

2. Доцільно й надалі проводити роботу щодо оптимізації та стабілізації кількості головних розпорядників бюджетних коштів Державного бюджету України.

3. Потребує вдосконалення інформаційне забезпечення бюджетної політики, зокрема запровадження досконалої бюджетної статистики, яка б унеможливила отримання викривленої інформації про стан виконання бюджетів.

4. Необхідно передбачити диверсифікацію іноземних валют у боргових відносинах для зниження фінансового ризику залежності від однієї іноземної валюти.

Список літератури

1. Статистичний щорічник України за 2010 р. – К., 2011.
2. Бюджетний менеджмент: підручник / В. Федосов [та ін.]. – К.: КНЕУ, 2004. – 796 с.

УДК 005.921:330.357

Амігуд А.Д. (ДонНУЕТ, Донецьк)

ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ КЛЮЧОВИХ ПОКАЗНИКІВ ЕФЕКТИВНОСТІ В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті визначено сутність дефініції «ключові показники ефективності», розглянуто можливості використання ключових показників ефективності в системі стратегічного управлінського обліку.

Ключові слова: *ключові показники ефективності, система збалансованих показників, стратегічний і оперативний управлінський облік.*

Протягом останнього десятиріччя, по мірі розвитку ринкової економіки, в менеджменті вітчизняних підприємств все більше уваги приділяється стратегічному управлінню. Відповідно зростає роль стратегічної складової управлінського обліку. При цьому постає проблема вибору найбільш істотних показників, які дійсно можуть бути індикаторами як сьогоdnішнього, так, і, в першу чергу, майбутнього успіху компанії, «метрикою ефективності» за термінологією російського економіста Д. Бугрова [1].

Для таких показників в англomовній літературі застосовується поняття Key Performance Indicators (KPI), яке найчастіше у вітчизняній літературі перекладається як «ключові показники ефективності» (КПЕ).

Поняттям КПЕ широко користуються вітчизняні економісти і вчені країн СНД, такі як С. Аштанова, М. Багірова, Н. Береза, І. Воробйов, О. Гаврилюк, Т. Лобанова, В. Петрова, О. Примєрова, К. Редченко, Е. Савушкін, Д. Ткалич та ін. Аналізуючи роботи, присвячені цій темі, зауважимо, що серед вчених і практиків немає єдиного погляду на сутність КПЕ. Поняття застосовується як для показників, пов'язаних із стратегічною метою компанії, так і для будь-яких

інших показників, за якими оцінюється робота підрозділу підприємства або окремого співробітника.

Метою цієї роботи є визначення сутності ключових показників ефективності і можливостей їхнього застосування у стратегічному управлінському обліку, в основу якого покладено систему збалансованих показників.

У більшості сучасних робіт КПЕ розглядаються як частина системи збалансованих показників Р. Каплана і Д. Нортон. Проте винахідником системи оцінки досягнень результатів виконання стратегії через КПЕ є німецький економіст П. Друкер, який більш ніж півстоліття тому ввів у практику менеджменту поняття «управління за цілями» – концепцію управлінської діяльності, засновану на передбаченні можливих результатів діяльності і плануванні шляхів їхнього досягнення.

Під поняттям Key Performance Indicators (KPI), більш коректним перекладом якого на українську мову буде «ключові показники виконання» (поставлених цілей і завдань) мається на увазі система оцінки рівня досягнення стратегічних цілей підприємства шляхом відстеження виконання набору найважливіших вимірних показників, які дозволяють робити висновок, чи наближається компанія до поставлених цілей (а якщо ні, то що або хто конкретно цьому заважає). Ці показники покликані попереджати про можливі проблеми як сьогодні, так і в довгостроковій перспективі.

На думку П. Друкера, дефініція КПЕ має застосовуватися лише тоді, коли запропоновані показники чітко пов'язані зі стратегічною метою, створюються виходячи з її змісту [2]. Проте використання поняття в літературних джерелах не завжди відповідає його початковому значенню.

У таблиці 1 відображено авторське становлення до тлумачення англійського поняття KPI різними літературними джерелами. Найбільш вдалим, таким, що відповідає призначенню KPI, є трактування поняття російським економістом Д. Ткалічем, в якому не тільки відображено стратегічний напрямок дефініції, але й підкреслено різницю між ключовими показниками і взагалі показниками виконання будь-яких цілей і завдань.

