

## СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ СОВРЕМЕННЫХ МОДЕЛЕЙ АНАЛИЗА И ОЦЕНКИ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ, ОСНОВАННЫХ НА КПД

Городничев А.Ю., аспирант кафедры «Экономического Анализа и Аудита» Финансовой Академии при Правительстве РФ

ООО «Финансовый и стратегический консалтинг»

### ВВЕДЕНИЕ

В последнее время все большую актуальность приобретают подходы к анализу и оценке результатов деятельности, основанные на системах ключевых показателей деятельности (КПД).

Системы КПД основаны на ограниченном наборе финансовых и нефинансовых показателей, характеризующих наиболее существенные аспекты деятельности предприятия и отражающих степень достижения им стратегических целей.

Применение данных систем показателей на предприятии ориентировано, прежде всего, на потребности руководства организации в наличии разносторонней, актуальной и достоверной информации о ее деятельности, на основе анализа которой могут быть приняты эффективные управленческие решения.

Подходы, основанные на КПД, стали активно развиваться на рубеже 80-х – 90-х годов. Этому в значительной мере способствовали такие тенденции мирового рынка, как: насыщение рынков и рост конкуренции, развитие новых технологий, рост социальной ответственности предприятий перед обществом, развитие международного сотрудничества и процессы глобализации. Вследствие этого изменились требования руководства к системам анализа и оценки результатов деятельности.

В результате в конце прошлого столетия один за другим экономисты (Киган, Р. Линч, К. Кросс, Фитцджеральд, Д. Нортон, Р. Каплан, Э. Нили) стали предлагать новые модели измерения эффективности деятельности организаций, основанные на КПД. В течение непродолжительного отрезка времени появляются такие модели анализа и оценки результатов деятельности, как:

1. 1989 г. – Матрица измерения эффективности;
2. 1990 г. – Пирамида эффективности;
3. 1991 г. – модель «Результатов и детерминант»;
4. 1992 г. – Сбалансированная система показателей (ССП) [8];
5. 2002 г. – Призма эффективности [4].

В то же время неправильным было бы полагать, что модели, основанные на КПД, зародились в конце 1980-х годов. Одной из самых ранних систем КПД является французская модель «Tableau de bord» («Бортовое табло»), разработанная еще в 1930-х годах. Константин Редченко в своей статье «Показательное несогласие: Balanced Scorecard и Tableau de bord» [13] проводит детальный сравнительный анализ французской и самой популярной американской модели (сбалансированной системы показателей), в результате чего приходит к выводу, что модель СПП не является столь уж революционной и новой.

Отметим, что системы показателей как инструмент анализа исследуются также отечественными экономистами. Одним из первых советских экономистов данный вопрос рассматривал С.К. Татур. Сегодня российские экономисты уделяют все больше внимания данному вопросу в рамках методологии комплексного анализа хозяйственной деятельности предприятия. Ее изучением и развитием в частности занимаются А.Д. Шеремет, Л.Т. Гиляровская, Н.П. Любушин, Д.А. Ендовицкий.

При этом в течение последних 15 лет отечественная методология комплексного анализа хозяйственной деятельности претерпевает существенные изменения, связанные с пере-

ходом от административно-командной системы управления к рыночным принципам хозяйствования. Данный переход повлиял, прежде всего, на приоритеты самой деятельности организации (достижение результатов в условиях конкурентной борьбы), а в связи с этим и на состав анализируемых факторов, показателей деятельности предприятия. В частности, больше внимания стало уделяться показателям рентабельности, структуры капитала, позиции компании на рынке.

В то же время, несмотря на сближение отечественных и зарубежных методик в последние годы, остается ряд различий между ними. Прежде всего, это ориентация западных методик на стратегию организации, то есть результативные показатели системы характеризуют достижение стратегических целей. Кроме того, прослеживается явный акцент на ограниченность набора показателей, на их существенность с точки зрения руководства. Российские подходы, как правило, определяют весь комплекс сфер финансово-хозяйственной деятельности предприятия и всевозможный набор показателей по ним.

Среди западных моделей наиболее проработанными и распространенными являются: «Сбалансированная система показателей», «Пирамида эффективности» и «Бортовое табло».

Проведем сравнительный анализ с целью определения основных сходств и различий, недостатков и преимуществ моделей и выявим базовые принципы и подходы к анализу и оценке результатов деятельности, основанные на ключевых показателях деятельности.

### СБАЛАНСИРОВАННАЯ СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ (ССП)

Оригинальное название теории – «Balanced Scorecard». Впервые данная модель была представлена ее авторами Дейвидом Нортоном и Робертом Капланом в 1992 году в статье «The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance», опубликованной в «Harvard Business Review» в январе 1992 года.

Сбалансированная система показателей получила широкое распространение, о чем свидетельствует множество проводимых исследований. Исследование 500 американских компаний журнала Fortune, проведенное в 2002 году засвидетельствовало, что более половины компаний списка используют данную концепцию.

