

Thought of) // MIT Sloan Management Review. Fall2009, Vol. 51 Issue 1. p. 27-30.

11. Searching for Sustainability. Value creation in an Era of Diminished Expectations. BCG ( Boston Consulting Group). The 2009 Value creator report.
12. Werbach, Adam. When Sustainability Means More Than Green // McKinsey Quarterly. 2009, Issue 4, p. 74-79.
13. The World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) Sustainable development reporting. Striking the balance. 2005

### **Система сбалансированных показателей как инструмент стратегического управленческого учета научно-исследовательской и опытно-конструкторской деятельности**

д.э.н. проф. Вахрушина М.А.

*Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации  
(499) 144-95-38, vakhrushina@mail.ru*

*Аннотация.* В современных условиях инновационного развития эффективность предприятий автопрома (техническое совершенство и экономичность проектируемых моделей, а в конечном счете их конкурентоспособность на международном и российском рынках) во многом предопределяется успешностью работы подразделений, осуществляющих НИОКР. Использование в качестве ключевых показателей оценки этой деятельности исключительно финансовых критериев все меньше удовлетворяет менеджеров и собственников компаний. Недооценка нефинансовых показателей ставит под сомнение возможность реализации разработанной ими стратегии. Разрешению этого противоречия способствует использование системы сбалансированных показателей, подходы к внедрению которой применительно к НИОКР предложены в данной статье.

*Ключевые слова:* стратегический управленческий учет, система сбалансированных показателей, конкурентоспособность, внутрифирменное управление, НИОКР

В последние годы условия функционирования организаций меняются. На макроуровне это связано с тем, что индустриальная экономика постепенно трансформируется в информационную. На рубеже смены эпох видоизменяется менеджмент – он все более приобретает стратегическую направленность. Основной целью стратегического менеджмента становится разработка обобщенной стратегии организации, направленной на достижение будущего устойчивого преимущества перед конкурентами бизнеса в целом или какой-либо его части.

Вслед за менеджментом меняется и управленческий учет, он все более приобретает стратегическую направленность. Стратегический управленческий учет можно определить как прогнозно-учетную систему организации, устанавливающую соответствие финансовых и нефинансовых целей организации ее корпоративной стратегии, способствующую выявлению конкурентных преимуществ организации на различных стадиях ее жизненного цикла. Не ограничиваясь сбором информации об организации, этот вид учета аккумулирует данные о внешней среде, в первую очередь, о деятельности конкурентов, сигнализирует о необходимости внесения изменений в стратегию организации. Обладая собственным набором планов и показателей, стратегический управленческий учет обеспечивает взаимосвязь между стратегической и оперативной деятельностью организации, ее корпоративной стратегией и финансовыми целями.

Одной из базовых концепций стратегического управленческого учета является система сбалансированных показателей (ССП), разработанная учеными Гарвардской школы бизнеса Робертом С. Капланом и Дейвидом П. Нортонем в 1990 г. Она основана на причинно - след-

ственных связях между стратегическими целями, отражающими их параметрами и факторами достижения запланированных результатов.

ССП складывается из четырех составляющих: финансовая; клиентская; внутренние бизнес-процессы; обучение и развитие персонала. Выделение указанных направлений обусловлено тем, что они являются основными факторами создания стоимости компании.

Общее представление о содержании ССП и ее целевых установках дает рисунок 1.

