Управленческий учет :Стратегический аспект

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Алексеева, Ольга Вячеславовна  
  
**Год:**

2003

**Автор научной работы:**

Алексеева, Ольга Вячеславовна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

223

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Алексеева, Ольга Вячеславовна

ВВЕДЕНИЕ.

1. СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И ПРОБЛЕМЫ ЕГО РАЗВИТИЯ.

1.1 Современное состояние и проблемы управленческого учета. История, предпосылки возникновения и развития стратегического управленческого учета.

1.2 Раскрытие сущности стратегического управленческого учета.

1.3 Особенности практического внедрения стратегического управленческого учета на предприятиях.

2. СИСТЕМА СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ (THE BALANCED SCORECARD;

BSC), КАК ЭФФЕКТИВНЫЙ ИНСТРУМЕНТ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО

УЧЕТА.

2.1 Система сбалансированных показателей - основное содержание.

2.2 Проблемы внедрения системы сбалансированных показателей.

2.3 Программное обеспечение и информационные системы для поддержания системы сбалансированных показателей.

2.4 Перспективы развития системы сбалансированных показателей.

3. ИНТЕГРАЦИЯ СИСТЕМЫ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ С ДРУГИМИ

СОВРЕМЕННЫМИ МЕТОДАМИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.

3.1 Модель экономической добавленной стоимости (Economic Value Added; EVA).

3.2 Учет затрат по видам деятельности (Activity based costing; ABC).

3.3 Особенности интеграции системы сбалансированных показателей с учетом затрат по видам деятельности и моделью экономической добавленной стоимости.

4. АДАПТАЦИЯ СИСТЕМЫ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ НА РОССИЙСКИХ

ПРЕДПРИЯТИЯХ.

4, 4.1 Описание объекта исследования.

4.2 Внедрение системы сбалансированных показателей на российском предприятии.

4.3 Основные особенности внедрения системы сбалансированных показателей на российском предприятии.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Управленческий учет :Стратегический аспект"

К настоящему времени управленческий учет сформировался в достаточно комплексную область бухгалтерского учета, которая продолжает интенсивно развиваться. В отношении особенностей дальнейшего развития данного направления высказываются совершенно различные точки зрения. Так, одни исследователи полагают, что новшества разрушают основы управленческого учета, как уже вполне сложившегося направления, в то время как другие считают, что изменения вуправленческом учете открывают обширные возможности для его дальнейшего развития и применения.

В 80-е годы XX века управленческий учет в развитых странах (например, США, странах Западной Европы), подвергся очень серьезной критике, в связи с чем взгляды на данное направление претерпели существенные изменения. Критики традиционного управленческого учета, сложившегося к 80-м годам, отмечали, что он потерял самостоятельность и постепенно превращается в некое вспомогательное средство для финансового учета, также традиционный управленческий учет слишком концентрируется на внутренних аспектах деятельности компании, забывая при этом о внешней среде, традиционные системы учета затрат часто поставляют некорректную информацию, которая не пригодна для принятия эффективных управленческих решений в современных условиях. Все это вместе свидетельствовало о том, что традиционный управленческий учет не удовлетворял производственным и конкурентным требованиям предприятий, которые успели сложиться к тому моменту в бизнес-среде.

Дальнейшие исследования в области управленческого учета привели теоретиков и практиков данной дисциплины к выводу о том, что управленческий учет еще не исчерпал себя, как направление, которое необходимо для поддержания процесса управления на предприятии и для принятия эффективных управленческих решений. Таким образом, согласно практике развитых стран, управленческий учет значительно расширил свои границы и уже не представляет собой только учет, как таковой, напротив, управленческий учет сочетает в себе, как минимум следующие процессы: собственно учет, анализ, планирование и контроль.

Так, в соответствии с передовыми современными представлениями управленческий учет - это неотъемлемая часть управления предприятием, требующая идентификации, формирования, представления, интерпретации и использования информации, относящейся к: формулированию бизнес-стратегии; планированию и контролю видов деятельности; анализу и принятию управленческих решений; эффективному использованию ресурсов; повышению производительности и увеличению стоимости компании; сохранению материальных и нематериальных активов; корпоративному руководству и внутреннему контролю.

Изменения, происходящие в теории и практике управленческого учета в развитых странах (США, страны Западной Европы) прежде всего связаны с тем, что возникли новые потребности для удовлетворения основной цели современных предприятий -повышения эффективности деятельности, как в краткосрочном, так и в долгосрочном периоде. По мнению многих исследователей, в настоящее время и особенно в будущем - лучшим путем выживания предприятий вдолгосрочном периоде будет забота о нуждах и желаниях всех наиболее заинтересованных в деятельности ^ предприятия сторон. Так, опыт многих межнациональных корпораций показывает на сколько серьезное влияние могут оказывать на предприятие потребители, сотрудники, поставщики, законодательная власть, общественные движения и организации. Следовательно, в настоящее время недостаточно ориентироваться только на акционеров предприятия, игнорируя при этом другие группы заинтересованных лиц, которые в значительной мере могут повлиять на деятельность предприятия.

Таким образом, очень пристальное внимание в настоящее время уделяется стратегическому управленческому учету, как перспективному виду управленческого учета. Несмотря на то, что стратегический управленческий учет возник относительно недавно, он уже сформировался в достаточно обширное направление, которое требует определенной научной систематизации. В свете перечисленных выше особенностей современной бизнес-среды в последние 10 лет большое внимание щ уделялось разработке и поиску технологий, направленных на повышение объективности оценки эффективности деятельности предприятий в современных динамичных и жестких условиях конкуренции.

Одним из самых новых подходов в управленческом учете (в частности, в стратегическом управленческом учете) является система сбалансированных показателей (The Balanced Scorecard, BSC), которая позволяет осуществлять комплексное управление предприятиями и производить оценку эффективности их деятельности. И хотя история данного подхода насчитывает всего около десяти лет, во многих развитых странах он получил очень широкое развитие как в теории так и на практике, как наиболее эффективный метод управления современным бизнесом.

В настоящее время в России стратегический управленческий учет находится в 4 стадии зарождения, российские публикации и исследования в области стратегического управленческого учета практически отсутствуют.

