

*В. В. Васильева, О. А. Гаврилова*

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ИНТЕГРАЦИИ СИСТЕМ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА, БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ КАК ЭФФЕКТИВНЫХ ИНСТРУМЕНТОВ УПРАВЛЕНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ**

### **Введение**

Системы управления, действующие на большинстве отечественных предприятий в настоящее время, не обладают возможностью гибкой адаптации к динамичным изменениям бизнес-окружения, необходимой достоверностью и достаточной оперативностью для эффективной координации всех ресурсов предприятия при решении текущих и перспективных задач.

Совершенствование систем управления может быть достигнуто на основе стратегического видения проблем предприятия и его структурных подразделений; быстрого реагирования на изменения условий хозяйствования; разработки и внедрения современных управленческих инструментов. Такими эффективными инструментами являются бюджетирование, система сбалансированных показателей (ССП), управленческий учет, позволяющие осуществлять мониторинг процесса достижения целей и повышать обоснованность принимаемых управленческих решений на основе координации и целевой ориентации ресурсов предприятия, при условии установления четких интегративных взаимосвязей между ними.

Отечественная и зарубежная практика свидетельствует о заинтересованности в изучении теоретических и практических проблем совершенствования управленческих инструментов, в изучении интеграционных процессов между различными управленческими технологиями, где еще остается широкий круг нераскрытых вопросов.

### **Исследование особенностей интеграционной связи управленческого учета, системы бюджетирования и системы сбалансированных показателей на предприятии**

Тот факт, что все фирмы используют элементы управленческого учета, является бесспорным. И в отечественных, и в зарубежных научно-практических публикациях высказываются самые разнообразные точки зрения на проблемы сущности, места и роли управленческого учета в системе управления предприятием. Для одних управленческий учет представляет собой подсистему бухгалтерского учета, информация которой используется для управления и контроля за деятельностью предприятия (Н. П. Кондраков, М. А. Иванова, Ш. Султани) [1, 2]. Для других управленческий учет – это тот же производственный учет, или учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в системе бухгалтерского учета (В. М. Богаченко, Н. А. Кириллова, Н. Н. Хахонова, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер) [3, 4].

На наш взгляд, более обоснованной точкой зрения, отвечающей современным тенденциям в управлении как на макроэкономическом, так и микроэкономическом уровне, является та, согласно которой управленческий учет – новая комплексная отрасль знаний. Он объединяет несколько прикладных экономических наук: планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и оперативный учет, управленческий анализ и др. (В. П. Суйц, Р. И. Акмаева) [5, 6].

Процессом составления финансовых планов и смет, с одной стороны, и управленческой технологией, предназначенной для выработки и повышения финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений, с другой, является система бюджетирования. Связь между бюджетированием и управленческим учетом не отвергается ни одним специалистом, т. к. роль системы управленческого учета и бюджетирования заключается в том, чтобы представить всю финансовую информацию, показать движение денежных средств, финансовых ресурсов, счетов и активов предприятия в максимально удобной форме для любого, даже не очень сведущего в тонкостях бухгалтерского учета менеджера, представить соответствующие показатели хозяйственной деятельности в наиболее приемлемом для принятия эффективных управленческих решений виде. При этом в экономической литературе часто отмечается, что бюджетирование является основой управления компанией. Бюджеты позволяют не только спланировать достижение

поставленных целей, но и разумно распределить ресурсы, которые, как правило, ограничены. При этом возникает вопрос, является ли бюджетирование составной частью управленческого учета. Здесь существуют полярные точки зрения. Внедрение бюджетирования как управленческой технологии побуждает предприятия заняться приведением в порядок управленческого учета. Бюджеты составляются для центров финансовой ответственности (ЦФО), следовательно, надо разработать финансовую структуру. Не разобравшись с затратами, невозможно построить бюджеты затратных ЦФО. Нельзя достичь финансовой цели, не оптимизируя затраты. Бюджетирование – это не только составление бюджетов, но и контроль за деятельностью компании на базе отклонений «план-факт». А где получить фактические данные, если нет управленческого учета?

*Таким образом, бюджетирование и управленческий учет тесно связаны и взаимозависимы, причем бюджетирование является базисом управленческого учета.*

Отсутствие бюджетирования, а значит, и качественного управленческого учета не позволит менеджерам получить максимально точный ответ о том, какими денежными средствами в данный конкретный момент располагает их организация [6, с. 108].

Диагностика текущего состояния компании начинается с анализа наличия и осуществления стратегического планирования, которое ставит перед компанией следующие вопросы: «В каком направлении двигаться фирме? Какие цели ставить перед собой?».