#### Основные положения сбалансированной системы показателей

1. Наличие нефинансовых показателей наряду с финансовыми.
2. СПП позволяет преобразовать стратегию в набор взаимосвязанных показателей. Таким образом, обеспечивает связь стратегии с операционной деятельностью.
3. Показатели сбалансированы по 4 перспективам: финансы, клиенты, внутренние процессы, обучение и развитие.
4. СПП оценивает эффективность деятельности организации как в прошлом, так и в будущем. С этой целью показатели в системе делятся на запаздывающие (lagging) и опережающие (leading).
5. Между показателями в системе существует причинно-следственная связь, отражаемая в «стратегических картах» организации.
6. СПП внедряется в организации методом «сверху-вниз» сквозь всю организацию. Каждому подразделению разрабатывается своя система показателей.
7. СПП содержит ограниченный набор показателей – обычно не более 25 для одного подразделения.

Сбалансированная система показателей обеспечивает руководство предприятия универсальным механизмом, который интерпретирует мировоззрение и стратегию компании через набор взаимосвязанных показателей.

К финансовым показателям, как правило, относят: выручку, различные показатели финансовых результатов (операционная прибыль, чистая прибыль), рентабельности (активов, инвестированного капитала) и т.д.

К показателям клиентской составляющей принято относить: удовлетворение потребностей клиентов, сохранение потребительской базы, привлечение новых клиентов, объем и доля целевого сегмента рынка.

Показателями внутренних процессов могут являться: уровень брака на производстве, себестоимость единицы продукции, коэффициент загрузки производственных мощностей и пр.

Показатели раздела обучения и развития представляют собой комплекс общих критериев (удовлетворение работой, текучесть персонала, обучение, повышение квалификации) и специфических факторов, таких как подробный характерный для данной деятельности набор навыков и умений, необходимых в новой конкурентной среде.

В сбалансированной системе показателей трансформация стратегии организации в термины действий и задач осуществляется с помощью «стратегических карт», определяющих набор причинно-следственных связей по четырем перспективам (рис. 1).

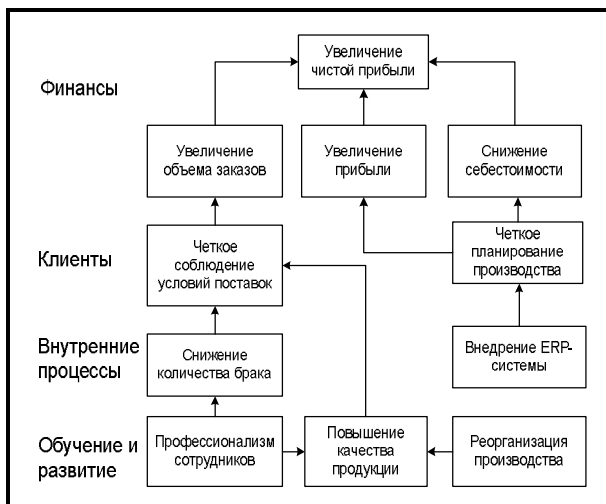


Рис. 1. Схема стратегической карты ССП

Приведенная на рис.1 стратегическая карта позволяет представить стратегию в виде конкретных задач по 4 перспективам ССП. Впоследствии данная карта с установленными связями дополняется необходимым набором показателей. Так на одну стратегическую задачу может приходиться 1-2 показателя.

Система сбалансированных показателей получила широкое распространение на практике. Ее используют организации в разных странах (США, Франция, Германия, Индия, Россия), различной отраслевой принадлежности (нефтяные, автомобилестроительные, страховые компании, банки) и разной формы собственности (частные, государственные), что доказывает универсальность системы. За рубежом данную систему применяют такие компании, как: Brown & Root Energy Services (дочерняя компания – Rockwater), Motorola, Siemens, Wells Fargo, BMW, DaimlerChrysler, Mobil, AT&T Canada<sup>1</sup>. В России данная система получила развитие на рубеже

<sup>1</sup> www.bscol.com – информационный ресурс компании «Balanced Scorecard Collaborative»

XX-XXI веков. Компании, прежде всего, банковской, нефтяной, телекоммуникационной отрасли и торговли приступили к внедрению систем анализа и оценки результатов деятельности, основанных на КПД, в том числе и систему сбалансированных показателей.

## Пирамида эффективности

Модель анализа и оценки результатов деятельности под названием «Пирамида эффективности» (Performance Pyramid) была разработана примерно в одно время со сбалансированной системой показателей. Ее авторы Р. Линч (Richard L. Lynch), К. Кросс (Kelvin F. Cross) и МакНэйр (McNair) представили основные положения модели в 1990 году (рис. 2).