На основі аналізу різних варіантів підходу до тлумачення дефініції КПЕ нам уявляється доцільним вважати ключовими показниками ефективності найбільш важливі показники діяльності підприємства і наслідки цієї діяльності, які надають інформацію про просування до стратегічної мети підприємства.

Система КПЕ, що являє собою інструмент вимірювання поставлених цілей, сьогодні реалізовується в багатьох управлінських концепціях, які з'явилися останні 20-30 років і доповнюють класичний термін «Управління за цілями». Найбільш поширеною із цих концепцій є система збалансованих показників (СЗП), зміст якої полягає у використанні не лише тих цільових показників, які стосуються фінансового стану підприємства, але й випереджальних індикаторів, які характеризують завдання щодо покращення клієнтської бази, вдосконалення внутрішніх бізнес-процесів, збільшення і розвитку персоналу.

«В ідеалі ... вирішальні ключові показники ефективності прекрасно вбудовуються в збалансовану систему показників», – вважає відомий німецький фахівець з менеджменту Д. Парментер [3].

Таблиця 1 – Тлумачення дефініції «ключові показники ефективності»

Автор (джерело)	Тлумачення дефініції	Коментарі
1	2	3
Англо-російський економічний словник [4]	КРІ – ключовий показник ефективності (результативності), показник, що піддається кількісному виміру і вважається найбільш важливим для оцінки ефективності діяльності фірми або співробітника (напр., обсяг продажу)	Не відображено зв'язок із стратегічними цілями фірми
Словник термінів антикризового управління [5]	КРІ – показник результативності – спеціальний показник, що характеризує рівень досягнень на шляху реалізації поставлених цілей. Використовується в процесі контролю.	Більш релевантний у порівнянні з «показником ефективності», переклад англійського поняття «performance indicator»
Д. Ткаліч [6]	КРІ – фінансова і нефінансова система оцінки, яка допомагає організації визначити досягнення стратегічних і тактичних (операційних) цілей. Їх використання дає організації можливість оцінити свій стан і допомогти в оцінці реалізації стратегії. Саме ті управлінські показники, яким удалося в гострій конкурентній боротьбі з собі подібними потрапити на ... сторінку формату А4, прийнято іменувати ключовими показниками. Звіти по них зазвичай дозволяють керівникові досить легко відповісти на такі ключові запитання: Наближається компанія до поставлених цілей чи ні? Що (або хто) конкретно заважає компанії наближатися до мети?	Відповідає сучасним поглядам, відображено стратегічний напрямок дефініції, а також підкреслено різницю між ключовими показниками і взагалі показниками виконання завдань
Н. Береза [8]	КРІ – система показників, за допомогою якої працедавці оцінюють своїх співробітників. Вона має багато загального із звичайним плановим підходом, з однією серйозною відмінністю: показники роботи кожного окремого співробітника прив'язують до загальних КРІ всієї компанії (таким, як прибуток, рентабельність або капіталізація). Мета системи – зробити так, щоб дії співробітників з різних служб не були суперечливими і не гальмували роботу фахівців з інших підрозділів	Практично ігнорується роль КРІ як індикаторів просування до стратегічної мети

Продовження таблиці 1

1	2	3
О. Гаврилюк [7]	Ключовий показник ефективності – середнє значення або коефіцієнт, що характеризує ефективність досягнення певної мети	Тлумачення не відображає зв'язок із стратегією підприємства, а також необґрунтовано обмежує варіанти ключових показників середнім значенням або коефіцієнтом
В. Петрова [9]	«... у російській мові немає еквівалентного перекладу слова performance – «кількість і якість роботи, яка має бути зроблена». У відношенні до управління персоналом слово performance слід перекладати як результати діяльності або результати роботи. Відповідно абревіатуру KPI's слід трактувати як ключові показники діяльності або ключові показники результатів роботи. У корені неправильно перекладати слово performance як ефективність	Авторський варіант трактовки поняття performance, більш релевантний, ніж загальноприйнятий «ефективність»
Журнал «Фінансист» [10]	Для терміна key performance indicators (KPI) на сьогоднішній день використовується одне поняття – ключові індикатори виконання поставлених цілей і завдань	Вважається вдалим переклад поняття performance
Т.М. Лобанова [11]	KPI – це дані, за якими оцінюється результативність і ефективність дій персоналу, процесів і функцій управління компанією, ефективність конкретної виробничої, технологічної і іншої діяльності. Ключові показники ефективності дозволяють здійснювати контроль ділової активності співробітників компанії в цілому в режимі реального часу	Не відображено зв'язок КПЕ з стратегічними цілями компанії
Вікіпедія [12]	KPI (англ.) – ключові показники ефективності. Система оцінки, яка допомагає організації визначити досягнення стратегічних і тактичних (операційних) цілей ... Ключові показники ефективності – це інструмент виміру поставлених цілей. Якщо показник не пов'язаний з метою, тобто не утворюється виходячи з її змісту, тоді не можна використовувати цей термін	Відповідає сучасним поглядам