В условиях жесткой конкуренции и быстрых изменений внешней среды стратегия становится основным фактором в обеспечении конкурентоспособности предприятия. В этих условиях выигрывает тот, кто может лучше предвидеть и быстрее просчитать различные варианты ведения бизнеса. Для оценки эффективности бизнеса принято обращать внимание на краткосрочные финансовые показатели (прибыль, рентабельность и т. д.). В целях их улучшения снижают расходы на маркетинг, работу с персоналом (например, обучение), которые могли бы принести эффект в будущем. В связи с этим в последнее время появилось понятие стратегического управленческого учета, ориентированного на внешнее окружение, включающего в себя ССП деятельности.

*Таким образом, четко разработанная стратегия компании обеспечивает связь ее финансовых результатов и рыночных позиций с помощью сбалансированной системы целей.*

Итак, чтобы связать стратегию и оперативное управление, создается сбалансированная система показателей, которая включает в себя: ее описание, отражающее стратегические цели; определение показателей; разработку плана действий, необходимых для достижения их заданных значений.

Таким образом, компания, использующая в совокупности и управленческий учет, и бюджетирование, и ССП может вполне удачно и эффективно действовать при установлении правильной взаимосвязи между ними. Главное, ей необходимо определить, какие показатели и на каком уровне принимаются при разработке ССП и должны предоставляться в управленческой отчетности и системе бюджетирования.

### **«Структурные болезни» систем бюджетирования и управленческого учета на предприятиях Астраханской области**

Для того чтобы выяснить, каковы общие проблемы текущих систем управления, была проведена выборка предприятий для анализа. Выбор предприятий определился несколькими факторами: наличием системы бюджетирования и управленческого учета различного уровня внедрения; открытостью и доступностью информации; нацеленностью на конечный потребительский спрос. Выборку исследуемых предприятий составили: ЗАО «Астраханский морской порт» (ЗАО «АМП»), ЗАО «Судостроительно-судоремонтный завод имени В. И. Ленина», ООО ПКФ «Строительные технологии», ООО ПКФ «Фалкон», ООО ПКФ «Карон ТМ».

Информация об исследуемых предприятиях, характеризующая их особенности институционального, технологического и экономического характера, составленная по данным опроса, представлена в табл. 1 и 2.

Таблица 1

**Характеристика исследуемых предприятий по виду экономической деятельности, собственности, специализации и численности (по состоянию на 2008 г.)**

Предприятие	Отрасль (хозяйственный вид экономической деятельности)	Собственники	Специализация	Численность в интервале
ЗАО «Астраханский морской порт»	Транспортная (транспорт и связь)	ОАО «Софракт» (доля 51 %) и ГП АО «АМПП» (доля 49 %)	Основная деятельность – грузопереработка; номенклатура грузов: бумага, пиломатериалы, металл, целлюлоза, асбест, контейнеры	От 100 до 500 человек
ЗАО «Судостроительно-судоремонтный завод имени В. И. Ленина»	Промышленность (обрабатывающие производства, транспорт и связь)	Управляющая компания группы компаний «Волго-танкер» ООО «Волготанкер АМС»	Судостроение, ремонт, бункеровка, производство продукции машиностроения, погрузо-разгрузочные работы, агентское обслуживание судов	Более 500 человек
ООО ПКФ «Строительные технологии»	Строительная (строительство)	Управляющая компания группы компаний «Фабрикант»	Строительно-монтажные фасадные работы зданий	До 100 человек
ООО ПКФ «Фалкон»	Торговая (оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств)	Физические лица: Д. А. Медведев (доля 50 %) и О. А. Кондрашов (доля 50 %)	Оптовая торговля пищевой продукцией и т. д.	От 100 до 500 человек
ООО ПКФ «Карон ТМ»	Пищевая (обрабатывающие производства)	Физическое лицо: С. И. Аптекарь	Производство кондитерских изделий	От 100 до 500 человек

