

4. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 301 с.

5. Пушкар М.С., Пушкар Р.М. Контролінг — інформаційна система стратегічного менеджменту: Монографія. — Тернопіль: Карт-бланш, 2004. — 370 с.

6. Портна О.В. Контролінг: Навчальний посібник. — Львів: Магнолія-2006, 2007. — 190 с.

7. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі інформаційних технологій. — К.: ЦУЛ, 2006. — 318 с.

8. Хейвуд Дж. Брайан. Аутсорсинг: в поисках конкурентных преимуществ // Пер. с англ. Н.Е. Метоль, І С. Половец. — М.; СПб.; К.: Вид. буд. «Вильямс», 2002. — 174 с.

Стаття надійшла до редакції 26.10.2010.

УДК: 658.01

І. В. Гонtareва, доцент,
Харківський національний
економічний університет

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК МІЖ РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЮ ТА ЕФЕКТИВНІСТЮ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. Визначено проблему оцінки результату в межах ефективності діяльності підприємства і проведено дослідження підходів та параметрів щодо оцінювання результативності діяльності підприємства. Обґрунтовано, що збалансована система показників є найоб'єктивнішим підходом до оцінювання результативності діяльності підприємства, наведено практичний приклад її розробки.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: результативність, ефективність, результат, оцінка результативності, збалансована система показників, стратегічна карта.

Постановка проблеми і її зв'язок з важливими науковими завданнями. Етимологія терміну «ефективність» пов'язана з латинськими словами «effectus» (ефект) — результат дії, наслідок і «effectivus» (ефективний) — продуктивний, дієвий, такий, що дає результат [6, с. 770]. Виходячи з даного визначення, деякі вчені вважають за краще використовувати замість терміну «ефективність» термін «результативність» [8, с. 11—14]. Проте, результат

може бути корисним і достатнім або мало корисним і невідповідним потребам, а також отриманим із зайвими витратами ресурсів. На думку автора, виходячи з етимології, ефективність потрібно трактувати не стільки як якийсь результат (бажаний, запланований, досягнутий), але в основному як умови, можливість, при яких він може бути отриманий. Власне, ефективність показує складний взаємозв'язок між результатом (ефектом) і умовами, що є базисом для появи і використання цього результату. Як умови можуть бути прийняті операційні витрати, ресурсний потенціал, здібність до саморозвитку, потреба в результаті і т. ін. [13, с. 5—11].

Зокрема, Всесвітній банк стосовно держави визначає ефективність як здатність використовувати виробничий потенціал (умови) для задоволення суспільних потреб (результат). Дане трактування відбивається в багатьох наукових визначеннях і концепціях досліджуваного терміну.

У зв'язку з тим, що стратегія функціонування і розвитку підприємства визначається єдністю цілей, засобів їх досягнення (використаних ресурсів) і індикаторів рівня досягнення мети (результативності), то вирішення проблеми взаємозв'язку між результативністю і ефективністю є актуальною науковою і практичною проблемою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розробкою різних аспектів оцінювання результативності та ефективності займалися багато відомих учених як за кордоном, так і в Україні: К. Адамс, Г. Атаманчук, П. Друкер, Р. Каплан, К. Кросс, Р. Ланч, К. Мак-Нейр, М. Мейер, Л. Мейсел, Д. Норт, Д. Нортон, В. Пономаренко, П. Робертс, Д. Сінк, К. Судаков, О. Тищенко. Проте, в економічній методології не склалося єдиної думки про глобальну мету функціонування підприємства: у класичній і неокласичній теорії — це максимізація прибутку підприємства, в інституційній — мінімізація трансакційних витрат, в еволюційній — стійкість розвитку [5, с. 4—5]. Але оскільки і кінцевий результат, і мета пов'язані єдиним життєвим циклом переходу мети в результат, то виникає ряд складних проблем: а) результат діяльності підприємства як складної соціально-економічної системи багатопараметричний і потрібно визначити мінімально необхідний перелік таких параметрів; б) ґрунтуючись на життєвому циклі результату, рівень результативності прямо залежить від поставлених цілей, у зв'язку з цим потрібно досягнення їх об'єктивності, тобто принципової досяжності і достатності для стійкого розширеного відтворення; в) параметри результату

різномірні і виникає завдання їх консолідації в єдиному показнику.