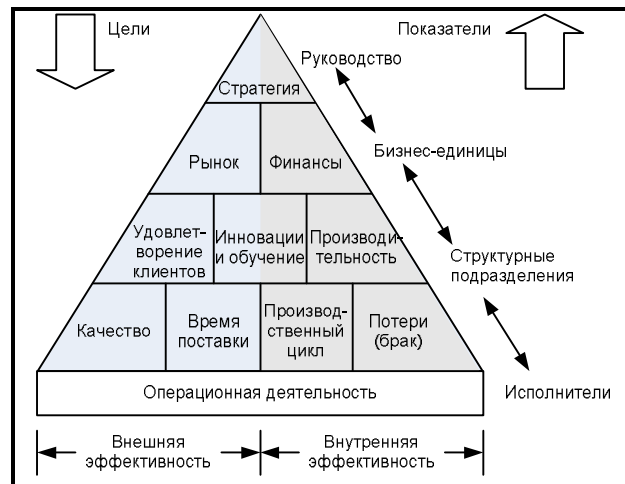


Рис. 2. Пирамида эффективности

## Основные положения концепции

- модель построена на основе набора финансовых и нефинансовых показателей, разбитых на 9 блоков (рынок, финансы, удовлетворение клиентов, инновации и обучение, производительность, качество, время поставки, производственный цикл, потери (брак));
- пирамида показателей пронизывает всю организационную структуру, определяя каждому уровню иерархии свой блок ответственности;
- пирамида увязывает стратегию организации с операционными показателями эффективности персонала на нижнем уровне иерархии;
- пирамида отражает двухсторонние коммуникации между разными уровнями организационной иерархии. Другими словами, цели передаются вниз по организации, в то время как показатели – собираются снизу вверх.

В области операционной деятельности (нижняя часть пирамиды), действия оцениваются ежедневно, еженедельно или ежемесячно. В верхней части пирамиды преобладают финансовые оценки, периоды которых существенно больше. По мнению авторов модели, система показателей должна быть интегрирована таким образом, чтобы оперативные оценки на нижних уровнях были связаны с финансовыми на верхних. Таким образом, эта модель корпоративного управления способна показать, что лежит в основе финансовых оценок и что ими управляет.

Цели, устанавливаемые в отдельных блоках пирамиды, удовлетворяют стратегическим целям организации и детализируют их на конкретный период (например, год). При этом каждой цели могут соответствовать один или более показателей.

Таблица 1

**МОДЕЛЬ АНАЛИЗА ПРЕДПРИЯТИЯ АВТОМОБИЛЕСТРОИТЕЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ «ПИРАМИДЫ ЭФФЕКТИВНОСТИ»**

Блоки пирамиды	Организационный уровень	Цели	Показатели	Период
Финансы	Бизнес-единица «Легковые автомобили»	Повышение рентабельности на вложенный капитал до 15%	Рентабельность на вложенный капитал – ROCE, (%)	Год и более
Рынок	Бизнес-единица «Легковые автомобили»	Достижение 20% доли рынка легковых автомобилей	Доля рынка (%)	Год и более
Производительность	Научно-технический центр (НТЦ)	Снижение себестоимости производства одного автомобиля за счет внедрения новых технологий	Себестоимость производства одного автомобиля (тыс.долл. / шт.)	год
Инновации и обучение	Дизайнерское бюро, НТЦ	Сокращение периода разработки новой марки автомобиля и ее вывода на рынок до 4-х лет	Средний период разработки новой марки автомобилей (лет)	год и более
Удовлетворение клиентов	Отдел продаж	Повышение доли постоянных клиентов до 30%	Доля постоянных клиентов, (%)	год
Качество	Производственный цех	Снижение количества отзывов по гарантии на одну тысячу автомобилей до 5	Количество отзывов по гарантии на одну тысячу автомобилей (шт.)	квартал, год
Время поставки	Отдел поставок	Сокращения периода поставки с момента заказа на склад дилера-продавца до 1 месяца	Период поставки продукции с момента заказа (дней)	месяц
Производственный цикл	НТЦ	Сокращение длительности производственного цикла до 3 дней (за счет внедрения новых технологий покраски и сушки)	Длительность производственного цикла (дней)	месяц
Потери (брак)	Производственный цех	Снижение доли бракованной продукции на одну тысячу произведенной продукции	Количество забракованных автомобилей на одну тысячу автомобилей (шт.)	месяц

Возможности использования «Пирамиды эффективности» рассмотрены нами применительно к деятельности предприятий автомобилестроительной промышленности (табл. 1).

В таблице мы привели упрощенную модель. В реальности набор показателей обычно шире (как минимум, 2-3 показателя для каждого подразделения). Однако, приведенная модель отражает комплексность концепции и разделение ответственности за достигнутые результаты по отдельным подразделениям компании.

