

СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ INDICATORS OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Фоміна О.В.

кандидат економічних наук, доцент,
докторант кафедри бухгалтерського обліку,
Київський національний торговельно-економічний університет

У статті розглянуто сучасні системи показників вимірювання ефективності діяльності підприємства, які можуть бути імplementовані в систему управлінського обліку. Визначено особливості, переваги та недоліки, притаманні розглянутим системам. Запропоновано основні положення формування збалансованої системи показників.

Ключові слова: вимоги до показників, система показників, підходи до оцінення ефективності діяльності, управлінський облік.

В статье рассмотрены современные системы показателей измерения эффективности деятельности предприятия, которые могут быть имплементированы в систему управленческого учета. Определены особенности, преимущества и недостатки, присущие рассматриваемым системам. Предложены основные положения формирования сбалансированной системы показателей.

Ключевые слова: требования к показателям, система показателей, подходы к оценке эффективности деятельности, управленческий учет.

The article considers the modern system of indicators measuring the performance of companies that can be implemented in management accounting. The features, advantages and disadvantages inherent in the system under consideration. The basic position of the formation of a balanced scorecard.

Keywords: requirements for performance, system performance, approaches to assessing performance, management accounting.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Підвищення ефективності діяльності підприємства завжди є актуальною проблемою управління, а отже, і інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. У цей час значущість цієї проблеми зростає, оскільки посилюється конкуренція між вітчизняними підприємствами, підвищуються вимоги споживачів до якості, асортименту й ціни товарів. Складність вирішення цього питання полягає, перш за все, в різноманітності систем, моделей і підходів до оцінювання ефективності діяльності підприємств торгівлі в системі управлінського обліку. Це питання потребує розгляду наявних на сьогодні систем, моделей і підходів до оцінювання ефективності діяльності підприємства, визначення їх переваг і недоліків та особливостей імplementації в систему управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання цієї проблеми і на які спирається автор. Упродовж багатьох років методичні основи оцінювання діяльності суб'єкта господарювання еволюціонували. Але ця проблема у міру розвитку теорій управління завжди вирішувалася, по суті, шляхом виділення тієї або іншої пріоритетної мети та показника,

що характеризує міру її досягнення. Прослідковуються певні тенденції в розвитку показників ефективності діяльності. Починаючи з 20-х рр. минулого століття тривалий час основним показником вважалася рентабельність інвестицій (ROI), а також показники моделі Дюпона (Du Pont Model). Зазначені моделі включають лише фінансові показники, є досить простими в розрахунках, проте не дають змогу комплексно оцінити ефективність бізнесу. Наприкінці ХХ ст. з'явилися інші концепції оцінювання ефективності діяльності підприємств, зокрема, збалансовані системи показників.

Історично появі збалансованих систем показників сприяв прогресивний розвиток цільових методів управління, який почався у 80-х рр. ХХ ст. як реакція на обмеженість «традиційних» систем управління.

Сьогодні існує полеміка щодо питання розвитку системи показників в управлінні та управлінському обліку зокрема. Ця проблематика є дуже актуальною, про що свідчать численні публікації як закордонних, так і вітчизняних вчених, серед яких: І. Аверчев [1], С. Голов [2], В. Івлєв, Т. Попова [3], М. Кизим, А. Пилипенко, В. Зінченко [4], М. Макаренко [5], Р. Каплан, Д. Нортон [6], А. Фєдосєєв [7], Е. Фрімен [8], Хьюберт К. Рамперсад [9].

Актуальність теми та значний інтерес учених і практиків до розробки системи показників управлінського обліку зумовили необхідність подальшого розвитку зазначеного питання.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є аналіз сучасних систем показників та виявлення особливостей їх застосування в системі управлінського обліку підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Більшість інноваційних збалансованих систем є, по суті, «економічними модифікаціями» цільового підходу в управлінні, диференційовані за інструментами та методами досягнення цілей.

Існує безліч підходів до формування збалансованих систем, які давали б змогу забезпечувати інформацією управління підприємством торгівлі. Серед сучасних систем показників найвідомішою є *збалансована система показників BSC (Balanced Scorecard System) Нортон-Каплана* – збалансована система показників (збалансована рахункова карта, система оціночних індикаторів, система збалансованих показників ефективності) – це система стратегічного управління та оцінювання її ефективності, яка зображає цілі та завдання підприємства в системі показників. Охоплює ті самі блоки, що й модель Мейселем, але замість блоку «перспектива людських ресурсів» використовується перспектива «інновації, розвиток і навчання» [6]. Р. Каплан і Д. Нортон запропонували систему, засновану на причинно-наслідкових зв'язках між стратегічними цілями, що зображають їх параметри і фактори одержання планованих результатів. Вона складається з чотирьох складників: фінансової, клієнтської, внутрішніх бізнес-процесів і навчання та розвитку персоналу, цілі та завдання яких зображаються фінансовими і нефінансовими показниками. Система збалансованих показників є складовою частиною системи BPM.

