

УДК 658.012:338.14(621)

Лемішовський В. І.

Головне управління ДФС у Львівській області

ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ЯК ІНСТРУМЕНТ
ФОРМУВАННЯ КОНТРОЛІНГУ МАШИНОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Розглянуто можливості використання системи збалансованих показників складовою інструментарію контролінгу машинобудівних підприємств. Проаналізовано основні складові такої системи показників та обґрунтовано добір й призначення окремих елементів для розширення інформаційного поля використання у вітчизняній практиці системи контролінгу. Запропоновано базові підходи до врахування в системі контролінгу показника економічної доданої вартості та його узгодження з проєкціями збалансованої системи показників.

Ключові слова: підприємство, управління, контролінг, збалансована система показників, економічна додана вартість.

Постановка проблеми. Сучасні інтеграційні процеси у сфері машинобудування заставляють вітчизняні підприємства застосовувати загальноприйняту в міжнародній практиці систему показників для характеристики потенціалу та рівня ефективності свого функціонування, використовуючи її базову основу для розробки та прийняття управлінських рішень. У вітчизняній практиці домінує орієнтація систем операційного та стратегічного управління на отримані в обліковій системі підприємства дані, хоча принципи і зміст різних концепцій управління, передусім стратегічного менеджменту, обумовлюють потребу побудови інформаційно-аналітичного базису на засадах багатоаспектної орієнтації. У світогосподарській практиці для вирішення проблематики інформаційного забезпечення сучасних управлінських моделей орієнтовано концепцію Balanced Scorecard (Збалансована система показників).

Результати вітчизняних досліджень засвідчують про неможливість прямого застосування будь-якого з інструментів типу «збалансована система показників», низьку ефективність їхнього впровадження в практику українських підприємств, у т. ч. у галузі машинобудування. Значна частина науковців перебуває на позиціях, за якими базові засади й окремі складові Balanced Scorecard найбільш доцільно вмонтувати в одну з найбільш апробованих у вітчизняній практиці інформаційно-аналітичних систем, зокрема в систему контролінгу. При цьому часто наголошується, що «загальноприйнята система управлінського обліку дозволяє розглядати його лише як один з інструментів оцінки ефективності підприємства» [1, с. 7], а «використання в ньому системи збалансованих показників стане передумовою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень» [2, с. 191]. Виходячи з передумов і можливостей інкрустації базових принципів BSC у систему контролінгу вітчизняні науковці вказують на необхідності «розв'язання проблем реформування механізмів контролінгу, який успішно використовується відомими світовими фірмами для забезпечення їхньої тривалої прибуткової діяльності» [3, с. 112]. Проблема розвитку концептуально-методологічного базису контролінгу, посилення його функціонально-методичного змісту й обґрунтування сучасним інструментарієм є актуальним завданням вітчизняної науки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Більшість теоретиків і практиків дотримуються думки про необхідність розробки адекватної ринковій економіці системи інформаційного забезпечення управління, яка б інтегрувала новітні методи у

сфері обліку, аналізу, планування моніторингу, діагностики, контролю тощо та забезпечувала б прийняття ефективних управлінських рішень.

Обґрунтовуючи необхідність і можливості розширення узвичаєної для вітчизняної практики системи управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників, О.О. Дмитрієва вказує, що «традиційні системи і методи економічної діагностики та економічної оцінки відображають ендогенні господарські процеси на підприємстві, але не враховують впливу на них ринкових та інших зовнішніх чинників» [2, с. 184].

У цьому контексті М.О. Кизим, А.А. Пилипенко, В.А. Зінченко дотримуються погляду, що «потенціал концепції Balanced Scorecard може бути повністю реалізований при інтеграції додатків BSC із наявними в компанії інформаційними системами» [1, с. 11]. Важливим моментом щодо можливості використання концепції BSC в узвичаєному для української практики інструментарію, як виділяють М.О. Кизим, І.В. Ялдин та В.А. Зінченко, є те, що ця концепція «передбачає можливості зміни кількості характеристик і назв проєкційної моделі» [4, с. 46].

