

ТЕМА 11. ЗБАЛАНСОВАНІ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ ЯК ІНСТРУМЕНТ СТРАТЕГІЧОГО УПРАВЛІННЯ

Основні питання для вивчення:

11.1. Історія збалансованої системи показників та її властивості

11.2. Принципи побудови, переваги та обмеження збалансованої системи показників

11.3. Порівняльна характеристика збалансованих моделей оцінювання ефективності діяльності організації

11.1. Історія збалансованої системи показників та її властивості

В останні роки у західній економічній літературі дедалі частіше можна зустріти критику традиційних фінансових показників як основи для прийняття управлінських рішень, джерелом яких є система бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Ця критика спрямована на ретроспективний характер цих показників, що значно зменшує їхню цінність для прийняття стратегічних управлінських рішень. Про це свідчать праці К. Мерчанта, Б.С. Чакраварті, Дж. Деардена, Р.С. Каплана та Д.П. Нортон.

На їхню думку, надмірне акцентування уваги організації на досягнення і підтримання короткострокових фінансових результатів може призвести до надінвестування у вирішення короткострокових проблем і до недостатнього інвестування у довгострокове створення цінностей, особливо у нематеріальні активи, які сприяють зростанню організації у майбутньому.

В умовах динамічного розвитку економіки дедалі більшого значення набувають інформаційні технології та інтелектуальний капітал. Ті фактори, що становили конкурентні переваги для більшості компаній 25 років тому, вже не можуть розглядатись як гаранті майбутнього успіху.

Протягом індустріального періоду, з 1850 до 1975 рр., основні конкурентні переваги для організацій складала матеріальні активи та ефект від масштабів виробництва.

Як основні критерії визначення ефективності управління діяльністю організації виступали фінансові показники, такі як рентабельність залученого капіталу (*ROCE – Return on Capital Employed*), рентабельність активів (*ROTA – Return on Total Assets*) і рентабельність продукції (*CRR – Cost to Revenue rate*).

За допомогою даних коефіцієнтів менеджери визначали найбільш ефективні напрями діяльності і перерозподіляли внутрішні ресурси з метою збільшення фінансових результатів та підвищення цінності бізнесу.

Сьогодні конкурентні переваги набагато важче здобути лише за рахунок ефективного фінансового менеджменту та інвестицій у фізичні активи. Здатність організації мобілізувати і використовувати свої нематеріальні активи стає більш значущим фактором.

В умовах жорсткої ринкової конкуренції інформаційного періоду найважливішим є довгостроковий розвиток, основні фактори якого:

- грамотне стратегічне управління;
- ефективність бізнес-процесів;
- капітал організації, втілений у знаннях і кваліфікації співробітників;
- здатність організації утримувати і залучати нових клієнтів;
- корпоративна культура, що заохочує інновації та організаційні поліпшення;
- інвестиції в інформаційні технології.

Традиційна система управління ґрунтується лише на фінансових оцінних методиках (система контролінгу) і зазвичай передбачає використання моделі повернення інвестицій, розробленої на початку минулого століття організацією «Du Pont». Ця модель добре працює, коли охоплюється більшість складових до створення вартості.

Під час збільшення інвестування капіталу в інформаційні технології, в удосконалення характеристик та взаємозв'язків, які не можуть оцінюватися в традиційній фінансовій моделі, така система стає дедалі менше ефективною.

Відмова керівництва в умовах жорсткої конкуренції вкладати кошти у довгостроковий розвиток організації через небажання погіршувати результати поточної діяльності, тобто орієнтація виключно на традиційні фінансові показники, не зможуть забезпечити організації довгострокове зростання і стабільність існування.

Основним недоліком показників, що використовувались у практиці управління організаціями, є їхнє грошове вираження, що не дозволяє розкрити ряд важливих аспектів роботи. У зв'язку з цим американські вчені Р. Каплан і Д. Нортон в 1990 р. дослідили результати фінансово-господарської діяльності 12 великих компаній, що прагнули розширити свої вимірювальні системи шляхом включення показників немонетарного характеру.

Результати досліджень стали підставою для формування концепції збалансованої системи показників.

Збалансована система показників (Balanced Scorecard) розроблена на основі результатів дослідження, проведеного в 1990 р. професорами (Harvard Business School) Гарвардської школи економіки Робертом Капланом та засновником і президентом організації Balanced Scorecard Collaborative Девідом Нортоном.

Проводячи дослідження з метою виявлення нових способів підвищення ефективності діяльності і досягнення цілей бізнесу, Д. Нортон і Р. Каплан керувались такою гіпотезою: управління за допомогою фінансових показників не дає достатньої інформації для прийняття правильних і своєчасних управлінських рішень.

Вони назвали свою розробку «Balanced Scorecard» (BSC), щоб підкреслити збалансованість («Balanced») системи, яка повинна вимірюватись за допомогою системи показників («Scorecard»).

Головне призначення концепції BSC – втілити бачення керівництва організації в реальність, а також пов'язати стратегію з оперативною діяльністю й вартісними факторами.

Збалансована система показників (далі по тексту – ЗСП) полягає в тому, що вона тісно пов'язана з бізнес-процесами, які спрямовані на задоволення

потреб клієнтів і в які залучені всі співробітники організації. ЗСП орієнтує керівництво організації на комплексний стратегічний розвиток, на відміну від традиційного управління, яке, як правило, занадто зосереджене на фінансових показниках.

Підстави для такого твердження гарвардських професорів були вагомими: наприклад, якщо розрив між балансовою і ринковою вартістю, згідно з результатами діяльності 3500 американських компаній, в 1978 році складав 5 %, то до 2010 року по бухгалтерському обліку організації недооцінювали себе на 72 %.

Причиною цього стало поступове, але неухильне збільшення вартості нематеріальних активів – таких як інтелектуальний капітал, інновації, репутація – в загальній вартості компаній. Стандарти фінансової звітності (GAAP, IAS) не враховували таких економічних умов. Недивно, що інвестори також стали відмовлятися від такого джерела інформації, як бухгалтерська звітність.

Намагання привести показники ефективності у відповідність до економічної ситуації зумовили появу *Balanced Scorecard*, але вони торкалися виключно фінансових аспектів діяльності.

Такі показники, як:

- економічна додана вартість *EVA*;
- прибуток до виплати %;
- податки і дивіденди *EBITDA*;

- показник сукупної акціонерної дохідності *TSR* давали акціонерам більш реальну картину поточного становища бізнесу, але для управління компанією їх було явно недостатньо.

На основі отриманих даних Нортон і Капланом була розроблена принципово інша система контролю ефективності і виконання стратегічних цілей, яка отримала назву Система Збалансованих Показників (рис. 11.1.1).

У багатьох вітчизняних публікаціях (книги, наукові збірники, журнали, *Internet*) термін «*Balanced Scorecard*» у перекладі має до десятка варіацій, як наприклад, «збалансована система показників», «збалансована система оціночних індикаторів», «збалансована рахункова карта», «система взаємопов'язаних показників», «збалансована система показників ефективності» тощо.

Збалансована система показників (Balanced Scorecard – BSC) – це система стратегічного управління організацією на підставі вимірювання та оцінки ефективності її діяльності за набором показників, підібраних таким чином, щоб врахувати всі суттєві (з точки зору стратегії) аспекти діяльності організації (фінансові, маркетингові, виробничі і т. ін.). Вона трансформує місію і загальну стратегію організації у систему взаємопов'язаних показників.

Так званий «баланс» у концепції BSC має багатоплановий характер, охоплюючи зв'язки між монетарними і немонетарними показниками, стратегічним і операційним рівнями управління, минулими і майбутніми результатами, а також між внутрішніми і зовнішніми аспектами діяльності організації.



Рис. 11.1.1. Взаємозв'язок збалансованої системи показників з місією та стратегією

Суть ЗСП полягає у формулюванні стратегії в декількох перспективах, постановці стратегічних цілей і вимірюванні ступеня досягнення даних цілей за допомогою показників. Слово «збалансований» (*Balanced*) в назві методології означає однакову важливість всіх показників. ЗСП проектується на всю організацію шляхом розробки індивідуальних цілей в рамках вже розроблених корпоративних стратегій і стимулює розуміння працівниками свого місця в стратегії організації.

Збалансована Система Показників (ЗСП):

- забезпечує цілеспрямований моніторинг діяльності організації;
- дозволяє прогнозувати й попереджати появу проблем організації;
- органічно поєднує рівні стратегічного й оперативного управління;
- контролює найбільш істотні фінансові й нефінансові показники діяльності організації.

Ступінь досягнення стратегічних цілей, ефективність бізнес-процесів і роботи всієї організації в цілому, кожного її підрозділу й кожного співробітника визначається значеннями ключових показників ефективності, які тісно пов'язані із системою мотивації співробітників. Показники з їхніми цільовими й граничними значеннями визначаються таким чином, щоб максимально охопити всі критичні чинники, що впливають на реалізацію стратегії.

Таким чином, Збалансована Система Показників – це система виміру ефективності діяльності всієї організації (система стратегічного планування), основана на баченні й стратегії, яка відбиває найбільш важливі аспекти бізнесу.