У СЗП встановлюються причинно-наслідкові зв'язки між цілями і показниками і між групами показників («перспективами»), що дозволяє бачити закономірності та взаємні чинники впливу в бізнесі. До речі, автори СЗП взагалі не користуються словосполученням «ключові показники ефективності (результативності) – Key Performance Indicators», вони використовують поняття «ключові показники – Key Indicators» («ключові показники клієнтської складової»).

На основі ключових показників можна розробити аналогічні показники не лише для компанії в цілому і топ-менеджерів, але й для менеджерів нижчої ланки і навіть для кожного співробітника. Так, автори системи збалансованих показників Д. Нортон і Р. Каплан вважають, що «як тільки СЗП для бізнес-одиниці розроблено, вона стає основою створення СЗП для підрозділів підприємства. Мета і стратегія кожного з них визначається в рамках системи показників ефективності господарської одиниці. Менеджери відділів розробляють власні СЗП, які повністю відповідають цілям і стратегії всієї компанії». Система збалансованих показників дозволяє «перекинути місток» «між стратегічним та операційним рівнями управління і між зонами колективної та індивідуальної відповідальності» [13].

Питання доцільності складання СЗП для всіх підрозділів підприємства не знаходить серед учених і практиків однозначної відповіді. Хоча однією з цілей, декларованих Д. Нортоном і Р. Капланом, є переклад стратегії підприємства на мову, зрозумілу кожному співробітнику, не всі фахівці вважають за доцільне розробку СЗП для кожного підрозділу, а далі і для кожного співробітника. Поширеною є точка зору, що відділи або підрозділи повинні мати свою СЗП у тих випадках, коли вони мають свою конкретну мету, свою стратегію, своїх контрагентів і свій внутрішній бізнес-процес, тобто тоді, коли вони досить самостійні для втілення своєї стратегії в життя.

Вважається за доцільне для підрозділів нижчого рівня не створювати повноцінну СЗП, а вибрати із СЗП відділу вищого рівня (або підприємства в цілому) ті показники, на які має можливість впливати керівник цього підрозділу (або окремих працівників). Проте при цьому дуже важливим стає роз'яснення ролі цих показників в ланцюзі виконання стратегії підприємства.

У вітчизняній економічній літературі для таких показників теж використовується поняття КПЕ, що вважається не зовсім коректним. Більш прийнятним для показників нижчого рівня в українському звучанні буде поняття «показники діяльності» або «показники виконання» (до речі – «виконання» вважається найбільш релевантним перекладом англійського performance).

Система КПЕ була запропонована для стратегічного управлінського обліку й аналізу. На думку П. Друкера, вона мала допомагати менеджерам уникати «пасток часу», тобто надмірного залучення в процес вирішення поточних щоденних завдань, оскільки при цьому нерідко забуваються завдання, спрямовані на досягнення результатів (цілей). Проте існує точка зору про можливість використання КПЕ і в оперативному управлінні. Зокрема вважається, що використання КПЕ є доцільним в оперативному управлінському обліку методом побудови на основі ключового стратегічного показника проміжних операційних показників, розрахованих на певний відрізок часу.

Практичне використання ключових показників в управлінні полягає в тому, що згідно з ними співробітнику (службі, відділу) встановлюються планові завдання чи нормативи для служб, відділів, окремих працівників, а після закінчення планового періоду здійснюється оцінка їхньої діяльності. У практиці сучасного менеджменту широко розповсюджене використання ключових показників у системах оплати праці та преміювання співробітників.