Наступною є *збалансована система показників BSC-модель Лоренца Мейсела*, яка була запропонована в 1992 р. та зображає такі параметри (блоки): взаємовідносини з клієнтами, внутрішню діяльність, фінансове забезпечення, перспектива людських ресурсів. У моделі акцент зроблено на необхідність оцінювати ефективність не лише процесів і систем, а й його співробітників.

У 1990 р. К. МакНейр, Р. Ланч і К. Кросс запропонували модель під назвою «*Піраміда ефективності*», яка також близька до збалансованої системи показників Р. Нортон та Д. Каплана. Така концепція полягає у зв'язку корпоративної стратегії, спрямованої на задоволення потреб клієнтів, з фінансовими показниками, доповненими декількома ключовими нефінансовими показниками. Система показників формується за чотири рівнями:

– на першому, найвищому рівні керівництво підприємства формулює корпоративне бачення стратегії;

– на другому – цілі підрозділів конкретизуються щодо ринку і фінансових показників;

– третій рівень – цілі та функції орієнтовані на задоволення клієнта й гнучкість виробництва, що є сполучними ланками між верхніми й нижніми рівнями піраміди. Цілі рівня показують драйвери ефективності відносно двох ринкових цілей і однієї фінансової;

– четвертий рівень – рівень операцій, на якому дії оцінюються щодня, щонеділі або щомісячно. При чому умовно система показників повинна бути інтегрована так, щоб оперативні оцінки на нижніх рівнях були пов'язані з фінансовими на верхніх [3].

Натомість у 1932 р. французьким ученим Ж. Мало розроблено *Tableau de bord* – система, яка спочатку розглядалася як інструмент управління, в першу чергу, для потреб вищої керівної ланки. Передумовою створення цієї системи стало непристосованість французького бухгалтерського обліку для прийняття відповідних управлінських рішень. Така система була досить популярна у Франції на початку 1990-х рр. Проте жорстка критика методів управлінського обліку, яка на той час значно посилилася, стосувалася і *Tableau de bord*. Так, учені Ж. Лаверті та Р. Демістрі стверджували, що «критерії (показники) якості роботи фірми повинні, перш за все, гарантувати послідовність дій і їх відповідність стратегічним цілям». Це сприяло перегляду цієї системи й привело до формування сучасної концепції *Tableau de bord*, яку французькі автори І. Чіапелло та М. Лебас визначають як інструмент управління, який використовується для «вибору, документування та інтерпретації» об'єднаних причинно-наслідковими зв'язками фінансових та нефінансових показників. Кожен показник зображає стан певної частини бізнесу, якою потрібно управляти: таким чином, у сукупності *Tableau de bord* є загальною моделлю функціонування бізнесу як системи. Недоліками концепції є відсутність чіткої структури у *Tableau de bord*. По суті, показники *Tableau de bord* зображали дві з чотирьох аспектів діяльності фірми: фінансовий аспект і внутрішні бізнес-процеси. Виходить, що в *Tableau de bord* не приділяється увага зовнішнім факторам, що впливає на діяльність підприємства і, відповідно, у звітах *Tableau de bord* не має інформації для зовнішніх користувачів [5, с. 39].

Для *Tableau de bord* характерно:

– відсутність зв'язку з обліковими системами;

– жорстка структура моделі;

– орієнтація на фінансові показники.

Наступна система показників – *EP2M (Effective Progress and Performance Measurement* – оцінка ефективності діяльності та зростання), розроблена в 1993 р. К. Адамсом і П. Робертсоном [7].

Відповідно до цієї моделі найбільше значення має оцінка ефективності діяльності компанії в чотирьох напрямках:

- у зовнішньому середовищі – обслуговування споживачів і задоволення попиту;
- у внутрішньому середовищі – підвищення ефективності та продуктивності;
- зверху вниз в організаційній ієрархії – розповсюдження та адаптація загальної стратегії компанії на всі нижні рівні організаційної структури, стимулювання змін;
- знизу вгору в організаційній ієрархії – посилення впливу акціонерів і розширення свободи дій працівників.

Відповідно до концепції К. Робертса і П. Адамса система оцінювання діяльності компанії повинна бути спрямована не лише на реалізацію стратегії, а й на впровадження корпоративної культури, характерною рисою якої є безперервний розвиток [3].