**Бортовое табло (Tableau de Bord)**

Данный подход не просто является альтернативным Сбалансированной системе показателей, он был разработан и использовался на практике задолго до изобретения ССП Робертом Капланом и Дейвидом Нортоном. Как показало исследование, проведенное в 2001 году, во Франции почти 100% опрошенных предприятий использует систему «Tableau de Bord» и лишь одна из тридцати двух опрошенных компаний Сбалансированную систему показателей.

**Основные положения «Tableau de bord»:**

- система представляет набор финансовых и нефинансовых показателей для измерения результатов деятельности каждого подразделения;
- показатели в системе делятся на целевые и функциональные, между ними определяются причинно-следственные связи;
- на нижних уровнях иерархии, как правило, используются показатели операционной эффективности (нефинансовые), на верхних уровнях, наоборот, агрегируются данные снизу и в основном преобладают финансовые метрики;
- система не имеет временной привязки к системам учета на предприятии. Основная часть показателей отслеживается в оперативном режиме (ежедневно);
- результаты деятельности обычно отображаются в графическом или ином удобном для просмотра виде.

Следует отметить, что рассматриваемая система является одной из наиболее изученных и описанных в различной экономической литературе (в основном французской).

Название системы «Tableau de Bord» в переводе на русский означает «Панель инструментов» или «Бортовое табло». Обычно рассматриваемую систему сравнивают с кабиной управления самолетом, эргономично соединяющей в себе все основные показатели, характеризующие текущее состояние управляемого объекта.

Один из наиболее известных и цитируемых французских учёных Ж.Л. Мало относит первое упоминание о «Tableau de bord» к 1932 году. Согласно традиционному толкованию, «Tableau de bord» рассматривалась как инструмент управления, предназначенный, в первую очередь, для потребностей высшего управленческого звена. Его роль – помогать высшему руководству оперативно получать общее представление о деятельности (операциях) фирмы и состоянии среды, в которой эта деятельность осуществляется.

Современная концепция «Tableau de bord» определяется французскими авторами Ивом Чиापелло и Мишелем Лебасом как информационная система, используемая в процессе анализа и оценки эффективности деятельности организации. Система объединяет набор финансовых и нефинансовых показателей, соединенных причинно-следственными связями. Каждый показатель отображает состояние определённой части бизнеса, которой нужно управлять; таким образом, «Tableau de bord», по сути, является общей моделью функционирования бизнеса как системы.

Таблица 2

## СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МОДЕЛЕЙ КЛЮЧЕВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Характеристики	ССП	Призма эффективности	Бортовое табло
Виды показателей	1. Финансовые и нефинансовые. 2. Опережающие и запаздывающие	1. Финансовые и нефинансовые. 2. Показатели внутренней и внешней эффективности	1. Целевые и функциональные (результативные и факторные)
Аспекты (характеристики) деятельности	1. Финансы. 2. Рынок. 3. Внутренние процессы. 4. Обучение и развитие	1. Финансы. 2. Рынок. 3. Удовлетворение клиентов. 4. Инновации и обучение. 5. Производительность. 6. Качество. 7. Время поставки. 8. Производственный цикл. 9. Потери (брак)	Отсутствует жесткое определение аспектов деятельности. Как правило, основное внимание уделяется производственному и финансовому аспектам
Количество показателей	Не более 25 на подразделение	1-2 показателя на одну цель (не более 18 показателей на подразделение)	Четких рекомендаций нет
Связь со стратегией	Обязательна, существует методика (построение «стратегических карт» и т.д.)	Обязательна, во главе Пирамиды эффективности стоит блок «стратегия»	Обычно присутствует, но не является обязательной
Связь с системами учета	Предполагается, но нет методики взаимосвязки двух систем	Предполагается, но нет методики взаимосвязки двух систем	Отсутствует. Данные отслеживаются оперативно
Наличие причинно-следственных связей	Наличие связей на уровне задач. Отсутствует методика определения связей на уровне показателей	Отсутствует четкая методика. Однако, жестко закреплена подчиненность блоков друг другу	Обязательное наличие связей между целевыми и функциональными показателями
Наличие жесткой структуры модели и четкого описания методики	Достаточно жесткая структура модели. Выпущено множество книг, описывающих методику и практику применения	Жесткая структура модели. Относительно подробно описана	Отсутствует жесткая структура модели. Различные описания в виде принципов и рекомендаций

## Принципиальные сходства и различия моделей КПД

Основные сходства моделей:

- наличие ограниченного набора финансовых и нефинансовых показателей;
- наличие прямой или косвенной связи между показателями операционной эффективности и показателями, измеряющими достижение стратегических целей;
- наличие причинно-следственных связей между показателями в системе;

В настоящее время «Tableau de bord» имеет многоцелевое предназначение, а её информация используется для разных уровней управления предприятием. Более того, для каждого подразделения в организационной структуре формируется своя «панель инструментов» с показателями, характеризующими основные параметры его деятельности. Это характеризует адаптацию модели к американской концепции управления по центрам финансовой ответственности.

