



УДК 657.1:66  
ББК 65.052.2

## ВНЕДРЕНИЕ СОВРЕМЕННЫХ ИНСТРУМЕНТОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ХИМИЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ

*И.В. Яркова*

Предложен алгоритм адаптационного внедрения новых инструментов управленческого учета через интегрирование систем стратегического бюджетирования и целевых сбалансированных показателей, параллельный учет стратегических затрат и проведение стратегического анализа. Определены возможности импортирования нефинансовых показателей в систему стратегического бюджетирования посредством разработки дополнительных стратегических бюджетов, выделения центров стратегической ответственности.

*Ключевые слова:* управленческий учет, стратегия, стратегическое бюджетирование, система целевых сбалансированных показателей, стратегические затраты.

Современные подходы к организации стратегического управленческого учета на предприятиях промышленности характеризуются многосторонним анализом проблем, связанных с поиском и использованием его инструментов при достижении стратегических целей предприятия и согласовании действий управленческого аппарата и каждого сотрудника в соответствии с разработанной стратегией развития. Усугубляет данную ситуацию наличие технологических, организационных, номенклатурных особенностей деятельности предприятий химической отрасли.

Наиболее популярным среди инструментов управленческого учета давно стало бюджетирование, однако российские и зарубежные ученые до сих пор полемизируют по этому вопросу. Так, например, немецкий ученый Ю. Даум [7] считает, что недостатки классического бюджетирования настолько велики, что существует необходимость внедрения новой модели управленческого учета – безбюджетного управления (Beyond Budgeting), основанной на повышении степени децентрализации и внедрении системы сбалансированных показателей,

помогающих ориентировать всю организационную структуру на достижение стратегических целей. Исследователь полагает, что оперативное планирование и принятие соответствующих мер носят недостаточно эластичный характер, чему препятствует жесткий бюджет.

В действительности в практике российских предприятий реализация стратегий достигается как при помощи системы сбалансированных показателей, так и на основе привычного бюджетирования [5]. Однако существуют подходы к стратегическому управленческому учету, нацеленные на соединение обеих этих управленческих технологий в единый инструмент – стратегическое бюджетирование [2; 3]. Принимая во внимание то, что большинство предприятий уже потратили на внедрение бюджетирования огромное количество финансовых, трудовых и временных ресурсов, при этом ряд проблем остался нерешенным, целесообразнее будет развивать и дорабатывать его, чем вовсе ликвидировать. Например, система традиционного бюджетирования Волгоградского ОАО «Химпром» считается неэффективной, поскольку отклонение фактических результатов от запланированных составляет 20–30 % и более. Полученные ценой значительных усилий бюджеты не являются реальным инструментом управления, которое осуществляется по-прежнему путем субъективно-

го распределения оборотных средств по различным текущим статьям. Кроме того, отсутствие последовательности операций, проходящей через все отделы и имеющей целью удовлетворение потребностей руководства в инструменте управленческого учета – бюджете, приводит к отрыву долгосрочных планов от краткосрочных. Краткосрочные планы формируются по своим законам и имеют целью распределение дефицитных оборотных средств предприятия по направлениям и проектам, руководители которых сумели «выбить» ресурсы у финансового директора. В результате бюджет предприятия не выдерживается в соответствии со стратегическими целями.

Таким образом, процесс бюджетирования как инструмент стратегического управленческого учета должен обрести дополнительные стратегические черты:

- долгосрочная ориентация (3–5 лет), которая поможет текущие и оперативные процессы управленческого учета выстроить в соответствии с долгосрочными ориентирами;
- связь со стратегией и стратегическими целями предприятия для осуществления стратегических направлений деятельности;
- стратегическая гибкость, согласно которой его показатели могут быть в связи с изменениями внешнего окружения подвержены корректировке на любом из этапов данного процесса, будь то разработка или реализация;
- наличие качественных (нефинансовых) индикаторов, определяемых в системе целевых сбалансированных показателей, импортирование которых в стратегические бюджеты направлено на реализацию стратегии.

