

ПОВЫШЕНИЕ УРОВНЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ РАБОТЫ

Значение машиностроения в развитии экономики страны переоценить трудно: это комплекс отраслей промышленности, изготавливающих орудия труда, транспортные средства, оборонную продукцию, а также предметы потребления. Оно представляет материальную основу технического перевооружения всех отраслей экономики, обеспечения инновационного пути развития. По данным Государственного комитета статистики Украины, доля реализации инновационной продукции предприятиями машиностроения в 2004 г. составила 45,7%.

Вместе с тем следует отметить, что темпы восстановления машиностроительного производства не отвечают потребностям страны: удельный вес продукции машиностроения в 2003 г. составил 13,4% в общем объеме промышленного

производства страны по сравнению с 34,8% в 1991 г. [1, 108; 2, 37]. Объем инвестиций в основной капитал в 2003 г. по сравнению с 2001 г. в машиностроении возрос на 75% [1, 223]. Однако в 2003 г. инвестиции в экономику Украины составили 43,5% объема 1990 г. [1, 215], что привело к значительному росту износа основных средств, ухудшилась их структура. Если в 1991 г. было внедрено 7303 новых прогрессивных технологических процесса, то в 2003 г. новых процессов внедрено только 1482, или всего 20% [1, 350].

Необходимо обратить внимание на недостаточный уровень экономической работы на предприятиях машиностроения, которые традиционно поддерживали среди отраслей промышленности высокий уровень планирования, финансовой деятельности, бухгалтерского учета, информационных технологий. Об этом свидетельствуют финансовые результаты (см. таблицу).

Таблица. Финансовые результаты деятельности предприятий промышленности Украины до налогообложения [1, 62, 63], (млн. грн.)

Показатели	Годы				
	2000	2001	2002	2003	2003 к 2000, %
1. Прибыль – всего	8834,6	8537,2	2866,5	7137,0	80,8
2. Убытки предприятий отрасли	9810,3	10484,7	11329,0	11943,8	121,7
3. Прибыль всех прибыльных предприятий (стр.1+стр.2)	18644,9	19021,9	14195,5	19080,8	102,3

Таким образом, за четыре последних года предприятия машиностроения при возрастании объема производства снизили абсолютный объем прибыли почти на 20%, а убыточные предприятия,

количество которых колеблется в пределах 40%, повысили объем убытков за этот период на 21,7%. Если ликвидировать убыточность нерентабельных предприятий, отрасль в 2003 г. могла бы дать прибыли более 19 млрд. грн., или на

167% больше фактически достигнутого. К этому следует добавить, что в целом по машиностроению рентабельность операционной деятельности (отношение финансового результата к затратам) ниже средней по промышленности. В 2003 г. рентабельность промышленности составила 3,3%, а машиностроения – 1,9% [1, 62].

Изложенное приводит к выводу о том, что направлениями экономической работы на предприятиях машиностроения должны быть: снижение убыточности вплоть до ликвидации нерентабельных предприятий и повышение рентабельности прибыльных предприятий.

В связи со сложившимся положением целесообразно обсудить современные методы экономической работы на предприятии, которые в практике промышленных предприятий не получили достаточного распространения. К числу этих методов следует отнести: управленческий учет и стратегическое управление затратами; планирование деятельности предприятия и контроллинг; качественные (нефинансовые) показатели и сбалансированную систему показателей.

Возникновение **управленческого учета** относится к периоду после второй мировой войны и вызвано было развитием науки управления и повышением внимания к управлению эффективной деятельностью предприятия. Традиционно основным источником информации для управления были данные бухгалтерского учета, но действовавший в середине прошлого века бухгалтерский учет отражал прошлые ситуации с существенным

запаздыванием. Управленцы все более ощущали недостаток информации и стремились изменить существующее положение.