Поэтому у российских предприятий имеется благоприятная возможность использовать все самые лучшие технологии, которые сформировались и успешно используются к настоящему моменту в мире. Основным вопросом, который встает при использовании современных технологий управленческого учета, зарекомендовавших себя в странах Западной Европы и США, каковы особенности применения данных технологий в России.

Цель и задачи исследования. В связи с вышесказанным целью данной работы является исследование особенностей стратегического управленческого учета, как нового направления развития бухгалтерского управленческого учета, и на этой основе разработка методологических положений и практических рекомендаций по адаптации технологий стратегического управленческого учета на российских предприятиях.

В рамках данной цели были определены следующие задачи:

1. Обобщить современные тенденции развития, методологию и инструментарий управленческого учета, сформировавшегося в мире (в развитых странах) к настоящему моменту.

2. Раскрыть особенности и сформулировать основные задачи стратегического управленческого учета, как нового прогрессивного направления управленческого учета.

3. На основе изучения инструментария стратегического управленческого учета, обосновать возможности адаптации современных методов стратегического управленческого учета на российских предприятиях.

4. Выявить особенности системы сбалансированных показателей и обосновать возможность ее внедрения на российских предприятиях в современных условиях, оценить возможности и особенности интеграции системы сбалансированных показателей с другими прогрессивными методами управленческого учета (в частности, с учетом затрат по видам деятельности и моделью экономической добавленной стоимости) на российских предприятиях.

5. Разработать систему сбалансированных показателей для российского предприятия (на примере сети супермаркетов).

Предмет и объект исследования. Предметом исследования явилось информационно-аналитическое обеспечение принимаемых стратегических решений, а также совокупность теоретических, методологических и организационно-методических вопросов стратегического управленческого учета, включая анализ зарубежного опыта, имеющегося на настоящий момент в данной области, и возможности внедрения и применения стратегического управленческого учета на российских предприятиях. Объектом исследования избраны инвестиционная компания ООО «МКБ-Холдинг», ОАО «Концерн Россиум» (а именно сеть супермаркетов, входящая в его состав), аудиторская фирма ООО «Лайф-Бизнес».

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой диссертационного исследования послужил диалектический подход к развитию управленческого учета. В работе были использованы труды зарубежных исследователей в области управленческого учета и стратегического управленческого учета, отечественных ученых в области бухгалтерского управленческого и финансового учета, законодательные и нормативные акты по бухгалтерскомуучету, материалы периодических изданий и научных конференций, представленные в библиографии диссертации.

В ходе исследования применялись такие общенаучные методы познания как анализ и синтез, исторический и логический подходы, а также сочетание конкретного и абстрактного, классификации, группировки и обобщения и другие.

Научная новизна проведенного исследования состоит в теоретическом обобщении особенностей стратегического управленческого учета, а так же в теоретическом и практическом обосновании возможностей применения технологий стратегического управленческого учета на российских предприятиях. В процессе исследования по избранной теме диссертации получены следующие результаты, содержащие научную новизну: раскрыты особенности и выявлены основные задачи стратегического управленческого учета, как нового направления бухгалтерского управленческого учета; проведен сравнительный анализ традиционного и стратегического управленческого учета; уточнен понятийный аппарат, используемый при исследовании основных понятий и методов стратегического управленческого учета; выявлены особенности системы сбалансированных показателей, как эффективного инструмента стратегического управленческого учета, и приведено теоретическое обоснование возможности применения данной технологии на российских предприятиях; раскрыты основные преимущества применения модели экономической добавленной стоимости и учета затрат по видам деятельности на российских предприятиях; представлено теоретическое обоснование интеграции системы сбалансированных показателей с другими методами управленческого учета (в частности с моделью экономической добавленной стоимости и учетом затрат по видам деятельности) на российских предприятиях.

Практическая значимость диссертационного исследования. В работе даны практические рекомендации для применения системы сбалансированных показателей на российских предприятиях, как метода, который позволяет, особенно в сочетании с другими методами управленческого учета, например, такими как модель экономической добавленной стоимости и учет затрат по видам деятельности, более объективно оценить эффективность деятельности предприятия и управлять им. Система сбалансированных показателей позволяет принимать обоснованные долгосрочные и краткосрочные управленческие решения и разрабатывать бюджеты организации с учетом миссии организации и ее стратегическими планами и целями, таким образом система сбалансированных показателей может быть очень эффективна на российских предприятиях в современных динамичных и жестких условиях конкуренции.

Апробация результатов исследования. Теоретические и практические результаты исследования докладывались и обсуждались на конференциях

Московского Государственного Университета им. М.В. Ломоносова. Отдельные положения и рекомендации, разработанные в диссертации, приняты к внедрению и используются в инвестиционной компании ООО «МКБ-Холдинг», ОАО «Концерн Россиум», аудиторской фирме ООО «Лайф-Бизнес». Результаты диссертационного исследования были использованы для подготовки учебно-методических материалов для курсов повышения квалификации и других учебных программ.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 6 работах, в которых общий объем, принадлежащий автору, составляет 3,23 печатных листа.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Алексеева, Ольга Вячеславовна

Заключение

В ходе проведения данной работы были исследованы и обобщены современные тенденции развития, методология и инструментарий управленческого учета, сформировавшиеся в мире (в развитых странах) к настоящему моменту. Было установлено, что наряду с традиционными методами управленческого учета такими, как бюджетирование, анализ отклонений (variance analysis), метод стандарт-костинг (standard costing) интенсивно используются новые, сравнительно недавно появившиеся методы и подходы, например, непрерывное прогнозирование (rolling forecasts), стратегический управленческий учет (strategic management accounting), комплексное управление качеством (total quality management), система сбалансированных показателей (The Balanced Scorecard), модель экономической добавленной стоимости (Economic Value Added), учет затрат по видам деятельности (Activity-based costing), а, следовательно, и управление по видам деятельности (Activity-based management). Развитие данных технологий связано в первую очередь с изменением бизнес-среды, в которой действуют современные предприятия, поскольку вследствие этого меняются цели, стоящие перед компаниями. Так, в настоящее время все большее значение придается долгосрочным/стратегическим целям.