Щодо використання ключових показників в системах оплати праці і преміювання, то провідні зарубіжні фахівці (К. Друрі, Д. Хенсен, Ч. Хонгрен) пропонують розділяти показники, на які може безпосередньо впливати менеджер підрозділу, і сумарні економічні показники діяльності підрозділу, які залежать також від факторів, на які менеджер не впливає (проте такі показники важливі топ-менеджменту для прийняття управлінських рішень). Для такої сумарної оцінки рекомендується використання показників рентабельності.

Основним критерієм для вибору КПЕ має бути прямий зв'язок з метою бізнесу. На жаль, в окремих вітчизняних і російських публікаціях увага акцентується на можливості використання показника в системі мотивації персоналу, а стратегічна цінність відходить на другий план.

Так, консалтингова компанія ЛОГОЛЕКС пропонує розробку показників для вимірності завдання «контролю трудової дисципліни кожного із співробітників» і рекомендує такі показники, як «відсутність на робочому місці (у годинах)», «кількість запізнень», при цьому всім тим показникам надається статус «ключових показників ефективності».

Такі показники справді можуть бути доцільними в системі оплати праці, проте їх важко пов'язати з поняттями ефективності або результативності, вже не кажучи про поняття «ключові». Зрозуміло, що за такого підходу втрачається сенс самого поняття КПЕ.

Американські фахівці Б. Беккер, М. Хьюзлід, Д. Ульріх встановили, що чинником подібних ситуацій є переклад функції визначення ключових показників на керівників окремих служб, зокрема на службу управління персоналом, які не пов'язують показники із цілями всього підприємства в цілому [14]. У такій інтерпретації набір показників більше нагадує методику «соціалістичного змагання» – інструмент того періоду, коли мова про самостійну стратегію підприємства не йшла.

Для успішного функціонування системи ключових показників необхідно дотримуватись цілої низки вимог, найважливіші з яких подано на рисунку 1.

Система КПЕ має включати в себе не лише власне КПЕ – кінцеві стратегічні показники, але й низку короткострокових і середньострокових прогностичних показників, які дають можливість відстеження просування до стратегічної мети.

Питання про оптимальну кількість ключових показників, необхідних у системі стратегічного виміру ефективності бізнесу, широко дискутується.

Автори СЗП вважають оптимальним 20-25 показників з таким розподілом за чотирма складовими: фінанси, клієнти та розвиток персоналу – по п'ять показників, внутрішні процеси – від восьми до десяти показників (у відсотковому співвідношенні складова внутрішніх бізнес-процесів – 34%, інші складові – по 22%) [13].