Наибольший сдвиг в этом направлении произошел на предприятиях США. В статье «Бухгалтерская революция» авторы в кратком отрывке показали происшедшее: «Бухгалтер-аналитик стоял перед двумя альтернативами: занять место в бригаде управления и обеспечить данные, в которых управление нуждается, или быть отправленным на второстепенную позицию клерка, который просто действует как накопитель записей всего случившегося, т.е. продолжать обеспечивать данными финансовую отчетность. Сейчас очевидно, что он избрал первую альтернативу – присоединился к управлению.

Но, чтобы выполнять часть работы, он должен был изменить свои методы и отвечать на проблемы, которые не являются чисто учетными. То, к чему он стремился, находилось в родственных отраслях: экономике, математике, статистике, психологии, маркетинге, технологии. Он должен был заимствовать кое-что от каждой из них. В результате появилась новая область – «управленческий учет» [3, 38, 39].

Еще раньше Англо – американский совет по производительности принял решение о посылке бригад специалистов Великобритании в США для изучения опыта внутрифирменного управления. Бригада бухгалтеров опубликовала отчет в поездке под названием «Управленческий учет», который в 1957 г. был издан в русском переводе.

Составители отчета по опыту ведения бухгалтерского учета в промышленности США основное внимание обращали на организацию управленческого учета, основой которого был контроль за издержками

производства. «Внимание к издержкам производства выражается не только в стремлении их снизить, хотя, конечно, они будут снижены, если это можно сделать, не снижая качество товара или эффективности предприятия. Внимание к издержкам производства означает также – не упустить предоставившихся возможностей. Американский администратор с готовностью возьмется за осуществление смелого проекта, требующего больших затрат, если, по его мнению, это принесет достаточную прибыль» [4, 101].

Это внимание к издержкам производства привело американских бухгалтеров к формированию комплексной системы контроля издержек производства, которая получила название «управленческий учет» (Management Accounting). При этом следует иметь в виду, что учетом он называется, можно сказать, по инерции, поскольку он выполнялся бухгалтерами. По своему современному содержанию управленческий учет значительно шире собственного учета: учет производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции дополняются планированием затрат, составлением нормативной калькуляции изделий, анализом затрат и себестоимости и подготовкой проектов управленческих решений. Поэтому с полным правом управленческий учет можно назвать подсистемой управления затратами предприятия.

Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» определил содержание внутрихозяйственного (управленческого) учета, а пунктом 5 статьи 8 закона установлено, что «предприятие самостоятельно ...разрабатывает систему и формы внутрихозяйственного

(управленческого) учета, отчетности и контроля хозяйственных операций».

В настоящее время в Украине и России издано много отечественных и переводных работ по управленческому учету. Среди них особо следует выделить учебники С.Ф. Голова [5] и Л.В. Нападовской [6] и переводные работы А. Апчёрча [7] и Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера и Ш. Датара [8]. В настоящее время исследовательская группа Научно-исследовательского финансового института Министерства финансов Украины разрабатывает Методические рекомендации по управленческому учету на промышленном предприятии.

В период формирования управленческого учета и дальнейшего его совершенствования перед ним ставилась задача не только оперативно отражать текущие затраты и давать анализ происходящего, но и помочь управлению в предвидении будущего. С.Ф. Голова отмечал: «Если финансовый учет описывает операции, которые уже имели место, то главным заданием управленческого учета является предвидение последствий будущих операций... Итак, можно сказать, что бухгалтеры-аналитики – это Нострадамусы бизнеса, а бухгалтеры-счетоводы – это Несторы-летописцы» [9, 10].

Следует подчеркнуть, что продолжают разработки по формированию стратегического учета предприятия. Одним из результатов таких поисков является пособие по стратегическому учету. Автор этого пособия исходит из того, что «стратегический учет относится к финансовому анализу проблем, связанных с четырьмя факторами: обязательствами, контролем, наличностью (затраты) и потенциалом (четыре «С» – commitment, control, cash (cost) capability)».