В процессе исследования также было показано, что: традиционная практика управленческого учета и ее роль остается по прежнему важной, однако в последние годы все большее значение приобретает стратегический управленческий учет, большое внимание уделяется внедрению информационных систем, стратегии бизнеса и изменениям в системе управления предприятием; многие традиционные технологии управленческого учета приобретают стратегический акцент; учет (и в первую очередь управленческий учет) не является самоцелью, а служит средством для достижения успеха в бизнесе. Система управленческого учета должна соответствовать стратегии предприятия. В настоящее время быстроменяющихся технологий, острой конкуренции и грандиозно выросших возможностей обработки информации, управленческие бухгалтерские системы должны быть в состоянии своевременно предоставить менеджерам необходимую информацию для калькулирования себестоимости продукции, оценки результатов деятельности и управления процессами, происходящими на предприятии. роль бухгалтера в компании значительно меняется, особенно это касается средних и больших компаний. Бухгалтер все в большей степени вовлекается в процесс разработки стратегии бизнеса и внедрения информационных систем; одной из важнейших целей управленческого учета остается - объективная оценка эффективности деятельности организации.

Таким образом, в последнее время сформировалась новая точка зрения на управленческий учет, которая заключается в том, что он предназначен прежде всего для содействия разработке и внедрению деловой стратегии. Следовательно, стратегический управленческий учет приобретает все более важное значение в системе управленческого учета.

В данной работе были раскрыты особенности и сформулированы основные задачи стратегического управленческого учета.

Возникновение стратегического управленческого учета относится к 80-м годам XX века. Несмотря на то, что стратегический управленческий учет, как самостоятельное отдельное направление, существует уже более 20 лет, до сих пор не существует его однозначного определения. В диссертационном исследовании был проанализирован ряд определений стратегического управленческого учета, сформулированный крупными специалистами в данной области такими, как Ворд (Ward), Иннес (Innes), Симмондс (Simmonds), Лорд (Lord), а также организацией CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) - ведущей организацией в мире по управленческому учету.

На основании проведенного анализа был сделан вывод о том, что стратегический управленческий учет является комплексным направлением управленческого учета, ориентированным на процесс принятия долгосрочных (стратегических) решений, в рамках которого предполагается тщательный анализ внешней бизнес-среды, где предприятие осуществляет свою деятельность. При проведении данного анализа должны быть учтены стратегическая позиция фирмы на рынке, дифференциация продуктов фирмы, а также должна быть построена полная цепочка ценностей рассматриваемой компании. Также при применении стратегического управленческого учета следует учитывать его объемность и широту, а именно иметь ввиду, что любые технологии, которые способствуют принятию тех или иных стратегических решений, можно отнести к технологиям стратегического управленческого учета. Стратегический управленческий учет необходим для поддержания системы стратегического менеджмента на предприятии.

В работе был проведен сравнительный анализ традиционного и стратегического управленческого учета и сделан вывод о том, что стратегический управленческий учет, в отличие от традиционного, обладает следующими особенностями: стратегический управленческий учет ориентирован на реализацию стратегии предприятия; стратегический управленческий учет предполагает тщательный анализ не только внутренней, но и внешней бизнес-среды, в которой развивается или предполагает развиваться предприятие (при проведении такого анализа должны быть учтены стратегическая позиция фирмы на рынке, дифференциация продуктов фирмы, а также должна быть построена полная цепочка ценностей рассматриваемой компании); стратегический управленческий учет предполагает более системный анализ нефинансовых факторов; стратегический управленческий учет создает условия для наиболее эффективного получения информации; стратегический управленческий учет выявляет необходимость в изменении стратегии предприятия в современных условиях. стратегический управленческий учет контролирует степень достижения поставленных стратегических целей. стратегический управленческий учет обеспечивает взаимосвязь между стратегической и оперативной деятельностью предприятия, поскольку выражает стратегические планы и задачи в конкретных показателях. в рамках стратегического управленческого учета подразумевается использование, как традиционных, так и новейших методов управленческого учета. Традиционные методы зачастую приобретают стратегический акцент.

На основе изучения инструментария стратегического управленческого учета, в диссертационной работе были обоснованы возможности адаптации современных методов стратегического управленческого учета на российских предприятиях.

В диссертационной работе были рассмотрены, на наш взгляд, наиболее важные и эффективные технологии, использующиеся в рамках стратегического управленческого учета. Обилие технологий и методов, разработанных в рамках стратегического управленческого учета, делает данное направление достаточно сложным для практического внедрения.

Следовательно, для практического применения стратегического управленческого учета на предприятии, необходима система, которая позволит четко и всеобъемлюще увязать оперативную деятельность предприятия (и, следовательно, методы, которые при этом используются) со стратегическими целями и задачами.

В работе было приведено обоснование, что системой, которая обладает такой особенностью, является система сбалансированных показателей (The Balanced Scorecard, BSC).

Автором исследования были выявлены особенности системы сбалансированных показателей, дана ее развернутая комплексная характеристика и обоснованы возможности адаптации и внедрения данной системы на российских предприятиях.

В результате анализа, проведенного в диссертационном исследовании было показано, что BSC является очень полезной технологией для оценки эффективности деятельности предприятия и управления им. Система сбалансированных показателей это подход, необходимый для снабжения менеджмента компании информацией, помогающей в формулировании стратегической политики и целей организации. Данный подход делает акцент на том, что пользователя необходимо в объективной и беспристрастной манере обеспечить информацией, которая направлена на все значимые участки деятельности организации. Предоставленная информация должна включать в себя, как финансовые, так и нефинансовые элементы. Таким образом, система сбалансированных показателей является инструментом, позволяющим полномасштабно увязать стратегию предприятия с оперативным бизнесом; кроме того, данная система дает возможность принимать более объективные решения в области распределения ресурсов.

И хотя история системы сбалансированных показателей насчитывает всего около десяти лет, во многих развитых странах данный подход получил очень широкое развитие как в теории так и на практике, как наиболее эффективный метод управления современным бизнесом. Так, журнал Harvard Business Review признал систему сбалансированных показателей одной из наиболее значимых бизнес-идей за последние 75 лет.

