

Т. В. Яковлева

## СИСТЕМА BALANCED SCORECARD В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ: ОПЫТ И ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ

*Работа представлена кафедрой прикладной экономики.  
Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор Б. И. Табачникас*

**Статья посвящена исследованию теоретических и практических аспектов концепции BSC, ее роли в системе управления предприятием, взаимосвязи с системой управленческого учета и другими подсистемами управления.**

**The article is devoted to the research of theoretical and practical aspects of BSC concept, its role in a management system of an enterprise, integration with managerial record and other subsystems of management.**

Техническое совершенствование производства, применение современных информационных технологий, изменение экзогенных по отношению к предприятию институциональных факторов порождают необходимость в пересмотре традиционного финансового взгляда на результаты работы предприятия и использовании адекватных новым условиям методов и инструментов управления. К их числу относится получившая широкое распространение, особенно на западных предприятиях, предложенная в 1992 г. американскими учеными Робертом Капланом и Дэвидом Нортеном модель управления, названная авторами Balanced Scorecard (BSC, сбалансированная система показателей – ССП)<sup>1</sup>.

Balanced Scorecard является инструментом стратегического и оперативного управления, позволяющим полномасштабно увязать стратегию предприятия с бизнес-процессами и действиями сотрудников на каждом уровне управления, а также осуществлять контроль реализации стратегии<sup>2</sup>. Помогая сохранить и контролировать важнейшие контуры обратной связи, ССП в большей степени полезна компаниям, нуждающимся в максимально эффективном менеджменте после проведения организационных преобразований.

В последнее время ССП помимо коммерческих предприятий стала активно вне-

даться также в государственных структурах и некоммерческих организациях. Так, например, ССП была успешно внедрена во Владивостокском государственном университете экономики и сервиса<sup>3</sup>, в Высшей школе экономики, в 2004 г. представителями министерств экономического блока было декларировано, что результаты труда чиновников будут оцениваться в координатах ключевых показателей эффективности<sup>4</sup>.

Модель появилась как результат исследования измерительных систем крупных предприятий с целью увеличения их информативности и расширения за счет показателей немонетарного характера. В дополнение к традиционной составляющей «Финансы», позволяющей выразить в цифрах стратегическую цель предприятия, в модели выделены также нематериальные составляющие «Клиенты», «Внутренние бизнес-процессы», «Обучение и карьерный рост», играющие роль «драйверов» в достижении цели<sup>5</sup>. Таким образом, в ССП сочетаются объективные результаты, легко поддающиеся количественному учету, и субъективные параметры, описывающие условия роста компании в будущем.

Все четыре составляющие связаны между собой стратегической причинно-следственной цепочкой – в условиях развитой инфраструктуры: действия команды со-

трудников высокой квалификации и мотивации обеспечивают необходимое системе качество бизнес-процессов, позволяющих компании достичь конкурентных преимуществ и обеспечивающих ее успех на рынке. Маркетинговые успехи компании, в свою очередь, служат залогом ее финансовых успехов.

Модель ССП оказалась в центре оживленных дискуссий на научных конференциях, послужила основой многочисленных программ переподготовки персонала. Одним из наиболее актуальных аспектов по-

лемики является место ССП в системе управления предприятием и ее взаимосвязь с другими ее элементами. Нельзя согласиться с мнением некоторых исследователей, определяющих ССП лишь как инструмент и технологию учета<sup>6</sup>. На наш взгляд, такая трактовка сужает потенциал модели и вводит в заблуждение относительно значения ССП для менеджмента организации.

Роль ССП в системе управления предприятием иллюстрирует схема, представленная на рисунке.



**Рисунок. ССП в структуре управления предприятием.**

Из схемы видно, что каждая из подсистем управления (система управленческого учета, система бюджетирования, система корпоративных стандартов, информационная система и др.) служит источником информации для ССП, а ССП, в свою очередь, способствует успешному функционированию других подсистем.

Итак, на основе проведенного анализа можно выделить следующие преимущества данной системы:

1) баланс в рамках модели носит многоплановый характер, охватывая связи между монетарными и немонетарными показателями, стратегическим и оперативным уровнями управления, краткосрочными и долгосрочными целями, прошлыми и будущими результатами, а также внутренними и внешними аспектами деятельности предприятия;

2) возможность эффективного перевода видения в стратегию, заключающегося в принятии коллегиального решения и достижении консенсуса среди высшего руководства компании;

3) обеспечение коммуникации и связи между всеми сотрудниками предприятия при помощи системы стратегических карт, сопровождающих потоки информации. Это дает возможность проводить стратегию в различных направлениях, обеспечивая тем самым связь общих целей с целями структурных подразделений и функциями отдельных сотрудников. Систематическое обсуждение достижения поставленных в стратегических картах целей может заменить традиционные методы планирования и контроля чисто финансовых показателей;

4) усиление обратной связи за счет мониторинга отклонения фактических результатов от плановых показателей;

5) возможность применения к разным организационным структурам управления;

6) возможность бизнес-планирования, увязки финансового, инвестиционного, маркетингового и производственного планов компании с системой BSC.

