

УДК. 657

*Шайкан А. В., д.е.н., доцент,
заступник директора
з науково-педагогічної роботи,
КЕІ ДВНЗ «КНУ»*

УПРАВЛІННЯ НА ОСНОВІ КЛЮЧОВИХ ПОКАЗНИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ

АНОТАЦІЯ. Дана стаття присвячена питанню вибору варіантів базової концепції побудови системи управління промислових підприємств на основі ключових показників діяльності.

КЛЮЧОВІ СЛОВА. Управління, обліково-аналітична система, фінансове управління, стратегія.

АННОТАЦИЯ. Данная статья посвящена вопросу выбора базовой концепции построения системы управления промышленным предприятием на основе ключевых показателей деятельности.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА. Управление, учетно-аналитическая система, финансовое управление, стратегия.

ANNOTATION. This article is devoted to the question of choice of the variants of basic concept of managerial system construction of an industrial enterprise on basis of key performance indicators.

KEYWORDS: management, registration-analytical system, financial management, strategy.

Постановка проблеми. Останнім словом в управлінні бізнесом сьогодні є використання система ключових показників діяльності (Key Performance Indicators, KPI). Самим відомим (популярним) варіантом реалізації концепції KPI є збалансована система показників (BSC) Д. Нортон та Р. Каплана. Вперше управлінці та обліковці познайомилися з BSC у 1991 році. Саме тоді в Harvard Business Review — авторитетному американському журналі для управлінців з'явилася стаття Нортон і Каплана під назвою «Balanced Scorecards». На початку нинішнього століття дана концепція управління й обліку стала знайомою вітчизняним практикам і науковцям під назвою «Збалансована система показників».

Аналіз останніх джерел та публікацій. Від того часу збалансована система показників стала найпопулярнішим інструментом стратегічного управління підприємством який просуювають в жит-

тя велика кількість різноманітних аудиторських та консалтингових компаній. Не виключенням стали і вітчизняні підприємства. До того ж популярності BSC надають і численні публікації та виступи як вітчизняних так і зарубіжних дослідників та вчених серед яких можна згадати Валуєва Б., Василенко В., Гершуна А., Друри К., Івлева В. та ін.

Постановка завдання. Безумовно застосування збалансованої системи показників є практично революційним в обліку та управлінні. Але чи існують альтернативи? Завжди хочеться мати право вибору. Особливо коли мова йде про побудову архітектури управління бізнесом. Проведені дослідження на дану тему підтверджують те, що концепція BSC не є новою. Історія знає інші концепції, в основі яких лежить управління на основі ключових показників діяльності (в тому числі й нефінансових). Спробуємо розібратися в питанні чи є BSC єдиним прийнятним варіантом для налагодження системи стратегічного управління підприємством.

Виклад основного матеріалу дослідження. Незважаючи на значний ажіотаж, викликаний збалансованою системою показників у колах науковців і практиків, слід пригадати, що ще в часи Радянського Союзу, починаючи з 20-х рр. минулого сторіччя на виробничих підприємствах радянських республік розроблявся відомий техпромфінплан (на транспорті — техтранспфінплан). Заслуговує на увагу той факт, що перша форма цього плану (01-ТП) містила в собі основні показники діяльності підприємства по групах: показники, що характеризують виробництво, роботу, фінанси, капітальне будівництво, матеріально-технічне забезпечення, собівартість, охорону праці, підвищення якості продукції і т.п.

Кількість цих показників також була обмеженою, при цьому чітко відстежувалися взаємозв'язки між ними і здійснювався ретельний планово-фактичний аналіз. Ключові показники підсумовували розроблені всі частини техпромфінплану, тобто їх значення підлягали ретельному обґрунтуванню. Зрозуміло, що в умовах командно-адміністративної економіки не було пріоритетності такого чинника, як споживачі, оскільки вся виготовлена продукція розподілялася обов'язковим директивним чином. Проте японські науковці визнали діючу в СРСР методику розробки техпромфінплану однією з якнайкращих у світі. Отже, не слід безкомпромісно відкидати надбання у сфері управління вітчизняними підприємствами, сліпо копіюючи іноземні розробки, оскільки

в даному випадку спрацьовує принцип: «Усе нове — це добре забуте старе» [1, с. 1].