За висновками багатьох дослідників, зокрема О.М. Чернеги, «за допомогою збалансованої системи показників вдається зробити реалізацію стратегій регулярною діяльністю всіх підрозділів, що управляється за допомогою планування, обліку, контролю й аналізу збалансованих показників, а також мотивації персоналу та їхнє досягнення» [5, с. 227]. Подібної позиції дотримується М.М. Стефаненко, аргументуючи доказовість того, що «використання системи збалансованих показників дасть можливість повніше уявити реальний стан прийнятих контролінгових рішень на підприємстві» [3, с. 117].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Зважаючи на чисельні дослідження з даної проблематики, невирішеними залишаються питання щодо можливостей застосування базових засад та окремих елементних складових системи збалансованих показників у системі контролінгу машинобудівних підприємств.

Мета статті полягає у дослідженні можливостей застосування базових засад і окремих елементних складових системи збалансованих показників інструментарієм контролінгу машинобудівних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогодні світовою наукою і практикою сформовано різноманітний управлінський інструментарій типу «Збалансована система показників» (модель стратегічних карт Л. Мейселя, «Піраміда діяль-

ності компаній» (К.Мак-Найрі, Р. Лінч, К. Крос), модель EP2M (Effective Progress and Performance Measurement К. Адамса та П. Робертса) та ін. Базовою та найбільш популяризованою вважається концепція BSC, розроблена професором обліку Гарвардського університету Р. Капланом та фінансовим аналітиком Н. Нортеном. У деяких публікаціях концептуально-методологічну основу систем збалансованих показників порівнюють із теоретико-методичною конструкцією «органічної балансової теорії» (Dieorganische Bilanz in Rahm der Wirtschaft), метою якої було обчислення так званої «репродуктивної вартості економічної одиниці» [6, с. 176], що «споріднює» такі концепції з деякими принципами формування облікових парадигм.

Моделі стратегічних карт (систем збалансованих показників) являють собою інструменти досягнення оптимальної збалансованості чисельних економічних факторів – досягнення балансу фінансових і нефінансових показників діяльності. При цьому необхідно відзначити й те, що дотепер «можна вести мову як про «конфлікт» в одній системі виміру нефінансових (неформалізованих) і фінансових показників, так і про методологічні протиріччя між концептуальними засадами систем оцінювання ефективності» [6, с. 175]. Для вітчизняної практики першочерговим завданням слід визнати розробку адекватної до умов і специфіки діяльності підприємства системи показників діяльності, яка, у тому числі, урахує базові принципи сучасних концепцій побудови інструментів управління.

У вітчизняній теорії та практиці дедалі більшого поширення й застосування набувають стратегічні системи управлінського обліку та стратегічного контролінгу. Одним з інструментів для формування їхньої базової основи виступає концепція системи збалансованих показників, оскільки головне призначення подібних систем полягає у забезпеченні функцій збору, систематизації та аналізу інформації, необхідної для ухвалення стратегічних контролінгових рішень [3, с. 112].

Принциповою відмінністю BSC від традиційних методик оцінки є те, що будь-яка проекція діяльності включає в себе не одиничні показники, а побудовані на застосуванні комплексно збалансованої системи різноманітних фінансових й нефінансових показників, ключових критеріїв, які характеризують ефективність функціонування підприємств машинобудівної галузі. Добір адекватних специфікацій в умовах діяльності певних груп ключових показників забезпечує об'єднання стратегічних та поточних цілей розвитку. Тобто збалансована система показників транслює місію та загальну стратегію організації у систему взаємопов'язаних цілей та показників, оскільки, на думку розробників системи, «управління – це, по суті, переведення стратегії в цілі, які можуть бути виміряні» [7, с. 126].