Збалансована Система Показників – це інструмент стратегічного управління, який дозволяє повномасштабно пов'язувати стратегію організації з операційним рівнем діяльності; крім того, нова система дає можливість приймати сповна об'єктивні рішення у сфері розподілу ресурсів.

Концепція Збалансованої Системи Показників підтримує стратегічне управління, реалізацію й подальше управління стратегією шляхом об'єднання зусиль усіх підрозділів організації. Майже половина компаній зі списку Fortune-1000 тією чи іншою мірою застосовували Збалансовану Систему Показників як методологічну основу для управління ефективністю своєї діяльності.

В Україні ЗСП – порівняно нова технологія. На даний момент ще не було реалізовано жодного проекту з впровадження і використання збалансованої системи показників як інструмента стратегічного управління організацією. Однак накопичений досвід багатьох західних організацій може бути корисним для успішних українських компаній.

Після значних успіхів, досягнутих першими організаціями, які впровадили технологію ЗСП, застосування її стало загальною тенденцією. В першу чергу вона торкнулася середніх і великих компаній самих різних галузей.

Причини, як передумови появи Системи Збалансованих Показників:

1. Неухильне збільшення вартості нематеріальних активів – таких, як інтелектуальний капітал, інновації, репутація – в загальній вартості компаній.

2. Низька якість самих стратегій та численні помилки в їх реалізації – в першу чергу неузгодженість стратегічних планів з щоденною діяльністю працівників компаній.

3. Персонал не знає або не пов'язує стратегічні цілі організації із своєю діяльністю.

4. Розподіл ресурсів в планах бюджетів не має зв'язку з реалізацією стратегічних цілей організації.

5. Контроль діяльності охоплює далеко не всі важливі для ведення бізнесу показники.

6. Мотивація працівників спрямована на забезпечення поточних фінансових показників.

7. Програми розвитку бізнесу не враховують фактору реалізації стратегії організації.

8. Необхідність в універсальному інструменті для оцінки діяльності організації.

З бурхливим розвитком економіки та ускладненням управлінського і фінансового обліку сучасним топ-менеджерам щораз важче справлятися із надзвичайно великою кількістю інформації, особливо гостро це питання стоїть для холдингових компаній, які об'єднали організації різних галузей економіки чи просто багатопрофільних підприємств. У багатьох організаціях існує система контрольних точок, відхилення від яких можуть призвести до критичних наслідків, і, як правило, ці орієнтири є дуже специфічні і зрозумілі тільки

вужкоспеціалізованим менеджерам. І саме основне – ці контрольні точки враховують тільки фінансові показники і не беруть до уваги нефінансові показники. Звідси – реальна потреба в універсальному інструменті для втілення оцінок.

9. Необхідність в швидкій адаптації діяльності організації до зміни ринкової ситуації.

Сучасні ринки характеризуються надзвичайною динамічністю і без коректування загальної стратегії організації їй буде важко точно визначити своє місце на ринку.

10. Наявність перспектив для глобалізації й інтернаціоналізації бізнесу.

З кожним роком українські ринки щораз більше інтегруються з іноземними. На міжнародні ринки виходять українські організації, і на українському ринку з кожним роком стає все більше іноземних гравців.

Головними властивостями системи є (особливості):

1. Ефективність роботи організації оцінюється не тільки за допомогою фінансових показників, частка нефінансових показників повинна становити на рівні не менше 60 % (оригінальна система передбачає на рівні не менше 80 %).

2. Всі показники ефективності об'єднуються в однорідні групи, які називають перспективними (залежно від стратегії та перспектив розвитку на оперативний та звітний періоди).

3. Встановлення на всіх рівнях управління критеріїв ефективності роботи («організація – працівник»).

4. Чітко визначені стратегічні ініціативи (обґрунтування стратегічних цілей конкретними програмами).

5. Чіткий підхід до визначення максимальних та мінімальних значень показників (визначення максимальних та мінімальних значень основних показників стратегічного розвитку, які входять до загальної системи оцінювання та встановлення допустимих відхилень від нормованих значень).

6. Необхідна умова створення стратегічних карт – розробка стратегії організації

Сама по собі розробка стратегії організації – дуже важливий етап розвитку і початок цього процесу говорить про зрілість організації і високі її досягнення. Без наявності чіткої стратегії розробка ЗСП неможлива. Тому бажання запровадити в себе ЗСП змушує розробляти стратегію. Робота над цим дозволить поглянути на діяльність кожного з відділів організації зі сторони та оцінити потенціал кожного напрямку і знайти реально існуючі проблеми, яким не надавали значення до того. Систематизація цих проблем дозволяє розробити конкретні кроки для вирішення цих проблем.

7. Реалізація стратегії організації в конкретних тактичних діях, які супроводжуються контролем її показників.

Одна з основних проблем менеджменту – контроль. Особливо це стосується стратегії. Дійшовши до її розробки, а інколи і до реалізації, організації зіштовхуються з необхідністю оцінити успішність своїх зусиль, тим більше, що процес розробки стратегії є циклічним. Якраз в цей момент виникає проблема

оцінки конкретної міри – позитивна вона чи негативна, і з чим її слід порівнювати. При відсутності відповідних показників ці питання залишаються. BSC дозволяє конкретизувати ситуацію і відслідковувати конкретні зміни, паралельно корегуючи стратегію.

8. Простота сприйняття виконавцями.

9. Можливість графічної інтерпретації фінансових і нефінансових сторін діяльності.

Простота і наявність чітких логічних взаємозв'язків між чотирма складовими BSC дозволяє досягнути розуміння процесів, які відбуваються в організації на рівні всіх виконавців. Націленість на фінансовий результат в найкоротші терміни заважає топ-менеджменту зрозуміти важливість нефінансових показників в роботі організації. Тут не випадково акцентується увага саме на розумінні, і робиться це для того, щоб підкреслити, що через розуміння приходить переконання, і процес запровадження BSC стає органічною частиною роботи організації.

10. Доведення стратегії організації до конкретних цілей для кожного працівника.

Це один з найважчих етапів у процесі запровадження, особливо враховуючи різницю ментальності його виконавців, але від цього він не стає менш захоплюючим та цікавим. Адже при успішній імплементації BSC у членів колективу з'являється чіткий орієнтир в діяльності. При чому, не тільки у вигляді плану, поданого зверху, а в усвідомленні своєї ролі на підприємстві, і через це усвідомлення вони з розумінням залучаються до виконання стратегічних цілей організації в цілому як своїх особистих.

11. Універсальність використання.

12. Ініціація позитивних процесів в організації у процесі розробки і запровадження BSC.

13. Прив'язка до системи мотивації персоналу залежно від досягнутих результатів.

Ці сильні сторони об'єднані, оскільки для кожної організації створення і запровадження BSC – унікальний, неповторний процес, тому неможливо із впевненістю говорити до яких позитивних змін це приведе. Всі ці зміни можна отримати тільки шляхом дій, залучаючи і мотивуючи персонал брати участь у процесі. Наприклад, процес запровадження BSC може потягти за собою створення системи атестації і оцінки персоналу та ініціювати процес створення системи освіти.

Головний принцип ЗСП, який фактично став причиною високої ефективності цієї технології управління, – управляти тільки тим, що можна виміряти. Тобто цілі можна досягнути тільки в тому випадку, коли існують показники, які піддаються числовому вимірюванню.

Balanced Scorecard робить акцент на нефінансових показниках, даючи можливість оцінити такі, які здавалось би неможливо виміряти, аспекти діяльності як рівень лояльності клієнтів чи інноваційний потенціал організації.

11.2. Принципи побудови, переваги та обмеження збалансованої системи показників

Збалансована Система Показників – вершина ланцюга, що пояснює сутність поняття «вартість» і як вона створюється.

Загальними напрямками побудови BSC є:

- розробка Збалансованої Системи Показників – перетворення перспективних планів і стратегії в сукупність цілей і заходів. Після розробки система повинна бути інтегрована в управлінський процес;

- взаємозв'язування – об'єднання всіх ієрархічних рівнів (від вищої управлінської ланки до допоміжних ланок) шляхом вибудовування відповідних цілей і показників, організація стратегічної комунікації, забезпечення компенсації за ініціативні рішення;

- планування – визначення шляхів досягнення в часі запланованих результатів через конкретні планові завдання, розподіл ресурсів, проектування стратегічних заходів;

- зворотний зв'язок і навчання – тестування теоретичної бази стратегії й відновлення останньої з урахуванням отриманих знань.

Реалізація Збалансованої Системи Показників являє собою складний проект, в структурування й управління яким повинні включатися групи в складі представників різних спеціальностей. План проекту впровадження нової системи може включати такі етапи (строк виконання приблизно 4 міс.):

- створення передумов для впровадження системи (рівень організації);

- установа принципів архітектури (рівень організації);

- досягнення погодженості за стратегічними цілями (пілотний рівень);

- визначення одиниць виміру й цільових показників (пілотний рівень);

- визначення програм дій (пілотний рівень);

- установа плану введення проекту в дію й згортання робіт.