Реформирование системы бюджетирования должно происходить в направлении параллельного использования системы целевых сбалансированных показателей и других инструментов стратегического управленческого учета.

В соответствии с этим определим структуру и содержание алгоритма использования инструментов стратегического управленческого учета (см. рис. 1) в организациях.

В первую очередь, предприятиям отрасли следует сконцентрировать усилия на постановке учета и анализа стратегических

затрат с целью гармонизации потоков стратегической информации на уровне высшего руководства, а также достижения желаемых показателей при оценке финансового влияния альтернативных стратегических решений. Невнимание к стратегическим затратам зачастую является причиной «замораживания» проектов и необоснованности стратегических целей. Для того чтобы компания была конкурентоспособной, ее издержки должны примерно соответствовать издержкам конкурентов. Позиция фирм с высокими издержками уязвима тем больше, чем больше ее издержки превышают издержки непосредственных конкурентов. Поэтому управление затратами должно осуществляться при реализации любой из конкурентных стратегий.

Вторым этапом внедрения инструментов стратегического управленческого учета является проведение стратегического анализа. Его предлагаем осуществлять с целью формирования системы целевых сбалансированных показателей, перед определением которых необходимо установить области бизнес-процессов, учитывающих специфику конкретного объекта учета, в рамках которых будут производиться оценка, измерение и, собственно, управление. Определение таких областей повышения эффективности стратегического управленческого учета строится на стратегической информации, полученной в результате стратегического анализа.

В результате проведенного стратегического анализа деятельности химических предприятий были выделены планируемые области повышения эффективности стратегического управленческого учета: устранение искусственных барьеров между различными подразделениями; повышение качества продукции; сокращение себестоимости продукции за счет оптимального использования ресурсов и производственных мощностей; сокращение затрат за счет интегрированного учета; минимизация финансовых и экологических рисков и др. Эти области представляют собой стержневые стратегические цели, которым впоследствии необходима цепная детализация, осуществляемая на третьем этапе алгоритма внедрения инструментов стратегического управленческого учета.

