

# Алтернативи в моделното консолидиране при изграждане на единна организационна система за управленски контрол

**г-р Евгений Стоянов**

*Факултет по обществени науки*

*на Бургаския университет*

*„Проф. г-р Асен Златаров”*

*сл. тел.: (056) 810884, тел.: 0888535929;*

*e-mail: evg\_stojanov@abv.bg*

**Резюме:** Развитието и усъвършенстването на системите за управленски контрол се превръщат във все по-сериозно предизвикателство пред научната и консултантска мисъл. Този материал разглежда изграждането на единна организационна система за управленски контрол като възможен път за успешно развитие на стратегически ориентираната съвременна организация на базата на идейно и концептуално сходство. В съдържанието се обособяват две части, които анализират съответно – в първата връзките бюджет, ERP система и стратегическа балансирана карта, а във втората бизнес модел на приоритетите и балансирана карта за оценка.

**Ключови думи:** балансирана карта за оценка (БКО), бюджетна рамка, центрове на отговорност, интегрирана контролно-информационна система (ERP система), бизнес модел на приоритетите (БМП), Европейска комисия по управление на качеството (ЕФУК).

**JEL:** M10.

**Целта** на разработения материал е да анализира възможностите за съвместно успешно приложение на традиционните системи за контрол каквито са бюджети, ERP системи и групи, с балансираната карта за оценка, като по този начин се повиши ефективността на управленския контрол като цяло, а в частност и на стратегическия в съвременната организация.

**Задачите** са свързани с двете обособени части на материала в насока стратегически контрол и операционно-тактическа област. В подкрепа на стратегическия аспект са анализира взаимоотношението бюджет, ERP система и стратегическа карта, а в другия аспект – бизнес модел на приоритетите и балансирана карта за оценка на ефективност.

През последното десетилетие нараства критиката към традиционния управленски контрол като твърде тясно насочен само към финансови критерии. Причината за това е, че днес условията се различават от условията по времето, когато се появи традиционния управленски контрол. „За повечето хора на XX век системите на традиционен управленски контрол съществуват в среда на напълно развити продукти и стабилни технологии” [1, 1994, с. 12]. Понякога се говори, че традиционният управленски контрол е спрял да се развива през 1925 г. „По онова време са съществували бук-

Вално всички счетоводни процедури, използвани и сега: бюджети, стандартни разходи, трансферирано плащане” – моделът на Дюпон и др. [2, 1987, с. 13]. Ролята на системата „мениджмънт – контрол” е да се грижи за организационната ефективност, в резултат на което мениджмънтът се съсредоточава върху разходите, като частично игнорира значимостта на годишния доход.

От Втората световна война насам промишлеността е подложена на огромна технологична промяна и повечето организации са увеличили мащабите си и са усложнили структурата си. Модерните технологии и производствени процеси водят до нови изисквания към системите за управленски контрол на компаниите. Финансовите критерии илюстрират резултатите от вече взети решения, но не са адекватно ръководство за дългосрочно стратегическо развитие. Много хора осъзнават, че за да бъде конкурентоспособна една компания, тя се нуждае от по-пълна информация за различните аспекти на своя бизнес. В твърде сложната икономическа обстановка както в научните, така и в консултантските среди, все по-често се обсъжда въпросът за възможностите, които биха гарантирали ефективно организационно развитие. Някои организации въплъщават своята стратегия в балансиранни карти от показатели. Други използват за тази цел изпитаните методи на бюджетни рамки [3, 1997, с. 680]. Но както обикновено става всяка световна икономическа криза провокира научната мисъл да формира нови образци и модели на организационно поведение и развитие. В наши дни може би този подход е реален при консолидирането на споменатите вече контролно-управленски технологии.

Принципите на бюджетно управление са окончателно уточнени в периода 40-60-те години на XX век. В началото на този период

бюджетирането функционално е ангажирано най-вече с планиране и разпределение на ресурси, контрол на разходите при производството, насочено към удовлетворяването на нуждите на следвоенните пазари. Тук е редно да се отбележи, че стратегическото планиране в този етап се диференцира като самостоятелна управленска област. Именно за това въпросът за конкретен способ по обвързване на бюджетниране и стратегия не възниква на този етап. Но сега икономическите условия са коренно различни, ситуацията е променена, модерните организации са заинтересовани от създаването на система за бюджетниране, която да отразява корпоративната стратегия.

