Сацук Т.П., Игнатова Т.В.

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ СТРАТЕГИЧЕСКОГО КОНТРОЛЛИНГА ТОРГОВОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Система показателей стратегического контроллинга является инструментом всесторонней оценки результатов деятельности организации, позволяющим не только количественно охарактеризовать и оценить ситуацию, но и вскрыть причины ее возникновения, а также провести структурно-логический анализ влияющих факторов. Поскольку в настоящее время в российских организациях торговли, как правило, такая система отсутствует, целью данной статьи является анализ существующих концепций на предмет выбора наиболее оптимальной системы для применения в российской торговой организации, а также формирование методических подходов к ее применению.

Система подконтрольных показателей позволяет контроллингу формализовать процедуры оценки достижений организации, определить область, сроки и порядок проведения контроля. При формировании системы подконтрольных показателей контроллинг осуществляет отбор, систематизацию и дополнение конкретных показателей для оценки деятельности как отдельных центров ответственности, так и торгового предприятия целом.

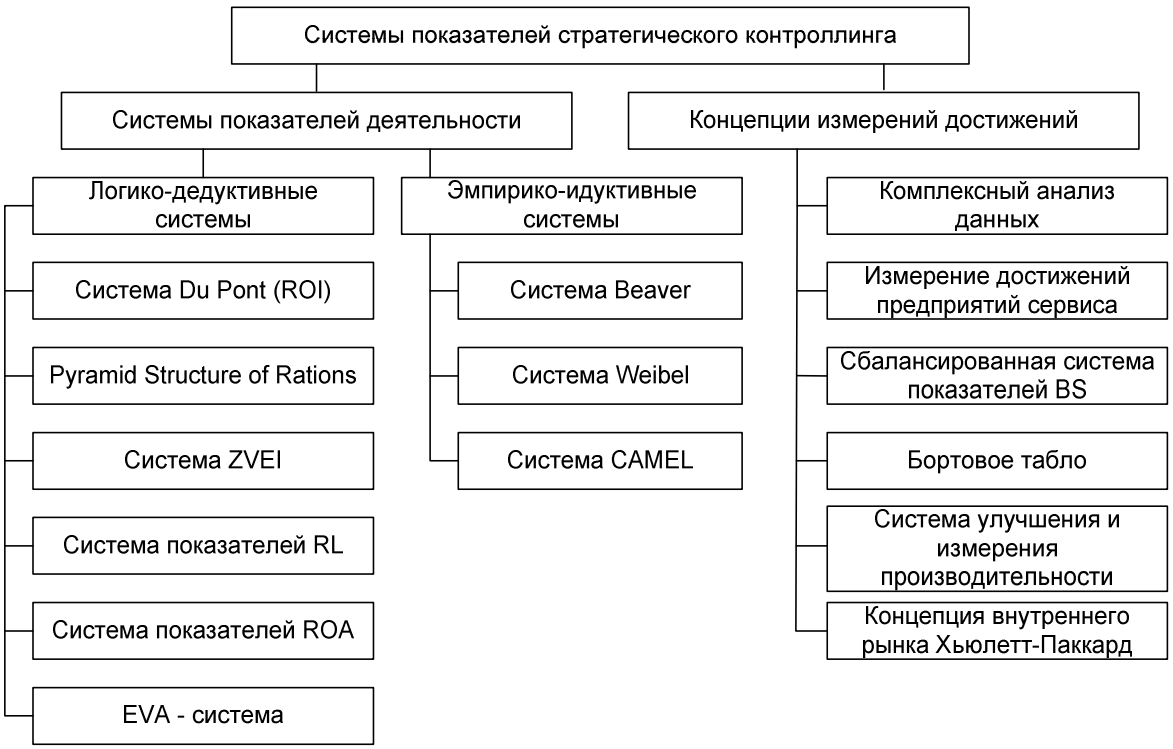

Рис. 1. – Классификация систем показателей стратегического контроллинга

В рамках оперативного управления предприятием торговли в качестве системы подконтрольных показателей контроллинг может использовать отчеты об исполнении бюджетов. При этом контроль основных бюджетных показателей в зависимости от уровня развития информационных технологий предпри-

ятия может осуществляться как в режиме «реального времени», так и в установленные отделом контроллинга оперативные сроки.