Збалансована система показників складається з таких кроків:

1. *Формалізувати головну ціль-місію організації та стратегію.* Потрібно зрозуміти й узгодити загальні завдання, які стоять перед компанією.

2. *Визначити перспективи і напрямки показників.*

Перспективи (*perspectives*) – компоненти, за допомогою яких проводиться декомпозиція стратегії з метою її реалізації. Зазвичай використовуються чотири базові перспективи, однак їх список можна доповнити відповідно до специфіки стратегії організації. В цьому випадку можна використати запропоновану Нортеном і Капланом стратегічну карту цілей.

Стратегічна карта BSC – це наочна модель інтеграції причинно-наслідкових цілей організації в наявній кількості її складових.

Згідно з Р. Капланом і Д. Нортеном, стратегічна карта цілей розглядається в чотирьох взаємозв'язаних головних складових: фінансовій, клієнтській, внутрішній і складовій навчання та розвитку:

- фінанси (яке уявлення про компанію в акціонерів та інвесторів?).

Фінансова: описує матеріальні результати реалізації стратегії за допомогою

традиційних фінансових понять; цілі фінансової складової – економічні підсумки успішної стратегії (зростання доходів і прибутку, а також продуктивність);

- клієнти (якою компанію бачать покупці її продуктів?). Клієнтська: при формулюванні клієнтської складової стратегічної карти менеджери визначають цільові сегменти споживчого ринку, у яких конкурує даний бізнес – підрозділ та показники результатів його діяльності з погляду клієнтів;

– бізнес-процеси (які бізнес-процеси потребують оптимізації, на яких процесах варто зосередитись, а від яких відмовитися?). Внутрішня: відповідає за дві життєво важливі компоненти стратегії: 1) розробка й надання клієнтові пропозиції цінності та 2) удосконалення процесів і скорочення витрат як засобу підвищення продуктивності у фінансовій складовій;

– навчання і зростання (можливості зростання й розвитку організації та кваліфікації її працівників). Навчання й розвиток: відбиває ті нематеріальні активи, які є найбільш важливими для стратегії. В якості цілей для даної складової встановлюють види діяльності (людський капітал), системи (інформаційний капітал) і моральний клімат (організаційний капітал), необхідні для підтримки процесів створення вартості.

Цілі чотирьох складових пов'язані одна з одною причинно-наслідковими відносинами. Усе починається з гіпотези про те, що фінансові результати можуть бути отримані тільки в тому випадку, якщо задоволено цільову групу клієнтів.

За допомогою ЗСП вдається зробити реалізацію стратегії регулярною діяльністю усіх підрозділів, керованою за допомогою планування, обліку, контролю і аналізу збалансованих показників, а також мотивації персоналу на їх досягнення.

3. Визначити цілі, які потрібно виконати для досягнення цілей, що стоять попереду, розподілити їх за напрямками діяльності та встановити причинно-наслідкові зв'язки.

На цьому етапі відбувається подальше уточнення завдань, виконання яких веде до досягнення основної цілі.

Причинно-наслідкові зв'язки (*cause and effect linkages*) повинні зв'язувати в єдиний ланцюжок стратегічні цілі організації таким чином, що досягнення однієї з них обумовлює прогрес у досягненні іншої (зв'язок за типом «якщо-то»). Визначення й документування причинно-наслідкових зв'язків між окремими стратегічними цілями є одним з основних елементів ЗСП. Установлювані причинно-наслідкові зв'язки відбивають наявність залежностей між окремими цілями.

4. Визначити вимірники цілей.

Показники (*measures*) – це метрики досягнень, які повинні відбивати прогрес у напрямку досягнення стратегічної мети. Показники мають на увазі певні дії, необхідні для досягнення мети, і вказують на те, як стратегія буде реалізована на операційному рівні.

Цільові значення (*targets*) – кількісні вираження рівня, якому повинен відповідати той або інший показник.

Ступінь виконання кожної стратегічної цілі, чи загальної мети повинен вимірюватись показниками, які повинні виражатись в цифрах. Це відображено в карті збалансованих показників (кількість цілей, що вимірюють ефективність бізнес-процесів, точку досягнення цілі і терміни, в які потрібно її досягнути). Кожний з показників ефективності має нормативне значення, яке показує, що ціль може бути досягнута в необхідні терміни. Рекомендується використовувати не більш двох або трьох показників для кожної зі стратегічних цілей. Причому всього показників у ЗСП повинно бути 100–200, не більш. Близько 80 % усіх показників повинні бути нефінансовими. Стратегічна карта показує, як безліч різноманітних параметрів правильно складеної ЗСП перетворюються в інструмент єдиної стратегії.

Без наявності цільових значень показників, що розробляються для виміру стратегічних цілей, ЗСП не має сенсу. Визначення цільових значень показників викликає складності не тільки при розробці ЗСП. Принципова складність визначення цільового значення того або іншого показника по-лягає в тому, щоб знайти реально досяжний рівень.

На думку фахівців консалтингової організації BKG, що має досвід впровадження збалансованої системи показників, оптимальним є таке співвідношення кількості показників для кожного із чотирьох аспектів: фінанси – 4–5 показники (22 %); клієнти – 4–5 показники (22 %); внутрішні бізнес-процеси – 8–10 показників (34 %); навчання й розвиток – 4–5 показників (22 %).

5. Розробити програми (цільові проекти, ініціативи, які забезпечують введення необхідних змін) для досягнення цілей і завдань. Узгодити з менеджерами.

Стратегічні ініціативи (strategic initiatives) – проекти або програми, які сприяють досягненню стратегічних цілей, це загальне поняття для всіх заходів, проектів, програм та ініціатив, які реалізуються для досягнення стратегічних цілей.

Цільові програми розробляються для уможливлення змін у найбільш проблемних сферах діяльності організації, де показники неможливо суттєво покращити в рамках управління поточною діяльністю. Цільові програми формуються таким чином:

- виявляються проблемні місця в ланцюгу стратегічних завдань;
- пошук стратегічних ініціатив;
- вибір пріоритетів і цільових програм;
- організація і контроль виконання цільових програм.

6. *Інтегрувати BSC в систему управління.*

На основі розроблених показників розподіляються людські та фінансові ресурси, встановлюються зони відповідальності за виконання завдань. BSC інтегрується у планово-бюджетну систему організації і в управлінську звітність. Для кожного відповідального працівника формуються Панелі інструментів менеджерів, які включають необхідні для контролю за виконанням завдання показники.

7. *Впровадити збалансовану систему показників.* На цьому етапі реалізується план змін і система управління компанією починає функціонувати на основі розробленої концепції BSC.

Впровадження розглянутої концепції означає широку перебудову всього процесу здійснення організаційної стратегії. У зв'язку з цим важливі дві такі обставини:

- застосування збалансованої системи показників – це процес не розробки стратегії, а її реалізації, що припускає наявність на підприємстві вже чітко сформульованої стратегії;

- нову концепцію треба розглядати не стільки як систему показників, скільки як всеохоплюючу систему управління. Впровадження ЗСП – процес, що вимагає значного часу, частина з якого йде на узгодження системи і її підтримку. Для поліпшення ЗСП вище керівництво й відповідальні повинні постійно проводити аналіз та оцінку діяльності організації.

При цьому необхідно оцінювати:

- Придатні обрані показники для оцінки ступеня досягнення визначених цілей?
- Наскільки простий розрахунок значень показників?
- Досягли структурні підрозділи цільових значень обраних показників?
- Який внесок робить розглянутий структурний підрозділ у досягнення цілей верхніх рівнів?

Ініціативи (заходи) також повинні бути проаналізовані, а саме необхідно оцінювати:

- Чи були реалізовані всі ініціативи згідно із затвердженим планом, дотримані бюджет часу й фінансові ресурси?

- Як вплинула реалізація заходів на досягнення цілей? При необхідності повинні бути розроблені нові заходи.

8. *Перегляд і корекція BSC.*

Виконання цілей і зміни на ринку потребують аналізу і корекції BSC організації. Перегляд і корекція BSC залежно від швидкості змін в організації проводиться в середньому раз в рік.

Рекомендації щодо успішного впровадження Balanced Scorecard:

1. Введення змін в організації повинно проходити під керівництвом головних менеджерів. Необхідна постійна участь виконавчого керівництва, активна ініціатива і підтримка.

2. Реалізація стратегії повинна стати загальним завданням для всіх працівників. Кожен працівник повинен розуміти, в чому полягає мета його дій в рамках загальної цілі організації. Персонал повинен бути добре проінформованим і відповідно підготовленим за допомогою тренінгів та семінарів. Крім того, слід винагороджувати ініціативу, виражену в діях, спрямованих на створення власних систем показників.

Застосування збалансованої системи показників доповнює систему фінансових параметрів минулого, а також дає відповідь звідки отримується дохід, які

клієнти його забезпечують і чому, виявляє ті ключові бізнес-процеси, на вдосконаленні яких повинна зосередитись організація.

Таким чином, будь-яка модель реалізації стратегії може претендувати на повноту тільки в тому випадку, якщо в ній містяться відповіді на питання, що стосуються різних сфер діяльності організації, яка найкращим чином реалізує стратегію шляхом управління людьми і діловими процесами.