Система сбалансированных показателей охватывает важнейшие аспекты деятельности предприятия. Обычно организация рассматривается с точки зрения четырех взаимосвязанных и сбалансированных аспектов, по которым собираются данные и затем анализируются (в рамках каждого аспекта определяют цели, показатели, задачи и действия, направленные на их реализацию). Эти аспекты следующие:

1. Обучение и перспективы роста - данный аспект включает себя корпоративную политику, направленную на индивидуальное и корпоративное самосовершенствование;

2. Внутрифирменные процессы, внутренние бизнес процессы - данный аспект рассматривает эффективность бизнес процессов, характерных для организации, и управление ими;

3. Ориентация на потребителя, потребительский аспект - рассматривает взаимодействие организации с потребителями, включает в себя способность удерживать и завоевывать потребителей, в рамках данного аспекта, например, определяют степень удовлетворенности потребителей;

4. Финансовый аспект - рассматривает эффективность деятельности организации с финансовой точки зрения.

Следует отметить, что некоторые организации добавляют к четырем вышеперечисленным аспектам пятый или заменяют один из четырех вышеперечисленных аспектов на тот, который наилучшим образом отражает миссию и стратегию данной конкретной организации.

В ходе диссертационного исследования были проанализированы работы зарубежных авторов и сделано заключение о том, что значение системы сбалансированных показателей состоит в следующем (перечислим лишь самые основные преимущества):

Система сбалансированных показателей является инструментарием руководителя для оценки эффективности работы компании. Она определяет четыре аспекта (обучение и рост, внутренние бизнес-процессы, потребительский и финансовый аспекты), которые позволяют оценить, в какой степени компания близка к осуществлению поставленных стратегических целей. Например, система сбалансированных показателей может выявлять основные причины убытков, тенденции продаж, определять дефицит в рамках логистической цепочки, помогает компаниям в проведении изменений, способствующих увеличению их оборота. Система сбалансированных показателей позволяет выявить причинно-следственные связи между вышеназванными аспектами. Кроме того, с помощью BSC можно оценивать показатели, напрямую не связанные с финансовыми расчетами, такие как уровень профессионализма сотрудников или мнение потребителей о компании.

Поскольку система сбалансированных показателей охватывает все структурные единицы организации, данная технология обеспечивает их слаженное функционирование. BSC дает возможность сопоставлять глобальные цели с текущими задачами каждого сотрудника и подразделения, позволяя тем самым максимально использовать имеющиеся ресурсы и свести к минимуму число бесполезных и расточительных операций. ■ Система сбалансированных показателей предназначена для того, чтобы перевести стратегию и миссию бизнес-единиц в материальные цели и показатели. А именно данная система позволяет:

- устанавливать индивидуальные и общекорпоративные цели;

- доводить суть и содержание поставленных целей до сознания рядовых сотрудников и менеджеров различного уровня;

- оценивать достижимость поставленных целей;

- обеспечивать быстроту процесса обратной связи, то есть отслеживать, на сколько достигнуты стратегические цели и на сколько они сами являются достижимыми при изменении внешних условий.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в ходе применения система сбалансированных показателей превратилась в эффективную и всеохватывающую комплексную управленческую систему.

Анализ, проведенный в диссертационном исследовании, показал, что BSC является развивающимся направлением, и новые предложения и исследования по внедрению данной системы проводятся постоянно. Так в последние годы возникла точка зрения, что система сбалансированных показателей может быть использована для оценки инвестиционных проектов. Кроме того, проводятся интенсивные практические исследования по интеграции системы сбалансированных показателей с учетом затрат по видам деятельности (Activity-based costing, ABC) и с моделью экономической добавленной стоимости (Economic Value Added, EVA).

В процессе данной работы были рассмотрены и оценены возможности и особенности интеграции системы сбалансированных показателей с другими прогрессивными методами управленческого учета (в частности, с учетом затрат по видам деятельности (Activity-Based Costing; ABC) и методом экономической добавленной стоимости (Economic Value Added, EVA)) на российских предприятиях.

В диссертационном исследовании проведен анализ учета затрат по видам деятельности и модели экономической добавленной стоимости, описаны основные преимущества и особенности применения данных методов. В частности, было построено «дерево» для перевода экономической добавленной стоимости на язык показателей, которые можно непосредственно проконтролировать в ходе оперативной деятельности компании. Это представляется особенно важным в связи с тем, что экономическая добавленная стоимость служит мерилом стоимости, создаваемой компанией в единичный период времени (например, месяц, квартал или год). В диссертационном исследовании было проиллюстрировано, что «дерево» может быть использовано при рассмотрении финансового аспекта деятельности организации при применении в компании системы сбалансированных показателей.

В работе были проанализированы особенности и условия применения учета затрат по видам деятельности. В диссертационном исследовании представлен комплексный теоретический пример, иллюстрирующий преимущества данного метода. Также рассмотрены особенности применения учета затрат по видам деятельности в России на примере предприятия молочной промышленности.

Проведенное исследование показало, что совместное применение системы сбалансированных показателей, учета затрат по видам деятельности и модели экономической добавленной стоимости позволит предприятиям получить значительные преимущества в конкурентной борьбе.

Особенность интеграции системы сбалансированных показателей, модели экономической добавленной стоимости и учета затрат по видам деятельности, в России состоит, по нашему мнению, в том, что эти методы новы для нашей страны, поэтому требуют более тщательного ознакомления и анализа.

Диссертационное исследование показало, что система сбалансированных показателей несомненно обладает рядом преимуществ, и может быть очень полезна на российских предприятиях в современных динамичных и жестких условиях конкуренции.

В ходе диссертационного исследования была разработана система сбалансированных показателей для российских предприятий на примере сети супермаркетов г. Москвы.

В результате данного исследования можно сделать вывод о том, что для внедрения системы сбалансированных показателей в России может быть применена схема, предложенная Капланом и Нортоном. Но, следует отметить, что внедрение BSC в России имеет ряд особенностей, которые определяются прежде всего тем, что стратегический управленческий учет в России только начал свое развитие. Следовательно, одной из главных особенностей при внедрении BSC в России является необходимость комплексного обучения персонала. Кроме того, требуется достаточно длительный процесс обучения, направленный на то, чтобы убедить сотрудников предприятия в необходимости внедрения системы сбалансированных показателей.