За използваната система на бюджетно управление може да се каже, че има няколко характеристики. Първо, тя реализира системен подход при организационно управление и контрол. Второ, балансирано обхваща четирите фази на управленския процес – планиране, организиране, мотивиране и контрол, макар да е истина, че на практика такъв пълен обхват в чист вид почти не се среща. Трето, реализира жизнено важните функции при управление на съвременната организация: определяне на задачи, планиране на ресурси, оценка на организационната дейност и контрол на изпълнението. Като цяло може да се обобщи, че бюджетнирането решава тактическите въпроси по същество, без да засяга пог каквато и да е форма организационната стратегия и нейните компоненти.

Именно този разрыв провокира появата на нов жизнено устойчив модел какъвто са балансираните карти в тяхното многообразие. Още първите разсъждения по концепцията за балансирана карта доказват възможността организацията да се разглежда от конкретни перспективи като моделът БКО реализира конферентна връзка между краткосрочния оперативен контрол и дългосрочната стра-

тегия [4, 1996, с. 7]. По този начин компанията се съсредоточава върху няколко критични ключови коефициента в няколко планирани области. С други думи, компанията е принудена да контролира и анализира ежедневните операции, тъй като те влияят върху развитието, включително върху стратегическото. Следователно концепцията за балансирана карта има три времеви измерения, анализиращи регистрирани резултати, регулиращи настояща дейност и фокусирани в бъдещето.

В ранните образци балансираната карта е разглеждана като метод на стойностна метрификация. В тези случаи е твърде трудно да се търсят сериозни основания процесът да се обвързва с управлението на стратегията и контрола върху нея. На този ранен стадий развитието на БКО е обвързано с конкретни инициативи и мероприятия, планово подготвени и бюджетно обезпечени. Наблюдава се взаимно влияние между формата на картата и целия процес на планиране, в частност на процеса по създаване на бюджети. Докато в края на 80-те на XX век бюджетните системи реализират преход към усъвършенстване на организационното развитие, като увеличават мощностите и усъвършенстват управлението с цел понижаване на разходите, в наши дни механизмът се трансформира напълно. Той предполага оформянето на баланс между кратко- и дългосрочно планиране и възможност да предначертава необходимата стратегическа посока на усилията както на всеки член от организацията, така и на организацията като цяло. Редно е да се направи уточнение, че реална връзка между бюджет и балансирана карта се реализира и разглежда с образци от I и II поколение на БКО, в които методът балансирана карта контролира резултати, ефективност и изграждане на организационна стратегия.

Балансираната карта е метод да се постигне съгласие и реализира контрол за това

накъде се развива една организация, която следва своята стратегия. В бизнеса и в общественения сектор могат да се открият ключови коефициенти в изобилие. Разликата е в съсредоточаването върху нарочно избран набор от критерии – достатъчно малко, за да са наблюдавани – и върху използването им за да се постигне и сподели общ възглед за стратегията на организацията за бъдещото ѝ развитие. Одобреният набор от критерии, формиран на базата на необходим, разумен баланс отразява стратегическия избор на организацията.

Подбраните критерии могат да бъдат разглеждани като допълнение към финансовия контрол и като средство да се намали опасността от вредния краткосрочен подход. Същевременно те дават ясна представа на служителите в организацията за тяхната работа, за скритите очаквания, за бъдещето на компанията. Определени авторитети [5, 2000, с. 19] говорят за промяна на подхода от финансов към стратегически контрол. Въпросът наистина засяга същността на икономиката повече, отколкото монетарният метод. Добра икономика означава добро управление на ресурсите. Съвременните организации са нещо много повече от умело инвестиране на капитали. За всеки водещ мениджър е важно как да управлява талант, позиция на пазара и натрупани знания. Съвършенството на една проста концепция предопределя универсалния характер на модела БКО и неговия широк периметър на приложение, като своевременно демонстрира осезаемите и неосезаемите ползи от съвместяването на финансовите с нефинансовите критерии.