Вместе с тем, система подконтрольных показателей в контроллинге должна иметь также и стратегическую направленность, то есть позволять проводить оценку выполнения не только текущих, но и стратегических планов организации.

В экономической литературе описывается ряд различных систем [2, 6], которые были классифицированы нами по характеру применяемых показателей (рис. 1).

Таблица 1

Анализ систем показателей стратегического контроллинга

Группы СП		Система показателей	Охват сфер деят.	Степень разработанности	Возможность мотивации	Направленность на улучшение	Возмож примен. в российских усл.	Отраслевая направленность
Системы показателей деятельности	Логико-дедуктивные	Du Pont	-	+	-	0	+	0
		ZVEI	0	+	-	0	+	0
		RL	0	+	-	0	+	0
		ROA	-	+	-	0	+	0
		EVA	-	+	0	0	+	0
	Эмпирико-индуктивные	Beaver	-	+	-	0	-	+
		Weibel	-	+	-	0	-	+
		CAMEL	-	+	-	0	-	+
Концепции измерения достижений	Компелкс.ан. данных		0	-	-	0	0	0
	ИД пред-ий сервиса		0	0	-	-	0	+
	Сист.сбаланс.показ.		+	+	+	+	0	+
	Бортовое табло		0	0	+	+	0	+
	Сист.улучш. и измер.пр.		0	-	+	0	0	+
	Конц. Хьюлетт-Паккард		0	0	+	+	0	0
Примечание: знаки «+», «0» и «-» означают соответственно «выполняется полностью», «выполняется частично» и «не выполняется»								

Принципиальное отличие систем показателей деятельности от концепций измерений достижений заключается в том, что входящие в концепции показатели не всегда носят финансовый характер и имеют количественную оценку. Системы показателей деятельности, в свою очередь, подразделяются на логико-дедуктивные и эмпирико-дедуктивные. В основе логико-дедуктивных систем лежит конкретный ключевой показатель (или несколько показателей) верхнего уровня, который постепенно раскладывается на показатели более низкого уровня, находящиеся в смысловой связи с основным. Эмпирико-индуктивные системы созданы на основе отбора нескольких наиболее эффективных для целей управления показателей, не всегда взаимосвязанных друг с другом. Основная

цель этих систем показателей заключается в раннем прогнозировании возможных ситуаций неплатежеспособности.

В таблице 1 представлен проведенный автором анализ различных систем показателей исходя из следующих критериев:

1) широта охвата сфер деятельности предприятия;
2) степень разработанности применяемых систем показателей;
3) возможность мотивации персонала;
4) направленность концепции на улучшение деятельности;
5) возможность применения системы в российских условиях;
6) отраслевая направленность, то есть возможность применения концепции в организациях торговли.

Результаты анализа свидетельствуют о том, что системы показателей деятельности превосходят концепции измерения достижений по степени разработанности, четкого описания и простоты расчета входящих в них показателей, и, кроме того, в основном не требуют адаптации к российским условиям функционирования организаций, могут быть легко адаптированы к применению в деятельности организаций торговли. Вместе с тем, эти системы имеют ряд недостатков, связанных с недостаточно широким охватом всех сфер деятельности организации, слабой направленностью на улучшение деятельности фирмы, недостаточными возможностями мотивации персонала. Концепции измерения достижений позволяют оценивать результаты подразделений и мотивировать персонал не только с помощью финансовых коэффициентов, но и с помощью качественных критериев, отражающих другие сферы деятельности. Однако применение некоторых концепций в организациях торговли невозможно в силу их жесткой отраслевой направленности, а применение других затруднено вследствие их недостаточной разработанности и сложности адаптации к российским условиям.