Особенностью внедрения BSC в России является также то, что данная технология позволяет не только связать оперативные цели со стратегическими, но и систематизировать оперативные цели и технологии, которые могут быть применены для повышения эффективности деятельности организации и еще недостаточно известны в России.

Также система сбалансированных показателей позволяет решить (или по крайней мере выявить и проанализировать) такие типичные проблемы российских предприятий в области управленческого учета, как:

Недостаточное количество первичной информации для принятия эффективных управленческих решений или недостаточное количество времени для подготовки необходимой информации, что приводит к несовершенству в процессах управления предприятием. Отсутствие нужной степени детализации плана счетов, необходимой для ведения управленческого учета. Система сбалансированных показателей позволяет определить, какой именно информации не хватает, как ее можно получить и кто за это несет ответственность.

Неэффективно организованный с точки зрения управленческих решений, учет затрат (например, используемые базы распределения косвенных затрат не отражают реальной картины, имеет место некорректное разделение затрат на прямые и косвенные). BSC позволяет выбрать систему учета затрат, которая помогает учесть и распределить затраты наиболее обосновано.

Не организован учет по центрам ответственности. BSC позволяет определить не только центры ответственности, но и конкретных сотрудников, ответственных за выполнение той или иной задачи.

Недостаточная автоматизация (или полное отсутствие автоматизации) системы учета. Определив с помощью системы сбалансированных показателей, какие первичные данные и в каком объеме необходимы, можно определить, какие информационные системы требуется установить на конкретном предприятии.

Средний и низший управленческий персонал имеет слабое представление о возможных методологических альтернативах учета. BSC способствует комплексному обучению и образованию сотрудников предприятия на всех уровнях.

Высшее управленческое звено при общем понимании значимости организации эффективного управленческого учета сконцентрировано на решении сиюминутных проблем и часто не видит связи управленческого учета с реализацией стратегических приоритетов бизнеса. BSC позволяет всем сотрудникам предприятия (в том числе и менеджерам высшего звена) представить себе взаимосвязь между оперативной и стратегической деятельностью. Все это дает возможность менеджерам высшего звена сконцентрироваться в первую очередь на решении стратегических вопросов и правильно расставить приоритеты при решении и рассмотрении вопросов, касающихся деятельности организации.

Таким образом, система сбалансированных показателей полностью отвечает требованиям, которые предъявляет динамичная и жесткая современная бизнес-среда.

В работе был обоснован выбор информационного обеспечения для внедрения системы сбалансированных показателей.

В результате проведенного исследования были достигнуты следующие результаты:

1. Были обобщены современные тенденции развития, методология и инструментарий управленческого учета, которые сформировались в мире (в развитых странах) к настоящему моменту.

2. Раскрыты особенности и сформулированы основные задачи стратегического управленческого учета, как нового и перспективного направления управленческого учета. Проведен сравнительный анализ традиционного и стратегического управленческого учета. Уточнен понятийный аппарат, используемый при исследовании основных понятий и методов стратегического управленческого учета.

3. На основе изучения инструментария стратегического управленческого учета, были обоснованы возможности адаптации современных методов стратегического управленческого учета на российских предприятиях.

4. Выявлены особенности системы сбалансированных показателей, как эффективного инструмента стратегического управленческого учета, и обоснованы возможности ее внедрения на российских предприятиях. Обоснована возможность интеграции системы сбалансированных показателей с другими технологиями управленческого учета (в частности с моделью экономической добавленной стоимости и учетом затрат по видам деятельности) на российских предприятиях.

5. Разработана система сбалансированных показателей для российских предприятий на примере сети супермаркетов г. Москвы. Выявлены основные особенности построения системы сбалансированных показателей на российских предприятиях.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Алексеева, Ольга Вячеславовна, 2003 год

1. Федеральный закон Об акционерных обществах// Принят Государственной Думой 24 ноября 1995 года (в ред. Федеральных законов от 13.06.1996 N 65-ФЗ, от 24.05.1999 N 101-ФЗ, от 07.08.2001 N 120-ФЗ)

2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации», ПБУ 10/99, (в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999 N 107н, от 30.03.2001 N 27н)

3. Аксененко А.Ф. Себестоимость в системе управления отраслью: Учет и анализ// М.: МГУ, 1984, -264 с.

4. Баканов М.И., Шеремет А. Д. Теория экономического анализа// М.: Финансы и статистика, 2001, 416 с.

5. Басманов И.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции// Минск: Вышэйшая школа, 1973, 296 с.

6. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции// М.: Финансы, 1974,-320 с.

7. Березной А. Практический опыт российских организаций в ведении и организации системы управленческого учета. Роль в стратегическом и текущем управлении предприятиями//Исследование компании КПМГ, Доклад, Москва, Балчуг, 2001.

8. Бороненкова С.А. Управленческий анализ// М.: Финансы и статистика, 2001, 382 с.

9. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет// М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000, 359 с.

10. Виноградова Е Москва: современное состояние и перспективы развития розничной торговли//Ведомости, 09.11. 2001 г.11. «Ведомости» Московская сеть супермаркетов идет в регионы// 02.06. 2000 г.

11. Вэриан X. Р. Микроэкономика: промежуточный уровень (современный подход)// М.: ЮНИТИ, 1997, 767 с.

12. Гильде Э.К. Методы учета затрат на производство// Бухгалтерский учет, 1968, №2.

13. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет//М., ЮНИТИ, 1998 (а)-783 с.

14. Друри К. Учет затрат методом стандард-костс// Москва, ЮНИТИ, 1998 (б),

15. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции// М.: Финансы, 1974, -159 с.

16. Карпова Т.П. Управленческий учет// М.: ЮНИТИ-ДАНА, 1998, 350 с.

17. Керимов В.Э. Управленческий учет// М.: Маркетинг, 2001, 267 с.