Узагальнюючи все вище сказане, визначимо, що *Balanced Scorecard* – це інструмент, який пов'язує розробку стратегії організації з тактикою, передбачає зв'язок стратегічних і тактичних планів та інтеграцію з підсистемами управління підприємством.

Переваги збалансованої системи показників:

- погодження оперативного й стратегічного менеджменту досягається за допомогою багатоаспектного й практичного методу;
- чотири основні аспекти (споживчий, господарський, інноваційний і фінансовий) утворюють всеохоплюючу схему для «ланцюга» зверху вниз стратегії організації по всіх його ієрархічних рівнях;
- дискусії щодо проблеми реалізації стратегії набувають об'єктивного характеру у зв'язку з необхідністю відшукуванням одиниць виміру й завдяки так званій стратегічній карті;
- пропонується система управління, що дозволяє широкую, зорієнтовану на навчання, комунікацію по всіх рівнях організації;
- нова концепція вдало інтегрується із системою контролінгу й добре погоджується з методами управління, націленими на підвищення вартості організації.

Недоліки:

- надмірна увага фокусується на управлінні, що базується на показниках, та ігноруються «м'які» фактори;
- не забезпечується однозначність певних зв'язувань «ціль – засіб» і «стратегічної карти»;
- ще не вирішено багато проблем виміру;
- компоненти «ланцюга» зверху вниз по ієрархії організації можуть гальмувати мотивацію здійснення проекту;
- концепцією не передбачені механізми розв'язання конфліктів.

Проблеми з втіленням BSC:

- 1) намагання розглядати BSC як панацею від всіх проблем організації або можливість автоматичного управління підприємством;
- 2) відсутність розробленої стратегії розвитку у більшості українських компаній;
- 3) дефіцит кваліфікованих кадрів, що володіють стратегічним баченням;
- 4) неясність методів запровадження BSC;
- 5) відсутність швидких результатів;
- 6) ініціатива розробки BSC може належати тільки топ-менеджерам;
- 7) складність оцінки важливості ключових показників.

За результатами впровадження даної системи:

- підвищується ефективність управління компанією;

- стає можливим здійснення аналізу реалізації стратегії та виявлення критичних факторів, які не дозволяють досягнути поставлених цілей; крім того, можливість швидкого переведення визначеної стратегії в конкретні дії;
- керівники мають змогу відстежити якою мірою досягаються поставлені цілі та реалізовано стратегію;
- існує можливість оцінити внесок підрозділів у досягнення стратегічних цілей; (система дозволяє досягти швидкого ефекту завдяки цілеспрямованим зусиллям усіх підрозділів організації (в досяганні мети беруть участь всі співробітники організації незалежно від ієрархічної побудови));
- існує можливість створення системи мотивації за результатами досягнення цілей на основі використання системи збалансованих показників;
- можливість побудови зв'язку бюджету зі стратегією за допомогою інформаційної та аналітичної систем;
- система визначає мотиви для ефективної праці всіх співробітників.

11.3. Порівняльна характеристика збалансованих моделей оцінювання ефективності діяльності організації

1. *Збалансована Система Показників (Balanced Scorecard – BSC)*, 1992 р. Розробники – Р. Каплан і Д. Нортон. Система стратегічного управління, яка перетворює місію, цінності, бачення й стратегію підприємств у вигляд цілей, показників, завдань й ініціатив в основних групах показників ЗСП: фінанси, внутрішні бізнес-процеси, клієнти, навчання й розвиток персоналу.

На рис. 11.3.1 показано складові ЗСП та їх взаємозв'язок.

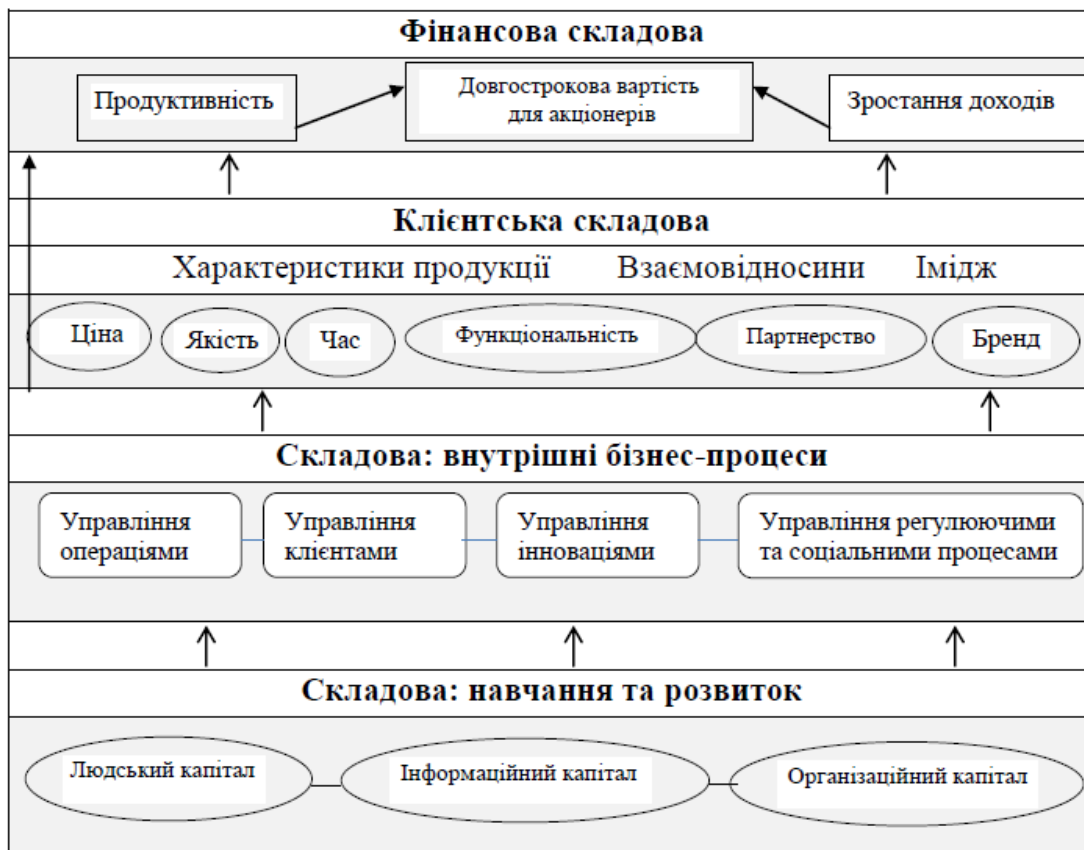


Рис. 11.3.1. Модель Збалансованої Системи Показників

2. «Бортове табло» (*tableau de bord*). Розробник – Ж.Л. Мало. Дана концепція була розроблена французькими інженерами ще в 60-ті роки, але знайшла застосування на практиці тільки на початку 90-х років. Зазвичай її порівнюють із кабіною управління літаком, що ергономічно пов'язує всі показники (рис. 11.3.2).

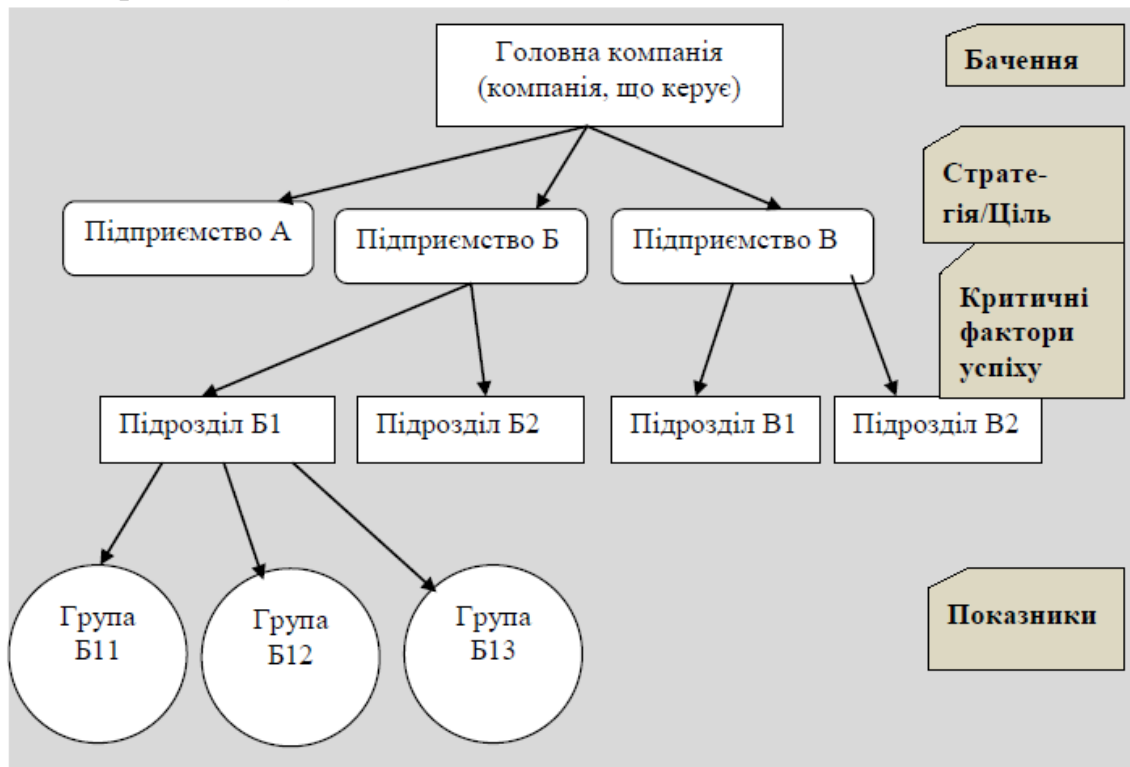


Рис. 11.3.2. Структура «Бортового табло»

«Бортового табло» – це система, яка об'єднує набір фінансових і нефінансових показників для вимірювання результатів діяльності всіх підрозділів підприємств. Показники підрозділяються на функціональні і цільові, між якими визначаються причинно-наслідкові зв'язки. На нижніх рівнях управління використовують показники операційної ефективності (нефінансові), на верхніх – додаються фінансові показники. Ціль «Бортового табло» – надання керівникові короткої інформації про кожний підрозділ або підприємство.