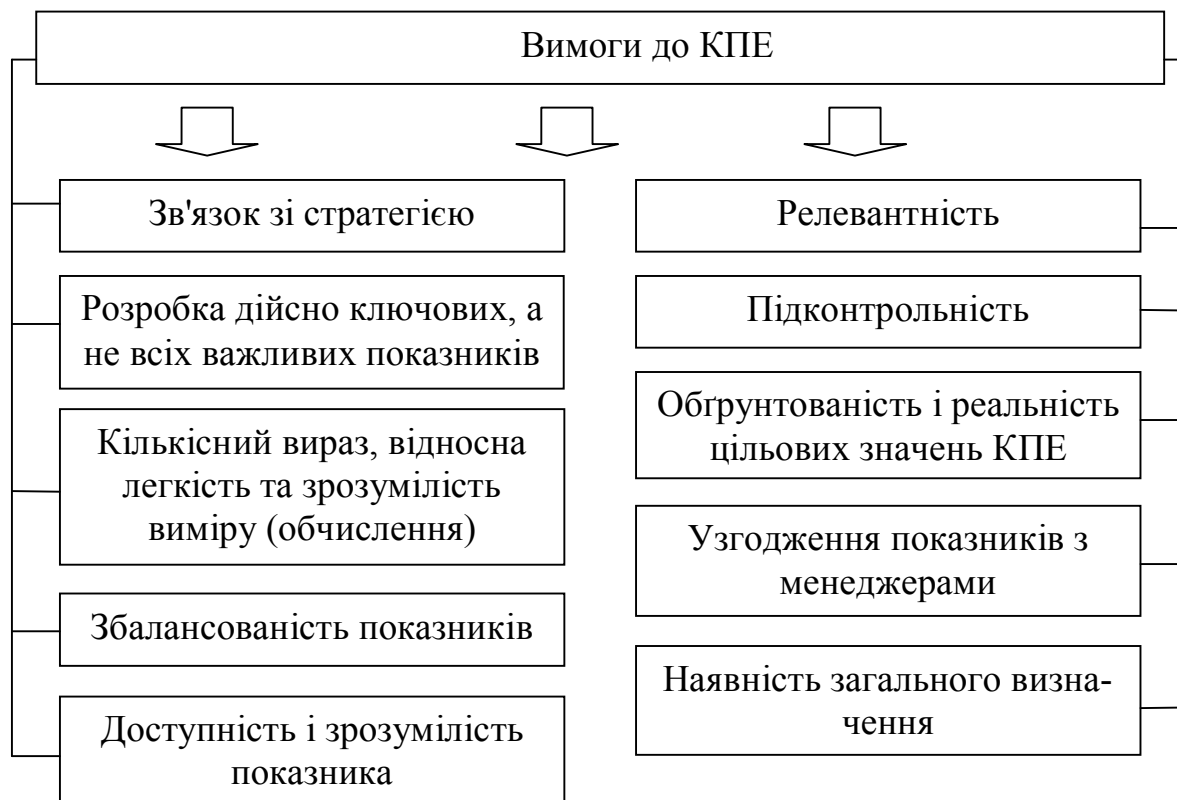


Рисунок 1 – Вимоги до ключових показників ефективності

Однак не всі вважають таку кількість показників оптимальною. Так, запропонована французами близько 80 років тому система, що враховує нефінансові показники, під назвою «Бортове табло» рекомендує використовувати більше трьох десятків показників (і це при тому, що французька система відображає лише дві складові СЗП – фінансову складову та складову внутрішніх бізнес-процесів) [15].

У той же час один з найбільш відомих опонентів Р. Каплана і Д. Нортон доктор А. Шнейдерман вважає, що керівництво компанії не може одночасно концентруватися на двадцяти п'яти показниках, і наводить як приклад успішну компанію Ноуо Seiki, в якій використовуються лише три найважливіші показники (задоволеність споживачів, задоволеність службовців і приріст доходів). А. Шнейдерман вважає, що збалансована система повинна містити не більше десяти головних («ключових») показників [15]. Такої точки зору дотримуються також американські вчені Д. Хоуп і Р. Фрейзер, а Д. Парментер рекомендує правило «10/80/10» – 80 показників, що оцінюють бізнес-процеси, 10 показників результативності (виконання) і 10 ключових показників ефективності [3].

У цілому більшість фахівців вважає, що якість управління не перебуває в прямій залежності від кількості вимірюваних параметрів діяльності компанії. Моніторинг декількох десятків показників за сучасних можливостей інформаційних систем особливих труднощів не створює, але реальне використання великої кількості показників для управління компанією насправді видається проблематичним. Психологи вважають, що людина не здатна одночасно контролювати виконання більше ніж 7-9 процесів.

Доцільність необмеженого зменшення кількості показників також сумнівна. Наведені вище три показники, використані компанією Noyo Seiki, хоча дійсно є показниками результативності діяльності компанії, однак не можуть самі по собі бути підставою для прийняття конкретних управлінських рішень.

Д. Нортон і Р. Каплан наводять загальні ключові показники для складових («перспектив») СЗП, які вважаються універсальними для всіх типів організацій: для фінансової складової – рентабельність інвестицій і додана вартість; для клієнтської складової – збереження і розширення клієнтської бази і частки ринку, задоволення потреб клієнта; для «перспективи» внутрішніх бізнес-процесів – якість, терміни виконання замовлення, вартість, розробка нових продуктів; для складової «навчання і розвиток» – задоволеність персоналу і наявність інформативних систем. Однак автори особливо підкреслюють важливість специфічних показників, які формулюються виходячи з корпоративної стратегії конкретного підприємства [13].

Віднесення того або іншого показника до категорії «ключові», як і взагалі використання кожного конкретного показника на певному етапі на кожному конкретному підприємстві, – це справа керівника організації, який знає вузькі місця і головні проблеми саме свого підприємства.

У результаті проведеного дослідження можна зробити наступні **висновки**.