18. Козин Е.Б. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях// М.: Колос, 2000, 224 с.

19. Ковалев В.В. Финансовый анализ// М.: Финансы и статистика, 1996, -432 с.

20. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс// М.: Финансы и статистика, 1999, -448 с.

21. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет//М., ИНФРА-М, 1999,- 584 с.

22. Кондраков Н.П., Кондраков И.Н. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета// М., ООО «ВИТРЭМ», 2002, 336 с.

23. Константинов Н.Г. Стратегический менеджмент//ТЕИС, Москва, 1999, 90 с.

24. Коробков A. The Balanced Scorecard новые возможности для эффективного управления// Корпоративный менеджмент, Август, 2001.

25. Коупленд Т., Коллер Т., Муррин Д. Стоимость компаний: оценка и управление// ЗАО «Олимп-Бизнес», 2000, 565 с.

26. Крусь Г.Н., Кулешова И.М., Дунченко Технология сыра и других молочных продуктов// Москва, Колос, 1992, -453с.

27. Лисович Г.М., Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский (управленческий) учет на предприятиях АПК// М., Экспертное Бюро, 1998,- 224 с.

28. Лисович Г.М., Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК// Ростов на Дону, 2000 -317с.

29. Макфарлейн Грэм ИТ-служба в зеркале сбалансированных показателей// Еженедельник «Computerworld Россия», 42/2000.

30. Маргулис А.Ш. Калькуляция себестоимости в промышленности// М.: Финансы, 1980,-288 с.

31. Материалы практической конференции «Navision новая философия управления: от технологии к успеху», Москва, 28 мая 2002 года.

32. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента// Москва, Дело, 2001, 799 с.

33. Мэнкью Н.Г. Макроэкономика// М.: МГУ, 1994, 736 с.

34. Николаева О.Е, Шишкова Т.В. Управленческий учет//М., УРСС,1997, 2000.-368 с.

35. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости//Москва, Аналитика-Пресс, 1997, 144с.

36. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»// Москва, «Финансы и Статистика», 1993, 125с.

37. Новиченко П.П. Учет и калькулирование себестоимости продукции в важнейших отраслях промышленности// М.: Экономика, 1975, -191 с.

38. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет в системе управления// М.: Финансы, 1979, -72 с.

39. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В. Порядок составления отчетности в 2000 году// М., Бухгалтерский учет, 255 с.

40. Палий В.Ф. Основы калькулирования// М.: Финансы и статистика, 1987, 288 с.

41. Полякова Ю., Жарков С. Москва: «Перекресток» и «Седьмой Континент» открывают первые гипермаркеты// Ведомости, 09.04.2002 г.

42. Стуков С.А. Учет и контроль себестоимости промышленной продукции в европейских странах членах СЭВ// - Калинин: КГУ, 1975 - 122 с.

43. Томпсон А. А., Стрикленд А. Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии// М: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. 576 с.

44. Филден Т. Все ресурсы на достижение успеха// Издательство «Открытые системы», журнал «Директору информационной службы», 01/2001.

45. Хайман Д.Н. Современная микроэкономика: анализ и применение. В 2-х томах// М.: Финансы и Статистика, 1992, 384 с.

46. Хорват Петер Сбалансированная система показателей, как средство управления предприятием//Управление предприятием, №4, 2000 г.

47. Хорин А. Н. Раскрытие существенной информации в бухгалтерской отчетности// Бухгалтерский учёт, № 11, 1999 (а).

48. Хорин А. Н. Раскрытие существенной информации в бухгалтерской отчетности// Бухгалтерский учёт, № 12, 1999 (б).

49. Хорин А. Н. О достоверности и существенности показателей бухгалтерской отчетности// Бухгалтерский учёт, №11, 2000.

50. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект// Москва, Финансы и Статистика, 2000, 416с.

51. Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности// М.: Финансы и статистика, 2001, 320 с.

52. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции// М.: Финансы, 1965, -124 с.

53. Шанк Дж. и Говиндараджан В Стратегическое управление затратами// Санкт-Петербург, Бизнес Микро, 1999, 277с.

54. Шевченко И.Г. Управленческий учет// Бизнес-школа ИНТЕЛ-СИНТЕЗ, 2001, 112 с.

55. Шеремет А. Д., Сайфулин Р.С. и Негашев Е.В. Методика финансового анализа// М.: Инфра-М, 2001,-208 с.

56. The Balanced Scorecard//CIMA, Technical Briefing, Developing and promoting strategy, March, 2001.

57. Balanced Scorecard Report// Harvard Business School Publishing, September/October, v. 5, № 5, 2001.

58. Balanced Scorecard Report// Harvard Business School Publishing, July/August, v. 3, № 4, 2001.

59. Bailey J., Implementation of ABC system by UK Companies// Management Accounting, February, 1991, pp. 30-32.

60. Bellis-Jones R. Activity-Based Cost Management// in Management Accounting Hand book edited by C. Drury, Butterworth-Heinemann and CIMA, London, 1992, pp. 119132.

61. Berliner C. and Brimson J. CMS performance measurement, chap. 6 in Cost Management for Today's Advanced Manufacturing: The CAM-I Conceptual Design, ed. Berliner C. and Brimson J.// Boston: Harvard Business School Press, 1986

62. Bhimani A., Pigott D. Implementing ABC: a case study of organizational and behavioral consequences//Management Accounting Research, June, 1992, pp. 119-132

63. Bromwich M. and Bhimani A. Management Accounting: Evolution not Revolution// The Chartered Institute of Management Accountants, 1989.

64. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets// Accounting, Organisation and Society, 1990,1, p. 27-46.

65. Brown T. S., Norberg L. Building Executive Alignment, buy-in? and focus with the Balanced Scorecard SWOT// Harvard Business School Publishing, 5/15/00, 3 p.

66. Burns J. and Yazdifar Hassan Tricks or treats?// CIMA Insider, March 2001, p. 14-16.

67. Bryan J.F. and Locke E. A. Goal setting as a means of increasing motivation// Journal of Applied Psychology, June, 1967, pp. 274-277.