В повечето организации процесите на стратегическо планиране и оперативно финансиране съществуват независимо един от друг и с тях са ангажирани отделни организационни структури. Процесът на стратегическо планиране е постоянен, определящ дъл-

госрочните планове, цели и стратегически инициативи и обикновено се осъществява, като задълбочава съществени тенденции, регистрирани на годишна основа. На същата основа се одобрява от висшето ръководство и бюджетът на организацията. Той се състои почти изцяло от числови финансови показатели, които обикновено маркират връзката на стратегическия план с организационните цели.

Ако организацията иска да установи връзка между своите действия и стратегия, стратегическото ѝ планиране трябва да бъде свързано с оперативно финансиране. „Процесите по определяне на стратегическите цели изразяват стремежа на бизнес единицата към постигане на отлични резултати по стратегическите показатели на перспективите, формиращи нейната БКО [6, 2000, с. 33]“. Използват се ресурси и се внедряват инициативи, за да се игнорират разликите между текущото състояние и косвените цели за продължителен бъдещ период.

Една от най-съществените алтернативи за оказване на реален контрол върху валидността на стратегиите и ефективността на стратегическото планиране е формулирането на специфични краткосрочни цели относно параметрите [7, 1994, с. 360], формиращи БКО. Този междинен контрол е реален израз на представянето пред висшето изпълнително ръководство на темповете и резултатите на текущите програми и инициативи за стратегическите показатели. Подобно детайлизирано краткосрочно финансово планиране е от значение, но бюджетният процес трябва да включва и очакваната краткосрочна ефективност от останалите направления на БКО.

Анализът на презентирания ситуация предопределя необходимостта изпълнителното ръководство да предвиди като част от

интегрираното планиране и бюджет краткосрочни месечни или тримесечни задачи за показателите за резултат и ефективност за своите потребители, иновационни и оперативни процеси, както и за процеса на постигане на синхрон между служители, системи и организация. Тези ключови етапи от планирането за следващата година изразяват очакванията за краткосрочни постижения по дългосрочния път към реализиране на избраната от организацията стратегия. Ако процесът на определяне на цели от дългосрочния план е осъществен правилно, краткосрочният процес на бюджетиране ще се състои в привеждане на първата година от многогодишния план в текущи бюджети за целите и показателите по всички направления от БКО.

Визирайки необходимата конферентна връзка между стратегия и бюджет, се очертава нова насока за усъвършенстване на модела БКО като доминиращ в цялостната организационна контролно-управленска система. В този процес се реализират едновременно два управленски проблема: първо, увеличаване на оперативно-тактическата ефективност и свързаните с това бюджети; второ, реализиране на успешно стратегическо развитие чрез разумно стратегическо планиране. Съвместяването на двете решения определя ново съдържание и функционалност на БКО като инструмент за управление и контрол на стратегията. Очертава се тенденция, която приема все по-реални измерения и масово разпространение – осъществяване на стратегическо бюджетиране на основата на стратегическите балансираны карти [8, 2000, с. 33].

В този ред на мисли връзката между стратегия и бюджет, стратегическо планиране и бюджетиране е процедура, в чиято основа стоят ефективният анализ и детайлизирането, които да осъществят плавния преход

от стратегия на високо ниво до създаването на бюджет за осъществяване на текущата дейност. Стратегията определя траекторията на организационното развитие за 3-5-годишен период по своята реализация, докато годишният бюджет обезпечава първата година от този процес и маркира връзките между текущите и стратегическите цели. Анализът на взаимовръзката бюджетирание и стратегия разкрива сериозен проблем. В световната практика корпоративното стратегическо планиране често е откъснато от процеса на организационно бюджетирание [9, 1992, с. 77]. Все още може да се открие характерна за близкото минало практика:

- съставянето на бюджета и контрола върху изпълнението му са изолирани от стратегическото планиране;
- мотивацията на мениджърите се обосновава на тактически бюджетни показатели, а не на стратегически;
- бюджетът е основно средство за контрол, поради което вниманието на мениджърите е фокусирано върху краткосрочни цели.