Постановка завдання. Метою даної роботи є дослідження різних підходів до вибору параметрів оцінки результативності діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно теорії функціональних систем результат діяльності виступає основним системотворчим чинником для системи будь-якого рівня. До функціональних безперечно можна відносити системи різного рівня, діяльність яких спрямована на здобуття корисних для них результатів, і в яких відбувається активна багатобічна оцінка досягнутого результату [7, с. 34]. Дана ознака, безумовно, відноситься і до підприємств. Організатори виробництва поєднують у вибраних ділянках простору й у визначених ними періодах часу взаємодоповнюючі один одного для виробництва продукції. Проте, згідно загальної теорії функціональних систем, ні готова продукція, ні отриманий від її продажу дохід не будуть кінцевим результатом діяльності. Сфокусованим корисним результатом вважатиметься задоволення домінуючої внутрішньої потреби системи, що забезпечує її стійке функціонування і розвиток. Таким чином, ціна і дохід як фінансові еквіваленти відображають ситуаційне співвідношення споживчих вартостей витрат і результатів. Будь-який кінцевий результат завжди багатопараметричний, він повинен: а) підтримувати динамічну рівновагу внутрішнього середовища, сприяючого відтворенню корисного результату; б) забезпечувати постійний обмін із зовнішнім середовищем, отримуючи з неї ресурси і віддаючи продукти виробництва (метаболізму); в) дозволяти стабілізувати на потрібному рівні коопераційно-конкурентні зв'язки з суспільством. Виходячи з такої багатопараметричності оцінки результату, стає важливим чинник міжособистісних, виробничих і суспільних стосунків.

Грунтуючись на тому, що результат діяльності повинен забезпечити тривале і стійке задоволення домінуючої внутрішньої потреби системи, можна передбачити, що: а) параметри результату господарської діяльності повинні базуватися на параметрах відтворювального циклу підприємства; б) опис результату поряд з динамікою продуктивних сил повинен включати параметри динаміки виробничих стосунків; в) для забезпечення керованості результатом його головні показники повинні відповідати функціональним обов'язкам основних структурних підрозділів — постачання, збут і маркетинг, виробництво, організація і координа-

ція. На думку автора, цим вимогам найбільшою мірою відповідають наступні сучасні підходи:

- 1) збалансована система показників (ЗСП) Нортон—Каплана;
- 2) збалансована система показників Мейсела;
- 3) піраміда ефективності МакНейра, Ланча і Кроссу;
- 4) модель EP²M Адамса та Робертса.

1. Збалансована система показників Нортон—Каплана. У розвинених країнах для діагностики і управління підприємством, починаючи з 1990 років, стали використовувати Balanced Scorecard (BSC), вперше запропоновану вченими із США Робертом С. Капланом і Девідом П. Нортоном [1—3]. Підхід ЗСП Нортон і Каплана є стратегічним, який дозволяє підприємству планувати і привести в дію свої бачення і стратегію в чотирьох аспектах: фінансовому, клієнтському, по внутрішніх бізнес процесах, навчання і зростання. Цей метод дозволяє контролювати поточну ефективність, а також націлений на обробку інформації про майбутні перспективи функціонування підприємства.

Кожен аспект ЗСП містить у собі ключове питання, відповідь на яке є метою для досягнення стратегії підприємства. Процес реалізації стратегії на підприємстві, яке завершило розробку ЗСП, спочатку здійснюється в напрямі зверху вниз. На першому етапі на основі бачення керівників вищої ланки, визначаються фінансові цілі і орієнтири. Далі визначається коло проблем, пов'язаних з ідентифікацією споживачів, розробкою заходів щодо поліпшення сприйняття клієнтом продукції або послуг підприємства. Після того, як бажані цілі визначені, починається пошук необхідних засобів для їх досягнення. Для цього визначаються заходи (ідеї проекту) щодо вдосконалення внутрішніх бізнес процесів, які необхідно здійснити для створення якісної пропозиції споживачу та здобуття намічених фінансових результатів [4].