Особливості:

- застосування як фінансових, так і нефінансових показників;
- нерозривність з організаційною структурою організації;
- відсутність можливості швидко міняти мету через те, що вона строго закріплена за вибраним стратегічним напрямом;
- прив'язка показників операційної ефективності до стратегії;
- відсутня жорстка структура моделі.

Для кожного підрозділу/організації виставляється генеральна мета, яка, у свою чергу, розкладається на цілі підпорядкованих підрозділів. Підпорядковані підрозділи характеризують виставлену їм ціль із критичними факторами успіху. Критичні фактори успіху оцінюються за допомогою набору показників.

Викликають критику такі сторони концепції:

- тверда прив'язка до організаційної структури організації;
- відсутність здатності швидко міняти мету через те, що вона прив'язана до одному строго обраного стратегічного напрямку.

3. «Піраміда ефективності», 1990 р. Розробники – К. МакНейр, Р. Ланч, К. Кросс. Модель побудована на основі набору фінансових і нефінансових показників, розбитих на 9 блоків (ринок, фінанси, задоволення клієнтів, інновації і навчання, продуктивність, якість, час постачання, виробничий цикл, втрати). Особливості моделі:

- визначає кожному рівню ієрархії свій блок відповідальності;
- пов'язує стратегію організації з операційними показниками ефективності персоналу на нижньому рівні ієрархії;
- відображає двосторонні комунікації між різними рівнями організаційної ієрархії. Іншими словами, цілі передаються вниз по організації, тоді як показники – збираються від низу до верху;
- розповсюдження місії і стратегії на всіх рівнях управління підприємством;
- застосування як фінансових, так і нефінансових показників;
- відсутність зв'язку з системами обліку;
- жорстка структура моделі;
- орієнтація на фінансові показники.

Основною концепцією піраміди ефективності є зв'язок клієнто-орієнтованої корпоративної стратегії з фінансовими показниками, доповненими декількома ключовими якісними (нефінансовими) показниками. Традиційна управлінська інформація повинна виходити тільки від верхнього рівня.

Піраміда ефективності побудована на концепціях глобального управління якістю, промислового інжинірингу й обліку, оснований на «діях». Під діями розуміється те, що виконується людьми або машинами (устаткуванням, механізмами, комп'ютерними системами) для задоволення споживача. Піраміда ефективності на чотирьох рівнях показує структуру організації, яка забезпечує двосторонні комунікації, необхідні для прийняття рішень на різних рівнях управління. Цілі й показники пов'язують стратегію організації з її оперативною діяльністю. Вони передаються вниз по організації, у той час як показники – збираються знизу вгору.

На верхньому рівні керівництво організації формулює корпоративне бачення.

На другому рівні – цілі підрозділів і дивізіонів конкретизуються стосовно певного ринку й фінансових показників. Клієнти й акціонери визначають те, що слід оцінювати.

Третій рівень – фактично не організаційний. Він складається з ряду напрямків у межах організації або банку. Ці напрямки міжфункціональні й пронизують кілька структурних підрозділів (рис. 11.3.3).

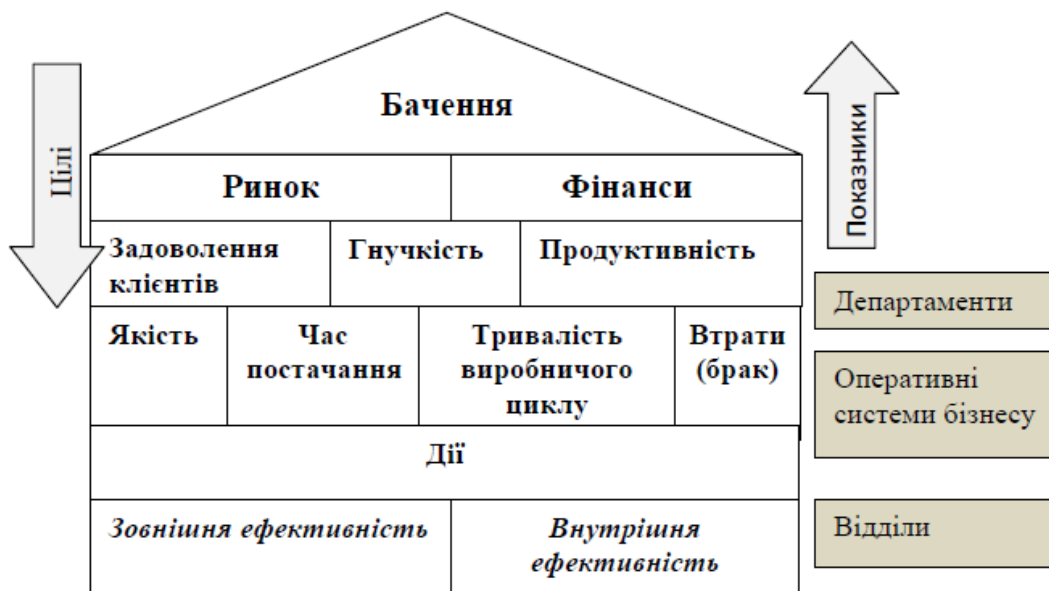


Рис. 11.3.3. Піраміда ефективності

Цілі й функції, орієнтовані на задоволення клієнта й гнучкість виробництва, і є сполучними ланками між верхніми й нижніми рівнями піраміди. Три цілі цього рівня показують драйвери ефективності у відношенні двох ринкових цілей і однієї фінансової. У самій нижній частині піраміди дії оцінюються щодня, щотижня або щомісяця. У верхній частині піраміди переважають фінансові оцінки, періоди яких суттєво більше. Ця модель корпоративного управління здатна показати, що лежить в основі фінансових оцінок і що ними управляє.

4. *Модель Лоренца Мейсела, 1992 р.* Модель Лоренца Мейсела визначає чотири перспективи, на основі яких повинна бути оцінена бізнес-діяльність. Замість перспективи навчання й зростання використовується перспектива людських ресурсів. Відмінність між двома моделями не дуже велика.

Причина використання Л. Мейселом окремої перспективи людських ресурсів полягає в тому, що керівництво організації або банку повинне бути більш уважним до свого персоналу й оцінювати ефективність не тільки процесів і систем, але і його співробітників.

Модель Лоренца Мейсела наведено на рис. 11.3.4.

5. *Модель EP2M (Effective Progress and Performance Measurement), 1993 р.* Розробники – Крістофер Адамс і Пітер Робертс.

Модель ґрунтується на чотирьох перспективах: обслуговування споживачів і ринку; управління реалізацією стратегії і розвитком; підвищення ефективності діяльності; посилення впливу власників і розширення самостійності працівників (рис. 11.3.5).

Особливості:

- баланс внутрішніх і зовнішніх чинників, дотримання інтересів як власників, так і працівників;
- відсутність причинно-наслідкових зв'язків;
- відсутність відмінності між перспективами «внутрішні процеси» і «фінанси».