Сучасний розвиток управлінського обліку пов'язаний з урахуванням інтересів стейкхолдерів, що відповідає сучасній концепції стратегічно спрямованого управлінського обліку. Першоджерелом концепції *стейкхолдерів* є робота Е. Фрімена «Стратегічний менеджмент: стейкхолдерський підхід» [8]. За визначенням Е. Фрімена, стейкхолдерами компанії є будь-які індивідууми, групи або організації, які впливають на прийняття компанією рішення та/або опиняються під впливом цих рішень. Тому до стейкхолдерів, як правило, належать: власників компанії, її найманих менеджерів, персонал компанії – внутрішні стейкхолдери, а також клієнтів компанії, постачальників ресурсів, місцеве співтовариство (соціум) і суспільні групи (організації) – зовнішні стейкхолдери. Відповідно до цієї концепції, одне з основних її положень зводиться до того, що власники та менеджери компанії повинні управляти її діяльністю так, щоб враховувалися інтереси перерахованих стейкхолдерів та зберігався відповідний особливий етичний баланс.

Система управління на основі показника EVA (EVA-based management), яку розробив Стюарт Штерн, є системою фінансового управління, яка формує платформу для прийняття рішень основним й допоміжним персоналом і дає змогу моделювати, відстежувати, проводити й оцінювати прийняті рішення в єдиному напрямі: додавання вартості до інвестицій акціонерів. Як результат впровадження системи управління, на основі цього показника виділяють так звані 4М: вимірювання (Measurement), система управління (Management system), мотивація (Motivation), стиль мислення (Mindset) [5].

На основі збалансованої системи показників Р. Хьюберт розробив *універсальну систему показників (TPS)* як систематичний процес безперервного, послідовного й регулярного вдосконалення, розвитку та навчання, який спрямований на стійке зростання результатів діяльності

співробітників і підприємства. Проте концепція BSC використовується в TPS лише як один із п'яти елементів. Базові складники TPS (удосконалення, розвиток і навчання) тісно пов'язані і між ними повинен підтримуватися баланс [5, с. 13]. Система TPS складається з таких елементів:

- особиста система збалансованих показників (PBSC);
- організаційна система збалансованих показників (OBSC);
- загальний менеджмент на основі якості (Total Quality Management, TQM);
- управління результативністю (Performance Management) й управління компетенціями (Competence Management);
- цикл навчання Колба (Kolb's Learning Cycle) [5, с. 44].

Хоча зазначена концепція, безперечно, заслуговує на увагу, сьогодні вітчизняні підприємства ще не готові до її використання, і ця концепція може лише служити початком подальших досліджень.

Наступна система показників – 4U «Розробка комплексних показників ефективності» – це система показників оцінки діяльності підприємства, яку запропоновано Інститутом Управлінських бухгалтерів США (IMA), та викладено в додатку до Положення з управлінського обліку [5] SMA 4U «Developing Comprehensive Performance Indicators». Показники оцінювання результатів діяльності розділено на такі групи:

- показники зовнішнього середовища;
- показники ринку і замовників;
- показники конкурентів;
- показники внутрішніх бізнес процесів;
- облік людських ресурсів;
- фінансові показники;
- гібридні системи показників ефективності, які є модифікацією системи збалансованих показників.

Аналіз збалансованих систем показників дають змогу визначити недоліки, притаманні всім моделям:

1. У цілому, ефективність підприємства вимірюється лише для зацікавленої сторони «власники підприємства». Показники для оцінки зовнішнього середовища в них практично не представлені. У «перспективах» з назвою «ринки», «клієнти» тощо представлені показники, що характеризують не «зовнішнє середовище», а лише взаємодію наявних покупців з підприємством. При цьому показники, що включаються в розглянуті ЗСП, розроблені також з точки зору зацікавленої сторони «власники підприємства».

2. Конструкція багатьох ЗСП, особливо найбільш відома BSC Д. Нортон і Р. Каплана, не дає змогу легко їх адаптувати навіть для підприємств із простою структурою.

3. Вимоги, яких необхідно дотримуватися у процесі розробки розглянутих ЗСП, для більшості вітчизняних підприємств є важко виконуваними на практиці.

Для усунення вказаних недоліків нами були запропоновані основні положення методики створення ЗСП. Зокрема, склад завдань, які потрібно вирішити для розробки формалізованої моделі виміру ефективності діяльності підприємства, у тому числі виміру ефективності стратегії, в системі показників управлінського обліку повинні бути такі:

1. Розробити класифікатори, що забезпечують повноту виявлення сторін, зацікавлених в ефективній діяльності підприємства і виявити вказані зацікавлені сторони відповідно до розробленого класифікатора.

2. Розробити класифікатори, що забезпечують повноту виявлення вимог зацікавлених сторін, і для кожної зацікавленої сторони сформулювати перелік вимог.