У рамках ЗСП необхідно розрізняти показники, які вимірюють досягнуті результати, і показники, які відображають процеси, сприяючі здобуттю цих результатів. Обидві категорії показників мають бути взаємопов'язані один з одним, оскільки для досягнення перших потрібно реалізувати другі.

Багато аналітиків у розвиток і доповнення моделі Нортон—Каплана роблять спробу показати логіку інтегрованого вживання ЗСП і економічної доданої вартості (Economic Value Added — EVA) в системі управління, націленого на створення вартості (Value-based Management — VBM). EVA визначається як різниця між чистим операційним прибутком після оподаткування і витратами на капітал за той же період [14]:

$$EVA = EBIT * (1 - T) - K_w * C, \quad (1)$$

де EBIT — величина доходів до сплати податків і відсотків;

T — ставка податку на прибуток (у долях одиниці);

K_w — середньозважена ціна капіталу;

C — вартісна оцінка капіталу.

У випадку якщо EVA більше 0, то підприємство отримує прибуток, що перевищує витрати на капітал, який є основою створення вартості, тобто якщо $EVA > 0$, то підприємство створює вартість, якщо $EVA < 0$ — то руйнує раніше створену вартість.

2. ЗСП-модель Мейсела. Модель Лоренца Мейсела була запропонована в 1992 році [10, с. 102—123; 11, с. 22—28]. Мейсел також визначає чотири аспекти, на основі яких має бути оцінена результативність діяльності підприємства.

Замість аспекту навчання і зростання Л. Мейсел у своїй моделі використовує аспект людських ресурсів. У ній оцінюють інновації, а також такі чинники, як освіта і навчання, розвиток продукції і послуг, компетентність і корпоративна культура. Таким чином, відмінність між двома моделями не дуже велика. Причина використання Л. Мейселем окремого аспекту людських ресурсів полягає в тому, що керівництво підприємства має бути уважнішим до свого персоналу і оцінювати ефективність не лише процесів і систем, але і його співробітників.

3. Піраміда ефективності. К. МакНейр, Р. Ланч, К. Кросс в 1990 році представили модель, яку назвали «піраміда ефективності» [12, с. 437—458]. Як і в інших підходах, основною концепцією є зв'язок клієнтоорієнтованої корпоративної стратегії з фінансовими показниками, доповненими декількома ключовими якісними (нефінансовими) показниками. Традиційна управлінська інформація повинна виходити лише від верхнього рівня. Піраміда ефективності побудована на концепціях глобального управління якістю, промислового інжинірингу і обліку, заснованого на діях.

Піраміда ефективності на чотирьох різних рівнях показує структуру підприємства, що забезпечує двосторонні комунікації необхідні для ухвалення рішень на різних рівнях управління. Цілі і показники пов'язують стратегію підприємства з його оперативною діяльністю. Цілі передаються зверху вниз за ієрархією, тоді як показники — від низу до верху. Таким чином, ця модель корпоративного управління здатна показати, що лежить в основі фінансових показників і що ними управляє.

4. Модель EP²M. Крістофер Адамс і Пітер Робертс в 1993 році запропонували іншу модель, яку назвали EP²M (Effective Progress and Performance Measurement) [9].

Мета системи полягає не лише в тому, щоб забезпечити впровадження стратегії підприємства, але і в тому, щоб формувати культуру, в якій постійні зміни — нормальне явище. Показники результативності повинні забезпечити співробітників, що приймають рішення і що відповідають за реалізацію стратегії, швидким зворотним зв'язком. Використання моделі EP²M як системи стратегічного управління дозволяє більш повно представляти реальну ситуацію, так, щоб збалансувати фінансові показники з іншими нефінансовими.