Информация, используемая в «Tableau de bord», может быть как финансовой, так и нефинансовой, причём на нижних уровнях управленческой структуры преобладает последняя. Чем выше уровень менеджмента, тем большая доля финансовых показателей используется для принятия решений, а данные в «Tableau de bord» становятся всё более обобщёнными и менее детальными.

В системе используются две категории показателей – целевые и функциональные. Что касается первых, то они определяются исходя из того видения стратегии, которое сформировалось у высшего руководства компании и которое должны поддерживать низшие уровни управленческой структуры. Вторые, то есть функциональные, показатели обязательно должны соответствовать следующим требованиям:

- показатели должны быть контролируемы;
- они должны быть рассчитаны с опережением целевых, т.е. сначала идут некоторые действия, а лишь потом определяется их результат, а не наоборот;
- должны существовать причинно-следственные связи между функциональными и целевыми показателями.

Функциональные показатели включаются в модель «Tableau de bord» исходя из соображений существенности их влияния на конечные (целевые) показатели. При этом, как правило, руководствуются законом Парето (80/20), согласно которому результат на 80% зависит лишь от 20% факторов, которые теоретически могут на него влиять.

Поскольку в качестве целевых показателей на наивысшем (корпоративном) уровне используются собственно стратегические показатели (например, доля рынка или рентабельность инвестированного капитала), современная система «Tableau de bord» является средством развёртывания и контроля за выполнением стратегии фирмы. Таким образом, модель причинно-следственных связей «Tableau de bord» позволяет объединить в одной структуре стратегические и операционные показатели, обеспечить вертикальную связь и распределение ответственности на каждом организационном уровне.

Каждый общий показатель, определяемый как стратегическая цель на наивысшем уровне управления, раскладывается на несколько частей, каждая из которых передаётся в управление менеджерам низшего уровня; последние поступают со своими частями аналогично, дробя их ещё на меньшие доли и раздавая своим подчинённым и т.д.

Таким образом, можно отметить, что несмотря на увязку стратегических целей компании с показателями операционной эффективности в Бортовом табло, модель возникла и в основном используется как инструмент оперативного управления организацией.

Определив основные положения наиболее популярных моделей КПД проведем их сравнительный анализ, позволяющий выявить принципиальные сходства и различия моделей (табл.2).

- декомпозиция (развертывание) целей и показателей в системе по всем подразделениям в рамках организационной структуры предприятия.

Основные различия моделей:

- анализ и оценка результатов деятельности производится по различным аспектам деятельности (4 в ССП, 9 в Пирамиде эффективности, неопределенное количество в «Бортовом табло»);
- различные подходы к классификации используемых в системах показателей и построению причинно-следственных связей в них.

Таблица 3

**ОСНОВНЫЕ ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ МОДЕЛЕЙ КПД**

Модель	Преимущества	Недостатки
Сбалансированная система показателей	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Наличие финансовых и нефинансовых показателей в системе.</li> <li>• Комплексная характеристика деятельности по 4 перспективам.</li> <li>• Привязка показателей операционной эффективности со стратегией.</li> <li>• Имеется подробное описание модели</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Отсутствие связи с действующими системами учета.</li> <li>• Недостаточно проработан вопрос причинно-следственных связей и балансировки показателей в системе</li> </ul>
Пирамида эффективности	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Наличие финансовых и нефинансовых показателей в системе.</li> <li>• Комплексная характеристика деятельности по 9 перспективам.</li> <li>• Привязка показателей операционной эффективности со стратегией.</li> <li>• Имеется подробное описание модели</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Отсутствие связи с действующими системами учета.</li> <li>• Жесткая структура модели</li> </ul>
Бортовое табло	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Наличие финансовых и нефинансовых показателей в системе.</li> <li>• Наличие четких причинно-следственных связей между целевыми и функциональными показателями.</li> <li>• Привязка показателей операционной эффективности со стратегией</li> <li>• Отсутствует жесткая структура модели</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Отсутствие связи с действующими системами учета.</li> <li>• Ориентация на финансовую и производственную составляющие деятельности</li> </ul>

Проведенный анализ моделей показывает, что они имеют больше сходств, чем различий. Различия в основном касаются формы представления информации, нежели содержательной стороны. При этом следует особо отметить, что система «Бортового табло» в отличие от ССП и «Пирамиды эффективности» не имеет жесткой структуры и четкого описания. Несмотря на продолжительную историю развития в литературе по данной модели очерчены лишь основные подходы и принципы системы. В отличие от модели «Бортового табло» по ССП существует достаточно подробное описание методологических подходов, четко определена структура и форматы. Этим во многом объясняется широкое распространение в последние годы данного подхода. Однако, анализ внедренных на практике систем сбалансированных показателей показывает, что они, как правило, претерпевают существенные изменения при адаптации к особенностям конкретного предпри-

ятия. Это говорит о том, что система КПД является уникальной для каждого предприятия. Ее структура и содержание зависят от большого количества факторов, таких как: отраслевая принадлежность, организационная структура, стратегические цели и задачи, интересы руководства организации.