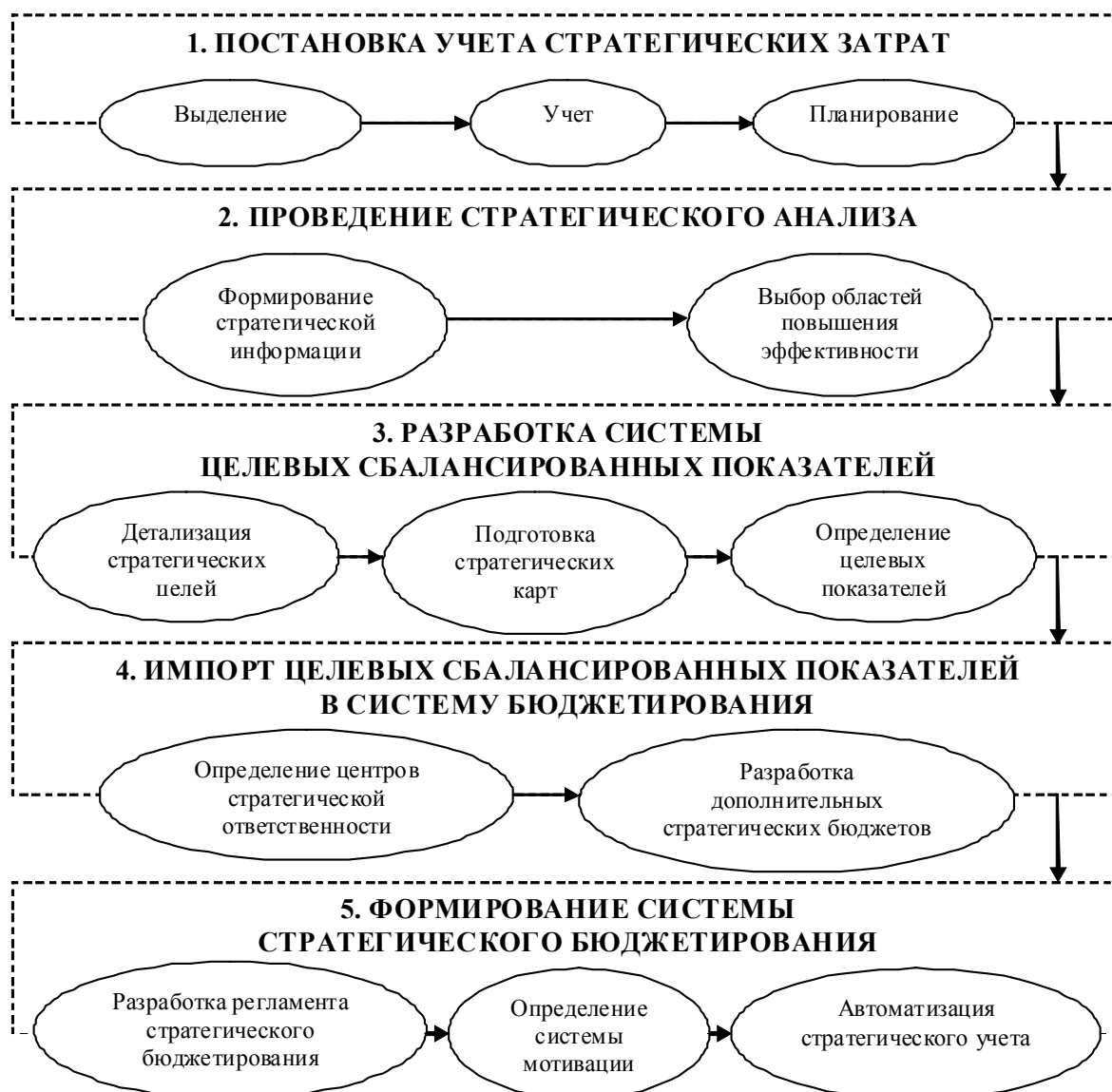


Рис. 1. Схема алгоритма использования инструментов стратегического управленческого учета

При разработке системы целевых сбалансированных показателей главным компонентом, необходимым для эффективной реализации стратегии, являются стратегические карты целей предприятия. Они составляют основу разработки этих показателей, дают наглядное описание взаимосвязей между стратегическими целями, а также позволяют корректировать избранную стратегию развития предприятия.

Одной из генеральных стратегических целей химических предприятий является углубление переработки сырья и развитие высокотехнологического сектора. При имеющемся высоком потенциале в настоящее время российские химические предприятия производят чуть более 1 % мирового объема химической продукции

высоких переделов, в связи с чем Россия занимает 20-е место в мире [4]. Ввиду системной важности данной проблемы рассмотрим на ее примере составление стратегической карты целей (см. рис. 2), встроенной в систему целевых сбалансированных показателей.

Процесс целеполагания, как правило, необходимо начинать с блока «Кадры (развитие)», поскольку, с одной стороны, каждое действие персонала способно оказать влияние на работу всего предприятия в целом. С другой стороны, ни один инновационный проект не может быть осуществлен без участия работников, повышение квалификации которых является обязательным условием повышения эффективности стратегического учета. Затем

требуется изменение внутренних процессов, что впоследствии поможет занять лидирующие позиции на рынке. Конечным пунктом разработки любой стратегической карты должны стать финансовые цели, достижение которых укрепляет конкурентные позиции предприятия.

В частности, для реализации стратегии ВОАО «Химпром» в рамках обозначенного проекта углубленной переработки были определены целевые показатели, что отражено ниже (см. таблицу).

Достижение запланированного уровня целевых показателей напрямую зависит от точного определения ответственных за их исполнение. Наряду с традиционным выделением центров финансовой ответственности, способных оказывать непосредственное воз-

действие на финансовые показатели (доходы и расходы), необходимо также выделение центров стратегической ответственности (ЦСО). Смысл формирования ЦСО – определение и формализация прав и обязанностей всех участников стратегического управленческого учета, для того чтобы процесс реализации стратегии развития предприятия органично встраивался в процесс стратегического бюджетирования, а стратегические цели были доведены до конкретных исполнителей. Наделение отдельных функциональных подразделений, ранее вспомогательных, стратегической ответственностью позволит обрести системе стратегического управленческого учета важное качество – стратегический синергизм.