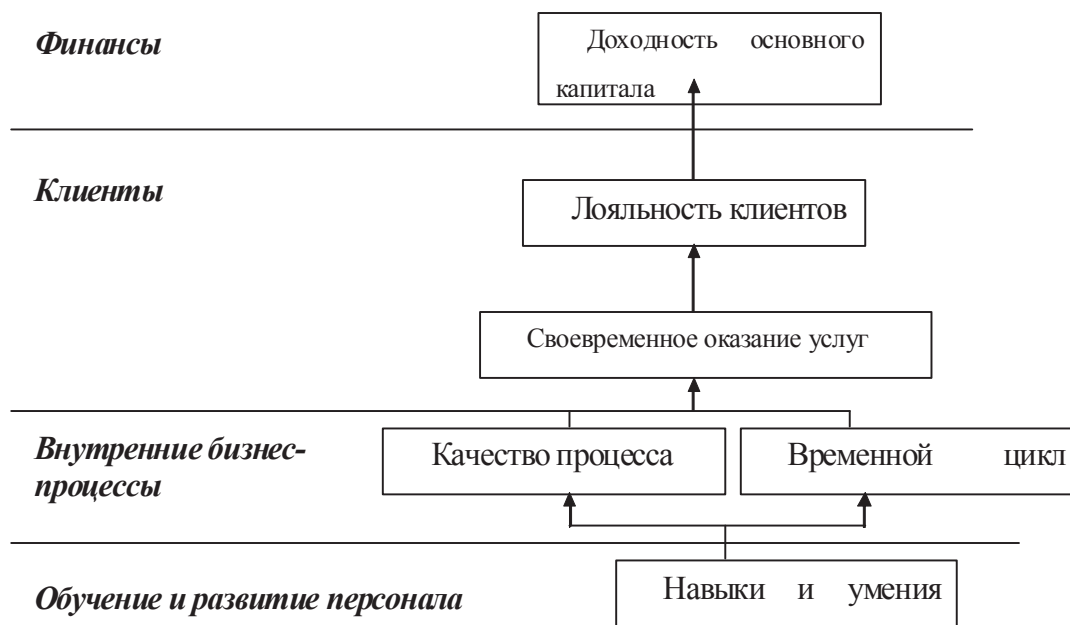


Рисунок 1. Содержание и целевые установки ССП

Видно, что ССП рассматривает финансовый блок лишь как одну из четырех равнозначных составляющих, отдавая должное другим рыночным факторам: взаимоотношениям с потребителями, операционной эффективности и человеческому потенциалу. Внимание уделяется не столько отдельным показателям, сколько их взаимодействию и сбалансированности. Это позволяет прогнозировать темпы роста бизнеса, выявляя вероятность возможных отклонений от плана.

ССП позволяет организации разрабатывать стратегию развития, ориентированную на потребителя товаров и услуг высочайшего качества по соответствующим ценам, а не на достижение краткосрочных целей снижения себестоимости и конкуренции на основе низких цен.

Система сбалансированных показателей, связанных по принципу «причина-следствие», является не только стратегией организации, но и средством ее реализации. Она показывает, каким образом инвестиции в переобучение персонала, информационные технологии и т.д. повлияют на улучшение финансовой деятельности предприятия. Стратегия организации превращается в систематизированную, всем понятную последовательность шагов – микрозадач, выполнение которых контролируется на разных уровнях управления.

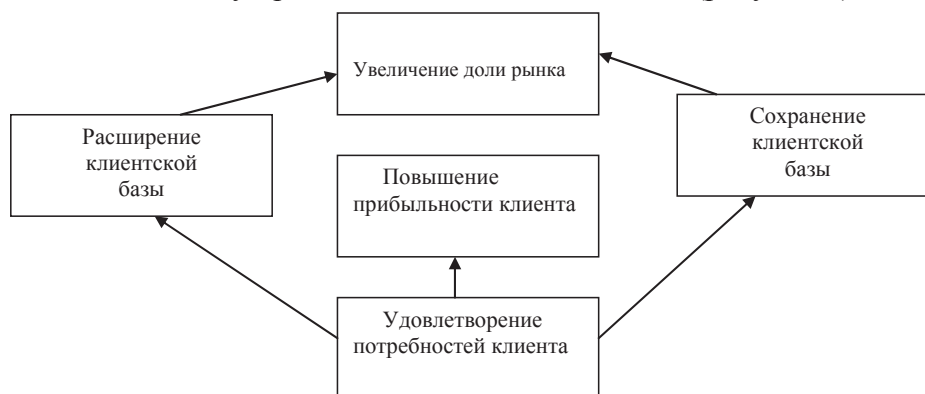
ССП побуждает организацию установить взаимосвязь между корпоративной стратегией и финансовыми целями, которые, в свою очередь, являются ориентирами при определении задач и параметров других составляющих. В ряде случаев показателями *финансовой составляющей* ССП становятся показатели роста дохода, снижения себестоимости и повышения производительности, оптимального использования основных средств и сокращения рисков, и этими показателями оценивается деятельность всех менеджеров.