Проанализируем основные преимущества и недостатки моделей КПД (см. табл. 3).

К основным преимуществам моделей можно отнести способность комплексной характеристики деятельности на основе набора финансовых и нефинансовых показателей, привязка показателей операционной эффективности к стратегии. При этом общим недостатком моделей являются отсутствие связи с действующими системами учета на предприятии.

Анализ наиболее популярных моделей анализа и оценки результатов деятельности, основанных на ключевых показателях, позволяет сделать ряд выводов:

1. С начала 90-х годов обозначился переход крупных организаций от традиционных систем финансовой и управленческой отчетности к системам КПД. Новые требования рынка и потребности руководства организаций привели к необходимости разработки нового комплексного подхода к анализу и оценке результатов деятельности.
2. Несмотря на индивидуальные особенности каждой модели, все они имеют общую цель – обеспечение руководства необходимой информацией в процессе принятия управленческих решений.
3. Применение различных моделей на практике показывает, что система анализа и оценки результатов деятельности вне зависимости от первоначального шаблона является уникальной для каждой организации и разрабатывается с учетом специфики ее деятельности. Таким образом, имеет смысл определять систему КПД для конкретного предприятия, функционирующего в определенной сфере бизнеса.

Рассмотрим методические приемы отбора построения системы КПД на примере вертикально-интегрированной нефтяной компании. Основными особенностями компаний нефтяной отрасли являются: большие вложения в геологоразведку и добычу сырьевых ресурсов, зависимость от мировой конъюнктуры (цен на нефть), повышенные социальные обязательства перед обществом за эффективное использование сырьевых ресурсов государства.

**МЕТОДИЧЕСКИЕ ПРИЕМЫ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ КПД**

Процесс построения системы КПД начинается с выбора используемых в организации ключевых показателей деятельности. Данный этап является, пожалуй, наиболее важным в процессе построения системы.

Выбор «неправильных» показателей в систему КПД может сказаться на деятельности организации следующим образом:

- препятствовать внедрению в практическую деятельность организации системы КПД (в следствие непонимания руководством и персоналом организации необходимости применения данных показателей в их деятельности);
- привести к снижению эффективности ее деятельности и потере конкурентоспособности на рынке (в следствие выбора показателей, которые не отражают ключевые факторы успеха организации).

По нашему мнению, процесс отбора показателей в систему КПД должен состоять из трех последовательных этапов (рис. 3):

- I. Этап – Определение стратегических целей для организации в целом и конкретных бизнес-единиц.
- II. Этап – Определение ключевых факторов успеха по конкретным бизнес-единицам.
- III. Этап – Определение ключевых показателей деятельности для организации в целом, по отдельным бизнес-единицам и подразделениям.



**Рис.3. Этапы определения ключевых показателей деятельности**

Порядок определения КПД в рамках третьего этапа делится на следующие стадии:

1. Определение КПД, характеризующих стратегические цели организации в целом;
2. Определение КПД по БЕ и отдельным подразделениям:
  - определение «сквозных» показателей;
  - определение прочих показателей деятельности.
3. Определение причинно-следственных связей между показателями в системе.

При определении ключевых показателей деятельности необходимо руководствоваться принципом «сверху-вниз»: сначала определяются показатели по организации в целом, а затем последовательно показателям по бизнес-единицам и отдельным подразделениям.

На этапе определения КПД по бизнес-единицам сначала отбираются «сквозные», а потом прочие показатели деятельности.

«Сквозными» называются показатели, используемые как на корпоративном уровне, так и на уровне бизнес-единиц. Данные показатели проходят «сквозь» все уровни организации, характеризуют стратегические цели организации в целом и позволяют оценить вклад каждой бизнес-единицы в общие результаты деятельности компании, а также сопоставить результаты отдельных бизнес-единиц между собой.

Обычно в качестве «сквозных» показателей используются финансовые показатели, так как в условиях деятельности организации в различных отраслях достаточно сложно подобрать нефинансовые показатели, применимые для каждой БЕ.

При определении прочих показателей деятельности учитываются ключевые факторы успеха и стратегические цели каждой бизнес-единицы. При этом на каждую стратегическую цель компании отбираются не более 2-х или 3-х показателей. На данном этапе особое

значение имеет определение опережающих показателей, способных характеризовать не результаты деятельности компании в предыдущие периоды, а ее эффективность в будущем.

### Методика отбора КПД для вертикально-интегрированной нефтяной компании

#### I Этап – Определение стратегических целей

Одним из основных требований к построению системы КПД является наличие четко сформулированных стратегических целей. Применительно к организациям, осуществляющим несколько видов деятельности помимо формулировки стратегических целей для организации в целом, должны быть сформулированы цели для каждой бизнес-единицы в отдельности.