Таблица 2

**Характеристика инструментов управления, используемых на исследуемых предприятиях (на основе опроса экспертов)**

Вопрос	Наиболее часто используемый вариант ответа
1. Какие перечисленные финансово-экономические инструменты управления используются в работе вашего предприятия?	Используются регулярно: анализ издержек по подразделениям, анализ качества обслуживания, анализ отклонений фактических от плановых, коэффициентный анализ данных бухгалтерской отчетности, отчеты о хозяйственной деятельности, расчет затрат, ценообразование, логистический анализ; остальные финансово-экономические инструменты управления используются иногда для принятия особо важных управленческих решений либо не используются вообще
2. Какие показатели оценки деятельности предприятия являются приоритетными для вашего предприятия?	Выручка от реализации, уровень затрат, рентабельность продаж, затрат, уровень дебиторской задолженности, чистая прибыль, прибыль от продаж, темпы роста продаж
3. Какие виды учета, помимо бухгалтерского, действуют на вашем предприятии?	Внутренний управленческий учет, налоговый учет, производственный учет
4. Какие методы управленческого учета затрат применяются на вашем предприятии?	По характеру используемых данных о затратах: учет по фактической себестоимости, учет по нормативной себестоимости. По полноте включения затрат в себестоимость продукции: учет по полной себестоимости. По подходу к производственному процессу: показательный метод учета, попроцессный метод учета
5. Какая точка зрения о роли управленческого учета в системе управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятий ближе вашему предприятию?	1. Управленческий учет представляет собой подсистему бухгалтерского учета, информация которой в рамках одной организации используется для управления и контроля за ее деятельностью. Организация управленческого учета – внутреннее дело предприятия. А бухгалтерский учет в современных условиях – это система, включающая в себя три подсистемы: финансовый учет, управленческий учет и бухгалтерская отчетность. 2. Управленческий учет – это тот же производственный учет, или учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в системе бухгалтерского учета. При этом термин «управленческий учет» следует понимать как учет для управления предприятием
6. Какие информационные системы автоматизации учета, бюджетирования используются на вашем предприятии?	1С. Предприятие, электронные таблицы, базы данных
7. В чем, на Ваш взгляд, назначение бюджетирования (если оно есть) для вашего предприятия?	1. Методика управления финансами предприятия, позволяющая оценивать свою деятельность и определять позицию компании на рынке 2. Процесс планирования и реализации бюджета как формы контроля собственника предприятия за использованием ресурсов

В табл. 3 приведены общие слабые стороны текущих систем управления на рассматриваемых предприятиях, определенные в рамках исследования по данным опроса руководителей различных служб предприятия (планово-экономической, бухгалтерии и др.).

Таблица 3

**Общие слабые стороны систем управления на рассматриваемых предприятиях**

Слабые стороны	Пояснения
Несовершенство потоков информации	Преобладает устная форма передачи информации. Не организовано хранение и накопление информации
Гиперниерархия	Бюрократизация компании, нецелесообразный рост штата административных работников
Нарушенный процесс документооборота – у сотрудников отсутствует мотивация в вопросе ведения и отслеживания документов	Документация первостепенной важности хранится в разных местах; сроки документооборота между отделами нарушаются
Не выполняются важные функции поддержки управленческих решений	Отсутствует процесс совершенствования управленческого учета, систем контроля, управления производственными процессами
Недостаточность опыта и знаний	Не используются современные инструменты финансового анализа, управления, система повышения квалификации и обучения малоразвита, отсутствуют ясные корпоративные цели, миссия, идеология, философия, принципы (непонятно, ради чего предприятие работает)
Репрессивный стиль менеджмента	Приоритетное использование системы штрафов и наказания, приводящее к разрыву доверия между руководством и сотрудниками предприятия, работники предпочитают просто умолчать о существующих проблемах, а не искать и пытаться устранить их
Дисбаланс ответственности, обязанностей, полномочий и взаимодействия	Руководство среднего звена не имеет опыта в принятии решений на уровне директората; возникает ненужная конфронтация между отделами

Общие проблемы в условиях отсутствия официального управленческого учета таковы, что руководству и специалистам приходится обращаться во многие подразделения, чтобы получить полную информацию по конкретному вопросу. Данные зачастую несовместимы и неоднородны по отделам и по времени. Сроки документооборота редко соблюдаются, что приводит к финансовым потерям в ходе текущих операций. Как следствие, персонал не может принять правильных решений и не знает реальных результатов деятельности предприятия, что влечет за собой большое количество ошибок в управленческих решениях, особенно в вопросах планирования, и высокую текучесть кадров. Производственные проблемы ставятся выше проблем и кризисных явлений управления.

Из вышесказанного можно сделать вывод, что используемые системы бюджетирования и управленческого учета на рассматриваемых предприятиях служат в большей степени тактическим целям, а не целям развития, системы не ориентированы на результат, взаимодействие систем не является гибким и способным к быстрым изменениям и совершенствованию. Отсутствуют качественно развитые интеграционные и сбалансированные связи между используемыми системами, их эффективность и результативность низкая. Текущие цели на предприятиях слабо структурированы и разработаны. Для борьбы с общими «болезнями» применяемых управленческих инструментов на предприятиях необходимо их постоянное совершенствование и повышение эффективности, которое может быть достигнуто на основе стратегического подхода к проблемам предприятия и его структурных подразделений; мобильного реагирования на изменения условий хозяйствования; разработки и внедрения современных управленческих инструментов.

**Методические подходы к интеграции систем управленческого учета, бюджетирования и сбалансированных показателей как эффективных инструментов управления предприятием**

Интеграция управленческого учета, системы бюджетирования и ССП на предприятии является актуальной задачей современного менеджмента. Эффективный интеграционный процесс данных систем позволит рационально распределить ограниченные ресурсы, с учетом перспективных целей и стратегических инициатив, проводить эффективный учет затрат и осуществлять контроль за выполнением плана и степенью реализации стратегии.