Вместе с тем необходимо признать, что модель не является универсальной, требует адаптации к конкретным условиям деятельности предприятия, а отдельные положения и рекомендации нуждаются в уточнении.

Вопреки мнению многих специалистов не следует рассматривать ССП как альтернативу составлению плана или разработке бюджета компании и ее внутренних подразделений. ССП играет роль исходной базы для разработки конкретных плановых мероприятий, она указывает направление и цели развития, но не конкретные способы их достижения.

Также один из барьеров на пути внедрения ССП – отсутствие единой философии компании, размытая формулировка миссии. Некоторые компании пытаются, наоборот, сформировать видение и стратегию при помощи ССП, однако, как показывает практика, такой подход зачастую только усложняет процесс управления. Возможно использование структуры ССП для дополнения, пересмотра и корректировки стратегии предприятия, но проблематично при ее отсутствии.

Большинство российских предприятий, использующих ССП, получают ее как дополнение от внедрения автоматизированных систем управления класса ERP либо строят по образцу американских систем, работающих в тех же отраслях, что приводит к серьезным проблемам в ее использовании. Как уже указывалось ранее, модель ССП требует адаптации к реальным условиям деятельности, задачам, отраслевой принадлежности и организационно-правовой форме предприятия. Это относится к составу показателей, входящих в каждую проекцию. В отдельных случаях к традиционному набору показателей проекции «Финансы» целесообразно добавлять коэффициенты операционного и финансового рычагов (leverage), в проекции «Клиенты» – средний оборот на клиента, среднее время, затраченное на взаимоотношения с клиентом, в проекции «Внутренние бизнес-

процессы» – рост производительности труда, капиталотдачи, снижение материалоёмкости и непроизводительных расходов, оборачиваемость складских запасов, время подготовки производства, в проекции «Обучение и карьерный рост» – экономия рабочего времени за счет использования компьютерных технологий, доля затрат на программное обеспечение в сумме инвестиций.

Следует отметить, что коррекции требует и процедура реализации ССП на предприятиях. Анализ опыта внедрения ССП выявил ряд таких ошибок, как возложение ответственности за реализацию проекта на менеджеров среднего звена при отстранении высшего; отсрочка внедрения системы из-за нехватки соответствующих показателей; статичный, а не динамичный характер осуществления работ; трактовка модели ССП как системного проекта, слишком интенсивное внедрение ССП и ломка корпоративного менталитета.

Успешному применению ССП часто препятствует отсутствие «учетной базы», обусловленное неподготовленностью бухгалтерского аппарата к учету «рыночных» показателей, недостатками компьютеризации и программного обеспечения учета. Так, руководство холдинга «Сибирский цемент» при переводе системы стратегического управления на методологию сбалансированных показателей столкнулось с невозможностью обработки и анализа большого объема управленческих данных, а также отсутствием необходимой информации в системе автоматизации бухгалтерского и финансового учета<sup>7</sup>.

Основным способом преодоления этих трудностей является создание современной системы управленческого учета, ряд особенностей которого создает основу для его использования в качестве информационной базы модели ССП:

- управленческий учет на каждом предприятии индивидуален, финансовый учет регламентируется унифицированными правилами, формами и стандартами;

- финансовый учет регистрирует фактическое состояние и движение средств предприятия, управленческий учет используется в целях анализа, контроля, мониторинга и прогнозирования;

- ведение финансового учета обязательно, наличие или отсутствие управленческого учета зависит от желания и уровня квалификации, собственников и руководителей предприятия;

- финансовый учет базируется в основном на денежных показателях, управленческий учет оперирует как денежными, так и натуральными и трудовыми показателями, а также относительными величинами;

- результаты финансового учета отражаются в документах, предназначенных не только для внутреннего пользования в рамках предприятия, но и для «внешних» потребителей – государственных органов, инвесторов, кредиторов, партнеров по бизнесу. Пользователями управленческого учета являются в основном собственники и менеджеры предприятия.