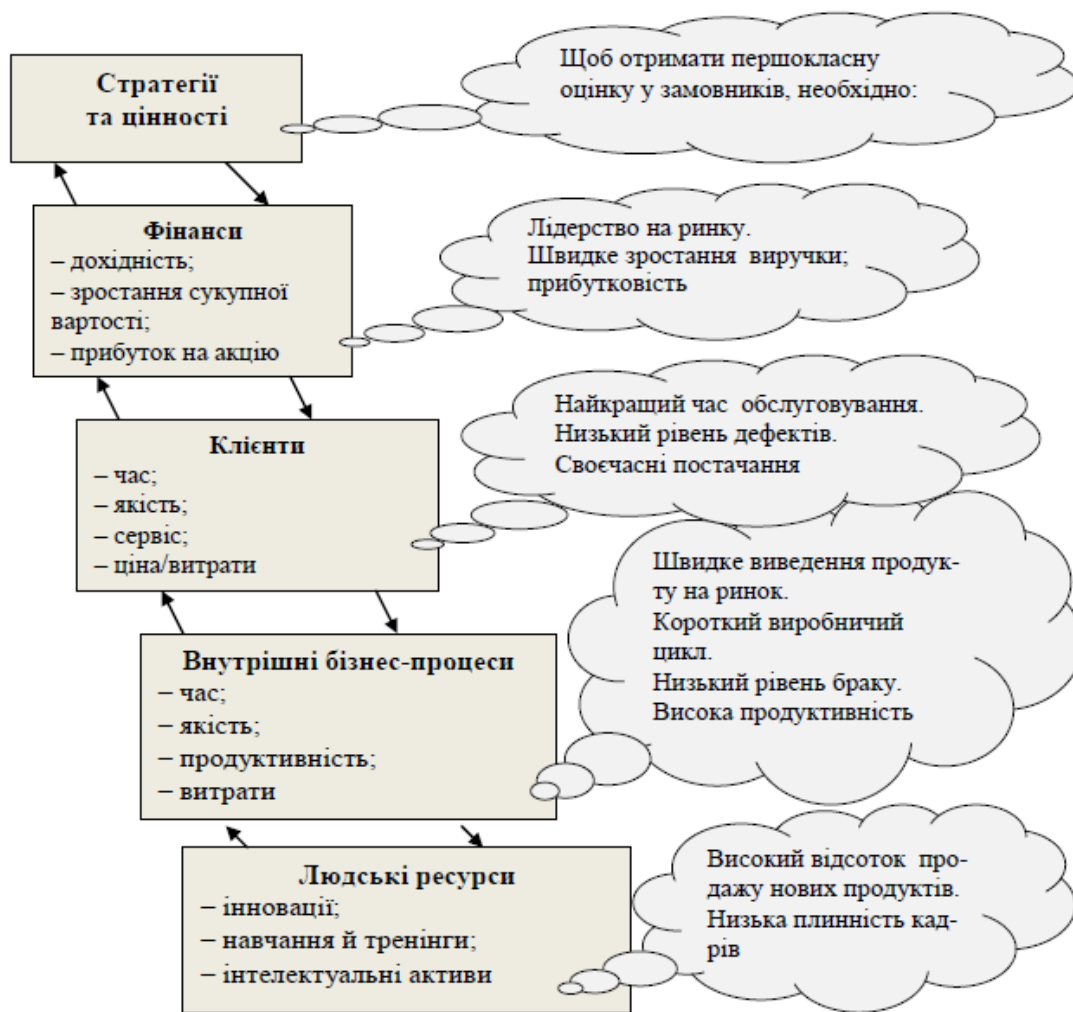


Рис. 11.3.4. Модель Лоренца Мейсела

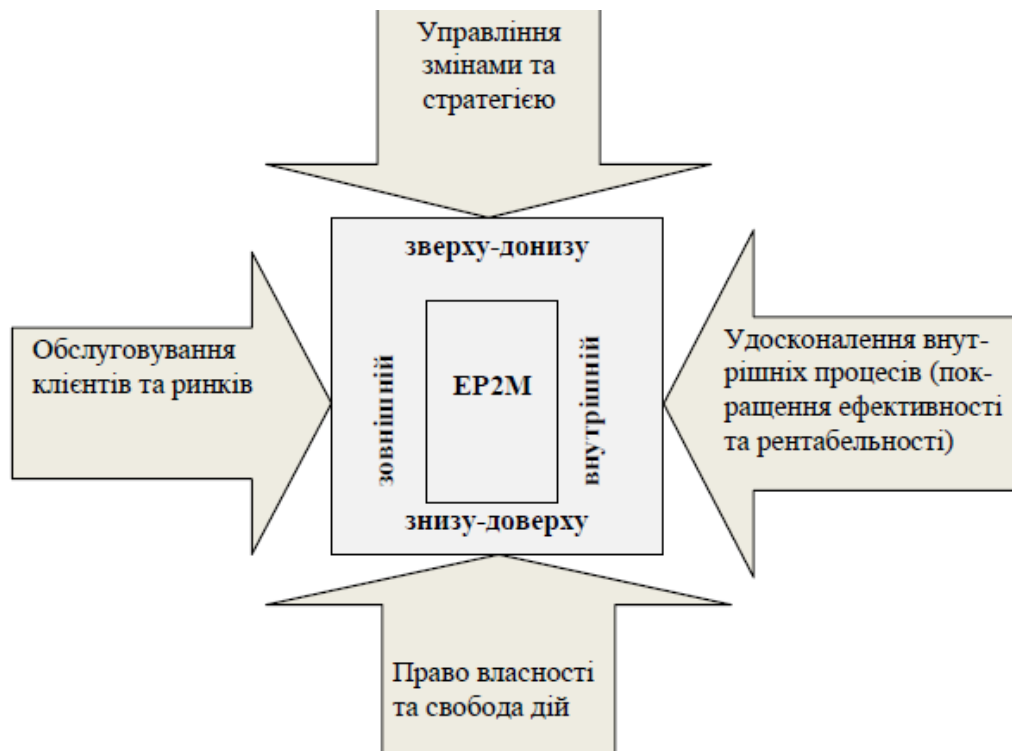


Рис. 11.3.5. Модель Адамса і Робертса ER2М

Згідно з даною моделлю, важливо насамперед те, що організація робить у таких чотирьох напрямках:

- обслуговування клієнтів і ринків;
- удосконалювання внутрішніх процесів (зростання ефективності й рентабельності);
- управління змінами й стратегією;
- власність і свобода дій.

Ціль системи полягає не тільки в тому, щоб забезпечити впровадження стратегії організації, але й у тому, щоб формувати культуру, у якій постійні зміни – нормальні явища. Показники ефективності повинні забезпечити співробітників, що ухвалюють рішення, й відповідальних за реалізацію стратегії швидким зворотним зв'язком.

б. *Квантове вимірювання досягнень. (Quantum Performance Measurement)* 1993 р. розроблена консалтинговою організацією «Артур Андерсен». Модель розроблена для оптимізації продуктивності організації. Вживані показники – «Істотні знаки», повинні одночасно надавати інформацію про організаційну структуру, процеси, працівників на основі якості, витрат і часу. Аналіз проводять за рівнями організації, процесами, окремими робочими групами або працівниками (рис. 11.3.6).



Рис. 11.3.6. Процес оцінки в концепції квантового вимірювання досягнень

Особливості:

- застосування як фінансових, так і нефінансових показників;
- перевірка відповідності показників і стратегічних завдань;
- застосування мотивації працівників;
- формування тільки трьох груп показників: витрати, якість, час;
- одночасне візуалізоване подання інформації про організаційну структуру, процеси, якість, витрати і час.

Застосовувані показники – «Істотні знаки» – повинні одночасно надавати інформацію про організаційну структуру, процеси, працівників на основі якості, витрат і часу.

У якості вимірників продуктивності діяльності організації використовуються: якість товару або послуги; час, який відображає якість процесу; витрати, що показують ступінь економічної якості.

Процеси аналізуються на трьох рівнях: організації; процесів; працівника/процесу.

Вимірювання відбувається відповідно до процесу оцінки.

7. Вимірювання досягнень за версією «Ернст & Янг» включає:

- перевірку відповідності критичних чинників успіху організації її стратегіям;
- перевірку відповідності показників і стратегічних завдань;
- сегментацію організації за рівнями;
- визначення цілей кожного рівня;
- розробка критичних чинників успіху для кожного рівня і показників для їх оцінки і вимірювання.

З погляду консалтингової організації «Ернст & Янг», проблема фінансово орієнтованих моделей оцінки діяльності полягала в складності розуміння одержувачами інформації безлічі фінансових коефіцієнтів, особливо на низьких рівнях організації, внаслідок чого їм складно впливати на показники.

У масштабі даної концепції розглядаються складові стратегії розвитку організації (її цілі), за ними установлюються критичні фактори успіху. У кожного рівня організації – свій критичний фактор успіху з відповідними йому показниками.

Прослідковується очевидна аналогія з «Бортовим табло», однак є відмінність – завдання різних цілей на різних рівнях, які не є підпорядкованими єдиній цілі і її наслідкам (табл. 11.3.1).

Таблиця 11.3.1

Концепція вимірювання досягнень за версією «Ернст & Янг» на прикладі підприємства харчової промисловості з розподілом на організаційні рівні

Рівні управління	Якість	Рівень сервісу	Використання ресурсів	Витрати	Гнучкість
1	2	3	4	5	6
Вищий рівень	Повернення товару (К)	Поставка вчасно, % (М)	Оберненість запасів (М)	Собівартість на одиницю продукції (Р)	Середній час циклу ключових товарів (Р)
	Несправність в процесі (К)	Виконання замовлення, % (М)	Комерційні витрати (М)		Середній час постачання (Р)
			Частка собівартості (М)		
Середній рівень	Зміна постачальників (Т)	Покращення графіка (Т)	Цикл виробництва (М)	Частка змінних витрат (М)	Покращення графіка (Т)
	Дохід першого часу (Т)	Кількість критичних періодів (Т)	Час продажу готової продукції (Т)	Частка загально-заводських витрат (К)	Цикл виробництва (Т)
			Місячні продажі (М)		

1	2	3	4	5	6
Низький рівень (департаменти)	Повернення поставки (Д)	Покращення денного графіка (Д)	Час простою машин (Д)	Частка матеріалів в собівартості (Т)	Час переходу (Н)
	Вимірювання витрат на поставку (Д)		Незаплановані зміни графіка (Д)	Використання матеріалів (Т)	Час постачання (Т)
			Продажі за тиждень (Т)		

Умовні позначення: Р – рік; К – квартал; М – місяць; Н – тиждень; Д – день

8. «Ділове вікно управління» (*Business Management Window*). Модель, орієнтована на стратегічне управління і зростання в зовнішніх і внутрішніх сферах (рис.11.3.7).