Нами предлагается модель процесса интеграции систем управленческого учета, бюджетирования и ССП как способ повышения эффективности управления (затратами, финансами и т. д.) и применяемых управленческих инструментов, повышения результативно-целевой ориентации бюджетных расходов (финансирование осуществляется не ради затрат, а ради результата), представленная на рис. 1.

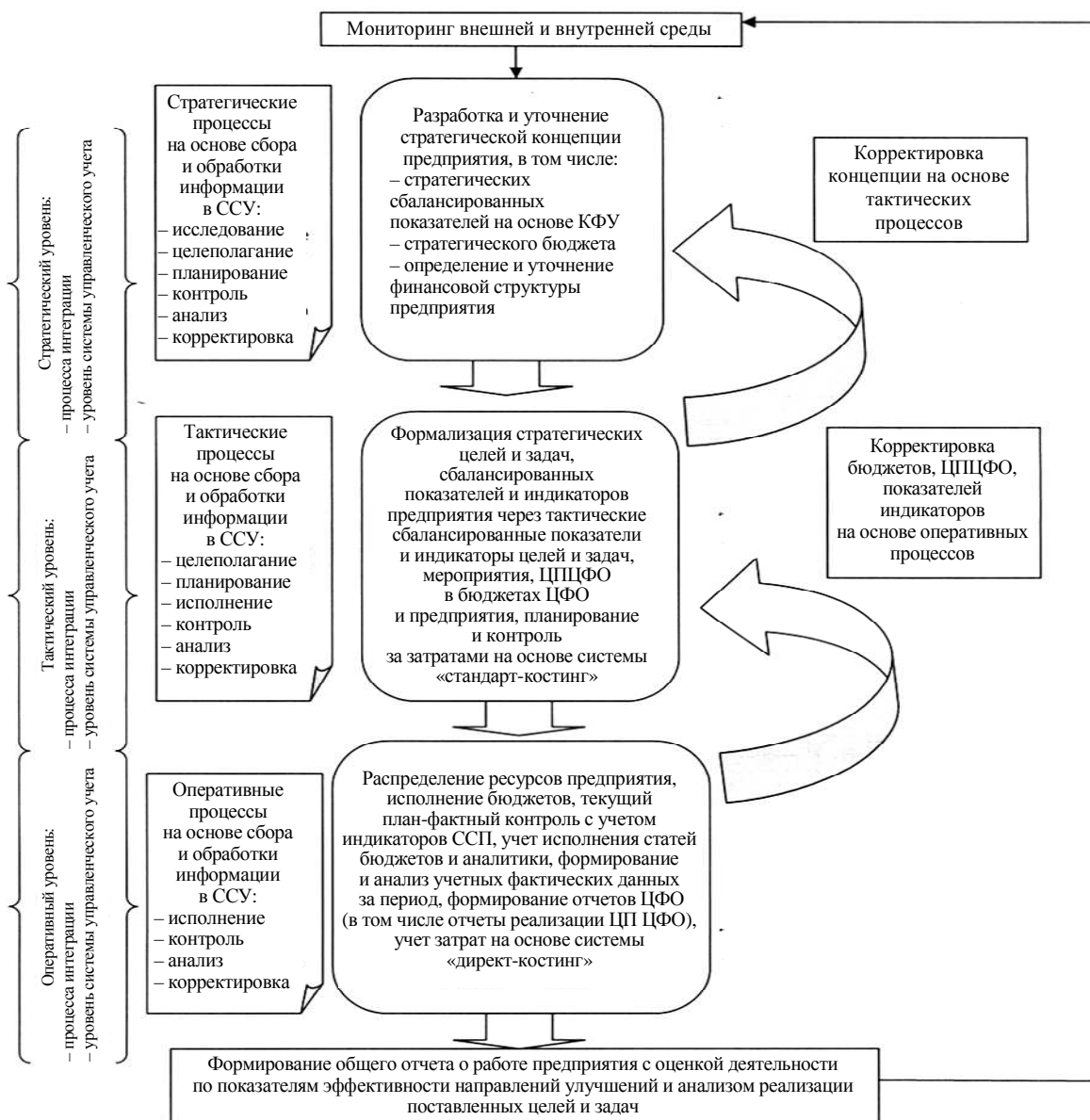


Рис. 1. Модель процесса интеграции систем управленческого учета, бюджетирования и ССП

Управленческий учет в данной модели охватывает систему управления деятельностью организации в целом, включая: стратегическое управление, в том числе стратегическое и оперативное планирование деятельности; разработку показателей деятельности; производственный учет; формирование управленческой отчетности.