Деталізований зміст і функціональність інструментарію типу «збалансована система показників» достатньо глибоко та різнобічно розкриті у вітчизняних дослідженнях, включаючи обґрунтування про неможливість її впровадження на вітчизняних підприємствах як цілісної концепції. Нами підтримується позиція про вищу дієвість упровадження на вітчизняних машинобудівних підприємствах системи контролінгу, яка враховує концепцію BSC. Подібна позиція підтримується й іншими науковцями. Наприклад, Е. Лазарева [8] обґрунтовує, що застосовувати систему стра-

тегічного контролінгу необхідно при виникненні наступних проблем: зниження ефективності управління підприємством, постійне відхилення від обраної стратегії, отримання результатів, які відсувають досягнення цілей на невизначений термін, реалізації нерелевантних, ризикованих інвестиційних проектів, які вилучають грошові кошти від більш стратегічно значимих проектів, слабкий контроль фінансових потоків, невиконання бюджетів, зростання операційних ризиків [8, с. 28]. Наведені фактори повністю відповідають фінансово-економічному стану та умовам діяльності підприємств вітчизняного машинобудування. Важливим є те, що при застосуванні будь-якого з інструментів типу «збалансованої системи показників» стратегія традиційно розкладається за чотирма аспектами: фінанси, відносини з клієнтами, внутрішні бізнес-процеси, навчання та розвиток [9].

Основними принципами побудови сучасних систем вимірювань ефективності функціонування підприємства та їхньої взаємопов'язаності з концепціями менеджменту є: взаємозв'язок критеріїв оцінки з баченнями, цінностями, стратегією та ключовими рушійними чинниками бізнесу; базування критеріїв оцінки на подіях минулого, теперішнього та майбутнього (створення тривимірної картини); покладання в основу вироблення критеріїв балансу інтересів і відображення потреб власників, персоналу, клієнтів компанії та інших зацікавлених сторін.

У проекції «Навчання та розвиток» реалізація цілей контролінгу дає змогу створити локальну інформаційну мережу, яка необхідна для ефективної роботи підприємства та підвищення рівня кваліфікації персоналу. У проекції «Внутрішні бізнес-процеси», яка охоплює досягнення таких цілей машинобудівного підприємства, як освоєння новітніх технологій, покращання якісних характеристик продукції, на підвищення конкурентоспроможності продукції впливає підвищення ефективності діяльності, скорочення тривалості виробництва, підвищення рівня кваліфікації персоналу та залучення кваліфікованих і досвідчених спеціалістів. Проекція «Клієнти» охоплює цілі розширення асортименту машинобудівної продукції, збільшення кількості покупців, збільшення частки на внутрішньому ринку. Досягнення цілі «Підвищення задоволення клієнтів» характеризується таким показником, як частка сегмента ринку, чисельність основних конкурентів, питома вага дебіторської заборгованості, рентабельність продажу. Проекція «Фінанси» охоплює цілі підвищення прибутку, зниження собівартості, підвищення частки власного капіталу та забезпечення здатності підприємства підтримувати достатній рівень власних обігових коштів.

Із концепцій типу «Збалансована система показників» найбільш адекватними і практично придатними інструментом підвищення дієвості контролінгу машинобудівних підприємств можна, на нашу думку, розглядати модель «Піраміда діяльності компаній». Її змістова орієнтованість полягає у встановленні зв'язку між загальною стратегією компанії і фінансовими показниками, доповненими незначною кількістю коефіцієнтів нефінансового характеру. Відмітною ознакою цієї моделі є те, що вона чітко розмежовує показники внутрішньої та зовнішньої ефективності, що є важливим для підприємств трансформаційної (кризової) економіки. Важливим аспектом використання елементних складових цієї моделі в

адаптивній системі контролінгу машинобудівного підприємства є те, що вона «включає різні рівні організаційної структури компанії й забезпечує систему двостороннього зв'язку, необхідного для того, щоб розповсюдити ідеї корпоративної місії та стратегії на різних рівнях організаційної ієрархії» [10, с. 39].