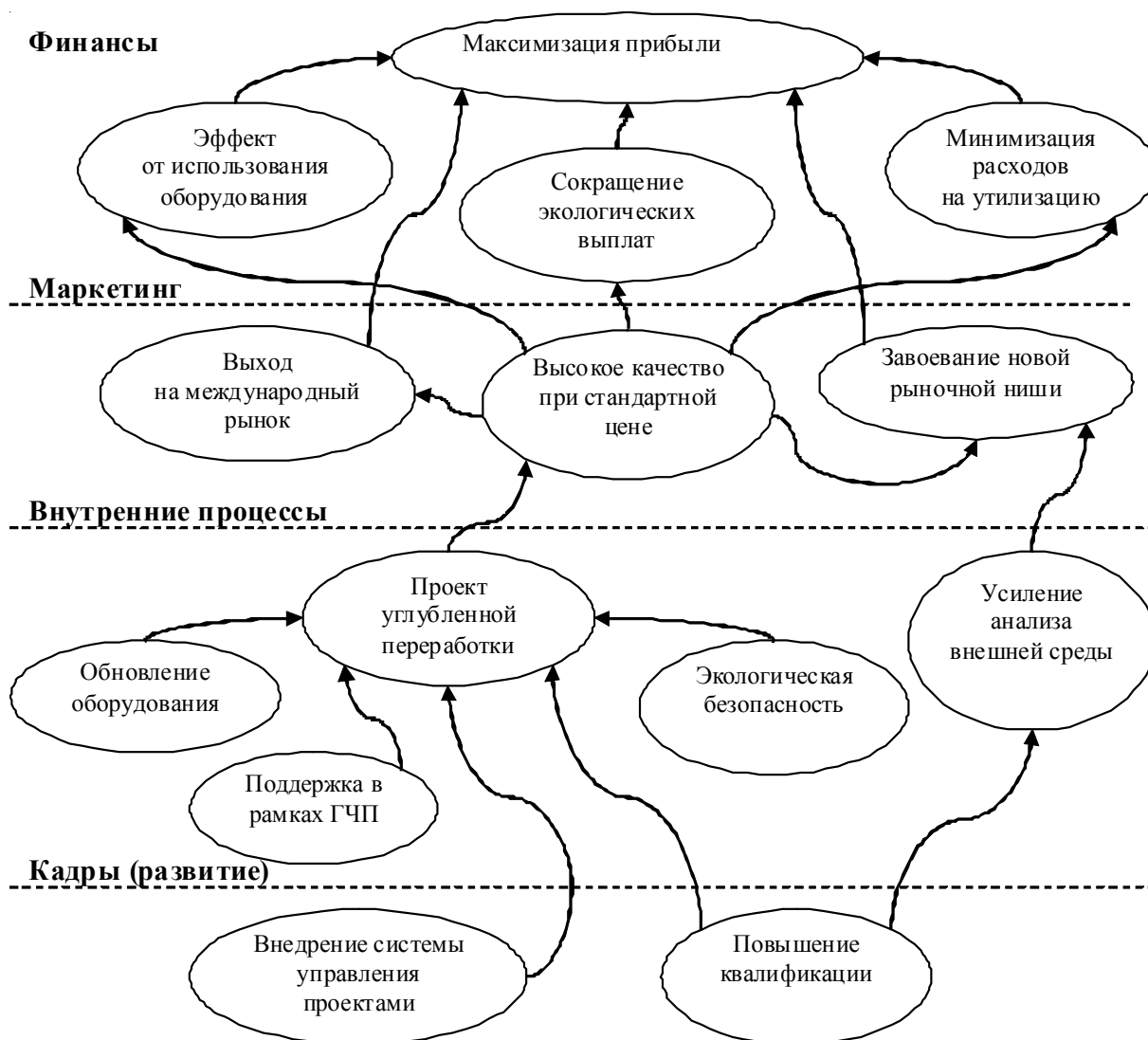


Рис. 2. Фрагмент стратегической карты целей для предприятия химической промышленности