В модели процесса интеграции выделяем три уровня учета для адекватного отражения различных хозяйственных процессов:

- оперативный – сбор и обработка информации, связанной с констатацией фактов хозяйственной деятельности центров ответственности или предприятия в целом, с целью отражения реализации принятых ранее управленческих решений; ориентация в основном на внутреннее окружение;

- тактический – сбор и обработка информации о деятельности центров ответственности или предприятия в целом, с целью рационального распределения ресурсов внешнего и внутреннего окружения;

- стратегический – сбор и обработка информации о тенденциях, имеющих место на предприятии в целом и во внешней среде для определения целей и направлений развития предприятия, ориентации на внешнее окружение – стратегический управленческий учет.

В модели процесса интеграции выделяем стратегический, оперативный и текущий уровни процесса. Стратегический уровень базируется на стратегическом планировании (стратегический процесс целеполагания), проявляющийся в форме *стратегической концепции предприятия* (стратегии перспективного социально-экономического развития), время действия которой носит долгосрочный характер (рекомендуемый период 15 лет). В стратегической концепции следует отразить следующие разделы:

1) работы, выполненные в рамках разработки стратегии (комплекс и инструменты исследования, участники, сторонние эксперты и т. д.);

2) оценка существующей ситуации на рынке, на котором действует предприятие, всего внешнего окружения (может подразумевать социально-экономическое положение в регионе), выявление текущих и перспективных проблем на анализируемых сферах;

3) оценка внутренней среды предприятия, особенно текущего ресурсного портфеля (можно в разрезе перспектив ССП – финансы, бизнес-процессы, персонал – инновации);

4) основные сценарии социально-экономического развития предприятия:

– *инерционный сценарий*: развитие предприятия при существующих портфеле ресурсов, структуре управления, методе и технологии производства и т. д.;

– *сценарий восстановления или повышения эффективности использования ресурсного портфеля*: предполагает экстенсивный метод развития – приток инвестиций, наращивание административных усилий, без качественного роста производительности труда и капитала;

– *сценарий, рассчитанный на новый портфель «ресурсов развития»*: гибкая система управления с использованием современных управленческих инструментов, четкая структуризация целей предприятия, качественная мобильная рабочая сила, конкурентоспособные технологии, продукции, услуги, сильные рыночные позиции и т. д.;

5) определение миссии, стратегической цели и задач, обоснование выбора третьего сценария развития предприятия, определение приоритетных направлений (проектов) в рамках стратегии, общий стратегический бюджет ресурсов и затрат, определение и уточнение финансовой структуры предприятия, бюджетного процесса;

б) этапы реализации стратегии (рекомендуется 5 этапов с разбивкой по три года), в каждом этапе отражаются проектные направления стратегии, цели и задачи этапа, предполагаемые мероприятия, параметры или индикаторы достижения целей и реализации задач (в разрезе ССП, утверждаются на текущий год и на плановые два года), бюджеты ресурсов.

Через этапы происходит переход к среднесрочному (тактическому уровню) планирования и повышение результативно-целевой ориентации бюджетных расходов предприятия. Первый этап охватывает текущий год плюс следующие 2 года. Он является самым мобильным, часто изменяемым и корректируемым в зависимости от анализа фактических данных за отчетный период. По окончании отчетного периода стратегия корректируется – реализуется обратная связь. В течение года она может корректироваться в случае необходимости: в связи с утратой конкурентоспособности производимой продукции и оказываемых услуг, развитием новых, более прибыльных видов деятельности, внедрением новых технологий и другими стратегически важными изменениями во внешнем окружении предприятия.

На тактическом уровне происходит реализация среднесрочного планирования – детализация стратегических целей и задач предприятия, ЦФО (в разрезе ССП), их взаимоувязка с имеющимися ресурсами предприятия. Рекомендуемый период охвата – 3 года. Утверждается бюджет предприятия, связанный с 1 этапом реализации стратегии, на 3 года (1 год – помесечная разбивка, 2 год – поквартальная, 3 год – по полугодиям).

На тактическом уровне важную роль играет такой инструмент для планирования затрат и контроля за ними, как система «стандарт-костинг». Он не является системой учета затрат сам по себе и может использоваться в любых методах калькулирования себестоимости. Когда компания применяет систему «стандарт-костинг» в полном объеме, то все затраты, влияющие на счета запасов и себестоимость реализованной продукции, показываются в виде нормативных (стандартных) или предопределенных, а не в виде фактических затрат, имевших место. Использование зависимости «затраты – объем – прибыль» и введение нормативных затрат в учетную систему обеспечивают основу для процесса контроля за бюджетами.

На оперативном (текущем) уровне происходит краткосрочное планирование – сроком на 1 год, квартал, месяц и т. д. Рекомендуется поквартальная корректировка планов, мероприя-

тий, бюджетов. После каждого отчетного периода, анализа и оценки текущих тенденций, результатов деятельности, достижимости целей, общей эффективности работы, формируется ежегодный общий отчет о работе предприятия и его ЦФО.