Анализ показал, что оптимальной системой показателей стратегического контроллинга для применения в российских организациях торговли является система сбалансированных показателей. Данная концепция является наиболее отрегулированной и применяемой за рубежом (рис. 2), имеются также примеры её внедрения на отечественных предприятиях.

Модель Balanced Scorecard (BSc) была предложена американскими специалистами в области управления Дэвидом Нортоном (D. Norton) и Робертом Капланом (R. Kaplan) в начале 90-х годов XX века. В настоящее время существует множество вариантов перевода термина «*Balanced Scorecard*» на русский язык: сбалансированная карта балльных оценок, сбалансированный план достижения стратегических результатов, карта сбалансированных оценок, сбалансированная система оценочных индикаторов, сбалансированная счетная карта и т.д. По мнению авторов, наиболее полно значение данного понятия отражает термин «сбалансированная система показателей эффективности», который также используется большинством отечественных экономистов.

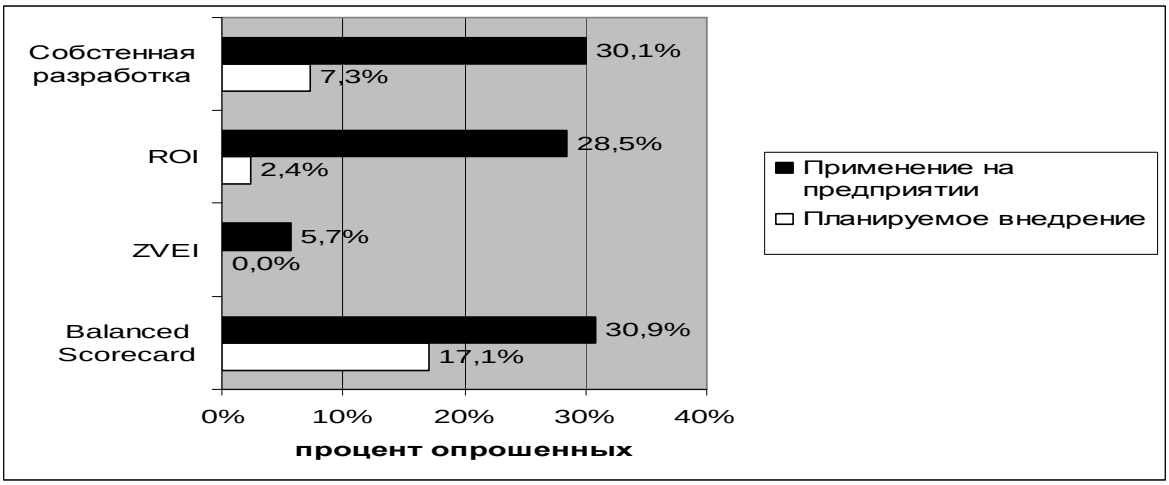

Рисунок 2. – Внедрение систем показателей стратегического контроллинга на немецких предприятиях (исследование кафедры контроллинга технического университета Дрездена 2000г.)[1]

Несомненным преимуществом системы Balanced Scorecard является её гибкость, возможность применения в организации практически любой сферы деятельности, в том числе торговой. Основная идея сбалансированной системы показателей эффективности как инструментального аспекта контроллинга состоит в том, что здесь отсутствует заранее определенный набор показателей. Выбор подконтрольных показателей осуществляется индивидуально руководством каждой организации в зависимости поставленных перед ней целей. Логика построения сбалансированной системы показателей эффективности заключается в том, что руководством вначале определяются цели, а затем для каждой конкретной цели выбирают показатель и рассчитывают его значение, которое будет свидетельствовать о её достижении.