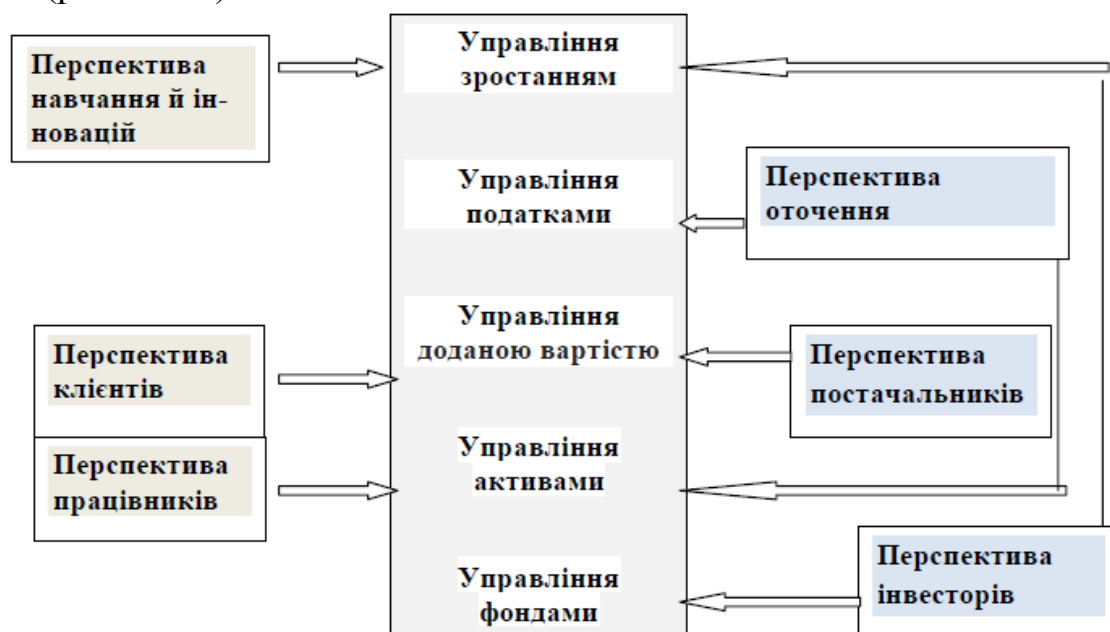


Рис. 11.3.7. Фінансова сфера «Ділового вікна управління» та її взаємозв'язок з внутрішнім і зовнішнім оточенням підприємства

Особливості:

- об'єднання цілей зовнішнього і внутрішнього управління;
 - стратегічне планування всіх напрямів діяльності;
 - оцінка наслідків управлінських рішень, що визначають фінансові результати;
 - розгляд наслідків позитивних і негативних оперативних рішень, що спричиняють певні фінансові результати;
 - бенчмаркінг процесів і результатів.
- Концепція містить такі відмінності:
- охоплює стратегічне планування від просування на ринку аж до зміни структури власного капіталу, яке повинне забезпечити постійне зростання організації;
 - поєднує цілі зовнішнього й внутрішнього оточення організації;

- розслідує наслідки позитивних і негативних оперативних рішень, що тягнуть за собою певні фінансові результати;

- формує умови проведення бенчмаркінгу як процесів, так і результатів.

9. Концепція «Катерпіллар». 1996 р. Розробники – організація «*Wheel Loader and Excavators Division Caterpillar*» (табл. 11.3.2).

Таблиця 11.3.2

Концепція «Катерпіллар»

Вимірювання досягнень	Минуле	Сучасне	Майбутнє
Прибуток		по дивізіону	по дивізіону
		по товарній групі	по товарній групі
		по головних компонентах	по головних компонентах
Виручка (дохід)		по дивізіону	по дивізіону
		по товарній групі	по товарній групі
		по головних компонентах	по головних компонентах
		ринкові трансферні ціни	ринкові трансферні ціни
Витрати	на департамент	на департамент	на департамент
	на товар	на товар	на товар
	на компонент	на компонент	на компонент
	ефективність	ефективність	ефективність
		ринкові трансферні ціни	ринкові трансферні ціни
Коефіцієнти й інші фінансові показники	ROI для окремих проектів	ROA	ROA
		ROS	ROS
		грошовий потік	грошовий потік
		рівень запасів	рівень запасів
		рівень необоротних запасів	рівень необоротних запасів
		витрати на виконання гарантійних зобов'язань	витрати на виконання гарантійних зобов'язань
		ROI для окремих проектів	ROI для окремих проектів
Нефінансові показники		рівень сервісу	рівень сервісу
		задоволеність споживачів	задоволеність споживачів
		задоволеність працівників	задоволеність працівників
		покращення процесів	покращення процесів
		виконання плану	виконання плану

Особливості:

- застосування як фінансових, так і нефінансових показників

- облік як випереджаючих показників, так і тих, що запізнюються (акцент на випереджаючих показниках: сьогодні – завтра);

- недостатньо уваги приділяється аналізу минулих результатів (тільки облік витрат).

Важлива відмінність даної концепції від попередніх у тому, що тут найбільша увага фокусується на зв'язку (сьогодні-завтра) і мало уваги приділяється аналізу минулих результатів (тільки з боку витрат).

10. Концепція «Хьюлетт-Паккард», 1996 р. Розробники – організація Hewlett Packard Deutschland. Концепція основана на взаємній оцінці підрозділами, що надають один одному послуги (рис. 11.3.8).

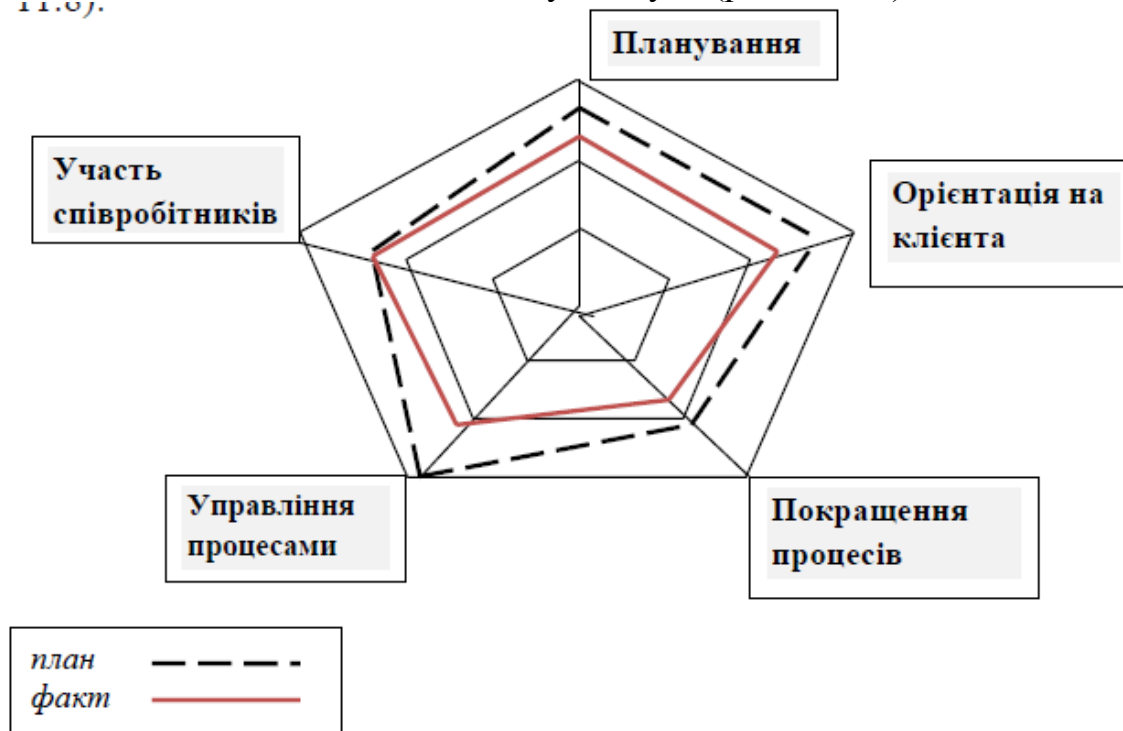


Рис. 11.3.8. Приклад оцінки підрозділу в моделі «Хьюлетт-Паккард»

Особливості:

- формується на вивченні і вирішенні проблем учасників виробничого процесу;
- оцінка підрозділів основана на вивченні та аналізі проблем один одного;
- показники оцінюються за трьома напрямками: витрати, якість, продуктивність;
- описує процеси між підрозділами організації;
- задає параметри виміру процесу. Головне, щоб процес вимірювався не тільки з витратної точки зору, а також за рівнем якості й продуктивності;
- з «клієнтом» (підрозділ – одержувач послуг усередині організації) обговорюються витрати і якість надаваної послуги. Разом із цим устанавлюються внутрішні стандарти організації;
- фіксуються стандарти якості й критерії їх виміру. Також розробляються стандартні анкети, за якими потім «клієнт» оцінює «постачальника».