Визначений контекст впливає із «уявлення про контролінг як про систему саморегулювання управління підприємства та збалансовану систему показників як основу прийняття контролінгових рішень, особливістю якої є збалансована оцінка ефективності концепції контролінгу за фінансовими і нефінансовими показниками одночасно» [3, с. 113]. Попри те слід відзначити, що інструментарій концепцій типу «збалансована система показників» не передбачає базового інтегрального показника й чітко визначеного індикатора виміру ефективності функціонування суб'єкта господарювання. Для компаній розвинутих економік такий вимір здебільшого лежить у координатах зміни вартості власного капіталу, оціненої ринковим механізмом. Вітчизняні ж підприємства машинобудівної галузі такої оцінки не мають, а тому виникає потреба у виробленні ключового орієнтира для системи управління, вираженого базовим показником в адаптивній концепції контролінгу підприємства.

Виходячи із критичного фінансово-економічного стану низькорентабельної діяльності переважної більшості машинобудівних підприємств, а також необхідності репрезентувати свою ринкову вартість для цілей інвестиційної привабливості базовий індикатор контролінгової системи пропонується будувати на концепції економічного прибутку з використанням показника економічної доданої вартості (economic value added). Уважається, що цей показник забезпечує паритетну характеристику операційної ефективності і вартісні критерії оцінки ефективності. Моделі та показник EVA оцінює доходи і одночасно враховує капітал, використаний для отримання цих доходів. Наведена функціональна орієнтованість цього показника дозволяє вітчизняним науковцям зробити висновок, що «відправною точкою інтегрованої системи вартісно-орієнтованого управління є вимірювання базового рівня вартості машинобудівного підприємства за допомогою показника EVA» [11, с. 7].

Безперечно, EVA є тільки фінансовим показником, який характеризує економічний прибуток. Попри те на основі цього показника розроблена концепція EVA[®] – based management (Система управління на основі показника EVA[®]). Зіставляючи розглядувані концепції, доцільно визначити, що метою інструментів BSC виступає обґрунтування цілеорієнтованих рішень для спрямування діяльності організації для досягнення місії та стратегічних цілей, а зміст і функціональна орієнтованість концепції EVA[®] полягає в інформаційному забезпеченні управління, націленого на створення доданої вартості компанії. У науково-теоретичних дослідженнях вважається, що інструменти BSC та EVA можуть використовуватись разом.

Виходячи з домінування концепцій вартісно-орієнтованого управління (вартісних критеріїв ефективності), а також позиції вітчизняних підприємств машинобудування на ринках капіталу

та інвестицій пропонується в системі контролінгу застосовувати диспозицію спільного використання BSC та EVA. Ураховуючи обґрунтовану доцільність використання окремих елементів інструментарію збалансованої системи показників та аргументацій щодо визначення показника EVA ключовим орієнтиром управління машинобудівним підприємством, пропонується концептуальна основа побудови системи контролінгу підприємства (рис. 1).

У наведеній концептуальній основі контролінгу показник EVA розглядається орієнтиром загальної стратегічної цілі та базовою основою фінансової перспективи збалансованої системи показників, а елементи інших проекцій BSC – інструментарієм досягнення ефекту синергії через спрямування всіх підрозділів підприємства на визначені цілі, ув'язувати бюджет і стратегію.

Збалансована система показників		
Проекція «Фінанси»	Система контролінгу машинобудівного підприємства	Проекція «Внутрішні бізнес-процеси»
	EVA – базовий показник (ключовий критерій ефективності функціонування підприємства)	
Проекція «Відносини з клієнтами»		Проекція «Навчання та розвиток»

Рис. 1. Концептуальна основа побудови системи контролінгу машинобудівного підприємства

Висновки. Використання управлінського інструментарію типу «збалансована система показників» забезпечує можливості встановлення ефективності діяльності підприємства в розрізі окремих проекцій, дає змогу ув'язувати (збалансовувати) фінансові показники з нефінансовими, а тому інкрустація адекватних до умов вітчизняної економіки окремих елементів цієї концепції в системі контролінгу повинна визнаватися доцільним методом підвищення практичної дієвості контролінгу машинобудівного підприємства. Адаптивна система контролінгу з використанням фінансової і нефінансової інформації дасть змогу розширити інформаційно-аналітичну базу для обґрунтування ефективних управлінських рішень, забезпечити розгляд діяльності машинобудівного підприємства в розрізі основних аспектів його функціонування, ув'язати операційні та стратегічні перспективи підприємства, ідентифікувати фактори впливу зовнішнього середовища, стимулювати інноваційну діяльність. Використання базовим орієнтиром показника економічної доданої вартості разом з придатним для вітчизняної практики елементами збалансованої системи показників дає змогу сформулювати адекватну систему контролінгу як новітній інструмент управління машинобудівним підприємством.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямку є визначення контексту використання складових концепції BSC у контролінгу машинобудівного підприємства.