Обобщение опыта отечественных и зарубежных предприятий позволяет утверждать, что перечисленные особенности управленческого учета превращают его в приоритетную сферу применения модели сбалансированных показателей, а эта модель должна превратиться в основу построения системы управленческого учета.

Так, в ОАО «Костромская ГРЭС» комплексный проект совершенствования системы управления 2004 г. включал в себя внедрение ССП и постановку системы управленческого учета<sup>8</sup>. Интегрированное использование этих систем позволило стабилизировать внутреннее состояние компании, систематизировать и обобщить информацию о затратах и результатах деятельности как всей компании, так и ее отдельных структурных подразделений, расширились аналитические возможности. За первый год было отмечено существенное улучшение ряда таких важных показателей, как объем реализации, отдача на вложенный капитал (рост более 200%), доходность

совокупных активов (с 0,6 до 6,45%), рентабельность собственных активов (с 0,83 до 5,8%), капитализация (рост 137%).

Несмотря на упомянутые спорные моменты и трудности при внедрении модели, список компаний, использующих в своей деятельности ССП, продолжает расти. По данным компании Gartner Group (США), ее применяют 75% североамериканских и 58% европейских компаний, вошедших в рейтинг Fortune 1000 в 2006 г.<sup>9</sup> В целом же перечень насчитывает более 500 зарубежных компаний. В числе российских предприятий, применяющих ССП, можно указать Мининформсвязь, Лукойл НК, Юкос, АвтоВаз, Аэрофлот, ММБ, Сбербанк РФ, АО «Вымпелком», издательство РОСМЭН и др.

По данным Сибирского сертификационного центра ТПУ, среди перспективных направлений внедрения ССП прежде всего можно отметить крупные компании с менеджментом западного типа, ориентированным на управленческие стандарты международного образца, а также предприятия отраслей, находящихся на этапе реорганизации (энергетика и др.). Кроме того, особенно остро проблемы взаимосвязи стратегии, бизнес-процессов и организационной структуры встают в холдинговых компаниях. Это обусловлено неоднородностью процессов, различными корпоративными стандартами, территориальной отдаленно-

стью. В этом случае внедрение ССП становится необходимостью.

Опыт свидетельствует о том, что «синтез» рассматриваемой нами модели Balanced Scorecard с системой управленческого учета является эффективным лишь при условии соблюдения следующих требований к формированию системы показателей:

- количество ключевых показателей не более 25, только 5 из которых финансовые;
- обеспечена взаимосвязь показателей с видением, ценностями и ключевыми факторами успеха компании;
- показатели охватывают не только прошлое и настоящее, но и будущее;
- система показателей соблюдает баланс интересов и отражает потребности клиентов, акционеров и персонала компании;
- показатели последовательны и распространяются на все уровни организации;
- система показателей корректируется по мере изменения стратегии и ситуации.

На основе индивидуально разработанных показателей эффективности, последующего сопоставления плановых и фактических данных становится возможна оценка эффективности реализации стратегии развития фирмы.

Учет изложенных в статье соображений может способствовать распространению системы Balanced Scorecard на российских предприятиях.

## ПРИМЕЧАНИЯ

<sup>1</sup> Каплан Р., Нортон Д. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. С. 43.

<sup>2</sup> Табачникас Б. И. Система сбалансированных показателей: роль в управлении предприятием, пути совершенствования // Проблемы современной экономики. 2006. № 3/4 (19/20). С. 134.

<sup>3</sup> Мальцева Г. И., Луговой Р. А., Солдатова Ю. А. Применение системы сбалансированных показателей в процессе стратегического планирования ВУЗа (на примере ВГУЭС) // Университетское управление. 2006. № 5–6 (33). С. 96–103.

<sup>4</sup> Данные исследования делового сообщества 2004 г. Источник: [www.e-executive.ru](http://www.e-executive.ru).

<sup>5</sup> Хруцкий В. Е., Корнеева И. В. Современный маркетинг: настольная книга по исследованию рынка. М.: Финансы и статистика, 1999.

<sup>6</sup> Хибакова О. С. Опыт и проблемы внедрения BSC на предприятиях Сибири // Эксперт-Сибирь. 2005. № 3 (93). С. 56.

<sup>7</sup> Там же. С. 58.

<sup>8</sup> Борисенко В. Л., Васильева О. Д. Balanced Scorecard: опыт энергетиков. Источник: [www.intelpart.com](http://www.intelpart.com)

<sup>9</sup> Данные компании Gartner Group. Источник: [www.gartner.com](http://www.gartner.com)