За допомогою описуваних заходів проводиться постійна оцінка й поліпшення процесів, що протікають, в організації.

Усередині організації клієнти розділені на такі групи:

- керівник підрозділу;
- контролер;
- оперативний менеджер;

- керівник центру формування витрат;
- топ-менеджер.

По закінченню місяця проглядаються результати анкетування: при негативній оцінці спільно виробляються заходи щодо поліпшення показників діяльності. Щомісяця також складається звіт по якості, у якому оцінюються п'ять сфер: процес планування, орієнтація на клієнта, поліпшення процесів, керування процесом, участь працівників.

11. *Модель «ДжАйКейс» (Case)*. Розроблена J.I. Case Agricultural Equipment Group щодо забезпечення сільського господарства. Поєднує фінансові й нефінансові показники. Основною метою є досягнення статусу виробника світового класу.

У якості категорій показників організації – виробника світового класу – були обрані сфери (табл. 11.3):

- якість;
- сервіс;
- час виробничого процесу;
- гнучкість;
- витрати.

Таблиця 11.3.3

Модель «ДжАйКейс» (Case)

Якість	Сервіс й доставка	Час виробничого процесу / гнучкість	Фінанси / витрати
Звернення споживачів	Кількість вимірювань в розкладі	Час підготовки й настроювання	Витрати виробництва (прямі й непрямі)
Гарантійне повернення товару (модель, кількість повернень, витрати)	Коефіцієнти постачань (кількість доставленої продукції в день)	Час роботи	
Інвентаризація (сировина й напівфабрикати)	Поставки від постачальників (кількість поставок в зазначений термін, із запізненням, раніше терміну)	Час обробки матеріалу	
		Кількість виготовлених товарів на одного працівника	
		Кількість змін у виробництві	
		Час виробництва	

12. *Вимірювання досягнень підприємств сервісу Performance Measurement in Service Business* 1991 р. Концепція управління спрямована на формування типу

організації, виходячи з кількості показників (детермінант), що визначають його результативність в кожній сфері (рис. 11.3.9).

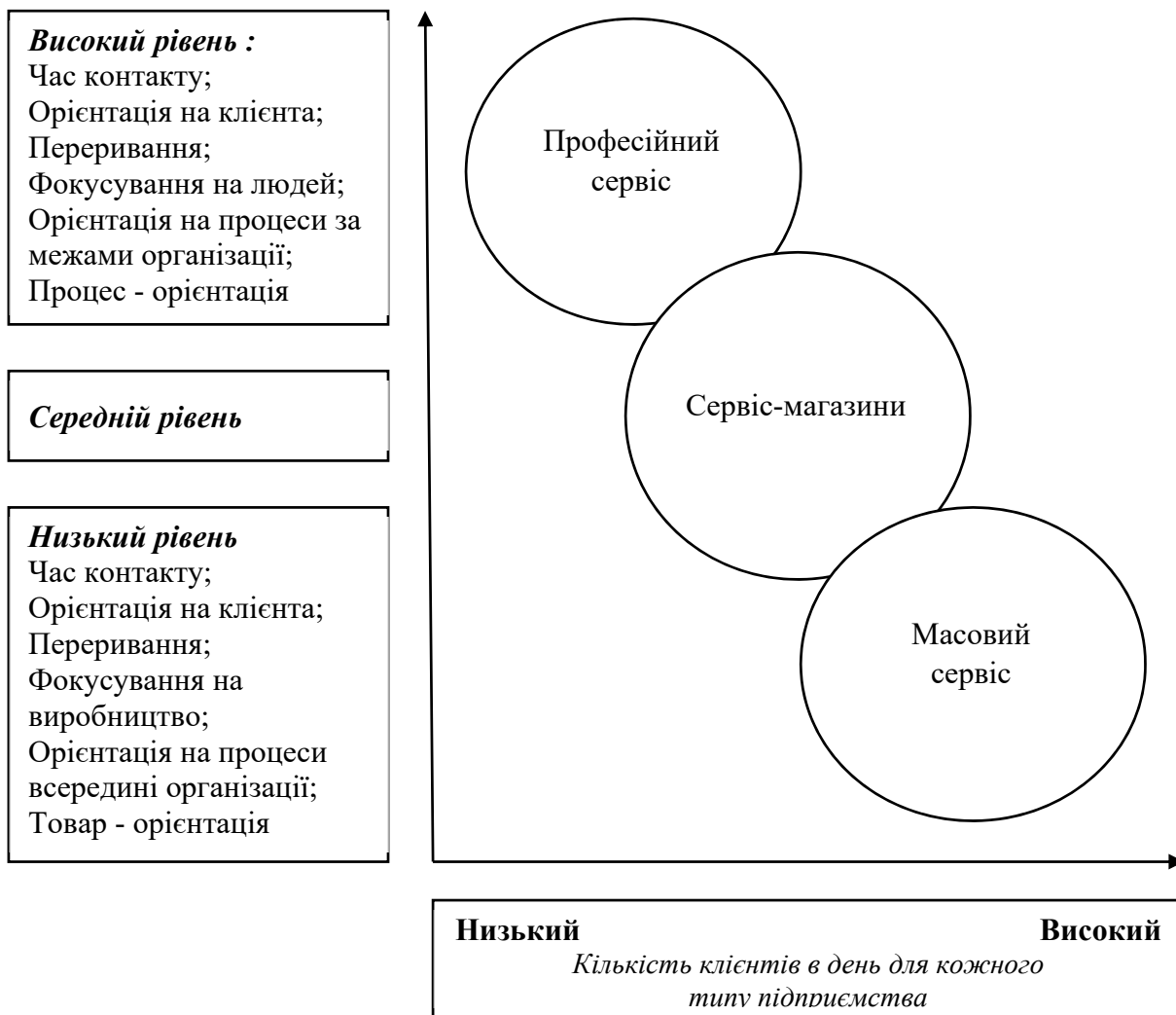


Рис. 11.3.9 .Вимірювання досягнень підприємств сервісу
Performance Measurement

Особливості:

- виділення складової фінансів;
- направлена тільки на організації сервісу;
- аналіз діяльності організації за сферами діяльності (гнучкість, використання ресурсів і т. ін.);
- синтез отриманих результатів за заданими параметрами в заданій формі звіту;
- відсутність системи мотивацій;
- слабкий зв'язок зі стратегією.

Висновок: проведений аналіз моделей показує, що збалансовані моделі мають більше схожості, чим відмінностей. Відмінності в основному стосуються форми подання інформації, ніж змістовної сторони. При цьому слід особливо відзначити, що система «Бортового табло», на відміну від збалансованої системи показників і «Пірамід ефективності», не має жорсткої структури і чіткого опису.

На відміну від моделі «Бортового табло», щодо збалансованої системи показників існує достатньо докладний опис методологічних підходів, чітко визначена структура і формати.

Цим багато в чому пояснюється широке поширення останніми роками даного підходу.

Проте аналіз упроваджених на практиці систем збалансованих показників показує, що вони, як правило, за-знають істотних змін при адаптації до особливостей конкретної організації. Це свідчить про те, що збалансована система показників Р. Каплана і Д. Нортон є унікальною для кожної організації. Її структура і зміст залежать від великої кількості чинників, таких як організаційна структура, стратегічні цілі і завдання, інтереси керівництва організації.

Аналіз найбільш популярних моделей аналізу та оцінки результатів діяльності, оснований на ключових показниках, дозволяє зробити ряд висновків:

1) наприкінці 80-х років нові вимоги ринку і потреби керівництва підприємств зумовили необхідність розробки нового комплексного підходу до аналізу й оцінки результатів діяльності, позначився перехід підприємств від традиційних систем фінансової та управлінської звітності до збалансованих моделей оцінювання діяльності;

2) не зважаючи на індивідуальні особливості кожної моделі, всі вони мають загальну мету – забезпечення керівництва необхідною інформацією в процесі ухвалення управлінських рішень;

3) система аналізу та оцінки результатів діяльності незалежно від вибраної моделі є індивідуальною для кожної організації і розробляється з урахуванням специфіки її діяльності;

4) найбільш перспективною з цих концепцій видається збалансована система показників, що дозволяє транслювати конкретну діяльність і стратегію в достатньо повний набір показників, які фактично утворюють систему стратегічного контролю та управління, має здатність комплексної характеристики діяльності на основі набору фінансових і нефінансових показників, прив'язує показники операційної ефективності і стратегії.