Також ажіотаж навколо BSC не сприймали французькі менеджери і науковці, які вже більше 70 років використовували подібний інструмент — tableau de bord (Tb). Як свідчать результати проведеного недавно опитування, в Німеччині, Великобританії та Італії 98 %, 83 % і 72 % компаній (відповідно) дуже добре ознайомлені з BSC, а у Франції цей показник значно нижче — 41 %. Крім того, якщо в Німеччині, Великобританії та Італії не менше 20 % підприємств реально використовують BSC, то у Франції це робить тільки одна з 32-х компаній (для порівняння: tableau de bord використовують майже 100 % досліджених компаній у Франції). Tableau de bord розглядається як інструмент управління, що використовується для вибору, документування та інтерпретації об'єднаних причинно-наслідковими зв'язками фінансових і нефінансових показників. У tableau de bord використовуються дві категорії показників: цільові (визначаються керівниками вищого рівня згідно обраних стратегій розвитку) і функціональні (показники, що істотно впливають на досягнення цільових показників). Наприклад, цільовий показник — зменшення собівартості продукції — передбачає досягнення функціональних показників: зменшення простоїв устаткування, підвищення продуктивності праці, пошук дешевшої сировини аналогічної якості й т.п. Система tableau de bord дозволяє об'єднати в одній структурі стратегічні й операційні показники і передбачає багаторівневу деталізацію цілей за допомогою конкретних показників. Тобто Tableau de Bord дозволяє пов'язати стратегію і тактику компанії. У цій моделі за аналогією з системою збалансованих показників використовуються як фінансові, так і нефінансові показники, відповідальність за виконання яких чітко розподілена серед менеджерів компанії [1, с. 2].

Система tableau de bord враховує численні взаємозв'язки між стратегічними (цільовими) і функціональними показниками на всіх рівнях управління і у функціональних сферах, тобто вона передбачає високий рівень узгодження певних заходів щодо досягнення цільових показників, ітеративний характер формування, високий рівень порівневої деталізації, відсутність чіткої структурованості. Компанія, яка застосовує таку модель, може оцінювати результати роботи управлінського персоналу будь-якого рівня і порівнювати їх між собою.

Така система найбільш ефективна на невеликих підприємствах і підприємствах середніх розмірів. Хоча вона підходить для бізнесу будь-якого масштабу, для будь-якої галузі і структури управління, що є її незаперечною перевагою. Її впровадження і використання на великих підприємствах у цілому є надзвичайно результативним, але тільки після ретельного відбору численних взаємозв'язків між цільовими і функціональними показниками на всіх рівнях і ланках підприємства. Принципова відмінність Tableau de Bord від BSC — відсутність жорсткого угруповання показників з перспектив.

На жаль, система обліку й управління Tableau de Bord мало відома серед управлінців і науковців. Причиною тому можна вважати замалу кількість перекладних фахових видань з обліку та управління з французької мови. У свою чергу, англословні науковці (в своїй більшості американські) також у своїх дослідженнях практично не користуються досвідом і надбанням своїх колег із Франції, знову ж таки через брак перекладної літератури. Практично трохи не єдиною вітчизняною роботою, з якої широке коло фахівців може ознайомитися з Tableau de Bord, є стаття Костянтина Редченка «Показательное несогласие: Balanced Scorecard і Tableau De Bord» [2, с. 1—12]. Використовуючи матеріал, наведений у цій статті, розглянемо детальніше зміст, історію виникнення і розвитку Tableau de Bord.

Перші згадки про Tableau de bord прийнято відносити аж до 1932 року. Згідно традиційному тлумаченню, Tableau de bord розглядалася як інструмент управління, призначений, у першу чергу, для потреб вищої управлінської ланки. Головною роллю цього інструмента є надання допомоги вищому керівництву в оперативному отриманні загального уявлення про діяльність підприємства і стан середовища, в якому ця діяльність здійснюється [3, с. 357—376].