При положение че това не е пълният списък с критики на топ мениджърите, занимаващи се със стратегически проблеми, към традиционното бюджетно управление, може да се говори като цяло за дълбок разрыв между оперативното и стратегическо управление, което може да се възприеме като главна причина за лошата реализация на корпоративна стратегия от страна на редица големи организации. При положение че най-успешните модерни организации са стратегически ориентирани, единствената алтернатива за изоставащите е въвеждането на стратегически ориентирани бюджети. По-елементарната форма е въвеждането на бюджетни рамки. По-алтернативната е организационната стратегия ефективно да се транслира в бюджетирание именно чрез максимално доближаване и създаване на известна прием-

ственост на базата на контролно-управленската им същност с тази на стратегическата балансирана карта.

Този процес на моделно консолидиране, осъществяващ промяна и реорганизация в механизма на цялостната контролно-управленска система може рационално и ефективно да се реализира в следния алгоритъм:

- I. Целевите значения на определени ключови показатели от балансираната карта да се залагат в процеса на бюджетирание като основни фактори.
- II. При формирането на бюджети стратегическите инициативи да бъдат обективно заложили при фиксиране на стойността на свързаните с тях мероприятия.
- III. В зависимост от управленските отчетни практики (не от счетоводните) да се провежда преосмисляне на реинвестиционната и инвестиционната политика.
- IV. Разходите за реклама да се организират като стратегия за развитие на рекламата, а не като ненужни или излишни.
- V. Активна роля в процеса на бюджетирание да се отреди както на центровете за отговорност, ако има такива, или на работните групи [10;1997, 45], свързани с процеса на моделиране и въвеждане на балансирана карта.
- VI. Последният етап от построяването на стратегически ориентиран бюджет е контролът върху прогнозния баланс.

При положение че е разгледан процесът по консолидиране на бюджетния и стратегическия процес, е редно да се обърне внимание и на една все по-важна група системи, гарантиращи по-висока ефективност на цялостната организационна контролно-управленска система – групата на контролно-информационните системи от типа ERP. През 90-те на XX век концепцията ERP се утвърди като пионер в областта на централизираната корпоративна оптимизация на процесите.

Като най-пълно и точно се възприема определението на APICS<sup>1</sup> за интегрираните информационни системи (ERP) – като метод за ефективно планиране и контрол върху всички ресурси, необходими да се набавят, произведат, доставят и осчетоводят клиентските поръчки в производствена, разпространителска или обслужваща организация. Хронологията в развитието на концепцията ERP и нейните модели открояват и една друга съществена насока на развитие – преосмисляне на мястото и ролята на контрола в управленския процес и последващото усъвършенстване на системите за управленски контрол. Еволюцията на системите и методите за контрол експонира изместване на епицентъра на контролно въздействие.

Масовото практическо налагане на съвременните управленски информационни системи от типа ERP формират нова и значително по-добра информационна и интелектуална среда за едновременното осъществяване на оперативно-тактичeskия контрол и контрола върху изпълнението на операциите. Може да се твърди, че се създават както информационни, така и аналитични препоставки, за да се преодолее известното „откъсване“ на висшия мениджмънт от проследяването в детайли на цялостното състояние на предприятието [11, 2008, с. 68]. Гарантираното единство на оперативните и оперативно-тактичeskите аспекти на управленския контрол обаче е само по отношение на материалните ресурси на предприятието, което се възприема като едностранчиво информационно осигуряване за пълноценното функциониране на неговите системи. Регистрираната информационна недостатъчност възпрепятства аналитико-информационната подготовка в процеса по

вземане на решение, като игнорира присъствието на нематериалните, вече критични за съвременните условия фактори на успех [12, 2007, с. 66], фактори, които създават друга по-висока стойност.

Написаното за отношенията на бюджет, ERP и БКО формира няколко извода:

Първо. Балансираната карта и нейното отражение върху механизма по създаване на бюджети позволяват изграждането на по-надеждна контролно-управленска система.

Второ. Развитието на взаимоотношенията между процеса на стратегически контрол и бюджетния процес провокира усъвършенстването на коментирания метод БКО. Този модел от инструмент, реализиращ стойностната метрификация на организационната ефективност, се трансформира в много съществена алтернатива за управление и контрол върху стратегията.

Друг образец на моделна близост с относително функционално сходство е връзката между първите образци на балансираната карта и бизнес модела на приоритетите<sup>2</sup> на ЕФУК<sup>3</sup>. За нюанси на моделна еkleктика авторът си позволява да говори поради две причини: първо, двата модела са много близо в хронологията на възникване – БМП (1990) и БКО (1992); второ, в основата на двата модела стои задачата да се измерят ограничен брой критерии за работа.