68. Collis D. and Montgomery C. "Competing on Resources: Strategy in the 1990s// Harvard Business Review, July/August, 1995, 118-128.

69. Colvin G. Americas's Best& Worst Wealth Creators// Investors Guide, 2001.

70. Cooper R. Does Your Company Needs A New Cost Sysytem?// Journal of Cost Management, Spring 1987, p. 43-51.

71. Cooper R. The Rise of Acrivity Based Costing Part One: What is an Activity -Based Cost System// Journal of Cost Management// Summer 1988, p. 45-54.

72. Cooper R. Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost System// Journal of Cost Management, Fall, 1990, pp. 4-14

73. Cooper R. When lean enterprises collide: competing through confrontation// Boston: Harvard Business School Press, 1995.

74. Cooper R. and Kaplan R. S. Measure costs right: make the right decisions// Harvard Business Review, September/October, 1988, 96-103.

75. Cooper R. and Kaplan R. S. The Design of Cost management Systems: Text, Cases and Reading// Prentice Hall, 1991.

76. Cooper R., Kaplan R.S., Maisel L.S., Morrissey E. and Oehm R.M. Implementing Activity-Based Cost Management// Institute of Management Accountants, Montvale, 1992.

77. Cooper R. and W.B.Chew Control tomorrow's costs through today's designs// Harvard Business Review, January/ February, 1996, 88-97.

78. Copeland Tom, Koller Tim and Murrin Jack Valuation: measuring and managing the value of companies// McKinsey & Company, Inc, JOHN WILLEY & SONS, INC. 1999, 576 p.

79. Creelman J. British Telecommunications Worldwide & Culture and the Balanced Scorecard: Is your company practicing what it preaches?// Harvard Business School Publishing, 7/15/00, 6 p.

80. Cross K. and Lynch R. Accounting for Competitive Performance// Journal of Cost Management, Spring, 1989, p. 20-28

81. Deming W.E. The New Economics for Industry, Government, Education// Massachusetts Institute of Technology Center for Advanced Engineering Study, Cambridge MA, 1993.

82. Deming W.E., Out of the Crisis//(2nd Ed), The MIT Press, 2000, 452p.

83. Drury C. Management and Cost Accounting// International Thomson Business Press, 4th Edition, 1996, 910 p.

84. Drury C. Management and Cost Accounting// International Thomson Business Press, 5th Edition, 2000, 910 p.

85. Elliott B. and Elliott J. Financial Accounting and Reporting 2000-2001// London, CIMA, 2001, -865 p.

86. Friedman A. and Lyne S. Activity Based Techniques: The Real Life Consequences// CIMA, London, 1995.

87. Gietzmann M., Implementation Issues Associated with the Constraction of an ABC system in an Engineering Components Manufacturer//Management Accounting Research, September, 1991, pp. 189-199.

88. Gifford D. Small orange juice processor gets big results with the Balanced Scorecard// Harvard Business School Publishing, 9/15/00, 2 p.

89. Goldratt E. And Cox J. The goal: a process of ongoing improvement// Croton-on-Hudson, N.Y.: North River Press, 1986.

90. Hamel G. and Prahalad С. K. Competing for the future: Breakthrough strategies for seizing control of your industry and creating the markets of tomorrow// Boston: Harward Business School Press, 1994, p. 84, 100, 101

91. Harris E. and West C. Variance Analysis// CIMA, London, WIN 4AB,1997 99p.

92. Hatten K. J. and Hatten M. L. Effective Strategic Management// Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall, 1988.

93. Howell R., Brown J., Soucy S. and Seed A. Management Accounting in the New Manufacturing Environment// Montvale, N.J.: National Association of Accountants and CAM-I, 1987

94. Innes J. Strategic management accounting. Handbook of management accounting// 1998.

95. Innes J. and Norris G. The Use of Activity-based Information// CIMA, London, 1997, -56p.

96. Innes J. and Mitchell F. Activity-Based Cost Management// CIMA, London, 1991

97. Johnson T. and Kaplan R. S. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting// Harvard University Press, 1987.

98. Kaplan R.S. The significance and investigation of cost variances: survey and extensions//Journal of Accounting Research, 1975, 13(2), pp.311-337.

99. Kaplan R.S. Yesterday's accounting undermines production// Harvard Business Review, July/August, 1984 (a), p. 95-101.

100. Kaplan R.S. The evolution of management accounting// The Accounting Review, July, 1984 (6), p. 390-418.

101. Kaplan R.S. John Dee Component Works// Harvard Business School Cases 9-187107,1987,108 р.

102. Kaplan R.S. One Costing System is not Enough// Harvard Business Review, January/February, 1988, p. 61-66.

103. Kaplan R.S. Management Accounting for Advanced Technological Environments// Science, 25 August, 1989, p. 819-823.

104. Kaplan R.S. Analog Devices: The half-life system// Boston: Harvard Business School, 9-190-061, 1990 (a).

105. Kaplan R.S. Limitations of Cost Accounting in Advanced Manufacturing Environments (in Measures for Manufacturing Excellence Accounting ed. R.S. Kaplan// Boston: Harvard Business School Press, 1990, p. 15-38.

106. Kaplan R. Overcoming the barriers to Balanced Scorecard use in the public sector// Harvard Business School Publishing, 11/15/00, 2 p.

107. Kaplan R., Noorein Inamdar Montefiore Medical Center// Harvard Business School Publishing, 4/9/01, 16 p.

108. Kaplan R. Integrating Shareholder Value and Activity-Based Costing with the Balanced Scorecard, Part I// Harvard Business School Publishing, 1/15/01 (6), 4 p.

109. Kaplan R. and G. Lamotte The Balanced Scorecard and Quality Programs// Harvard Business School Publishing, 3/15/01, 4 p.

110. Kaplan R. S., Norton D. P. Linking Strategy to planning and Budgeting// Harvard Business School Publishing, 5/15/00, 3 p.

111. Kaplan R.S. and Norton D. P. The Balanced Scorecard: measures that drive performance// Harvard Business Review, January/February, 1992, p. 71-79

112. Kaplan R.S. and Norton Putting Balanced Scorecard to work// Harvard Business Review, September-October, 1993

113. Kaplan R.S. and Norton D. P. The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action// Harvard Business School Press, 1996, 323 p.