Можна виділити три основні причини, що спонукали французьких обліковців та управлінців до створення Tableau de bord:

- непристосованість національного обліку для ухвалення управлінських рішень;
- специфіка базової освіти менеджерів;
- специфіка національної фінансової системи.

Розглянемо більш детально ці причини.

Відповідно до першої причини можна сказати, що дійсно мала місце деяка непристосованість французького бухгалтерського

обліку 1930-х років для ухвалення адекватних управлінських рішень. У Франції тих років переважали невеликі підприємства, які були керовані безпосередньо власниками, для яких була важлива саме управлінська складова обліку. В другій половині 1930-х років відбулося остаточне розділення фінансового і управлінського обліку у Франції. І цей момент можна назвати моментом появи управлінського обліку, що практично на тридцять-сорок років раніше, ніж загальноприйнята дата (1972 рік). Проте аж до 1960-х років у Франції здійснювався значний державний вплив на діяльність приватних підприємств, проводилася жорстка політика регулювання виробництва і цін. Це стосувалося і бухгалтерського обліку з усіма його складовими. Послаблення сталося тільки у 1980-ті роки, коли у плані рахунків з'явився клас рахунків, відведений під управлінський облік (1982 рік), що і дотепер залишається «необов'язковим для застосування» [4, с. 471—487].

Тож протягом десятиріч управлінська складова обліку була жорстко підпорядкована фінансовій. Управлінська складова бухгалтерського обліку існувала умовно. Це й стало однією з причин пошуку системи, яка б співіснувала з діючою системою обліку, а не виходила з неї.

Щодо значення другої причини, то тут можна сказати, що свою важливу роль здійснив фактор освіти французьких менеджерів. Річ у тім, що більшість французьких менеджерів традиційно здобували базову технічну (інженерну) освіту. Звідси зрозуміло, що управлінці, провівши паралель між технікою і економікою, намагалися отримати чітку модель управління підприємством як механізмом, що й було реалізовано у *Tableau de bord*.

Остання причина створення *Tableau de bord* полягала в тому, що на відміну від американського підходу фінансування підприємств шляхом залучення до цього процесу фінансових установ (бірж), у Франції роль бірж у даному аспекті була досить незначною. Внаслідок цього керівництво французьких підприємств було менше зосереджено на показниках фінансової звітності і більше уваги приділяло організації виробництва.

Відповідно з цих причин і була створена *Tableau de bord* зразка 1930-х років. Одночасно цей період можна визначити як перший етап розвитку даної системи обліку та управління.

Другий етап розвитку припадає на 1950-ті роки. Тоді на французьких підприємствах стали створюватися центри відповідаль-

ності і відбулася диверсифікація Tableau de bord за цим принципом. Для кожного центру відповідальності розроблялася окрема панель індикаторів, яка доповнювалася даними бюджетів виробництва.

Третій етап розвитку системи пов'язаний із новою функцією, яку вона почала виконувати, починаючи з другої половини 1980-х років. Це функція, яку умовно можна назвати як «засіб повідомлень». Завдяки їй стає можливим контроль за досягненням поставлених раніше завдань. Разом з тим Tableau de bord стає інформаційним зв'язком між стратегічним і операційним рівнями управління [5, с. 1—12].

Наступний етап розвитку Tableau de bord співпав із критикою управлінського обліку. Переглянувши ідеологію системи, французькі фахівці почали використовувати Tableau de bord як інструмент обліку й управління підприємством, а не як інформаційне джерело, що просто повідомляє про стан підприємства й оточення, в якому воно функціонує.

Такий підхід призвів до перегляду традиційного уявлення про Tableau de bord. Була розроблена нова концепція системи, відповідно до якої Tableau de bord стали активно використовувати як ключовий елемент ABM (Activity-Based Management) і OVAR (Objectifs-VARIABLES d'Action-Responsables).

Відповідно до цього сучасна Tableau de bord визначається як інструмент управління, що використовується для збору, документування й інтерпретації об'єднаних причинно-наслідковими зв'язками фінансових і нефінансових показників. При цьому завдання кожного показника полягає у відображенні стану певної частини бізнесу, якою потрібно управляти. Отже Tableau de bord можна розглядати як модель управління бізнесом як системою (те, що ми бачимо в BSC) [6, с. 3].