Моделът БМП се корени в света на управлението на качеството, където стандартизацията и документацията са отличителни белези. Структурата на БМП е тясно дефинирана и относително статична – базира се

<sup>1</sup> Американско общество по контрол на производствените запаси

<sup>2</sup> BEM – Business Excellence Model – Бизнес модел на приоритетите (БМП)

<sup>3</sup> EFQM – European Foundation for Quality Management – Европейска комисия по управление на качество

на стратегически приоритети, до които се стига, като се използва това, което е наречено „приемлива логика“. Въпреки твърденията на ЕФУК, че БМП моделът намира приложение в много сфери, той най-често е прилаган в сферата на производството. Областите от стратегическо естество, които трябва да бъдат наблюдавани от мениджърските екипи, са еднакво значими. Относителната важност на всяка една от тези области варира и се актуализира.

БКО и БМП са инструменти, които използват критериите за работа на една организация, за да подпомогнат усъвършенстването ѝ – най-общо, като очертават настоящи недостатъци в работата, за да бъдат видени от мениджърските екипи. И двете са широко използвани в последните години, най-общо са насочени към еднакви проблеми и имат подкрепата на настоящи ползватели, консултанти и доставчици на софтуер. БКО и БМП често биват представяни като подобни в най-общ смисъл „алтернативи“.

Практическият опит показва, че в сравнение с БМП балансираната карта представлява много по-добра основа за разработването на инструмент за мениджмънт, включително и на стратегия на организацията. В направения анализ, който е част от продължаващо изследване за начина, по който организациите се справят с въпросите на стратегическия контрол, авторът предлага доказателствен материал в подкрепа на наблюденията си и прави заключение, че има активни потребители на модела БМП, които са избрали да ползват паралелно адаптирани към техните условия образци на БКО като инструмент за стратегически мениджмънт и контрол.

Оценяването на процесите в една организация и работата ѝ на фона на предварително определен еднакъв набор от стратегически

приоритети не само улеснява процеса на създаването, но и което е по-важно за БМП, подпомага стандартизирането на резултатите между различните организации, дори и те да работят на различни пазари или в различни отрасли. Макар че структурата на БМП да налага съгласуваност със стандартните структурни правила, ЕФУК дава да се разбере, че съществуват голям брой алтернативни структурни подходи в зависимост от това доколко организацията е предварително запозната с методологията [13, 2005, с. 141], както и доколко успешно се е включила в процеса по разпределяне на ресурси.

ЕФУК описва пет генериращи усъвършенствани подхода за реструктуриране, които са подредени по значимост и тежест:

- Подход на въпросника/анкетата – самооценка. Събраната информация може да се използва за дискусии или при мениджърски работни срещи.
- Подход на матричната таблица – самооценка, която използва матрична таблица, съдържаща серия от изявления за постижения, които представляват всяка една от деветте стратегически важни области на модела и за всяка от които се дава брой точки. Обикновено матричната таблица бива създавана от мениджърския екип на организацията. На базата на групова дискусия се определя организационната визия и стъпките за достигане по всичките девет критерия на модела БМП.
- Подход на работната среща – самооценка по структурни звена в резултат на оценка от работна среща. След обучение и събиране на подходящи данни, групата мениджъри оценява работата на организацията според 32 подкритерия. ЕФУК препоръчва в работата да вземат участие двама отлично подготвени оценители – вътрешен и външен.
- Подход по проформа – външна оценка, подкрепена и анализирана от консултанти.

Изготвя се на база данни, попълнени предварително от анкета с 32-та критерия. Подготвени оценители или колеги от различни отдели могат да прегледат резултатите за силните и слабите страни, които влизат във формирането рейтинга на БМП.

- Подход стимулация за награда за качество – Външна оценка, подтикната от стимулирана кандидатура за Европейската награда за качества на ЕФУК. Процесът се задвижва от специално обучен вътрешен екип за писане на доклад, който бива оценен и получава точки от външни оценители. Самата ЕФУК смята, че основните рискове при този подход са възможността докладът да се превърне в „творческо съчинение“, като не се открият реалните организационни проблеми.