Аналіз показує, що представлені підходи досить близькі по складу груп параметрів, що описують результат діяльності підприємства. Це задоволеність споживачів рівнем якості продукції і обслуговування, науково-технічним рівнем техніко-технологічної бази виробництва, міра задоволеності працею співробітників підприємства (у ширшому значенні мінімально допустима задоволеність всіх зацікавлених осіб — стейкхолдерів), фінансові показники господарської діяльності. На думку автора найоб'єктивніше оцінити результативність діяльності підприємства дозволить ЗСП Нортон і Каплана, оскільки:

1. За допомогою даної системи в підприємства є можливість концентруватися на кількох ключових показниках для досягнення найкращого результату.

2. Чотири основні аспекти (фінансовий, клієнтський, внутрішній, навчання і зростання) утворюють всеосяжну схему для реалізації стратегії підприємства від верхнього до нижнього ієрархічного рівня;

3. Система дозволяє інтегрувати різні корпоративні програми, такі як: розвиток якості, реорганізація, ініціативи групи відділу роботи з покупцями і ін.

4. Нова концепція вдало інтегрується з системою контролінга і добре пов'язується з методами управління, націленими на підвищення вартості підприємства.

5. Дана система дозволяє розбивати стратегічні завдання і зміни на дрібніші складові, так що керівники, начальники підрозділів і співробітники здатні зрозуміти, що від них вимагається для досягнення бажаних результатів і поліпшення комплексної (системної) ефективності.

Приклад ЗСП у вигляді стратегічної карти одного з підприємств м. Харкова наведено у табл. 1.

Таблиця 1

СТРАТЕГІЧНА КАРТА ПІДПРИЄМСТВА

Аспекти	Показники	Цілі	Заходи
1	2	3	4
Фінанси	Рентабельність основної діяльності	3 % приросту за 2011 рік	Формування нової структури витрат
	Чисті активи підприємства	Зростання чистих активів на 7 % за 2011 рік	За рахунок зростання прибутку підвищити статтю нерозподіленого прибутку на 7 %. Залишки на розрахункових рахунках спрямовувати на депозитні рахунки в банк для покриття потреб підприємства в коштах поза сезоном
	EVA	Зростання прибутку на 20 % за 2011 рік	10 % за рахунок автоматизації технологічного процесу, останні 10 % за рахунок нової структури витрат, нових клієнтів
Клієнти	Доля постійних клієнтів	100 задоволеність ціною і якістю продукції	Впровадження CRM
	Відсоток опізнаності брендом	80 % серед фахівців області, 40 % серед населення	Ребрендінг
	Приріст прибутку за рахунок нових клієнтів	3 % за 2011 рік	Проведення спільної реклами з найбільшими торговельними мережами
		4 % за 2011 рік	Гнучкий підхід у визначенні умов постачання
	Приріст прибутку за рахунок нових товарів	3 % за 2011 рік	Нішеве позиціонування, індивідуальні умови договорів
Внутрішні бізнес процеси	Міра автоматизації виробничого процесу	Автоматизація процесу фасовки в червні 2011 року	Покупка фасувального апарату
	Міра акумуляції інформації, вартість видобутку даних	Створення баз даних постачальників, підрядчиків, конкурентів за період з 2005 року, щомісячне оновлення даних	Планування і управління знаннями
Навчання і зростання	Задоволеність співробітників, професіоналізм	Підвищення кваліфікації виробничого, адміністративного персоналу	Проведення програм з розвитку персоналу: щоквартальні тренінги для виробничого персоналу, щомісячні — для адміністративного
	Внутрішнє навчання	Ефективний HR-департамент Професійний менеджмент	Програми розвитку людських ресурсів

Конкретний перелік показників і їх значення вибираються для кожного підприємства індивідуально.

