к управлению затратами организации: методологические и методические особенности // Вестник Таганрогского института управления и экономики. 2012. № 2. С. 26–29. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/strategicheskij-podhod-k-upravleniyu-zatratami-organizatsii-metodologicheskie-i-metodicheskie-osobennosti>

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.

STRATEGIC COST MANAGEMENT ACCOUNTING IN MODERN COMPANIES

Lyubov' A. CHAIKOVSKAYA^a, Sergei A. FILIN^{b,*}^a Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russian Federation
Chaik4@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-1292-402X>^b Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russian Federation
Filin.SA@rea.ru
<https://orcid.org/0000-0002-6054-6510>

* Corresponding author

Article history:Received 1 November 2018
Received in revised form
5 February 2019
Accepted 11 February 2019
Available online
15 March 2019**JEL classification:** M41,
Q56**Keywords:** strategy, strategic
cost and management
accounting, management
accounting, conventional cost
system, company costs**Abstract****Objectives** This article aims to reveal and analyze the tendencies of transition of the companies, operating in the world market, to strategic cost and management accounting. The article also intends to justify the possibility of increasing the efficiency of companies in global competition through the introduction of strategic cost and management accounting in their activities.**Methods** For the study, we used the methods of analysis, synthesis, and logical research based on a creative and information approach.**Results** On the basis of the analysis of the revealed tendencies in development of modern managerial accounting, the article offers perspective directions on improvement of cost accounting to form more effective strategies of a company's development. It also proposes developed recommendations on implementation of strategic cost and management accounting in the reporting of companies.**Conclusions** The article concludes that strategic cost accounting helps analyze the economic events of the environment related to the company, using a wide range of tools to perform its main tasks focused on the client base of the company and ensuring the development of new strategies for the company's development and improvement of performance.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

Please cite this article as: Chaikovskaya L.A., Filin S.A. Strategic Cost Management Accounting in Modern Companies. *International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 3, pp. 259–273.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.3.259>**References**

1. Nesvetailov V.F. *Strategicheskii upravlencheskii uchet na osnove prognoznogo balansa* [Strategic management accounting based on the forecast balance]. Moscow, Moskovskie uchebniki i Kartolitografiya Publ., 2010, 144 p.
2. Kustarev V.P. [Strategic cost management and the competitiveness of an organization]. *Nauchno-tehnicheskii vestnik informatsionnykh tekhnologii, mekhaniki i optiki* = *Scientific and Technical Journal of Information Technologies, Mechanics and Optics*, 2004, vol. 17, pp. 13–15.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/strategicheskoe-upravlenie-zatratami-i-konkurentosposobnost-organizatsii> (In Russ.)
3. Cooper R., Slagmulder R. Achieving Full-Cycle Cost Management. *MIT Sloan Management Review*, 2004, vol. 46, iss. 1, pp. 44–50.

4. Oleinikov E.A., Filin S.A., Murav'ev A.S. [Multifactor models for assessing the economic potential of a company]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2003, vol. 12, iss. 9–10, pp. 20–23, 35–44.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mnogofaktornye-modeli-po-otsenke-ekonomicheskogo-potentsiala-kompanii> (In Russ.)
5. Chaikovskaya L.A., Kozhukhov V.L., Borisov V.V. [Presentation of the model for planning financial support for activities in the management accounting system of the federal budget medical institution]. *Bukhuchet v zdravookhranении = Accounting in Healthcare*, 2018, no. 7, pp. 4–11.
URL: <http://xn--80aalle3atkfi.xn--p1ai/magazines/bukhuchet-v-zdravookhraneni/numbers/343133.html> (In Russ.)
6. Kurilova A.A., Kurilov K.Yu. [Creation strategic cost management system of an industrial enterprise]. *Vestnik NGIEI*, 2016, no. 3, pp. 31–40.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-sistemy-strategicheskogo-upravleniya-zatratami-promyshlennogo-predpriyatiya> (In Russ.)
7. Boronenkova S.A., Chepulyanis A.V. [Methods of strategic cost accounting]. *Izvestiya Ural'skogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Journal of Ural State University of Economics*, 2013, no. 5, pp. 60–68. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metody-strategicheskogo-ucheta-zatrat> (In Russ.)
8. Gorlova E.I. [Costs management tools in the enterprise management system]. *Ekonominfo*, 2012, no. 17, pp. 30–34. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/instrumenty-upravleniya-zatratami-v-sisteme-upravleniya-predpriyatiem> (In Russ.)
9. Johnson H.T., Kaplan R.S. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Harvard Business School Press, 1987, 269 p.
10. Anderson S.W., Young S.M. The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1999, vol. 24, iss. 7, pp. 525–559. URL: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00018-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00018-5)
11. Simmonds K. Strategic Management Accounting. *Management Accounting (UK)*, 1981, vol. 59, iss. 4, pp. 26–29.
12. Langfield-Smith K. Strategic Management Accounting: How far Have We Come in 25 Years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2008, vol. 21, iss. 2, pp. 204–228.
URL: <https://doi.org/10.1108/09513570810854400>
13. Kumar A., Nagpal Sh. Strategic Cost Management – Suggested Framework for 21st Century. *Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR)*, April 2011, vol. 5, iss. 2.
URL: <http://www.jbrmr.com/details&cid=13>
14. Kurilova A.A., Kurilov K.Yu. [The mechanism of management of expenses at the enterprises of motor industry on the basis of financial planning]. *Vestnik Volzhskogo universiteta imeni V.N. Tatishcheva = Vestnik of Volzhsky University after V.N. Tatischev*, 2010, no. 20, pp. 98–103.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mehanizm-upravleniya-zatratami-na-predpriyatiyah-avtomobilstroeniya-na-osnove-finansovogo-planirovaniya> (In Russ.)
15. Porter M.E. *Konkurentnaya strategiya: Metodika analiza otraslei i konkurentov* [Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors]. Moscow, Al'pina Biznes Buks Publ., 2005, 454 p.

16. Sulanjaku M., Shingjergji A. Strategic Cost Management Accounting Instruments and Their Usage in Albanian Companies. *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, 2015, vol. 3, no. 5, pp. 44–50. URL: <http://www.idpublications.org/wp-content/uploads/2015/07/STRATEGIC-COST-MANAGEMENT-ACCOUNTING-INSTRUMENTS.pdf>
17. Zelenskii Yu.A. [A strategic approach to cost management of the organization: methodological and methodical peculiarities]. *Vestnik Taganrofskogo instituta upravleniya i ekonomiki*, 2012, no. 2, pp. 26–29. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/strategicheskiy-podhod-k-upravleniyu-zatratami-organizatsii-metodologicheskie-i-metodicheskie-osobennosti> (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.