В дополнение к задаче увеличения доходности посредством роста, сокращения себестоимости, повышения производительности и использования активов большинство компаний обязательным показателем считают управление рисками, и, если это стратегически оп-

равдано, включают его в финансовую составляющую своей ССП.

Ключевыми показателями *клиентской составляющей* ССП чаще всего являются: доля рынка; сохранение клиентской базы; расширение клиентской базы; удовлетворение потребностей клиентов; прибыльность клиента.

Они составляют цепочку причинно-следственных связей (рисунок 2):



**Рисунок 2. Взаимосвязь ключевых показателей клиентской составляющей ССП**

Оценка и анализ показателя прибыльности клиента могут привести к заключению о том, что некоторые целевые клиенты являются убыточными (особенно это касается новых клиентов, на завоевание которых были потрачены существенные средства). Работа с убыточными клиентами «с большим стажем» может потребовать, например, пересмотра ценовой политики или реорганизации производства и доставки товаров и услуг. Стратегия компании в этом случае может иметь следующий вид (таблица 1).

Таблица 1

**Стратегия компании в отношении прибыльных и неприбыльных клиентов**

Клиенты	Прибыльные	Неприбыльные
Целевой сегмент	Сохранить	Трансформировать
Нецелевой сегмент	Контролировать	Прекратить сотрудничество

После установления финансовых и клиентских целей разрабатывают задачи и показатели для внутренних бизнес-процессов. Традиционные системы оценки фокусируются на снижении себестоимости, улучшении качества и сокращении операционного цикла уже существующих процессов. ССП выявляет те из них, которые являются наиболее значимыми для получения высоких результатов для потребителей и акционеров. Зачастую при этом обнаруживаются новые внутренние процессы, требующие совершенствования.

Разработка ССП позволяет каждому подразделению понять общие бизнес-задачи и определить собственную роль в их решении. ССП становится общей моделью бизнеса, в создании и реализации которой участвуют все сотрудники организации.

Последней составляющей ССП является *обучение и развитие персонала*. Ключевые показатели здесь - удовлетворенность персонала условиями труда, уровнем его оплаты, социальным пакетом, предоставляемым работодателем, возможностью профессионального роста и продвижения по служебной лестнице и др. Очевидно, что без позитивного настроения сотрудников организация не сумеет достичь поставленных производственно-финансовых задач. Другим, не менее важным показателем этой составляющей ССП является наличие информационных систем. В последние годы появились специализированные информационные продукты, позволяющие автоматизировать работу с ССП.

Стратегические задачи организации и показатели их выполнения, определенные ССП, доводятся до всех сотрудников с помощью информационных писем, сообщений, видео и электронной почты. Как только все сотрудники поймут, каковы общие стратегические задачи