3. Здійснити ранжування сформованих вимог і виявити ті з них, які обов'язково мають бути враховані у процесі розробки системи виміру ефективності, для чого потрібно буде сформулювати критерії відбору цих вимог. Можливо, потрібно побудувати «дерево вимог» для того, щоб створена модель була, з одного боку, повною, а з іншого – осяжною.

4. Для кожної вимоги (прихованої економічної величини) розробити показник, що дає змогу об'єктивно виміряти рівень виконання вимоги.

Для розробки зазначеного класифікатора необхідно використовувати такі ознаки класифікації:

1. Виявити зацікавлені сторони: зовнішні (покупці, постачальники, власники і так далі) і внутрішні (персонал).

2. Необхідно ввести поняття видів «вимог» зацікавленої сторони до підприємства (або «очікувань», або «потреб»). Наприклад, здобуття матеріальних або нематеріальних благ, безпека тощо.

3. Для виконання цих вимог підприємство повинне щось передавати зацікавленим сторонам (гроші, документи тощо), тобто визначити «результати діяльності підприємства».

4. Для здобуття будь-якого результату необхідно зробити деякі дії – «процеси».

5. Для здійснення будь-якого процесу необхідні «ресурси» матеріали, основні засоби, гроші, робоча сила тощо. Ресурси поступають від зацікавлених сторін – коло замикається. Таким чином, усі аспекти оцінювання діяльності підприємства описуються у вимірному просторі.

У кожній виділеній нами сфері визначаються величини, які необхідно виміряти. Потім для кожної з них можемо розробити показники, що дають можливість зобразити зміну величини, додаючи кожному наступному класифікаційну ознаку, формується інформація від показників, що «запізнюються», до тих, що «випереджають» [10].

Отже, умови, яким повинна відповідати система збалансованих показників, можна класифікувати як вимоги до складу економічних величин, які підлягають виміру в системі показників, структури системи показників, показників, включених в систему.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі. Дослідження сучасних найбільш відомих систем, моделей і підходів до оцінювання ефективності діяльності підприємства, які використовуються в управлінському обліку, дає змогу зробити такі висновки:

1. Нові вимоги ринку та інформаційні потреби менеджменту підприємств торгівлі привели до необхідності розробки нового комплексного підходу до аналізу й оцінювання результатів діяльності. Наразі це є об'єктивною передумовою переходу в інформаційному забезпеченні підприємств від традиційних систем фінансової та управлінської звітності до збалансованих моделей оцінювання діяльності.

2. Кожна з розглянутих моделей має свої особливості, які зумовлюють їх застосування в різних ситуаціях для різних галузей діяльності.

3. Зважаючи на індивідуальні особливості кожної моделі, всі вони мають загальну мету – забезпечення керівництва необхідною інформацією в процесі ухвалення управлінських рішень.

4. Система аналізу й оцінювання результатів діяльності незалежно від вибраної моделі є індивідуальною для кожного підприємства та розробляється з урахуванням специфіки його діяльності.

5. Найбільш перспективною з розглянутих концепцій є збалансована система показників, що дає змогу транслювати конкретну діяльність і стратегію в досить повний набір показників, які фактично утворюють систему стратегічного контролю й управління, має здатність комплексної характеристики діяльності на основі набору фінансових і нефінансових показників, пов'язує показники операційної ефективності та стратегії.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Аверчев И. Как оценить эффективность работы компании / И. Аверчев [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://iteam.ru/publications/finances/section_30/article_2941.
2. Голов С. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С. Голов. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 522 с.
3. Ивлев В. Balanced Scorecard – альтернативные модели / В. Ивлев, Т. Попова // Банки и технологии. – 2002. – № 4. – С. 28–29.
4. Кизим М. Збалансована система показників: [монографія] / М. Кизим, А. Пилипенко, В. Зінченко – Х.: ІНЖЕК, 2007. – 192 с.

5. Макаренко М. Системы показателей, модели и подходы к оценке деятельности предприятия / М. Макаренко, И. Малова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://edit.muh.ru/content/mag/trudy/12_2008/04.pdf.
6. Fedosieiev A. Vidkryvaiuchy novi horyzonty upravlinnia / A. Fedosieiev // Upravlinnia kompaniiēiu. – 2003. – № 9 (28). – S. 65–72.
7. Freeman R. Strategic Management: A Stakeholder Approach / R. Freeman. – Pitman, 1984. – 68 p.
8. Хьюберт К. Рамперсад. Универсальная система показателей деятельности: как достигать результатов, сохраняя целостность / К. Хьюберт; пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2004. – 352 с.
9. Синявина М. Стратегическое управление организациями / М. Синявина // Проблемы и возможности современной экономики: сборник научных трудов. – СПб.: Изд-во Политехн. ун-та, 2009. – Ч. 2. – 240 с.