114. Kaplan R.S. and Norton Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System// Harvard Business Review, January- February, 1996 (6).

115. Kaplan R. S., Norton D. P. Balancing the Corporate Scorecard 2.0 (Corporate Version)// Harvard Business School Publishing, 10/29/99.

116. Kaplan R. S., Norton D. P. Linking Strategy to planning and Budgeting// Harvard Business School Publishing, 5/15/00 (a), 3 p.

117. Kaplan R. S., Norton D. P. Using the Balanced Scorecard as a strategic management system (HBR OnPoint Enhanced Edition)// Harvard Business School Publishing, 2/1/00 (6), 13 p.

118. Kaplan R., Norton D., The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive In The New Business Environment// Harvard Business School Press, 2000 (в).

119. Kirk R. Financial reporting// London, CIMA, 2001 -140 p.

120. Kirn S. P. The Balanced Scorecard at Sears: a compelling place for feedback and learning// Harvard Business School Publishing, 7/15/00, 3 p.

121. Lessner J. Performance measurement in a Just-in-Time environment: can traditional performance measurement still be used?// Journal of Cost Management, Fall, 1989, p. 22-28.

122. Lord B. R. Strategic management accounting: the emperor's new clothes?// Management Accounting Research, 1996, 7(3), p. 347-366.

123. Lucey T. Costing// London, Letts Educational Aldine Place, W12 8AW, 1996-618 P

124. Lynch R. and Cross K. Measure up! Yardsticks for Continuous Improvement// Cambridge Mass.: Basil Blackwell, 1991.

125. Management Accounting Official Terminology// CIMA, London, 2000, 143p.

126. Marr В., Erlhoefer F., Neely A. Weighing the Options: Balanced Scorecard Software// Gartner Group, 2000

127. Marr B. and Neely A. Balanced Scorecard Software report// Gartner and Cranfield School of Management, 2001, 275 p.

128. Marr B. Scored for life// CIMA Insider, April 2001, p. 18-19.

129. Marshall Alfred. Principles of Economics// Vol.1.New York: MacMillian & Co., 1890, p. 142

130. Mayes K. Scoring goals// CIMA Insider, October 2000, p. 26-27.

131. McNair C.J., Mosconi W. and Norris T. Meeting The Technology Challenge: Cost Accounting in JIT Environment// Montvale, N.J.: Institute of Management Accountants, 1988.

132. Mizino S. and Akao Y. QFD: The Customer-Driven Approach to Quality Planning and Development// Asian Productivity Organization, Tokyo, Japan, available from Quality Resources, One Water Street, White Plains NY, 1994

133. Morita A. and Reingold E.M. and Shimomura M. Made in Japan: Akio Morita and Sony// E.P. Dutton, New York NY, 1986

134. Nanni A., Miller J. and Vollmann T. What shall we account for?// Management Accounting, January, 1988, p. 42-48.

135. Nanni A., Doxon R. and Vollmann T. Strategic Control and Performance Measurement// Journal of Cost Management, Summer, 1990, p. 33-42.

136. Norton D. P. Should Balanced Scorecard be required// Harvard Business School Publishing, 7/15/00 (a), 2 p.

137. Norton D. P. Measuring Value creation with the Balanced Scorecard/Value Engineering, Inc.// Harvard Business School Publishing, 5/15/00 (6), 5 p.

138. Norton D.P. BEWARE: The Unbalanced Scorecard// Harvard Business School Publishing, 3/15/00 (в), 2 p.

139. Pardoe K. Quantitative Methods// London, CIMA, 1999; 170 p.

140. Porter M. Competitive Strategy// New-York, Free Press, 1980.

141. Porter M. Competitive Advantage// New-York, Free Press, 1985

142. Rumelt R. P. Strategy, Structure and Economic Performance// Cambridge, MA: Harvard University, 1974.

143. Scarlett R. C., Wilks C. Management Accounting Performance Management// London, CIMA, 2001.

144. Schendel D.E. and Hatten K. J. Business Policy or Strategic Management: a view for emerging discipline//Academy of Management Proceeding, 1972.

145. Shillinglaw G. Managerial Cost Accounting// Richard D. Irvin Inc., 1982.

146. Shinder M., McDowell D. ABC, The Balanced Scorecard and EVA// EVAIuation, Stern Stewart Europe Limited, volume 1, issue 2, April, 1999.

147. Simmonds K. Strategic management accounting// Management accounting, 1981, 59 (4), p. 26-29.

148. Simmonds K. Strategic management accounting for pricing: a case example// Accounting and Business Research, 1982, 12 (47), 206-214.

149. Simmonds K. The accounting assessment of competitive position// European Journal of Marketing, Organization and Society, 1986, 12 (4), 357-374.

150. Smith G. D., Arnold D.R. and Bizzel B.G. Business Strategy and Policy// Boston, Houghton Miffin, 1988.

151. Staubus G. Activity Costing and Input-Output Accounting// Richard D. Irvin Inc., 1971.

152. Stern Stewart Europe Limited ABC, The Balanced Scorecard and EVA// EVAIuation, volume 1, issue 2, April, 1999.

153. Stern Stewart Research The new math: 4>8 (North American Airlines)// EVAIuation, September, 2000 (a).

154. Stern Stewart Research Best of times, worst of times (Global automotive OEs)// EVAIuation, November, 2000 (6).

155. Stern Stewart & Co, www.sternstewart.com, 2002

156. Swenson D. The Benefits Of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry//Journal of Management Accounting Research, v. 7, Fall 1995, pp. 167-180

157. Thompson A. and Strickland A.J. Strategic management: Concept and Cases// Piano, Business Publication, 1987.

158. Walker J. Cost Accounting// CIMA, London, 1999 128p.

159. Walker J. and Burke L. Management Accounting Fundamentals// CIMA, London, 2000, 427.

160. Ward Keith Strategic management accounting// Butterworth Heinemann, CIMA, 1999, 307 p.

161. Weaver M. and Lunt H. Financial Accounting Fundamentals// London, CIMA, 2000, 596 p.