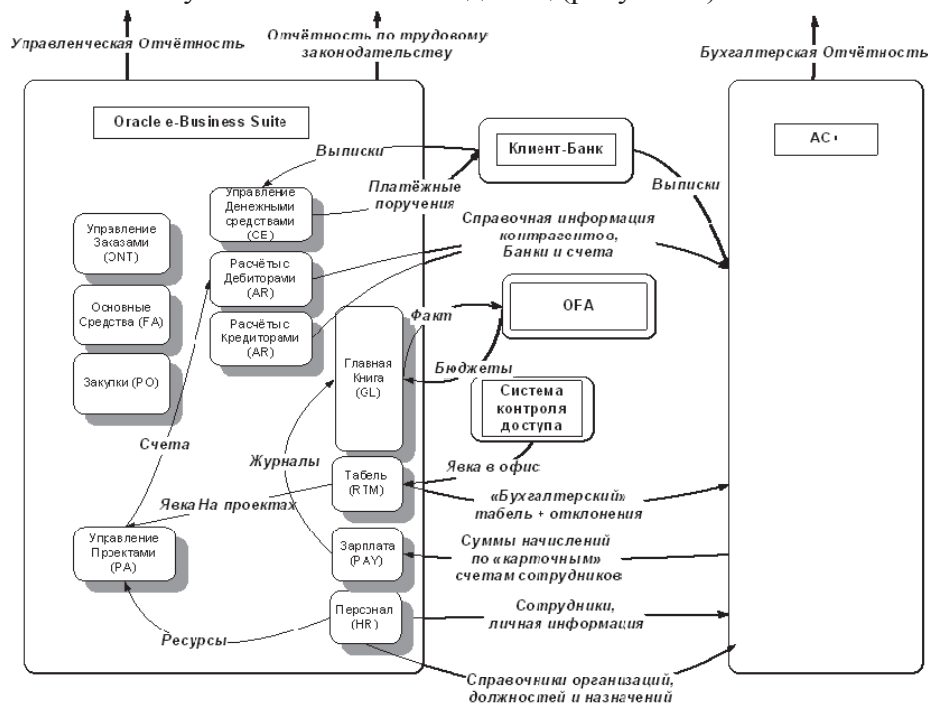
и показатели, они смогут самостоятельно формулировать задачи на своем уровне, внося личный вклад в реализацию стратегии организации.

Созданная однажды, ССП не является статично неизменной. Постепенно, по мере использования системы управления ключевыми процессами становится ясно, какие показатели не информативны, какие нуждаются в доработке, какие показатели утратили свою репрезентативность, какие критерии следует включить в систему дополнительно. Реформировать ССП приходится и в связи с изменениями, происходящими в самом бизнесе организации.

Как отмечалось ранее, каждый показатель, включенный в ССП, должен быть звеном в цепи причинно-следственных связей, которая доводит до каждого работника организации смысл ее стратегии. Очевидно, что каждой организации свойственны технико-экономические и организационно-правовые особенности, в связи с чем ССП в каждом конкретном случае должна иметь собственное наполнение. В этой связи рассмотрим особенности функционирования российских организаций (бизнес-единиц), функционирующих на рынке интеллектуально емкой машиностроительной продукции, основным направлением деятельности которых является осуществление научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР). В автомобилестроении такие подразделения ответственны за выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и экспериментальных работ по созданию образцов автомобильной техники.

Инновационного развития страны требует новых форм управления. В связи с этим определим подходы к внедрению ССП в деятельности, относящейся к НИОКР. Техно-экономические особенности бизнес-единиц, осуществляющих НИОКР в автомобилестроении, состоят в следующем: позаказный тип организации производства; производство, как правило, представлено выполнением разовых заказов; количество модификаций выпускаемой продукции практически неограниченно; срок выполнения отдельного заказа может составлять от нескольких месяцев до нескольких лет.

На практике могут применяться следующие решения в части информационного обеспечения управленческого учета таких бизнес-единиц (рисунок 3).



**Рисунок 3. Схема информационного обеспечения управленческого учета бизнес-единицы, осуществляющей НИОКР**

Разработке ССП должно предшествовать создание стратегии и определение ее ключе-

вых положений. «Важным свойством системы BSC является тот факт, что ее внедрение носит каскадный характер»[2]. То есть сначала ССП должна быть определена на уровне организации в целом и на уровне ее стратегических бизнес-единиц, а уже после распространена по всей организации и доведена до каждого работника. Необходимо прохождение ряда этапов:

- представить стратегию в виде, понятном всем сотрудникам бизнес-единицы;
- разделить ответственность за выполнение стратегии между всеми участниками проекта;
- создать механизм стратегического контроля, позволяющий отслеживать выполнение сформулированной стратегии.