Tableau de bord є системою, яка має багатоцільове призначення. Інформація, що генерується системою, використовується менеджерами різних рівнів управління підприємством (табл. 1) [5].

З табл. 1 видно, що інформація, отримана за допомогою Tableau de bord, забезпечує інформаційні потреби як самого бухгалтера-менеджера, який відповідає за її отримання, так і менеджерів інших рівнів управління, як вищого, так і первинних рівнів управління. При цьому кожен із менеджерів різних рівнів отримує інформацію саме в тому розрізі, в якому вона йому потрібна. Інформація дає знання як про минулий, майбутній, так і

про оперативний стан речей, як по окремому центру відповідальності, підрозділу, замовленню, процесу, так і по всьому підприємству в цілому.

Таблиця 1

ПРИЗНАЧЕННЯ І РОЗПОВСЮДЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ, ОТРИМАНОЇ ЗА ДОПОМОГОЮ TABLEAU DE BORD

Мета (функції)	Призначення інформації	Розповсюдження інформації
Безпосереднє керування господарськими підрозділами	Для самого менеджера	Локальне, потім вертикальне і горизонтальне
Управлінська звітність	Для вищестоячих менеджерів	Вертикальне
Управління відповідно до системи розподілу відповідальності	Для менеджерів одного рівня	Горизонтальне
Координація діяльності шляхом створення загального бачення мети і стратегії підприємства	Для всіх менеджерів підприємства	В цілому по підприємству

Як і в BSC, в Tableau de bord використовуються дві категорії показників: цільові й функціональні.

Для формування цільових показники використовується розуміння вищого менеджменту щодо змісту генеральної стратегії. При цьому, нижчі рівні менеджменту повинні розділяти дане бачення.

Що стосується функціональних показників, то Tableau de bord встановлює для них такі вимоги:

- функціональні показники Tableau de bord обов'язково повинні бути контрольовані;
- функціональні показники Tableau de bord повинні бути розраховані з випередженням цільових, тобто спочатку йдуть деякі дії, а лише потім визначається їх результат, а не навпаки;
- у Tableau de bord між функціональними і цільовими показниками повинні існувати причинно-наслідкові зв'язки.

Графічно взаємозв'язок між цільовими і функціональними показниками Tableau de bord зображений на рис. 1.

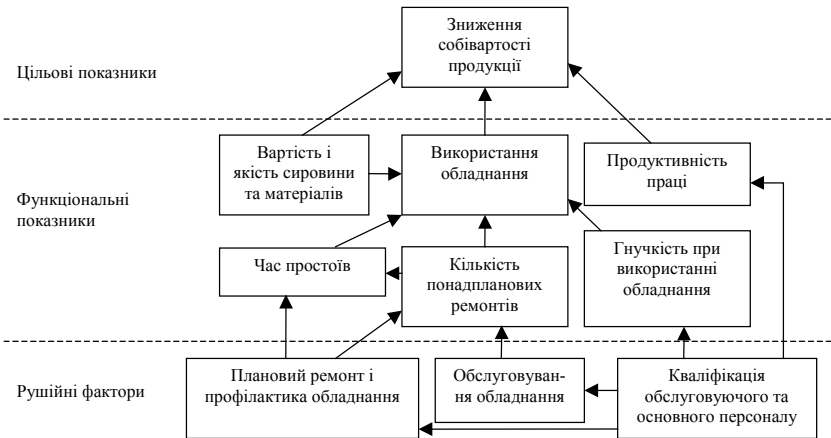


Рис. 1. Взаємозв'язок між цільовими і функціональними показниками Tableau de bord

З рис. 1. видно послідовність побудови причинно-наслідкового ряду. Даний ланцюжок починається з рушійних чинників і функціональних показників і закінчується кінцевим (цільовим) показником. У даному прикладі — це зниження собівартості продукції.