Такие показатели носят название «ключевые показатели эффективности», или KPI (*Key Performance Indicator).* Следует особо отметить, что важным правилом построения системы BSc является принцип измеримости: все факторы, необходимые для управления предприятием, должны быть представлены в виде конкретных измеримых показателей (индикаторов). Девиз концепции сбалансированной системы показателей – «If you can’t measure it, you can’t manage it» («Если Вы не можете это измерить, значит, Вы не можете этим управлять») [7]. Все отобранные руководством ключевые показатели эффективности группируются по определенным признакам, а затем выстраиваются в определенную логическую схему.

В классическом варианте BSc вся информация, необходимая для принятия управленческих решений, в том числе и ключевые показатели эффективности, разбивается на четыре взаимосвязанных блока (так называемые «перспективы»): «Финансы / Экономика», «Рынок / Клиенты», «Бизнес-процессы» и «Инфраструктура / Сотрудники».

[1] Попов Д.Е. Эволюция показателей стратегического контроллинга /Д.Е. Попов, О.А. Романова. - Екатеринбург, 2002. (Препр./ Ин-т экономики УрО РАН). – С. 31.

Перспектива «Финансы/ Экономика» содержит в себе информацию о динамике финансовой деятельности предприятия и его финансового состояния. Традиционными показателями, которые используются для измерения этой перспективы, являются объем продаж, прибыль, денежный поток, коэффициенты рентабельности, ликвидности, оборачиваемости. В последнее время также наблюдается тенденция к применению индикаторов, связанных с измерением стоимости компании, например, показателя EVA (Economic Value Added).

Перспектива «Рынок/ Клиенты» содержит информацию об отношении клиентов к предприятию, а также о конъюнктуре и динамике рынка. Типовыми ключевыми показателями для измерения этой перспективы являются доля рынка, доля новых клиентов, уровень удержания клиента (доля постоянных клиентов), индекс удовлетворенности клиентов (на основе опроса), уровень расходов на маркетинг.

Перспектива «Бизнес-процессы» направлена на измерение эффективности протекающих в организации бизнес-процессов и характеризуется ярко выраженной отраслевой спецификой. Под бизнес-процессом авторами понимается «последовательность работ, направленных на решение одной из задач предприятия» [3, С. 220]. В качестве наиболее общих индикаторов в области данной перспективы можно выделить показатели оборачиваемости, удельный вес брака, доля рекламаций, отклонение фактических затрат от плановых, среднее время и стоимость выполнения отдельных бизнес-процессов.

Перспектива «Инфраструктура/ Сотрудники» предназначен для оценки обеспеченности предприятия соответствующей инфраструктурой и человеческим капиталом. Наиболее распространенным показателями, характеризующими данную перспективу, являются степень изношенности производственных мощностей, текучесть кадров, число рационализаторских предложений за определенный период, производительность труда, текучесть кадров, индекс удовлетворенности персонала.

Проведенное автором исследование показало, что в настоящий момент не существует четкой границы между рассмотренными нами блоками информации в системе BSc. Так, уровень возврата товаров (доля рекламаций) может рассматриваться как ключевой показатель эффективности по перспективе «Рынок/ Клиенты» [5], и как показатель по перспективе «Бизнес-процессы» [7]. В свою очередь показатели производительности труда могут быть отнесены как к блоку информации «Бизнес-процессы» [7], так и к перспективе «Инфраструктура/ Сотрудники» [5]. Вследствие этого авторами сделан вывод о том, что ключевые показатели эффективности устанавливаются руководством компании в зависимости от поставленных в рамках конкретной перспективы целей и могут быть отнесены к различным блокам информации.