До разработки и внедрения ССП оценка состояния бизнес-единицы по четырем рассмотренным ранее проекциям может быть представлена в следующем виде (таблица 2).

Таблица 2

### Оценка состояния бизнес-единицы, осуществляющей НИОКР

Перспективы (по Нортону и Каплану)			
Финансы	Клиенты	Бизнес-процессы	Обучение и развитие
Норма прибыли выше среднеотраслевой, но имеет тенденцию к снижению	Конкурентный рынок обладает отрицательными темпами роста	Бизнес - процессы отлажены, но экономическое обоснование осуществляется приближенными методами	Персонал не удовлетворен низкой зарплатой по сравнению с другими отраслями, хотя уровень оплаты в бизнес-единице выше среднеотраслевого

Затем, опираясь на сформулированную стратегию, необходимо определить максимально широкий набор целей бизнес-единицы, сгруппировав их по проекциям.

Стратегические цели могут быть такими, как представлено в таблице 3.

Таблица 3

### Начальный список целей для ССП

Проекция ССП	Цели
Финансы	1. Повышение оборачиваемости капитала 2. Снижение управленческих расходов 3. Достижение стабильно растущей прибыли 4. Увеличение стоимости компании 5. Увеличение экономической прибыли 6. Увеличение доли рынка 7. Увеличение рентабельности инвестированного капитала
Клиенты	8. Расширение набора услуг, предлагаемых заказчикам 9. Создание ассоциации субподрядчиков для координации действий по повышению качества предоставляемых услуг 10. Расширение географии поставщиков 11. Строгое соблюдение обязательств
Бизнес - процессы	12. Сокращение сроков подготовки тендерной документации 13. Увеличение числа проектов, выполняемых бизнес-единицей 14. Сокращение простоев в ходе выполнения проектов 15. Внедрение методов управления рисками проектов 16. Создание базы данных субподрядчиков для снижения рисков выбора исполнителей работ в проектах 17. Повышение эффективности маркетинговых коммуникаций
Образование и рост	18. Повышение профессионального уровня сотрудников 19. Повышение мотивации персонала 20. Развитие системы наставничества 21. Снижение текучести работников

Следующим этапом должно стать критическое рассмотрение стратегических целей и отбор из начального списка тех, которые заслуживают включения в ССП. Это осуществляется в ходе командной работы. Последовательно рассматривается каждая цель списка. При

этом участники обсуждения должны высказать свое мнение о ней, отвечая на следующие вопросы [4]:

- Согласуется ли эта цель со стратегией? Если да, то каким именно положениям стратегии она соответствует?
- Достаточно ли конкретно определена данная цель, не нужно ли ее сформулировать более точно?

Таким образом, после общего обсуждения и выработки решений из первоначального списка остаются только цели, предназначенные для включения в ССП. Они распределяются на группы, соответствующие выбранным проекциям.

Цели, не соответствующие стратегии компании, исключаются из дальнейшего рассмотрения.

Применительно к деятельности исследуемой бизнес-единицы, осуществляющей НИОКР, после критического рассмотрения перечня целей в ССП могут войти следующие (таблица 4):

Таблица 4

#### Список целей, включенных ССП

Проекция	Цели
Финансы	1. Увеличение экономической прибыли 2. Увеличение доли рынка 3. Увеличение рентабельности инвестированного капитала
Клиенты	4. Расширение набора услуг, предлагаемых заказчикам 5. Развитие центров послепродажного обслуживания 6. Строгое соблюдение обязательств
Бизнес-процессы	7. Полный переход на безбумажный вариант проектирования 8. Увеличение числа проектов, выполняемых компанией 9. Четкое планирование графика выполнения проектов
Обучение и развитие персонала	10. Повышение профессионализм сотрудников 11. Повышение удовлетворенности персонала 12. Повышение мотивации персонала 13. Удержание работников (снижение текучести кадров)

Как видно из таблицы 4, в ССП вошли 13 целей из первоначального списка.