**Целевые показатели ВОАО «Химпром»  
по стратегической цели «Углубление переработки»**

Цели стратегической карты	Показатели	Планируемая величина показателей		
		2010	2011	2012
Завоевание новой рыночной ниши	Объем продаж, млн руб.	–	372,5	372,5
Обновление оборудования	Размер вложений в основные фонды, млн руб.	107,2	–	–
Сокращение экологических выплат	Влияние деятельности компании на окружающую среду, % (100 % – базовый уровень 2009 г.)	100	70	70
Внедрение проекта углубленной переработки карбидной извести и дымовых газов	Объем производства, тыс. т	–	50	50
	Эффективность внедрения инноваций, доля	–	0,66	1,3

Проанализировав организационную структуру ВОАО «Химпром», можно выделить следующие ЦСО: аппарат управления, службу директора по стратегическому развитию (отдел инноваций, проектно-конструкторский отдел, научно-исследовательский отдел, отдел автоматизации производственных процессов), управление по реализации продукции, управление по экологии и промышленной санитарии, службу охраны труда.

Возвращаясь к четвертому этапу внедрения инструментов стратегического управленческого учета на предприятиях химической промышленности, отметим, что финансовые целевые показатели подлежат прямому импортированию в систему бюджетирования (в бюджет продаж, бюджет расчетов по кредитам и займам, бюджет налогов и сборов, бюджет коммерческих расходов, бюджет прибылей и убытков и т. д.). Для переноса нефинансовых целевых показателей требуется доработка существующих, а также разработка дополнительных стратегических бюджетов. Так, расчет стратегических (неустрашимых, приростных, сворачиваемых, транзакционных, технико-экономических, экологических) затрат [6] предлагаем включать в систему стратегического бюджетирования путем создания отдельного «Бюджета стратегических расходов», в результате чего повысится эффективность управления проектами.

Кроме того, формирование стратегических бюджетов необходимо осуществлять на основании увязанных целевых показателей со стратегическими целями предприятия путем их сведения в рамки основных блоков, определенных системой сбалансированных пока-

зателей (маркетинг, внутренние процессы, кадры). Это требует разработки трех сводных стратегических бюджетов: бюджета укрепления рыночных позиций, бюджета оптимизации внутренних процессов и бюджета развития персонала, что позволит рационализировать процесс закрепления целевых показателей за ЦСО.

Переход на последний этап внедрения инструментов стратегического управления возможен после осуществления полной увязки доработанных стратегических бюджетов по ЦСО, а также всех стратегических инициатив по прогнозным источникам средств. Таким образом, на этапе формирования системы стратегического бюджетирования должна быть осуществлена формализация всего процесса стратегического управленческого учета на основе целевых сбалансированных показателей. При этом должны быть осуществлены следующие важные мероприятия.

1. Разработка регламента стратегического бюджетирования. Бюджетный регламент представляет собой совокупность процедур, стандартов, нормативно-методических документов, определяющих организацию процессов бюджетирования, документооборот, временные рамки и разработки бюджетов, а также состав участников этого процесса [1, с. 43]. Неэффективная практика использования системы бюджетирования связана как с отсутствием взаимосвязи между финансовыми планами и стратегией организации, так и с тем, что бюджетный регламент заменяет приказ, где зафиксированы сроки составления и утверждения бюджетных документов. В соответствии с этим предприятию предлагается

доработать бюджетный регламент, встроить стратегические бюджеты в общую систему финансового бюджетирования. Разработка регламента стратегического бюджетирования позволит поставить процесс достижения стратегических целей на системную основу, обеспечить включение в этот процесс подразделений предприятия со стратегической ответственностью, установить порядок обмена информацией между ними, а также производить контроль и оценку исполнения бюджетов.

Первостепенную ответственность за стратегический учет в системе управления по бюджетам и целевым сбалансированным показателям предлагается возложить не только на финансового директора, как это обычно происходит на предприятиях, но и разделить ее с директором по стратегическому развитию. Это позволит ранжировать целевые показатели по центрам стратегической ответственности и, в конечном итоге, сформировать стратегически ориентированную систему бюджетирования.