На найвищому рівні управління промисловим підприємством, або корпорацією, в якості цільових показників виступають стратегічні показники. Виходячи з цього, Tableau de bord в сучасному вигляді є засобом створення та контролю за реалізацією стратегії фірми. Одночасно з цим, за допомогою ланцюжку причинно-наслідкових зв'язків у системі Tableau de bord об'єднуються стратегічні й операційні показники, що забезпечує вертикальний зв'язок і розподіл відповідальності на кожному організаційному рівні, тобто має місце зв'язок і синхронізація тактичного та стратегічного рівнів управління.

Завдяки поєднанню з принципом управління й обліку за центрами відповідальності в системі Tableau de bord з'явилася можливість розкласти основні стратегічні цілі відповідно до рівнів управління. Стало можливим контролювати й оцінювати діяльність кожного менеджера відповідно до ступеня досягнення ним поставлених цілей. Такий підхід дозволяє розкласти основну ціль на ряд складових і передавати ці складові до виконання

конкретним виконавцям [5]. Схема розкладання основної мети на складові відповідно до рівня управління конкретних виконавців зображена на рис. 2.

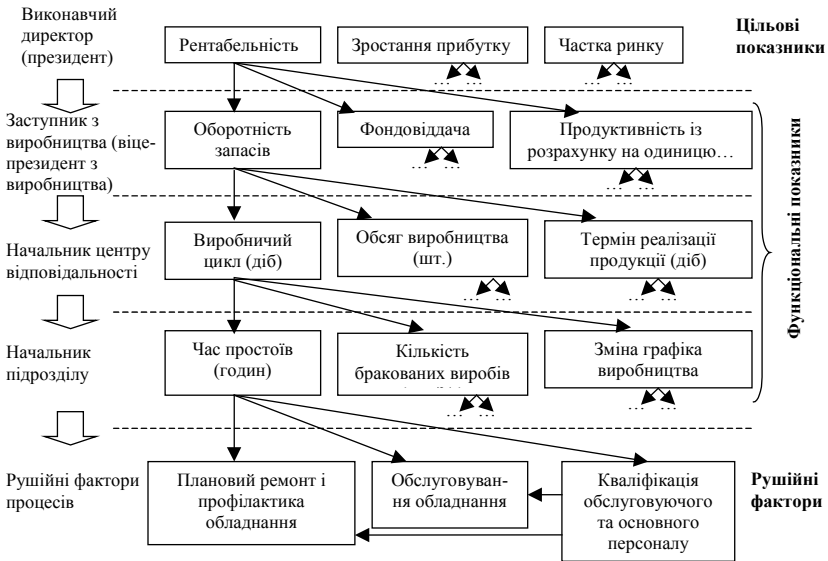


Рис. 2. Схема розкладання основної мети на складові відповідно до рівня управління конкретних виконавців у системі управління та обліку Tableau de bord

Отже, Tableau de bord являє собою структуровану й цілісну систему управління й обліку, що охоплює тактичний (оперативний) і стратегічний рівні управління підприємством. Така система дозволяє розробляти стратегію підприємства і відслідковувати її виконання, оперуючи як фінансовими, так і нефінансовими показниками. Можна сказати, що Tableau de bord в принципі може використовуватися як альтернатива BSC.

Крім збалансованої системи показників та Tableau de bord, у світовій практиці існують також інші відомі моделі управління ефективністю діяльності компанії. Потрібно відзначити, що вони відрізняються один від одного за принципом побудови й орієнтовані на різних користувачів. До найвідоміших таких моделей управління ефективністю можна віднести:

- модель Європейського фонду управління якістю (European Foundation for Quality Management, EFQM);

- призма ефективності (The Performance Prism).

Концепція EFQM допускає сприяння розвитку бізнесу за рахунок оцінки його сильних сторін і визначення напрямів діяльності, в яких для досягнення мети необхідні поліпшення. У моделі EFQM виділено дев'ять блоків (рис. 3).