Следует при этом обратить внимание на то обстоятельство, что в основу стратегического учета автор кладет финансовый анализ проблем. Поэтому он и замечает, что «бухгалтерский учет является лишь одной из частей руководящей структуры любой организации, и он должен быть организован таким образом, чтобы соответствовать потребностям эффективного принятия решений на уровне руководства» [10, 12-13].

Можно назвать и другой подход, который исходит из того, что стратегическое управление затратами – это применение в управлении информации о затратах, которое четко ориентировано на одну или более из четырех стадий стратегического управления: 1) формулировка стратегии; 2) распространение в организации информации о выбранном стратегическом направлении; 3) разработка и осуществление тактических шагов для проведения в жизнь стратегической линии и 4) разработка и внедрение методов контроля для отслеживания успешности осуществления практических шагов и успеха в достижении стратегических целей.

В результате возникла система стратегического управления затратами (СУЗ).

«Появление SCM (Strategic Cost Management – стратегического управления затратами) явилось результатом слияния трех основных тем, заимствованных из литературы по стратегическому управлению:

1. Анализ цепочки ценностей.
2. Анализ стратегического позиционирования.
3. Анализ факторов, определяющих затраты».

Особо следует подчеркнуть выход в переводе на русский язык пособия по стратегическому управленческому учету. В нем обстоятельно рассмотрена взаимосвязь стратегии компании и управленческого учета. Несомненную ценность представляет глава «Разработка системы стратегического управленческого учета», в которой изложены десять критических факторов успеха:

- инструмент принятия стратегических решений;
- устранение непонимания;
- определения характера решения;
- выбор оптимальных финансовых показателей;
- раздельные показатели экономической и управленческой деятельности;
- предоставление только нужной информации;
- разделение неустраиваемых и сворачиваемых затрат;
- разделение сворачиваемых и технико-экономических задач;
- стратегический учет нормативных затрат;
- адаптация к будущим переменам [12, 397-413].

Следует подчеркнуть, что опыт внедрения стратегического менеджмента на ЗАО «Ново-Краматорский машиностроительный завод» – «это не механический процесс перенесения зарубежного опыта, а творческий поиск новых, соответствующих нашим реалиям, конкретных мер ... Реализация этой задачи на крупных заводах тяжелого машиностроения, к числу которых относится Новокраматорский машиностроительный завод, приобретает в силу значительной их специфики особую сложность и актуальность» [13, 7].

К этому следует добавить, что радикальное изменение управления заводом, его организационной структуры

сопровождалось и изменением системы бухгалтерского учета с применением компьютеризации и усилением функций управленческого учета. Все осуществленные преобразования описаны в названной монографии и поэтому следует привести заключение авторов преобразований: «Оценивая тот объем, который проведен в ЗАО «НКМЗ» по комплексному совершенствованию системы внутрифирменного бухгалтерского учета, внедрению новаций в методику реорганизации системы оценки, учета и анализа хозяйственной деятельности центров прибыли и их структурных подразделений, созданию информационного обеспечения сквозной интегрированной системы планирования, нормирования и учета затрат, можно сделать вывод, что ... создание системы такого класса, логически встроенной в единую корпоративную информационно-вычислительную систему внутрифирменного управления, имеет принципиальную значимость для заводов, занятых изготовлением уникальной, наукоемкой и сложной продукции в целях усиления их конкурентоустойчивости на мировом и внутреннем рынках. Опыт ЗАО «НКМЗ» подтвердил это достаточно убедительно» [13, 294-295].

Наряду с традиционным изучением опыта ведения управленческого учета на предприятиях США, целесообразным является и обращение к опыту других стран. В связи с этим следует рекомендовать использование недавно вышедшей книги, с развернутым опытом применения управленческого учета в различных организациях. Авторы-составители пишут: «Большинство книг по

учету затрагивают главным образом опыт управленческого учета в США и Японии. И хотя материалов немало, по большей части их распространение ограничивается пределами соответствующих государств. Замысел настоящей книги состоит в том, чтобы познакомить более широкий круг читателей по всему миру с опытом европейских компаний в области управленческого учета» [14, 13]. И далее авторы в пятнадцати ситуационных задачах раскрывают опыт предприятий различных отраслей Великобритании, Германии, Испании, Италии, Норвегии, Финляндии, Франции, Швеции и других стран в организации и использовании управленческого учета.