ЕФУК препоръчва първите два подхода на начинаещи като начини да се опознае моделът и потенциалът за промяна, като постепенно го прилагат „по-сурово“. Всичките горепосочени модели работят в полза на кандидатурите за Европейската награда за качество, дори и на практика никога да не се кандидатства за нея. Централно място в БМП се отнежда на структурата на самия модел (и оттук и описаните от него стратегически приоритети). В някои документи във връзка с модела се подчертава колко по-важно е „стриктно да се следват структурните принципи на модела, отколкото той да се нагоди така, че напълно да отрази уникалните стратегически приоритети на организацията, която го прилага. Приемането на генериращи нови възможности и стратегически приоритети за управление и контрол на качеството са изградени около процеса на усъвършенстване. Но това е концентриране върху стандартизирана „най-добра практика“ на операционно ниво, като изцяло се игнорира възможността за управление и контрол на организационната стратегия, независимо какъв е нейният предмет и с каква цел е свързана [14, 2005, с. 79].

В контекста на разглежданата съвместимост между балансираната карта и бизнес модела на приоритетите може да се направи изводът, че реално консолидирането би било полезно и за усъвършенстването на двата модела, ако управлението на качеството се трансформира в организационна стратегия, като двата модела ще са полезни в комбинация при употреба от организация, свързана с един предмет на производство и с ограничена номенклатура като енергодобив и подобни.

**Заключението**, което се оформя след анализ на взаимоотношенията между водещите образци на съвременното контролно-управленско моделиране, има **три акцента**:

**Първо.** Актът на целево прецизиране и процесуално консолидиране презентира прехода в управленската мисъл по отношение на системите за управленски контрол, в които от тактическа тежестта се пренасочва към стратегическата директория, като чрез този компенсаторен механизъм се прави опит да се преодолее рязката граница между оперативно-тактическото и стратегическото равнище на ефективен контрол.

**Второ.** Идейното сближаване, моделната еkleктика и процесното взаимно допълване са сериозни основания да се счита, че съвременният управленски контрол обхваща целия периметър на организационно развитие – от процеса на организационно целеполагане до процеса по реализация на стратегия.

**Трето.** На базата на споменатите по-горе тенденции може основателно да се твърди, че реално има всички предпоставки една модерна стратегически ориентирана организация да разчита за успешното си развитие и просперитет на единна организационна контролно-управленска система, в която водеща роля да има моделът или процесът „Балансирана карта за оценка“



от последно трето поколение с определена стратегическа насоченост.

## Литература

1. Mintzberg, H., *The rise and fall of strategic planning*, Prentice Hall, NY, 1994.
2. Johnson T., R. Kaplan, *Relevance Lost—the rise and fall of Management Accounting* (Mass:HBSP, 87).
3. Хан, Д., *Планирование и контроль: концепция контролинга* (пер. с нем.), М., 1997.
4. Kaplan, R., D. Norton, *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*, Н., 1996.
5. Horvath & Partner (Hrsg.) *Balanced Scorecard umsetzen*. Stuttgart, 2000.
6. Muller, A., *Strategisches Management mit der Balanced Scorecard*, Stuttgart, 2000.
7. Минцберг, Г., *Расширение границ стратегического контроля* (пер. с англ.), СП, 1994.
8. Ehrmann, H., *Компакт – Training Balanced Scorecard*, L., 2000.
9. Нюман, У., Е. Уорън, Дж. Шнее, *Стратегия – определяне на мисията* (пр. от англ.), С., 1992.
10. Mintzberg, H., B. Ahlstrand, J. Lampel, *Strategy safari. A Guided Tour Throuth the Wilds of Strategic Management*, 1997.
11. Стоянов, Евз., *Методически аспекти на Балансираните карти за оценка като инструмент за стратегически контрол* (дисертация), С., 2008.
12. Каплан, Р., Р. Купер, *Функционално-стоимостной анализ: практическое применение*, М., Вильямс, 2007.
13. Стоянов, Евз., *Еклектика в моделната област (доклаг)*, Годишна научна конференция на факултет „Управление и информатика“, УНСС, 2005, Баня.
14. Стоянов, Евз., *Една успешна идея в стратегическия контрол*, монография, изд. „Антей-ТН“, Бургас, 2005. **ИИ**