Висновки. Визначено, що результативність є складовою частиною при оцінці ефективності діяльності підприємства. В результаті досліджень доведено, що параметри результативності діяльності підприємства необхідно визначати на підставі ЗСП Нортон і Каплана. Наведений приклад стратегічної карти одного з підприємств м. Харкова. Подальші дослідження будуть направлені на включення результативності як основного чинника при оцінці системної ефективності розвитку підприємства.

Література

1. Каплан Р., Нортон Д. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Пер. с англ. — М.: Бизнес, 2003. — 304 с.
2. Каплан Р., Нортон Д. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Пер. с англ. — М.: Олимп-Бизнес, 2005.
3. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес — среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Пер. с англ. — М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. — 416 с.
4. Разработка сбалансированной системы показателей: Практическое руководство с примерами. — 2-е изд. / Под ред. А.М. Гершуна, Ю.С. Нефедьевой. — М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. — 128 с.
5. Салига С. Я. Удосконалення методів оцінки ефективності діяльності підприємств / С. Я. Салига, К. С. Салига, Л. І. Кирилова, О. В. Скачкова. — Запоріжжя: ЗІДМУ, 2007. — 56 с.
6. Словарь иностранных слов / Под ред. И.В. Лехина, С.М. Локшиной, Ф.Н. Петрова, Л.С. Шаумяна: Изд. 6-е перераб. и доп. — М.: Изд-во «Советская Энциклопедия», 1964. — 784 с.
7. Судаков К.В. Общая теория функциональных систем. — М.: Медицина, 1984. — 224 с.
8. Тищенко А.Н., Кизим Н.А., Догодайло Я.В. Экономическая результативность деятельности предприятий: Монография. — Х.: Инжек, 2005. — 144 с.
9. Хорват П. Сбалансированная система показателей как средство управления предприятием // Проблемы теории и практики управления. — 2000. — № 4. — С. 108—113.
10. Andersen H.V., Lawrie G., Shulver M. The Balanced Scorecard vs. the EFQM Business Excellence Model — which is the better strategic management tool?: 2GC Working Paper. — UK: 2GC Active Management, 2000. — P. 102—123.
11. Atkinson A., Epstein M. Measure for measure: Realizing the power of the balanced scorecard // CMA Management. — September 2000. — P. 22—28.

12. Chakravarthy B.S. Measuring strategic performance // Strategic Management Journal. — 1986. — №7. — С. 437—458.

13. Gontareva I. V. Determination of factors of enterprise system efficiency / I. V. Gontareva // Nauka i studia, Przemysl. — 2009. — NR 8(20). — 2009. — С. 5—11.

14. Young D. Economic value added: A primer for European managers // European Management Journal. — Vol. 15. — № 4. — P. 335—344.

Стаття надійшла до редакції 13.10.2010.

І.О. Григораш,

аспірант,

ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

КЛАСИФІКАЦІЯ ІНСТРУМЕНТІВ КОНТРОЛІНГУ

Анотация. У статті наведено класифікацію найефективніших інструментів контролінгу. Проаналізовано їх переваги та недоліки.

Аннотация. В статье предложено классификацию самых эффективных инструментов контроллинга. Проанализированы преимущества и недостатки.

Annotation. The article deals with classification of most effective controlling instruments. Their advantageous and disadvantageous have been examined.

КЛЮЧОВІ СЛОВА. Інструменти контролінга, метод прямої калькуляції витрат, розрахунок собівартості за видами діяльності, управління за цільовою собівартістю, бюджетування, концепція управління «поза бюджетами».

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА. Инструменты контроллинга, метод прямой калькуляции затрат, расчет себестоимости за видами деятельности, управление за целевой себестоимостью, бюджетирование, концепция «вне бюджетирования».

KEY WORDS. Controlling instruments, direct — costing, activity- based — costing, target — costing, budgeting, beyond budgeting.

Постановка проблеми. На сьогоднішній день контролінг як технологію управління визнають та використовують у всьому світі. В окремих країнах акцент здійснюється на одні аспекти даної концепції, в інших — на інші, але в будь-якому випадку застосування інструментів контролінгу характеризується позитивними відгуками та приносить хороші результати. Накопичення