В условиях развития рыночных отношений и конкуренции товаропроизводителей роль **стратегического и оперативного планирования** на предприятиях существенно возрастает по сравнению с периодом действия командно-административной системы. Следует подчеркнуть, что известный теоретик менеджмента Питер Друкер, рассматривая задачи менеджмента, определил, что «...центральная задача менеджмента в XXI веке заключается в том, чтобы превратить в лидеров перемен как можно больше предприятий... Лидер перемен целенаправленно ищет полезные для себя изменения и знает, как сделать их максимально эффективными для внесений и внутренней организации» [15, 107].

И далее он говорит о том, что: «...успешное лидерство в политике перемен требует также соответствующего планирования финансовой деятельности и бюджетной политики. Оно требует двух самостоятельных бюджетов. Первый – это обычный бюджет: смета текущих расходов, который есть у каждой организации и в котором отражены расходы на поддержание деятельности

организации на существующем уровне. Этот бюджет отражает 80-90% всех расходов организации... Второй бюджет лидера перемен (помимо сметы текущих расходов) – это специальный бюджет расходов будущего (перспективного) развития. Этот бюджет остается стабильным и в хорошие, и в плохие времена. Его величина редко превосходит 10-12% общих затрат организации, и этот показатель одинаков и для коммерческой, и для некоммерческих сфер...» [15, 123, 124].

Вместе с тем научно обоснованной методики такого планирования в стране не выработано. В настоящее время в Украине в качестве такого путеводителя деятельности промышленного предприятия служит учебник профессора Хмельницкого национального университета О.А. Орлова [16]. Но этого недостаточно. Предприятия нуждаются в современной методике планирования хозяйственной деятельности с автоматизацией процесса обработки информации.

В начале 90-х годов прошлого столетия возник интерес к системе контроллинга, разработанной и распространенной на предприятиях Германии в 80-е годы. Появление русского перевода фундаментального труда Дитгера Хана создавало предпосылки четко обоснованного представления о контроллинге. Как указывает автор в предисловии к русскому изданию, «Книга «Планирование и контроль: концепция контроллинга» соединяет теорию и практику в области управления предприятием. Процессы планирования и контроля (ПиК), планово-контрольные расчеты и системы планирования и контроля в разделах с I

по V рассматриваются сначала с точки зрения экономической теории, а затем в разделах с VI по VIII – с точки зрения хозяйственной практики» [17, 5].

В теоретической части книги рассматривается предприятие как целеориентированный центр действий, как система с подсистемами, управление предприятием на основе теории принятия решений. Представлены планирование и контроль как фазы процесса управления и как контур регулирования; планово-контрольные расчеты как выражение количественного планирования и контроля и при различных гипотезах о состоянии внешней среды и способах задания целей.

Автор представляет системный анализ характерных признаков системы ПиК и принципиальные подходы к построению системы ПиК: цели, потенциалы и объекты планирования, систему периодических и непериодических планов. Выделены подсистемы планирования: генеральное целевое планирование, стратегическое планирование, оперативное планирование, сводное общеприемлемое планирование, планирование результата и финансовое планирование.

Большое внимание автор уделяет интегрированным, ориентированным на результат и ликвидность, планово-контрольным расчетам. Отправным пунктом таких расчетов представляются цели предприятия, связи между целевыми показателями результата, прибыльности и ликвидности. Особо выделены интегрированные планово-контрольные расчеты как составляющая концепции контроллинга.