Таблица 2

Ключевые показатели эффективности торгового предприятия в системе Balanced Scorecard

Перспектива «Финансы/ Экономика»	**Перспектива «Рынок/ Клиенты»**
Выручка от продажи товаров Валовая прибыль Прибыль от продажи товаров Уровень валовой прибыли Уровень расходов на продажу товаров Коэффициенты рентабельности Коэффициенты ликвидности Коэффициенты оборачиваемости Денежный поток Показатель EVA	Доля рынка Удельный вес постоянных клиентов Удельный вес новых клиентов Индекс удовлетворенности клиентов Выручка в расчете на одного клиента Уровень расходов на рекламу
Перспектива «Бизнес-процессы»	**Перспектива «Инфраструктура/ Сотрудники»**
Среднее время обслуживания одного клиента Среднее время исполнения заказа Уровень возврата товаров Широта ассортимента товаров Коэффициент наличия товаров на складе (в торговом зале) Удельный вес брака при поступлении товаров Уровень расходов на предпродажную подготовку товаров Уровень естественной убыли товаров Товарные потери по причине окончания срока годности Уровень недостачи товаров Показатели производительности труда Показатели эффективности использования торговых/складских площадей	Коэффициенты, характеризующие состояние МТБ предприятия Коэффициенты движения рабочей силы Показатели оплаты труда Уровень расходов на обучение/ повышение квалификации Число рационализаторских предложений Индекс удовлетворенности персонала

Следует также отметить, что многие предлагаемые в экономической литературе ключевые показатели эффективности не соответствуют специфике деятельности предприятий торговли, вследствие чего исходя из особенностей их функционирования, автором был сформирован возможный перечень ключевых показателей эффективности в торговле (табл. 2). Данный перечень не является исчерпывающим, однако позволяет получить представление о характере используемых показателей и может быть использован как основа для разработки системы сбалансированных показателей эффективности торговой организации. Выбор конкретных показателей осуществляется руководством организации исходя из поставленных стратегических целей.

В рамках модели BSc четыре перечисленных блока информации связаны в единую стратегическую причинно-следственную цепочку (рис. 3), логика которой строится следующим образом: высококвалифицированные сотрудники, использующие развитую инфраструктуру, обеспечивают необходимое качество бизнес-процессов. Отлаженные бизнес-процессы позволяют добиться конку-

рентных преимуществ и успешной работы на рынке. В свою очередь, маркетинговые успехи фирмы являются залогом улучшения финансовых результатов и финансового состояния организации.

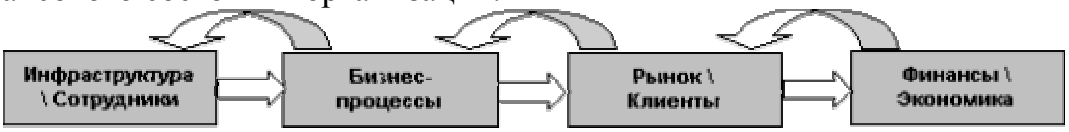

Рис. 3. Причинно-следственная цепочка системы Balanced Scorecard

При построении системы стратегических показателей организации рассмотренная причинно-следственная цепочка действует в обратную сторону - разработка стратегических целей организации реализуется в виде последовательных ответов на следующие вопросы:

1. Какие параметры финансовых результатов и финансового состояния будут приемлемы для руководства и учредителей предприятия (перспектива «Финансы/ Экономика»)?
2. Какие отношения должны быть построены с клиентами предприятия с тем, чтобы оно могло достичь поставленных финансово-экономических целей?
3. Какими характеристиками должны обладать бизнес-процессы внутри предприятия с тем, чтобы добиться желаемых отношений с клиентами?
4. Какие инфраструктура и сотрудники нам необходимы, чтобы обеспечить необходимые характеристики бизнес-процессов?

Разработка системы сбалансированных показателей эффективности неразрывно связана с процессом стратегического планирования и состоит из следующих этапов:

1. Определение базовой стратегической ориентации предприятия (миссия, система ценностей, принципиальные направления развития).
2. Определение стратегических целей, ключевых показателей эффективности и их целевых значений по перспективе «Финансы/ Экономика».
3. Определение стратегических целей, ключевых показателей эффективности и их целевых значений по перспективе «Рынок/ Клиенты».
4. Определение стратегических целей, ключевых показателей эффективности и их целевых значений по перспективе «Бизнес-процессы».
5. Определение стратегических целей, ключевых показателей эффективности и их целевых значений по перспективе «Инфраструктура/ Сотрудники».
6. Разработка процедур и информационных схем, с помощью которых должны рассчитываться ключевые показатели эффективности, определение сроков проведения контроля.