Список літератури:

1. Кизим М.О. Збалансована система показників : [монографія] / М.О. Кизим, А.А. Пилипенко, В.А. Зінченко. – Х. : ІНЖЕК, 2007. – 192 с.
2. Дмитрієва О.О. Розширення можливостей управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників / О.О. Дмитрієва // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 11(65). – С. 182–192.
3. Стефаненко М.М. Система збалансованих показників як основа прийняття контролінгових рішень / М.М. Стефаненко // Фінанси України. – 2007. – № 3. – С. 112–117.
4. Кизим Н.А. Концепция сбалансированной системы показателей как новый подход к оценке эффективности и управлению бизнес-процессами на предприятии / Н.А. Кизим, И.В. Ялдин, В.А. Зинченко // Бизнес Информ. – 2006. – № 11. – С. 44–48.
5. Чернега О.М. Розробка збалансованої системи показників управління підприємством / О.М. Чернега // Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. праць Одеського державного економічного університету. – 2009. – № 29. – С. 224–228.
6. Яремко І.Й. Формування системи показників для оцінювання вартості компанії / І.Й. Яремко // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2008. – № 5. – С. 174–179.
7. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон ; пер. с англ. ; 2-е изд., испр. и доп. – М. : Олимп-Бизнес, 2004. – 320 с.
8. Лазарева Е.Г. Balanced Scorecard как инструмент стратегического контроллинга / Е.Г. Лазарева // Финансовый менеджмент. – 2005. – № 6. – С. 25–33.
9. Хорват П. Сбалансированная система показателей как средство управления предприятием / П. Хорват // Проблемы теории и практики управления. – 2000. – № 4. – С. 108–113.
10. Ольве Н.-Г. Сбалансированная система показателей. Практическое руководство по использованию / Н.-Г. Ольве, Ж. Рой, М. Веттер. – М. : Вильямс, 2006. – 304 с.
11. Серединська І.В. Формування інтегрованої системи вартісно-орієнтованого управління машинобудівними підприємствами : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами» / І.В. Серединська ; Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя. – Тернопіль, 2014. – 21 с.

Лемишовский В. И.

Главное управление ГФС во Львовской области

СБАЛАНСИРОВАННАЯ СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ КАК ИНСТРУМЕНТ ФОРМИРОВАНИЯ КОНТРОЛЛИНГА МАШИНОСТРОИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Резюме

Рассмотрены возможности использования системы сбалансированных показателей составляющей инструментария контроллинга машиностроительных предприятий. Проанализированы основные составляющие такой системы показателей и обоснованы отбор и назначение отдельных элементов для расширения информационного поля использования в отечественной практике системы контроллинга. Предложены базовые подходы к учету в системе контроллинга показателя экономической добавленной стоимости и его согласования с проекциями сбалансированной системы показателей.

Ключевые слова; предприятие, управление, контроллинг, сбалансированная система показателей, экономическая добавленная стоимость.

Lemishovskyi V. I.

Department of State Fiscal Service in Lviv district

BALANCED SYSTEM OF INDICATORS AS TOOL OF FORMATION OF CONTROLLING OF MACHINE-BUILDING ENTERPRISE

Summary

Possibilities of usage of the system of balanced indicators of the component of tools of controlling of machine-building enterprises are considered in the article. The main components of such system of indicators and reasonable selection and purpose of separate elements for expansion of information field of use in domestic practice of system of controlling are analyzed. Basic approaches to the account in system of controlling of indicator of the economic value and its coordination with projections of balanced system of indicators are offered.

Keywords: enterprise, management, controlling, Balanced Scorecard, economic value added.