Методика проведения интегрированных планово-контрольных расчетов представлена для предприятий с функциональной организационной структурой и на многозвенных

предприятиях с дивизиональной организационной структурой.

Для первой группы предприятий предлагается методика анализа и прогнозирования состояния внутренней и внешней сферы предприятия, генеральные монетарные цели как объект и результат планирования. Автор раскрывает содержание стратегического планирования, ведения продуктового и производственного планирования, системы управления.

Расчеты в рамках оперативного планирования включают планирование продуктовой программы, альтернативных программ и предпочтительной продуктовой программы. Раскрыта методика плановых и контрольных расчетов в подразделениях предприятия, сбыта, производства, снабжения, НИОКР, составления плановых калькуляций. Финансовое планирование предполагает планирование и контроль затрат, доходов и баланса, выплат и поступлений, инвестиций, внешнего финансирования, резервов ликвидности. В рамках стратегического и оперативного планирования определяются перемены и ограничения в формировании проекта, его структур, фондов исполнения и затрат по проекту. Представлены рекомендации по интеграции проектного планирования в общеоформленное планирование.

Специальная часть книги посвящена особенностям интегрированных планово-контрольных расчетов на многозвенных предприятиях (в концернах) с дивизиональной организационной структурой. Наличие в концерне дочерних предприятий и хозяйственно самостоятельных отделений предполагает разработку генеральных целевых планов, стратегических и опе-

ративных планов и сводных обзоров планово-контрольных показателей, разработку внутриконцерновых трансфертных цен. Раскрыты особенности стратегического оперативного планирования, планирование результата и финансовое планирование на уровне штаб-квартиры концерна.

В разделе «Организация планирования и контроля» раскрываются функции специфических объектов ПиК: штатного отдела планирования на предприятии, отдела контроллинга и финансового отдела, комиссии и проектных групп, внешних сервисных организаций. Следует отметить, что отделы контроллинга рассматриваются не как передаточная инстанция по информации, а как функциональный отдел, содействующий принятию решений при разработке и утверждении планов, консультирующий и проводящий самостоятельные экономические исследования, координирующий разделы плана, ориентирование на результат контроля.

Заключительный раздел посвящен автоматизации обработки информации в системе ПиК. В нем предусмотрена автоматизированная обработка и учет договоров, интегрированная управленческо-информационная система, разработка общей концепции мультифункциональной системы ПиК, разработка банков данных и банков моделей, интегрированная УИС на предприятиях с функциональной и дивизиональной организационными структурами. В разделе описан опыт использования эффективного интегрированного модульного стандартного программного обеспечения для создания УИС.

О тесной связи разработки Д.Хана с практикой предприятий свидетельствуют приведенные часть VI «Стратегическое и оперативное управление в концерне

Даймлер-Бенц: философия и инструментарий» [17, 559-650], часть VII «Планирование и контроль в системе управления концерном Сименс» [17, 651-744] и часть VIII «Создание новой системы управления АООТ «Холдинговая компания «Ленинец», разработка которой велась с участием Д.Хана [17, 745-770].

В 1997-1998 гг. появляются книги по контроллингу в России и Украине. В рамках статьи невозможно обсудить каждую работу в отдельности. Поэтому остановимся на обобщении особенностей публикаций на тему контроллинга.

1. Важнейшей особенностью литературы по контроллингу следует считать стремление к созданию системы контроллинга как «функционально-особенного направления экономической работы на предприятии» [18, 3]. Такой «системный» подход к проблеме можно объяснить и тем, что первые крупные публикации появились до ознакомления с фундаментальным трудом Д.Хана. Ведь в книге «Планирование и контроль: концепция контроллинга» [17] обоснована **концепция контроллинга**, а не создание функционально обособленной системы управления. Авторы работы под редакцией Н.Г. Данилочкиной планированию в предлагаемой системе контроллинга практически не уделяют внимание: в главе 4 рассматривается только разработка бюджета для оперативного контроллинга: описанию планирования авторы выделяют около 8% общего объема книги [18, 65-85].