На первых пяти этапах разработки системы сбалансированных показателей эффективности контроллер играет роль внутреннего консультанта, обеспечивающего координацию процесса стратегического планирования на основе методов, рассмотренных в первом разделе данной главы, а также выполняет специальные расчеты и исследования, если это необходимо.

На последнем этапе отдел контроллинга самостоятельно определяет технологию сбора необходимой для расчета ключевых показателей информации, а также необходимые сроки проведения контроля.

Следует отметить, что целевые значения ключевых показателей эффективности, сформированные в рамках системы BSc, в дальнейшем используются контроллингом для разработки операционных бюджетов предприятия. Таким образом, с помощью системы подконтрольных показателей контроллингом обеспечивается вертикальная интеграция планов организации в разрезе стратегия – тактика.

Дополнительные возможности системы сбалансированных показателей эффективности состоят в так называемом «каскадировании» - разбиении системы показателей предприятия в целом на системы показателей для отдельных подразделений.

При дивизиональной организационной структуре торгового предприятия отдельные системы показателей эффективности разрабатываются для каждого дивизиона (направления) (рис. 4).

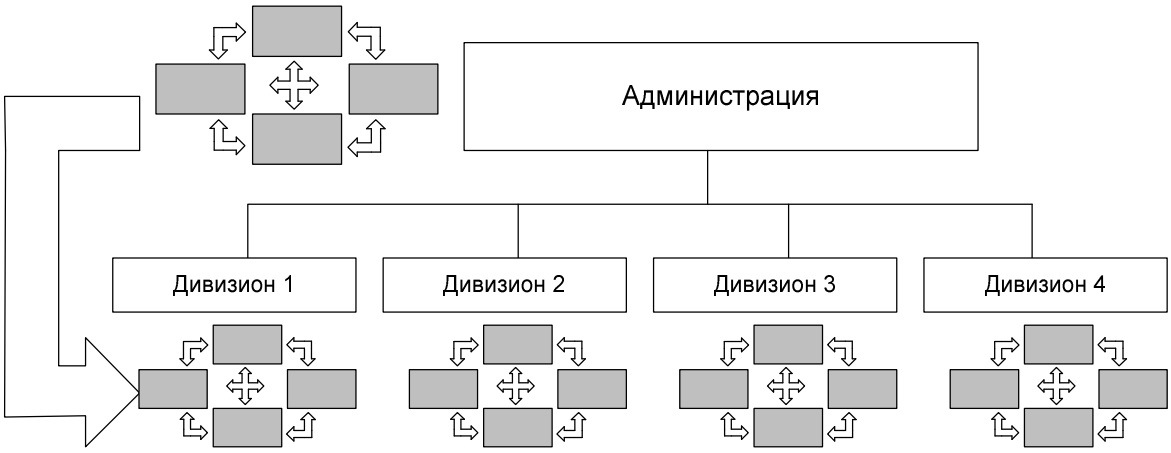

Рис.4. Схема системы сбалансированных показателей эффективности при дивизинальной организационной структуре предприятия

Если торговая организация имеет линейно-функциональную организационную структуру, то отдельные системы сбалансированных показателей эффективности разрабатываются для каждого структурного подразделения, например, отдела снабжения, финансового отдела, отдела маркетинга и т.д. (рис. 5).