2. Определение порядка мотивации работников за исполнение целевых показателей. В результате закрепления за руководителями подразделений стратегических бюджетов должна быть устранена проблема нерациональных поощрений и наказаний. Важным шагом к организации эффективной системы стратегического управленческого учета на предприятии является разработка положения о мотивации работников в соответствии с целевыми показателями. К таким показателям в области развития персонала относятся инвестиции в подготовку персонала, коэффициент оборачиваемости кадров, показатель эффективности затрат на обучение, показатель мотивированности кадров и др.

3. Автоматизация процесса стратегического бюджетирования. Информационные технологии должны охватить всю цепочку создания добавленной стоимости, характеризующуюся специфическими бизнес-процессами – управлением непрерывным и серийным производством, процессингом, контролем безопасности и учетом опасных материалов, а также другими процессами, связанными как с особенностями технологии, так и с исторически сложившимися методами управления бизнесом в химической отрасли.

Для управления всеми этими процессами необходимо специально разработанное программное обеспечение, которого большинство предприятий химического комплекса не имеют, а традиционные программы для постановки бюджетирования структурируют лишь финансовую систему компании, не связывая ее со стратегическими целями и стратегическим управлением в целом. При этом для предприятий химической промышленности целесообразнее предложить к использованию специализированный программный продукт (чем разрабатывать систему в среде MS Excel), поскольку он будет иметь ряд преимуществ, играющих особую роль для таких сложных по составу продукции и номенклатуре сырья предприятий.

Формирование механизма стратегического управленческого учета необходимо с позиции реализации стратегии развития путем поэтапного внедрения инструментов, синтез которых позволит обеспечить разработку и реализацию стратегических целей предприятия. Для достижения желательного эффекта от принятия стратегических управленческих решений и связи его с финансовыми и нефинансовыми показателями необходим механизм получения стратегической информации по целевым направлениям деятельности, а также ее использования при разработке системы целевых сбалансированных показателей и импортирования их в систему стратегического бюджетирования.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Аньшин, В. М. Бюджетирование в компании: Современные технологии постановки и развития : учеб. пособие / В. М. Аньшин, И. Н. Царьков, А. Ю. Яковлева. – М. : Дело, 2005. – 240 с.
2. Вихров, А. А. Интеграция систем KPI/BSC и бюджетирования в единый инструмент управления / А. А. Вихров, П. А. Лекомцев // Управление компанией. – 2005. – № 10 (53). – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.bpplan.ru/articles/19.htm>.
3. Неудачин, В. Стратегическое бюджетирование на основе BSC // Консультант. – 2005. – № 7. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.cfin.ru>.
4. О стратегии развития химической и нефтехимической промышленности на период до 2015 года. –

Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.minprom.gov.ru/appearance/report/60>.

5. Савчук, В. Стратегическое бюджетирование / В. Савчук. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://gaar.ru/biblio/management/practice/074.asp>.

6. Яркова, И. В. Стратегическое управление затратами на предприятиях промышленности

/ И. В. Яркова, Н. Н. Косинова // Экономические науки. – 2007. – № 11. – С. 151–156.

7. Daum, J. H. A Model for Performance Management and Controlling in the 21st Century? // Controlling&Finance. – 2002, July. – Electronic text data. – Mode of access: <http://www.cis2000.ru/Budgeting/Mailing/NewMethodsB.shtml>.

## **INTRODUCTION OF MODERN MANAGEMENT ACCOUNTING TOOLS AT CHEMICAL ENTERPRISES**

*I. V. Yarkova*

The author sets out the algorithm of a new management account tools application by means of integration in terms of a strategic budget planning system and target balanced indices, as well as strategic costs and strategic analysis. Possibilities of nonfinancial indices importing into the system of strategic budget planning are considered through complementation of strategic budgets and allocation of strategic reliability centers.

**Key words:** *management accounting, strategy, strategic budgetary planning, system of target balanced indices, strategic expenses.*