Между тем и после выхода книги Д.Хана планирование не заняло ведущей основы в содержании контроллинга. В книге Л.А. Сухаревой и С.Н. Петренко представлена модель концепции контроллинга и ни слова о планировании [18, 13], подано

сопоставление оперативного и стратегического контроллинга [18, 19-20], две основные главы 2 и 3 посвящены оперативному контроллингу [18, 54-140], о стратегическом контроллинге речь в книге не идет.

2. В современных условиях система управления предприятием немислима без использования информационных технологий. В уже упоминавшейся книге Д.Хана приведена часть V «Организация и автоматизированная обработка информации в системе ПИК» [17, 499-554]. В этой части дается описание системы автоматизации обработки информации и названы системы программного обеспечения.

Однако эти рекомендации остались не замеченными большинством авторов работ по контроллингу [18, 19, 20].

3. Особенностью литературы по контроллингу в России и Украины является то обстоятельство, что большое внимание в книгах и пособиях уделяется созданию структурной службы контроллинга [18, 146-149; 19, 61-66; 20, 291-293; 21, 334-364].

Кроме замечаний по структурной службе контроллинга на предприятиях следует обратить внимание на место контроллинга в управлении предприятием.

В ранее названной работе дается такое определение: «Контроллинг (управление управлением) является своеобразным механизмом саморегулирования на предприятии, обеспечивающим обратную связь в контуре управления» [18, 7].

В заглавии этой работы записано: «Контроллинг как инструмент управления предприятием». Обратная связь – один из инструментов управления, но контроллинг не может быть над управлением. Приведенное высказывание ставит контроллинг над управлением предприятия, а не инструментом управления. Однако «управление управлением» при

характеристике контроллинга встречается и в работах других авторов.

4. Сравнительный анализ показывает, что система контроллинга, рекомендуемая российскими и украинскими авторами, при различии взглядов по отдельным разделам или положениям, имеет и общее – ни одна из них не прошла испытания внедрением на конкретном предприятии. Эти системы создавались с учетом опыта немецких специалистов, но по содержанию они далеки от них. Отсутствие внедрения систем контроллинга на предприятиях подтверждает тот факт, что в перечисленных работах не упоминается ни одно предприятие с внедрением предложенной системы, а в обобщающей монографии приводятся примеры американской фирмы «ЗМ» и японской фирмы «Matsusita» [21, 35-37] пятнадцатилетней давности, которые к контроллингу никакого отношения не имеют.

Поэтому с сожалением следует констатировать, что рекомендации российских и украинских авторов по контроллингу перспективы не имеют.

В заключение необходимо обсудить проблемы показателей (измерителей) для управления предприятием, особенно для стратегического управления. Эти показатели формируются в планировании, учете и анализе и должны обеспечить комплексную оценку деятельности предприятия и его подразделений.

Действующая система управления предприятием в значительной мере продолжает оставаться в плену планово-административной системы, в которой перспектива развития решалась в центре, а руководство предприятием осуществляло текущее управление

производством по выполнению директивного плана. Этим и предопределяется состав показателей, которые используются в управлении предприятием.

Для обсуждения проблемы показателей для стратегического управления предприятием вспомним мнение известных деятелей. Лорд Кельвин (Уильям Томсон, 1824 – 1907) высказал взгляд на оценки: «Если вы можете оценить то, о чем говорите, и выразить это количественно, тогда вы что-то об этом знаете, но если вы не сможете это оценить и выразить количественно, тогда ваши знания скудны и неудовлетворительны».

Билл Дженсен, автор книги «Простота – новое конкурентное преимущество», считает что «большинство компаний не предоставляют работникам необходимой информации в такой форме и в таком контексте, которые бы отвечали их насущным требованиям. Работать умнее – значит предоставить любые и все необходимые работнику корпоративные данные в такой фирме, которую можно было бы изменить в соответствии с его индивидуальными требованиями».