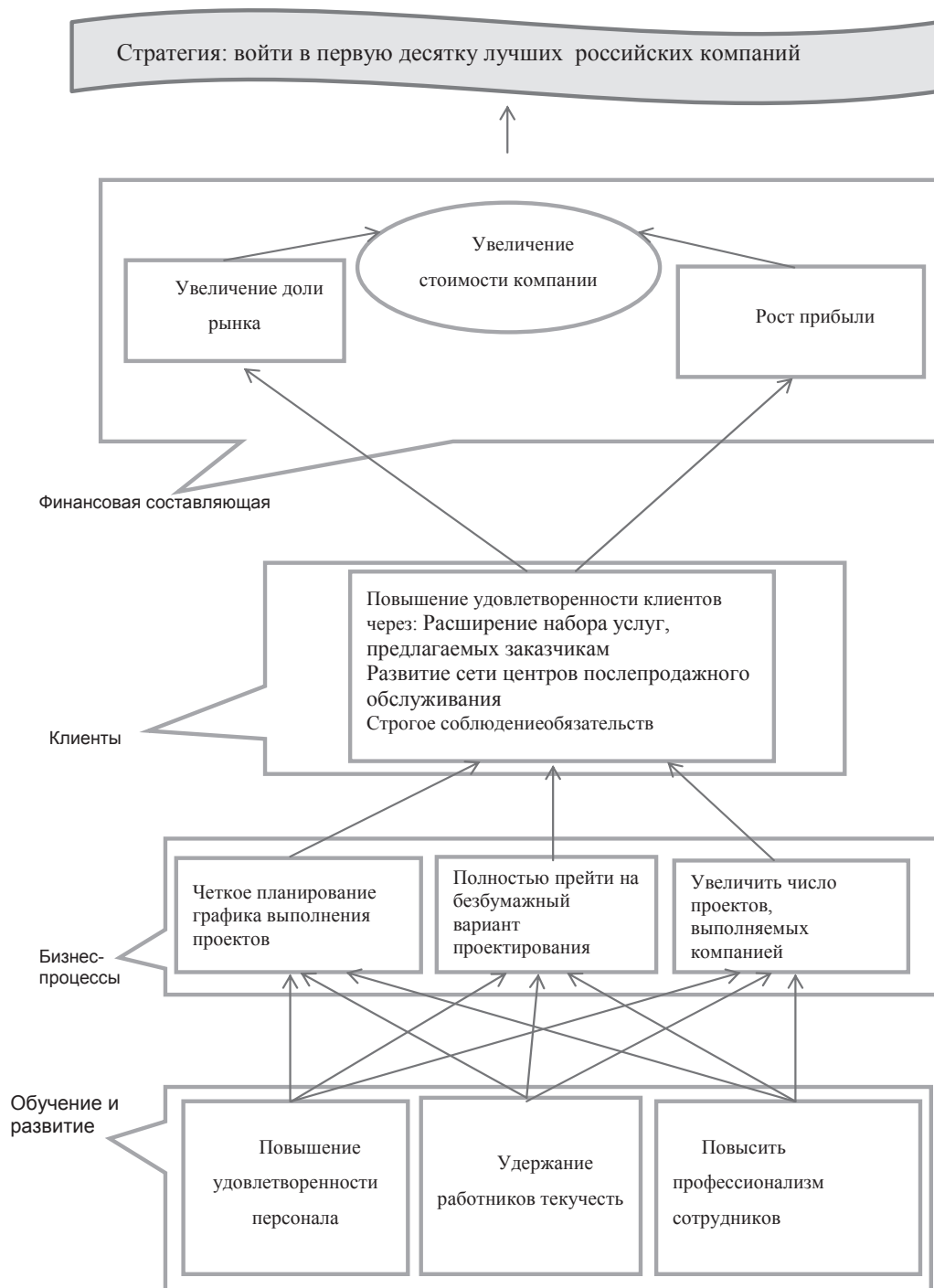
В завершение данного этапа работы необходимо документировать цели, включенные в ССП. Кроме наименования целей, итоговый документ должен содержать их развернутые определения, поясняющие смысл формулировок, а также обоснование целей (по какой причине они включены в ССП). Для каждой цели указываются исполнители и координатор, отвечающий за организацию действий, обеспечивающих ее достижение.