На этом уровне играет важную роль такой инструмент внутрифирменного краткосрочного планирования, как система «директ-костинг». Он необходим для проведения анализа зависимости «затраты – объем производства – прибыль».

Финансовая структура предприятия в данной модели представляет собой совокупность структурных подразделений, выступающих в качестве объектов бюджетирования в форме различных типов центров ответственности (центры затрат, доходов, инвестиций) и их связи между собой. Разделение элементов финансовой структуры на центры финансовой ответственности (ЦФО) имеет принципиальное практическое значение и серьезно влияет на общую систему бюджетирования и учет.

В данную модель мы вводим такое понятие, как целевая программа центра финансовой ответственности (ЦП ЦФО), которая представляет собой своеобразный план мероприятий по достижению целевых показателей и смету на его реализацию для повышения эффективности управления затратами и ориентированности бюджетирования на результат.

Как каждый рубль фирмы работает на достижение ее стратегической цели! Каждый ЦФО, отдел, департамент и т. д. должен объяснить – почему следует выделять на них деньги из бюджета фирмы? Почему необходимо поддерживать их работоспособность? Как они помогают достичь цели и задач фирмы и что они делают для этого?

ЦП ЦФО утверждаются непосредственно руководителем ЦФО, проходя при этом процесс согласования с финансово-экономическим отделом и директором предприятия. Таким образом, часть полномочий и ответственности делегируется на нижний уровень, им дается право принятия решений, что повышает мотивацию и ответственность за работу, эффективность использования выделенных ресурсов. При этом два основных условия премирования ЦФО – неперевышение сметы расходов и выполнение плана.

Разработка ССП начинается с формулирования стратегических целей. Затем определяются ключевые факторы успеха (КФУ) по четырем перспективам: обучения и развития, производства (бизнес-процессов), клиентов и финансовая.

Определение КФУ – это выявление тех конкурентных возможностей, которые каждая фирма должна обеспечивать, чтобы быть конкурентоспособной и добиться финансового успеха. Ключевыми факторами успеха являются: уровень квалификации персонала; степень освоения технологии; широта номенклатуры; способность быстро реагировать на изменение рыночной ситуации; наличие патентов и лицензий [7].

Отчетная структура ССП для нашей интегрированной модели представлена в табл. 4.

Таблица 4

#### Общая отчетная структура системы сбалансированных показателей для предприятия

Цели и задачи предприятия	Показатели (индикаторы) достижения цели	Единица измерения	Текущий год (целевое/отчетное значение)	Текущий год +1	Текущий год +2	Примечания (причины невыполнения или перевыполнения)
I. Стратегическая цель предприятия в перспективе – Финансы на основе КФУ	1. Показатель					
I.1. Tактическая цель ЦФО1 (код ЦФО)	1.1.1. Показатель					
I.1.1. Задача ЦФО1	1.1.1.1. Показатель					
I.1.2. Задача ЦФО1	1.1.2.1. Показатель					
	1.1.2.2. Показатель					
....	...					
I.2. Tактическая цель ЦФО2 (код ЦФО)	1.2.1. Показатель					
I.2.1. Задача ЦФО2	1.2.1.1. Показатель					
I.2.2. Задача ЦФО2	1.2.2.1. Показатель					
	1.2.2.2. Показатель					
....	.....					

Цели и задачи предприятия	Показатели (индикаторы) достижения цели	Единица измерения	Текущий год (целевое/отчетное значение)	Текущий год +1	Текущий год +2	Примечания (причины невыполнения или перевыполнения)
2. Стратегическая цель предприятия в перспективе – Персонал и инновации (обучение и развитие) на основе КФУ	...					
2.1. Тактическая цель ЦФО1 (код ЦФО)						
2.1.1. Задача ЦФО1						
2.1.2. Задача ЦФО1						
.....						
2.2. Тактическая цель ЦФО2 (код ЦФО)						
2.2.1. Задача ЦФО2						
2.2.2. Задача ЦФО2						
.....	.....	.....	.....			

Набор мероприятий и действий, с помощью которых будут достигнуты тактические цели и задачи ЦФО, будет определять расходы на эти мероприятия и, соответственно, отражаться в бюджетах ЦФО и предприятия (рис. 2). Общая учетная система обеспечит сбор и анализ данных.