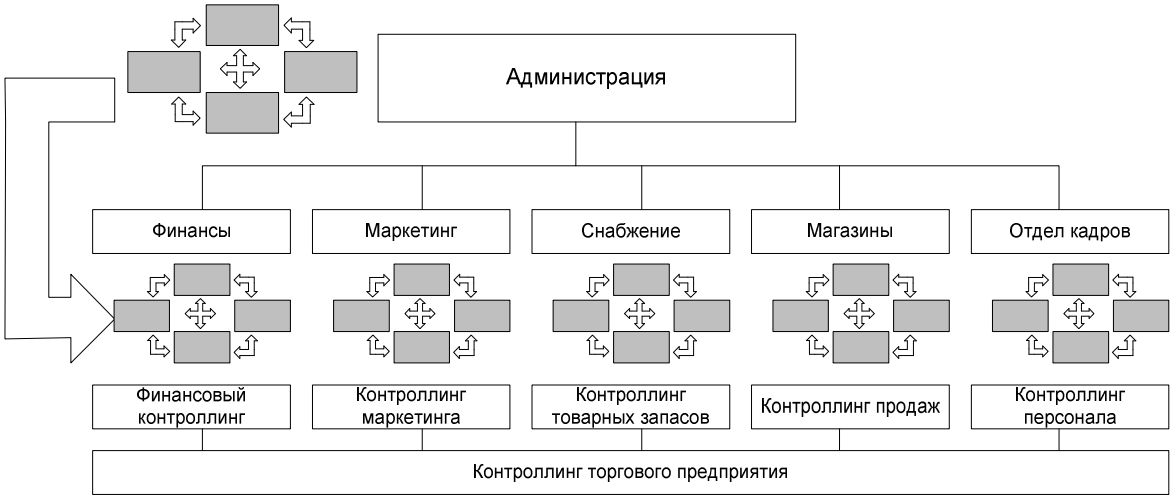

Рис. 5. Схема системы сбалансированных показателей эффективности при линейно-функциональной организационной структуре предприятия

В процессе разработки системы сбалансированных показателей эффективности для отдельных структурных единиц организации каждое подразделение предстает в виде самостоятельного предприятия, клиентами которого являются остальные функциональные отделы организации. При этом система контроллинга должна обеспечить согласованность целевых значений показателей эффективности отдельных подразделений общим целевым установкам торговой организации.

На основе примерных вариантов системы Balanced Scorecard для отдельных сфер деятельности производственного предприятия, а также особенностей функционирования организаций торговли был сформирован вариант системы сбалансированных показателей эффективности в разрезе отдельных подразделений торгового предприятия (табл. 3).

Таблица 3

Вариант системы сбалансированных показателей эффективности для отдельных структурных подразделений организации торговли

Финансовый отдел	
Финансы/ Экономика Отклонение «план-факт» по бюджету кредитов и займов Отклонение «план-факт» по бюджету движения денежных средств Оборачиваемость дебиторской/ кредиторской задолженностей	**Рынок/ Клиенты** Величина просроченной дебиторской/ кредиторской задолженности Количество недопоставок товаров по причине несвоевременной оплаты поставщикам
Показатели платежеспособности организации	
Бизнес-процессы Время выполнения отдельных операций	**Инфраструктура/ Сотрудники** Уровень обеспеченности отдела электронно-вычислительной техникой Показатели оплаты труда ключевых специалистов Уровень расходов на обучение/ повышение квалификации Число рационализаторских предложений Индекс удовлетворенности персонала
Финансы/ Экономика Отклонение «план-факт» по бюджету расходов на	**Рынок/ Клиенты** Уровень узнаваемости торговой марки (по специальным опросам)