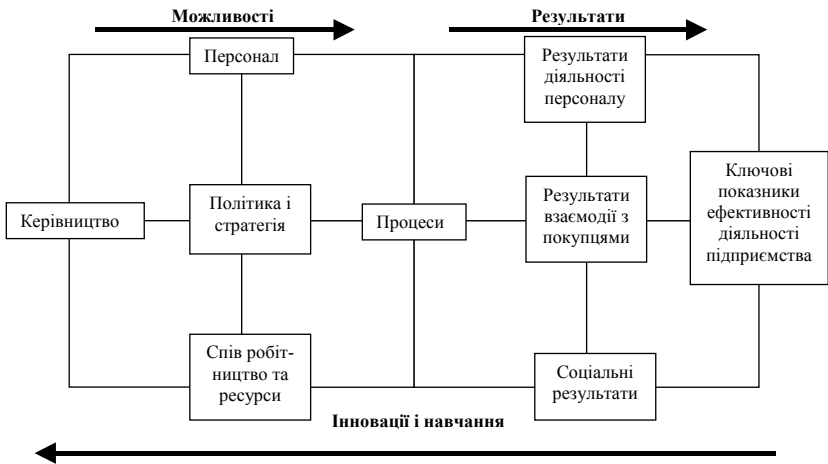


Рис. 3. Модель EFQM

Як видно з рис. 3, управління підприємством здійснюється на підставі дії на показники п'яти початкових (або, як називають їх автори моделі, «ресурсних») блоків:

- керівництво;
- персонал;
- політика і стратегія;
- співпраця і ресурси;
- процеси.

Результати управління бізнесом підприємства згруповані в чотири «результуючих» блоки показників:

- результати діяльності персоналу;
- взаємодії з покупцями;
- соціальні результати;
- ключові показники ефективності діяльності компанії.

Необхідно відзначити, що відмітною особливістю моделі EFQM є орієнтація на соціальний результат, тобто результат взаємодії з суспільством. Тому ця модель швидко перейшла з приватного сектора в урядові і громадські організації. Сьогодні модель EFQM використовується на більш ніж 20 тис. англійських і європейських підприємствах [7].

Ще одним обліково-управлінським інструментом є так звана «призма ефективності». У загальному вигляді «призма ефективності» зображена на рис. 4.

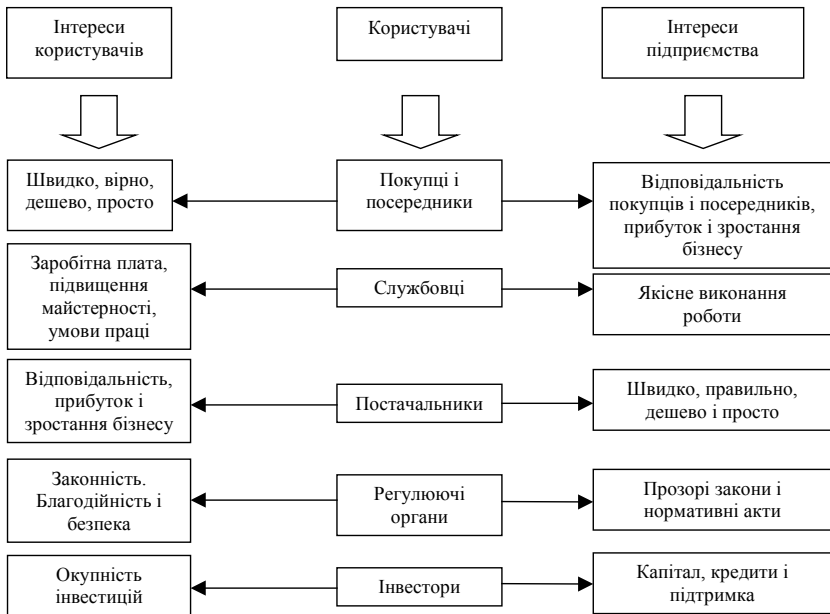


Рис. 4. «Призма ефективності» в загальному вигляді

Цей інструмент призначений для тих користувачів, хто зацікавлений у результатах діяльності підприємства в цілому. В англійській фаховій літературі таких користувачів називають «stakeholders» [8]. Це можуть бути інвестори, покупці й посередники, персонал компанії, її постачальники, регулюючі органи, громадянські організації (маємо на увазі як профспілки і громад-

ські організації захисту прав споживачів, так і різні громадські організації, аж до екологічних спілок).