Руководство организации должно на долгосрочную перспективу (как правило, не менее 5-ти лет) определить направления развития организации, выраженные через конкретно (а не абстрактно) поставленные цели.

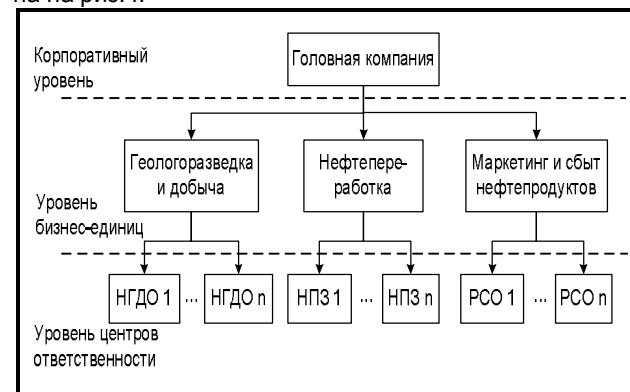
Стратегические цели для вертикально-интегрированной нефтяной компании (ВИНК) могут быть следующими:

- абстрактная цель – стать одной из лидирующих ВИНК на российском рынке;
- конкретная цель – стать лучшей ВИНК на российском рынке в следующих областях деятельности: запасы углеводородов, добыча нефти, переработка нефти, розничная реализация нефтепродуктов.

Основное отличие конкретной цели от абстрактной заключается в возможности ее измерения с помощью различных показателей. Так, в приведенном примере становится ясным, что показателями, отражающими реализацию стратегии компании, могут быть: прирост запасов углеводородов, объемы добычи, объемы переработки, объемы реализации нефтепродуктов на АЗС компании.

Рассмотрим подробнее стратегические цели компании на примере вертикально-интегрированной нефтяной компании N.

Организационная структура компании N представлена на рис.4.



**Рис.4. Организационная структура компании N**  
(НГДО – нефтегазодобывающее общества;  
НПЗ – нефтеперерабатывающий завод;  
PCO – региональное сбытовое общество).

На рис. 4 отражено разделение компании N на следующие бизнес-единицы:

- геологоразведка и добыча;
- нефтепереработка;
- маркетинг и сбыт нефтепродуктов.

Уточнив организационную структуру компании N определим стратегические цели по компании в целом и по каждой бизнес-единице в отдельности (на 10-летнюю перспективу):

1. По организации в целом:
  - повышение уровня рентабельности задействованного капитала (ROCE) – до 15%;
  - лидирующая позиция в России по уровню запасов и добычи нефти;
  - увеличение объема переработки и сбыта нефтепродуктов.
2. БЕ «Геологоразведка и добыча»:
  - увеличение уровня добычи углеводородов до 100 млн.тонн нефтяного эквивалента в год;
  - увеличение доли природного газа в выручке до 20%;
  - сохранение текущего уровня расходов на добычу нефти;
  - наращивание уровня запасов углеводородов.
3. БЕ «Нефтепереработка»:
  - наращивание объемов переработки нефти до 60 млн.тонн в год;
  - увеличение доли выхода светлых нефтепродуктов до 80%;
  - занятие лидирующей позиции в России по марже переработки.
4. БЕ «Маркетинг и сбыт нефтепродуктов»:
  - увеличение доли розничного рынка нефтепродуктов в России до 20% в регионах деятельности;
  - повышение доли прибыли от реализации сопутствующих товаров и услуг на АЗС компании;
  - лидерство в отрасли по удельным коммерческим расходам на тонну реализуемых нефтепродуктов в розницу.

Определенные по компании стратегические цели будут использованы далее при определении КФУ и КПД.

### II Этап – Определение ключевых факторов успеха

Ключевые факторы успеха, как было определено выше, во многом зависят от типа бизнеса (его отраслевой принадлежности) и стратегических целей. Поэтому КФУ должны определяться по каждой БЕ в отдельности. Рассмотрим ключевые факторы успеха для БЕ «Маркетинг и сбыт нефтепродуктов»:

1. Наличие высокоэффективной сети АЗС в крупных городах и регионах.

В данном случае под наличием высокоэффективной сети АЗС подразумевается ее способность продавать как можно больше нефтепродуктов на одной АЗС. При этом, необходимо отметить, что основными факторами эффективности сети АЗС является ее месторасположение и удобство подъезда/выезда автомобилей. Наиболее привлекательными с этой точки зрения являются густонаселенные районы в крупных городах, места вблизи крупных автомагистралей и торговых центров. Важным фактором также является отсутствие вблизи АЗС-конкурентов.

2. Высокое качество обслуживания клиентов.

Наиболее критичным для клиентов является качество запрашиваемого ими топлива. Кроме того, важным является скорость обслуживания и вежливость персонала.