Создатели ССП Д. Нортон и Р. Каплан определили корпоративную стратегию как цепочку причинно-следственных связей. Взаимосвязь стратегических целей бизнес-единицы, осуществляющей НИОКР, представлена на рисунке 4.

Главной стратегической целью бизнес-единицы является увеличение благосостояния акционеров через увеличение продаж, оптимизацию затрат и рост эффективности использования активов. Данной стратегической цели можно добиться путем увеличения стоимости компании, что может быть реализовано за счет роста доли рынка и приращения прибыли. Увеличению доли рынка, в свою очередь, будет способствовать повышение удовлетворенности потребителей, в основе которого будет лежать расширение набора услуг, предлагаемых заказчикам, развитие центров послепродажного обслуживания, строгое соблюдение обязательств. Оптимизация внутренних бизнес-процессов достигается за счет введения системы наставничества и повышения профессионального уровня руководства.

На основе стратегических карт разрабатывается ССП. Обычно формируют от 3 до 10 показателей на каждую цель. После этого руководство компании выбирает основные показатели, которые и послужат основой для построенной системы. Естественно, что управлять на

основании 100 показателей одновременно невозможно, поэтому уменьшение количества показателей до 10-15 является необходимым [5]. Возможные показатели, учитывающие специфику научно-исследовательской и опытно-конструкторской деятельности, представлены в таблице 5.



**Рисунок 4. Стратегическая карта бизнес-единицы, осуществляющей НИОКР**

Рентабельность инвестированного капитала (ROIC) предлагается рассчитывать по следующей формуле [3]:

$$ROIC = \frac{NOPLAT}{IC} = \frac{NOPLAT}{Выручка} \times \frac{Выручка}{IC}$$

где: NOPLAT – чистая прибыль от основной деятельности за вычетом налогов, рассчитыва-

ется по формуле:

$NOPLAT = \text{Выручка от продаж} - \text{Себестоимость продаж} - \text{Коммерческие и административные расходы} - \text{Амортизационные отчисления} - \text{Налог на прибыль}$   
 IC – инвестированный капитал.

Таблица 5

**ССП, разработанная для бизнес-единицы, осуществляющей НИОКР**

Проекция	Цель	Показатель
Финансы	Максимизация экономической прибыли	Чистая прибыль Добавленная экономическая стоимость (EVA)
	Увеличение доли рынка	Доля рынка
	Увеличение рентабельности инвестированного капитала	Рентабельность инвестированного капитала (ROIC)
	Минимизация налоговой нагрузки	Доля налогов в выручке
	Расширение набора услуг, предлагаемых заказчикам	Количество новых контрактов Количество рекламаций Количество упущенных заказчиков
	Развитие центров послепродажного обслуживания	
	Строгое соблюдение обязательств	
Бизнес-процессы	Полный переход на безбумажный вариант проектирования	Доля проектов, выполненных полностью в безбумажном варианте
	Увеличение числа проектов, выполняемых компанией	Доля рынка Количество новых контрактов
	Четкое планирование графика выполнения проектов	Доля проектов исполненных с отклонениями фактических результатов от запланированных
Обучение и развитие персонала	Повышение профессионального уровня сотрудников	Затраты на обучение персонала Освоение бюджета на обучение
	Повышение удовлетворенности персонала	Индекс удовлетворенности персонала
	Удержание работников (снижение текучести кадров)	Количество увольнений по компании (за месяц, год)
	Повышение мотивации персонала	Количество внесенных предложений в расчете на одного работника Отношение количества внедренных предложений к внесенным предложениям Выданные вознаграждения