Тому «призма ефективності» повинна примусити керівників задуматися над відповідями на п'ять основних питань:

- хто є зацікавленими сторонами в бізнесі підприємства, чого хочуть вони, у чому полягають їх потреби?
- що підприємство хоче отримати від цих зацікавлених сторін?
- які стратегії повинно впровадити підприємство, щоб задовольнити потреби і бажання зацікавлених сторін?
- які процеси повинні запустити менеджери підприємства (в тому числі й налагодити відповідну систему бухгалтерського обліку), щоб мати можливість здійснити свої стратегії?

Тож «призма ефективності» дозволяє виявити мету діяльності організації, встановити показники її досягнення, розробити систему вимірювання, забезпечити реалізацію розробленої стратегії. У разі прийняття інструменту «Призма ефективності» у якості «ключового ядра» управління підприємством саме «Призма ефективності» буде задавати вимоги до змісту системи бухгалтерського обліку на даному підприємстві (рис.5.).

Тож можна вважати, що «Призма ефективності» є обліково-управлінським інструментом, що застосовується менеджментом для досягнення тактичних та стратегічних цілей.

Висновки з проведеного дослідження. Розглянуті вище найпопулярніші так звані «збалансовані системи» управління й обліку дійсно можуть бути застосовані у практиці господарювання вітчизняних промислових підприємств.

Проте необхідно пам'ятати, що «сліпе» копіювання навряд чи принесе бажаний результат. Тож необхідно уважно придивлятися до досвіду, отриманого провідними зарубіжними підприємствами і, беручи його до уваги, можливо, комбінуючи елементи різних підходів, створювати власні, придатні для ефективної роботи у вітчизняних умовах господарювання системи управління та обліку. Також треба широко використовувати й інші інструменти обліку та управління, які навіть не входять до названих вище систем.

При цьому не можна нехтувати фінансовими показниками, які розраховуються на даних фінансової складової бухгалтерського обліку та обходити нефінансові показники, що є результатом постановки та роботи управлінського напрямку бухгалтерського обліку.



Рис. 5. Вплив управлінської системи «Призма ефективності» на зміст системи бухгалтерського обліку на окремому підприємстві

Література

1. Кузьмін О. Індикатори в системі управління підприємством [Електронний ресурс] / О. Кузьмін, О. Мірошник. — Режим доступу: http://www.nalogovnet.com/ru/stat_st.php?x=174.
2. Редченко К. І. Показательное несогласие: Balanced Scorecard і Tableau De Bord [Електронний ресурс] / К. І. Радченко Режим доступу: <http://www.gaap.ru/biblio/management/strategic/033.asp>.
3. Malo J.L. Les tableaux de bord comme signe d'une gestion et d'une comptabilite a la francaise / J.L. Malo // In Melanges en l'honneur du professeur Claude Perochon, Foucher, Paris. — 1995. — P. 357–376.
4. 357. Lebas M. Managerial Accounting in France: Overview of Past Tradition and Current Practice / M. Lebas // The European Accounting Review. — 1994. — Vol. 3 № 3. — P. 471—487.
5. Редченко К. І. Показательное несогласие: Balanced Scorecard і Tableau De Bord [Електронний ресурс] / К. І. Радченко Режим доступу: <http://www.gaap.ru/biblio/management/strategic/033.asp>.
6. Chiapello E. The Tableau de Bord / E. Chiapello, M. Lebas // a French Approach to Management Information, Working Paper (Revised Third Draft). — 2001. — № 8. — P. 3.
7. Шицков М. Модели управления эффективностью компании / М. Шицков // Финансовый директор. — 2006. — № 10. — С. 78—80.
8. Нили Э. Призма эффективности: Карта сбалансированных показателей для измерения успеха в бизнесе и управления им / Э. Нили. — Днепропетровск: Издательство «Баланс Бизнес-Букс», 2003. — 400 с.

Статтю подано до редакції 21.05.13 р.