Из этих высказываний видно, какое значение для качества управления имеет система показателей (измерителей) деятельности предприятия.

Следует обратить внимание на то обстоятельство, что в экономической работе на предприятии используются традиционно количественно определяемые показатели, чаще всего имеющие денежную оценку. Показатели деятельности, которые количественно не выражены, или, другими словами, качественные, нефинансовые показатели, в расчет не принимаются.

Между тем в практике зарубежных предприятий все большее распространение получают качественные,

нефинансовые показатели измерения и оценки деятельности предприятия. В монографии по продвинутому курсу управленческого учета дается такая характеристика качественных, нефинансовых показателей: «Нефинансовые измерители (показатели), такие как качество, не только позволяют оценить текущий уровень продаж, но также являются потенциальным предсказателем уровней будущих продаж. К сожалению, мало организаций, которые систематически предпринимает рассмотрение того, как нефинансовые показатели качества или производительности влияют на уровень прибыльности» [22, 443].

Использование в управлении предприятием только количественно выраженных финансовых показателей влечет за собой снижение эффективности этого управления. В укрупненном плане причины снижения по финансовым показателям состоят в следующем:

не учитываем современных условий деловой среды: стандарты исполнения, основанные на результатах предыдущих периодов, не могут стать хорошими индикаторами возникающих проблем или возможностей в области отношений с клиентами, качества или работы трудового коллектива;

двигаемся вперед, глядя в зеркало заднего вида: отличные финансовые результаты прошлого не дают никакого представления о будущих финансовых результатах;

рассматриваем функциональные области отдельно: без учета специфики современной организации, в которой работа по своему характеру многофункциональная;

жертвуем долгосрочной перспективой: долгосрочные,

создающие стоимость виды деятельности предприятия, такие как исследования и разработки, создание дочерних предприятий и управление отношений с клиентами не принимаются во внимание;

финансовые показатели не подходят для многих уровней организации: сводная информация становится почти неузнаваемой и бесполезной для большинства руководителей и работников в ходе принятия решений [23, 6-7].

К основным финансовым показателям деятельности предприятия относятся: качество изделий и услуг, квалификация персонала, лояльность клиентов, мотивация персонала, своевременная доставка товара, сохранение доли рынка, сохранение клиентской базы, удовлетворенность персонала, уровень обслуживания клиентов. Этим не исчерпывается перечень нефинансовых показателей.

«Руководителя интересует любой тип информации. Так, слух о том, что крупный потребитель не доволен поставленным ему продуктом и хочет сменить поставщика – неколичественная, но важная информация» [24, .8].

В последние 15 лет на базе исследований бизнес-школы Гарвардского университета США создана и развивается система комплексного использования информации в целях управления. Эта система получила название Сбалансированной системы показателей (Balanced Scorecard). В данной статье нет возможности детально описывать систему, укажем на отдельные особенности.

Создатели системы определяют, что она «сохраняет традиционные финансовые параметры, которые отражают исторический аспект уже свершившихся событий. Это несомненно важно для предприятий промышленной эпохи, для которых инвестиции в долгосрочные потенциальные возможности и взаимоотношения с клиентами не были

определяющими с точки зрения
достижения успеха...

Сбалансированная система показателей дополняет систему финансовых параметров, уже свершившихся в прошлом системой оценок перспектив. Цели и показатели данной системы формируются в зависимости от мировоззрения и стратегии каждой конкретной компании и рассматривают ее деятельность по четырем критериям: финансовому, взаимоотношений с клиентами, внутренних бизнес-процессов, а также обучению и развитию персонала» (см. рисунок) [25, 12-13].

В последние годы сбалансированная система показателей получает все большее распространение и достигает высоких результатов эффективности. В течение 2004-2005 гг. опубликовано в переводах с английского основное описание системы [25], рекомендации по внедрению системы в различных организациях – от коммерческих до правительственных, от госпиталей до университетов и местных муниципалитетов [26]. Достигли совершенства описания варианты стратегических карт [27].