3. Предоставление сопутствующих услуг, привлекающих клиентов.

Существенным конкурентным преимуществом АЗС все чаще становится наличие на них сопутствующих видов деятельности: магазинов, моек, кафе. Особое значение данный фактор играет на АЗС, стоящих вдоль автомагистралей и вблизи деревень, где, зачастую, трудно найти соответствующие услуги, кроме как на АЗС.

4. Низкие коммерческие затраты на одну тонну реализуемых нефтепродуктов.

Одним из наиболее критичных также является фактор затрат. При этом расходы на продажу нефтепродуктов состоят из двух крупных частей:

- Логистическая составляющая (доставка и хранение нефтепродуктов на пути от нефтеперерабатывающего завода до АЗС) – условно-переменная часть расходов.
- Операционные расходы АЗС (расходы на обслуживание автозаправочного комплекса) – условно-постоянная часть расходов.

Снижение уровня затрат на одну тонну реализуемых нефтепродуктов позволяет не только получать дополнительную маржу, но и при необходимости устанавливать более конкурентоспособные цены.

5. Конкурентоспособные цены на нефтепродукты.

В российских условиях при невысокой платежеспособности клиентов определяющим фактором становится цена на нефтепродукты. Зачастую клиенты готовы экономить на топливе за счет его невысокого качества.

### III Этап – Определение ключевых показателей деятельности

После того, как установлены стратегические цели и КФУ по бизнес-единицам, могут быть определены ключевые показатели деятельности.

Для начала необходимо определить основные требования, предъявляемые к ключевым показателям деятельности:

- показатели должны характеризовать стратегические цели и критические факторы успеха организации;
- показатели должны быть измеряемы и чувствительны к изменению характеризующих целей, факторов.

Особую важность при определении ключевых показателей деятельности играет четкая методика их расчета. Она необходима руководству для понимания сущности измеряемых явлений и принятия адекватных управленческих решений. Так, в нефтяной отрасли расчет наиболее часто применяемых показателей «Объем запасов углеводородов» и «Производственная себестоимость 1 тонны (барреля) добычи нефти» сильно зависит от применяемых в организации стандартов (российские, US GAAP и т.д.).

- Общее количество показателей должно быть «разумно ограниченным».
- Данные, используемые для вычисления показателя, должны быть достоверными.
- Значение показателя должно отслеживаться на регулярной основе: частота его измерения должна быть сопоставима с частотой изменений объекта, которые он измеряет, и не должна ухудшать точность измерений.
- Возможность установления целевых значений.
- Возможность назначения ответственных за выполнение КПД.

В результате определенные в систему КПД показатели должны иметь следующие характеристики:

- Наименование показателя.
- Объект измерения (подразделение, вид деятельности и т.д.).
- Единица измерения.
- Методика (формула) расчета.
- Период измерения (интервал, дата).
- Целевое значение показателя.

**Литература**

1. Генс Г.В. Управление эффективностью бизнеса. Концепция Business Performance Management. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005.
2. Каплан Р., Нортон Д. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. / 2-е изд., испр. и доп. / Перевод с англ. – М.: Олимп-Бизнес, 2003.
3. Мейер М.В. Оценка эффективности бизнеса. Что будет после Balanced Scorecard? – М.: Вершина, 2004.
4. Нили Э., Адамс К., Кеннерли М. Призма эффективности: Карта сбалансированных показателей для измерения успеха в бизнесе и управлении. – М.: Баланс-Клуб, 2003.
5. Ольве Н.Г., Рой Ж., Веттер М. Оценка эффективности деятельности компании. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей. – М.: Вильямс, 2003.
6. Ольве Н.Г., Рой Ж., Петри К., Рой С. Баланс между стратегией и контролем. Заставьте работать карту показателей BSC. – СПб.: Питер, 2005.
7. Хорват П. Внедрение сбалансированной системы показателей / перевод с немецкого В.Толкача, С.Данишевич. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005.
8. Kaplan R., Norton D. The balanced scorecard – Measures that drive performance. Harvard Business Review, 1992
9. Kaplan R., Norton D. The balanced scorecard: translating strategy into action. Harvard Business School Press, Boston, 1996.
10. Lebas M. Managerial accounting in France: Overview of past tradition and current practice. European Accounting Review, Vol.3, #3,1994.
11. Richard L.Lynch, Kelvin F.Cross, McNair "Do financial and nonfinancial performance measures have to agree?", 1990.
12. Ивлев В., Полова Т. Balanced Scorecard – альтернативные модели. Банки и технологии, №4, 2002.
13. Редченко К. Показательное несогласие: Balanced Scorecard и Tableau de bord. Электронная библиотека www.iteam.ru.
14. Редченко К. Сбалансированное неравенство: интересы потребителей и Balanced Scorecard. Менеджмент сегодня, №6, 2003.

*Городничев Александр Юрьевич*