Показатель «увеличение доли рынка» можно рассчитать как отношение выручки бизнес-единицы к общей выручке аналогичных компаний на российском рынке.

Напомним, что перед компанией стоит цель увеличения чистой прибыли и экономической добавленной стоимости. Известно, что она напрямую зависит от чистой прибыли (NOPLAT), а та в свою очередь – от выручки, тогда для более полного описания финансового аспекта можно использовать дополнительные показатели, такие как прирост выручки и контроль непроизводственных накладных расходов.

$$\text{Прирост выручки} = \frac{(B'' - B') \times 100\%}{B'}$$

где:  $B''$  – выручка на конец данного отчетного периода;

$B'$  – выручка на конец предыдущего отчетного периода;

Контроль непроизводственных накладных расходов можно производить по показателю



их доли в выручке: 
$$\frac{\text{Непроизводственные накладные расходы}}{\text{Выручка}}$$
.

### Выводы

Представленные взаимосвязи позволяют заключить, что концепция экономической добавленной стоимости может быть интегрирована в систему сбалансированных показателей.

Очевидно, что созданная организацией система сбалансированных показателей нуждается в последующем мониторинге, а ключевые показатели – в учете. Применение ССП позволяет комплексно, в стратегической перспективе, анализировать и оценивать эффективность бизнеса организации.

Таким образом, система сбалансированных показателей позволяет:

- идентифицировать и систематизировать ключевые инициативы бизнеса, сформулировав на этой основе стратегию организации;
- довести ее до сведения всех работников организации;
- согласовать цели и задачи подразделений и каждого работника с выработанной стратегией;
- периодически на регулярной основе проводить анализ достигнутых стратегических результатов;
- создавать обратную связь для получения информации и своевременного изменения стратегии в случае необходимости;
- согласовать стратегические задачи с долгосрочными целями и годовыми бюджетами.

ССП позволяет объединить процессы стратегического планирования и бюджетирования. Одновременно с определением главных целевых стратегических показателей, рассчитанных на три-пять лет, менеджмент прогнозирует их на следующий финансовый год, оценивая, как далеко компания сможет продвинуться за 12 мес. Имея краткосрочные прогнозы всех показателей ССП, на ежемесячных и квартальных совещаниях, менеджеры могут анализировать ход их выполнения.

### Литература

1. Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисова Л.И. Стратегический управленческий учет: Полный курс МВА. – М.: Рид Групп, 2011.
2. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Пер. с англ. - М : ЗАО "Олимп-Бизнес", 2003.
3. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. Изд. 2-е. - М : Издательство ЛКИ, 2008.
4. Кочнев А.Ф. Разработка сбалансированной системы показателей: шаг за шагом / [http://www.iteam.ru/publications/strategy/section\\_27/article\\_3958](http://www.iteam.ru/publications/strategy/section_27/article_3958).
5. Федосеев А. Открывая новые горизонты управления // Управление компанией. 2003. № 9.

### **Анализ тенденций изменения конкурентоспособности основных брендов на автомобильном рынке РФ**

к.э.н. Захаров А.В.  
 Университет машиностроения  
 inko@pochta.ru

*Аннотация.* В статье приводится анализ конкурентоспособности брендов российского рынка легковых автомобилей.

*Ключевые слова:* автомобильный рынок, конкурентоспособность

Исследование выполнено при поддержке Российского гуманитарного научного фонда.  
 Проект № 11-02-00283