Ключові показники ефективності – це фінансові або нефінансові показники, які є індикатором результативності виконання стратегії підприємства.

Дефініція КПЕ має застосовуватися лише тоді, коли запропоновані показники чітко пов'язані із стратегічною метою, утворюються виходячи з її змісту. Застосування поняття КПЕ щодо будь-яких показників, які використовуються для оцінки роботи підрозділів підприємства і окремих працівників, уявляється нам некоректним.

Найбільш прийнятним для показників нижчого рівня в українському звучанні є поняття «показники діяльності» або «показники виконання».

Система КПЕ реалізовується в багатьох управлінських концепціях, найбільш поширеною з яких є система збалансованих показників.

В умовах ринкової економіки, коли конкурентне довкілля, кадровий потенціал тощо в стратегічному плані часто важливіші за фінансову картину сьогодні, саме використання ключових показників ефективності, які базуються на СЗП, вважається найбільш релевантним для стратегічного управлінського обліку.

Оптимальна рекомендована кількість КПЕ – від 15 до 25 залежно від специфічних умов функціонування підприємства, при цьому якість управління, на думку більшості фахівців, не перебуває в прямій залежності від кількості вимірюваних параметрів діяльності компанії.

Вважаємо за доцільне використання КПЕ для оперативного управлінського обліку методом побудови на основі ключового стратегічного показника (власне КПЕ) проміжних операційних показників, розрахованих на певний відрізок часу.

Використання КПЕ і розроблених на їхній основі показників виконання проміжних цілей і завдань дозволяє, з одного боку, відстежувати просування до стратегічної мети, з другого боку, являє собою інструмент оперативного управління і своєчасного прийняття коригуючих рішень.

Результати дослідження дають підстави для розробки в подальшому системи ключових показників для підприємств різних галузей з урахуванням специфічних умов їхнього функціонування.

Список літератури

1. Бугров Д. Метрика эффективности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <<http://masters.donntu.edu.ua/2004/fem/baranovskaya/lib/article5.htm>>.
2. Друкер П.Ф. Практика менеджмента: [пер. с англ.] / П.Ф. Друкер. – М.: Вильямс, 2003. – 394 с.
3. Пармендер Д. Ключевые показатели эффективности: [пер. с англ.] / Д. Пармендер. – М.: Олимп-Бизнес, 2008. – 288 с.
4. Англо-російський економічний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://economy_en_ru.academic.ru/35620/key_performance_indicator>.
5. Словник термінів антикризового управління [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <<http://dic.academic.ru/dic.nsf/anticris/72758>>.
6. Ткалич Д. Управление компанией через систему КРІ [Электронный ресурс]. – Ч. 2. – Режим доступа: <<http://www.metalika.ua/articles/upravlenie-kompaniei-cherez-sistemu-kpi-chast-2.html>>.
7. Гаврилюк О. Введение в КРІ – ключевые показатели эффективности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <<http://www.aweb.com.ua/seo-blog/kpi-introduction>>.
8. Алексеева С. Что такое КРІ и как с ними работать [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dengi.ua/clauses/41912_Chto_takoe_KPI_i_kak_s_nimi_rabotat.html>.
9. Что такое KPS's (Key Performance Indicators) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <<http://dps.smrtlc.ru/Disc/KPI.htm>>.
10. Ключевые показатели эффективности [Электронный ресурс] // Финансист. – 2011. – Режим доступа: <<http://financier.ua/?p=1359&lang=ru>>.
11. Лобанова Т.М. Система основных показателей эффективности деятельности банка [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ua.prostobankir.com.ua/hr/analitika/sistema_osnovnih_pokaznikov_efektivnosti_deyatelnosti_banku>.
12. Вікіпедія [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org/wiki/Ключевые_показатели_эффективности>.
13. Каплан Р.С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию: [пер. с англ.] / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Олимп-Бизнес, 2003. – 320 с.
14. Беккер Б.И. Измерение результативности работы HR-департамента. Люди, стратегия и производительность: [пер. с англ.] / Б.И. Беккер, М.М. Хьюзлид, Д.М. Ульрих. – М.: Вильямс, 2007. – 161 с.
15. Редченко К. Показательное несогласие: Scorecard и Tableau De Bord [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.intalev.ru/aggregator/ssp/id_3821/>.