Объемный материал названных пособий (более 1200 страниц) не может быть усвоен быстро без глубоких проработок. А после этого весьма целесообразно было бы в Министерстве промышленной политики Украины создать центр сбалансированных систем показателей, который бы организовал рабочий семинар с участием МАГ КОНСАЛТИНГ и разработать согласованный с предприятиями план внедрения системы.

Литература

1. Статистичний щорічник України за 2003 рік / За ред. О.Г.

Осауленка. – К.: Консультант, 2004. – 632 с.

2. Народне господарство України у 1991 році: Статистичний щорічник / Міністерство статистики України. – К.: Техніка, 1992. – 468 с.

3. Crowningshield and G.L Bettista. The Accounting Revolution // Management Accounting. – 1966. – July. – P. 30-39.

4. Учет в управлении промышленными предприятиями США: Пер. с англ. – М.: Изд-во иностр. лит-ры, 1957. – 186 с.

5. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

6. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Підручник для ВНЗ. – К.: Книга, 2004. – 544 с.

7. Апчёрч А. Управленческий учет : принципы и практика: Пер.с англ. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952с.

8. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. *Управленческий учет*, 10-е изд.: Пер. с англ. – СПб: Питер, 2005. – 1008 с.
9. Голов С. *Проблемы и перспективы реформирования бухгалтерского учета в Украине // Бухгалтерский учет и аудит*. – 2000. – №11.
10. Райан Б. *Стратегический учет для руководителя: Пер. с англ.* – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
11. Шанн Джон, Говиндараджан Виджей. *Стратегическое управление затратами: Пер. с англ.* – СПб: Бизнес-Микро, 1999. – 487 с.
12. Уорд Кит. *Стратегический управленческий учет: Пер. с англ.* – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2002. – 448с.
13. Скударь Г.М. *Управление конкурентоспособностью крупного акционерного общества: проблемы и решения*. – К.: Наук. думка, 1999. – 496 с.
14. *Практика управленческого учета. Опыт европейских компаний: Пер. с англ.* – К.: Юрашкевич и др. – Мн.: Новое знание, 2004. – 416 с.
15. Друкер П.Ф. *Задачи менеджмента в XXI веке: Учеб. пособие: Пер. с англ.* – М.: Издат. дом “Вильянс”, 2001. – 272 с.
16. Орлов О.О. *Планування діяльності промислового підприємства: Підручник*. – К.: Скарби, 2002. – 336 с.
17. Хан Д. *Планирование и контроль: концепция контроллинга / Пер. с нем.* – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
18. *Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.* – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
19. Сухарева Л.С., Петренко С.Н. *Контроллинг – основа управления бизнесом*. – Донецк: НОРД компьютер, 2000. – 210 с.
20. Петренко С.Н. *Контроллинг: Учеб. пособие*. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с.
21. Пушкар М.С., Пушкар Р.М. *Контролінг інформації на підсистемах стратегічного менеджменту: Монографія*. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.
22. Kaplan R.S., Atkinson A.A., *Advanced Management Accounting. Third Ed.* – Upper Saddle River: Prentic-Hall, 1998. – 798 p.
23. Нивен П.Р. *Сбалансированная система показателей – шаг за шагом: Максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов: Пер. с англ.* – Днепропетровск: Баланс – Клуб, 2003. – 328 с.
24. Кукукина И.Г. *Управленческий учет: Учеб. пособие*. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 400 с.
25. Каплан Р.С., Нортон Д.П. *Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию*. – 2-е изд., испр. и доп.: Пер.с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2004. – 320 с.
26. Каплан Р.С., Нортон Д.П. *Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей: Пер.с англ.* – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2004. – 416 с.
27. Каплан Р.С., Нортон Д.П. *Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты: Пер.с англ.* – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2005. – 512 с.