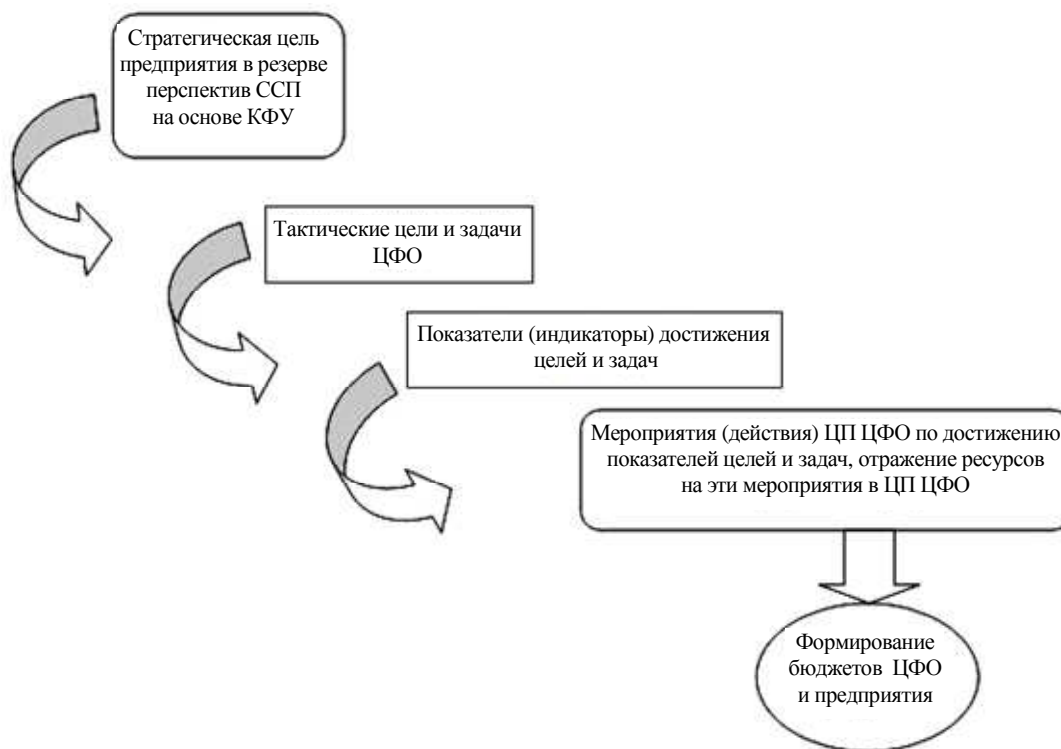


Рис. 2. Формирование с помощью ССП системы бюджетов предприятия

Общую структуру внедрения интеграционной системы управленческого учета, бюджетирования и ССП можно представить в 6 этапов (рис. 3).





Рис. 3. Общая структура внедрения интеграционной системы управленческого учета, бюджетирования и ССП

*Первый* этап – это формирование и обучение рабочей группы по внедрению интеграционной системы и в то же время – начало проведения разъяснительных работ среди всего персонала организации. В состав рабочей группы могут входить представители других организаций (консалтинговых фирм).

*Второй* этап – это анализ текущей ситуации внешнего и внутреннего окружения организации, включая также анализ текущих систем управления, применяемых управленческих инструментов и их процессов, выявление сильных и слабых сторон систем, формирование достоверных фактических данных, характеризующих экономическую деятельность предприятия по подразделениям за последние 3–5 лет, и т. д.

*Третий* этап – это подготовка рабочей группой и утверждение руководством пакета внутренних нормативных документов предприятия:

- стратегической концепции предприятия: стратегии перспективного социально-экономического развития предприятия, которая определит целевые ориентиры, стратегические направления развития предприятия и т. д.;

- положения о стратегических и тактических целях и задачах и о ССП предприятия на основе КФУ; формирование системы основных показателей, являющихся критерием оценки достижимости стратегии на стратегическом, тактическом и оперативных уровнях на основе выделения ключевых факторов успеха предприятия;

- положения о финансовой структуре предприятия и кодовой нумерации субъектов бюджетного планирования предприятия; определение ЦФО, присвоение кодов всем подразделениям предприятия в соответствии с его финансовой структурой и делением на сферы бизнеса;

- регламента бюджетного процесса и системы бюджетов; разработка порядка составления различных бюджетов предприятия, субъектов бюджетного планирования (ЦФО), определение бюджетного периода, установка регламента, порядка предоставления бюджетных форм;

- положения о присвоении кодовой классификации расходным обязательствам предприятия; разработка статей классификации бюджета расходов и затрат;

- положения о разработке, утверждении и реализации целевых программ центров финансовой ответственности на предприятии; формирование системы своеобразных планов мероприятий по достижению целевых показателей и смет на их реализацию для повышения эффективности управления затратами и ориентированности бюджетирования на результат;

- положение об основных показателях эффективности направлений улучшений; формирование показателей, отражающих степень и возможность улучшений, возникших в определенных направлениях, на которые непосредственно оказывает влияние внедренный инструмент управления;

- положение об управленческом учете и системе документооборота; формирование процесса учета, системы «директ-костинг», формирование пакета документов, предоставляемых за отчетные периоды, форм, регистров, определение ответственных лиц, реестра ЦП ЦФО, формирование системы контроля за выполнением всех предписаний;

- положения о формировании общего отчета о работе предприятия, который будет содержать оценку деятельности по показателям эффективности улучшений и анализ реализации поставленных целей и задач.