рекламу Уровень расходов на рекламу Выручка от продажи товаров новым клиентам	Степень соответствия имиджа фирмы стратегическим установкам компании (метод экспертных оценок) Удельный вес/ число новых клиентов
Бизнес-процессы Среднее время подготовки рекламной акции Средние затраты на проведение рекламной акции	**Инфраструктура/ Сотрудники** Уровень обеспеченности отдела соответствующей техникой Показатели оплаты труда специалистов Уровень расходов на обучение/ повышение квалификации Число рационализаторских предложений Индекс удовлетворенности персонала
Отдел снабжения	
Финансы/ Экономика Отклонение «план-факт» по бюджету закупок Уровень транспортных расходов Уровень затрат на хранение товарных запасов Оборачиваемость товаров	**Рынок/ Клиенты** Потери выручки по причине дефицита товаров на складе/ в торговом зале
Бизнес-процессы Удельный вес брака при поступлении товаров Число альтернативных поставщиков по отдельным товарным группам Запас товаров в днях по отдельным товарным группам Коэффициент наличия товаров на складе (в торговом зале)	**Инфраструктура/ Сотрудники** Показатели, характеризующие состояние транспортных средств и складских помещений Показатели оплаты труда специалистов Уровень расходов на обучение/ повышение квалификации Число рационализаторских предложений Индекс удовлетворенности персонала
Магазин/ Склад/ Торговая точка	
Финансы/ Экономика Отклонение «план-факт» по бюджету продаж Отклонение «план-факт» по бюджету расходов на продажу товаров Уровень расходов на продажу товаров	**Рынок/ Клиенты** Уровень возврата товаров Удельный вес постоянных клиентов Индекс удовлетворенности клиентов Выручка в расчете на одного клиента
Бизнес-процессы Среднее время обслуживания одного клиента Среднее время исполнения заказа Широта ассортимента товаров Уровень расходов на предпродажную подготовку товаров Уровень естественной убыли товаров Товарные потери по причине окончания срока годности Уровень недостачи товаров Показатели производительности труда Показатели эффективности использования торговых/складских площадей	**Инфраструктура/ Сотрудники** Показатели, характеризующие состояние МТБ подразделения Показатели оплаты труда торгово-оперативного персонала Уровень расходов на обучение/ повышение квалификации Число рационализаторских предложений Индекс удовлетворенности персонала
Отдел кадров	
	Индекс удовлетворенности персонала системой материального стимулирования труда
Бизнес-процессы Время выполнения отдельных операций (приема на работу, увольнения сотрудников)	**Инфраструктура/ Сотрудники** Уровень обеспеченности отдела электронно-вычислительной техникой Показатели оплаты труда ключевых специалистов Уровень расходов на обучение/ повышение квалификации Число рационализаторских предложений

Как видно из таблицы 3, в системе сбалансированных показателей эффективности подразделений используются запланированные в ходе процесса бюджетирования величины, что означает интеграцию данных инструментальных аспектов контроллинга. Прием «каскадирования» сбалансированной системы показателей эффективности позволяет контроллингу перейти от стратегического уровня управления предприятием на оперативный уровень, обеспечивая при этом согласованность стратегии и тактики компании.

Таким образом, система показателей стратегического контроллинга позволяет руководству предприятия отслеживать продвижение последнего к поставленным целям. По характеру применяемых показателей системы показателей стратегического контроллинга можно подразделить на логико-индуктивные, эмпирико-дедуктивные и системы концепций измерения достижений. Анализ показал, что оптимальной системой показателей стратегического контроллинга для применения в российских организациях торговли является система сбалансированных показателей. Данная система позволяет всесторонне оценивать результаты деятельности предприятия, учитывая при этом различные аспекты бизнеса – финансы, маркетинг, внутренние процессы и потенциал предприятия.

Библиографический список:

1. Внедрение сбалансированной системы показателей \ Horváth & Partners; Пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 478 с.
2. Контроллинг в бизнесе: Методол. и практ. основы построения контроллинга в орг. /А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. - М.: Финансы и статистика, 1998.- 252 с
3. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – С. 220.
4. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование \ Horváth & Partners; Пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
5. Переверзев Н. Управление предприятием с помощью системы Balanced Scorecard. // Финансовый директор. – 2003. - №3. – С. 15-21.
6. Попов Д.Е. Эволюция показателей стратегического контроллинга /Д.Е. Попов, О.А. Романова. - Екатеринбург, 2002. (Препр./ Ин-т экономики УрО РАН);
7. Толкач В. Balanced Scorecard – взгляд в будущее. // CIMA.ru