*Четвертый* этап – обучение всего персонала организации. Этот процесс носит непрерывный характер на протяжении разработки, внедрения и реализации интеграционной модели. Этот этап имеет с третьим этапом активную обратную связь (процесс корректировки). Он будет способствовать формированию информационно-насыщенной, комплексной картины реального состояния предприятия и поможет исправить ошибки, допущенные на третьем этапе.

*Пятый* этап – разработка и внедрение автоматизированной системы процессов интеграционной модели после года «ручной работы» и утверждение положения об автоматизированной системе процессов интеграционной модели предприятия. Автоматизация процессов не предполагается с самого начала внедрения новой системы, т. к. должен быть этап «ручной работы» в целях обучения и повышения уровня понимания персоналом всей системности новых внедренных процессов, их стратегической важности. Это снизит конфликтность и недоверие к нововведениям.

*Шестой* этап – общая оценка внедренной интеграционной системы после первого этапа реализации стратегической концепции предприятия. Она оценивает соотношение полученного экономического эффекта и величину затрат, долю неэффективных расходов к общей величине расходов на внедряемый управленческий инструмент. После этого принимается решение: отказаться или нет от внедренного управленческого инструмента, проводить ли его корректировку, дополнять новыми разработками.

Благодаря корректной интеграции системы управленческого учета, бюджетирования и ССП компания получит:

- возможность определить стратегию развития бизнеса, сформулировать цели и выработать пути их достижения;

- рассчитать эффективность бизнеса в целом, эффективность каждого структурного подразделения и деятельности каждого сотрудника путем внедрения ССП;

- проводить качественную оценку инвестиционных проектов и любых инноваций, разбираться со всеми бизнес-процессами компании и разумно детализировать все хозяйственные операции;

- разработать систему сбора, консолидации и анализа информации, как финансовой, так и нефинансовой, которая быстрее сигнализирует о проблемах. Например, количество отказов клиентов быстрее, чем уменьшение прибыли сигнализирует о снижении качества продукции;

- повысить эффективность управления денежными средствами компании;

- проводить мониторинг процесса достижения целей;

- установить систему взаимоотношений между структурными подразделениями, организовать эффективную многоступенчатую систему внутреннего контроля на предприятии;

- создать систему управления затратами с целью их оптимизации;

- повышать обоснованность принимаемых управленческих решений на основе координации и результативно-целевой ориентации ресурсов предприятия, как стратегических, так и оперативных.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / под ред. Л. В. Бобылева. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 368 с.
2. Султани Шахвали. Управленческий учет как основа регулирования экономики предприятия: дис. ... канд. экон. наук / Астрахан. гос. техн. ун-т. – Астрахань, 2003.
3. Богаченко В. М., Кириллова Н. А., Хахонова Н. Н. Бухгалтерский учет: учеб. пособие. – Ростов н/Д: Феникс, 2004. – 576 с.
4. Архив публикаций. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Роль учета в деятельности организации / глава из книги «Управленческий учет» / www.iteam.ru.
5. Суйц В. П. Управленческий учет: учеб. – М.: Высш. образование, 2007. – 371 с.
6. Акмаева Р. И. Контроллинг: учеб. пособие. – Астрахань: Изд-во АГТУ, 2003. – 196 с.
7. Акмаева Р. И. Стратегическое планирование и стратегический менеджмент: учеб. пособие. – Астрахань: Изд-во АГТУ, 2003. – 144 с.

Статья поступила в редакцию 9.04.2010

**METHODICAL APPROACHES TO INTEGRATION  
OF ADMINISTRATIVE ACCOUNT, BUDGETING  
AND THE BALANCED SCORECARD SYSTEMS  
AS EFFECTIVE INSTRUMENTS  
OF MANAGING IN A COMPANY**

*V. V. Vasilieva, O. A. Gavrilova*

In modern conditions the managing systems of the majority of enterprises do not possess opportunities of flexible adaptation to dynamical changes of business-environment, sufficient efficiency for effective coordination of all resources of the company at the solution of current and perspective problems. The systems of budgeting and administrative account used in companies of various branches mostly serve to the purposes of functioning, instead of the purposes of development. The company using correct integration of the administrative account, budgeting and the balanced scorecard systems can define the strategy of business development, formulate the purposes, tasks and to develop ways of their achievement; to calculate efficiency of business as a whole and each structural division; to develop the system of gathering, consolidation and the information analysis; to organize effective multistage system of the internal control over the enterprise; to create a control system of expenses with the purpose of their optimization; to raise validity of accepted administrative decisions.

**Key words:** budgeting, administrative account, the balanced scorecard system, integration model of management instruments.