

УДК 658.15:005.915:637.1/3 (043.3)

Бабяк Н.Д.,
к.е.н., професор кафедри
Паскалова А.Г.,
старший викладач кафедри,
кафедра корпоративних фінансів і контролінгу
Київський національний економічний університет
ім. Вадима Гетьмана

ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ В ОЦІНЦІ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ МОЛОКОПЕРЕРОБНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Babiak N.D.,
cand.sc.(econ.), professor of the department
Paskalova A.H.,
senior lecturer of the department,
department of corporate finances and of controlling
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

BALANCED SCORECARD IN EVALUATING THE EFFECTIVENESS OF MANAGEMENT OF COSTS AT THE MILK PROCESSING ENTERPRISE

Постановка проблеми. Сучасні умови функціонування вітчизняних молокопереробних підприємств, як і підприємств інших галузей економіки, характеризуються обмеженістю фінансових ресурсів та загостренням конкурентної боротьби. Однак особливістю даних підприємств є їх залежність від географічних та сезонних умов. Обсяги операційної діяльності зазначених підприємств коливаються під впливом сезонності та рівня конкуренції у відповідному географічному ринковому сегменті. Тому основним напрямом покращення їх фінансового стану є застосування новітніх інструментів та технологій управління доходами та витратами, якими є фінансовий контролінг. Застосування сучасних інструментів фінансового контролінгу дозволить підвищити ефективність управління витратами молокопереробних підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розвитку теоретичних і методичних основ управління витратами присвячені праці таких науковців, як Букреевої Д.С. [1], Красноусова А.В. [6], Мілаш І.В. [6], Сабліна Н.В. [8] та ін. Проте, недостатньо досліджуваними залишаються питання управління витратами підприємств на основі впровадження інструментарію фінансового контролінгу.

Постановка завдання. Метою статті є розробка підходу до оцінки ефективності управління витратами на основі системи збалансованих показників. А тому були поставлені такі завдання: проаналізувати наявні підходи до оцінки ефективності управління витратами, розробити підхід до оцінки ефективності управління витратами на основі збалансованих показників.

Виклад основного матеріалу дослідження. У наш час все більшого розповсюдження набуває система збалансованих показників (СЗП) як один з стратегічних інструментів фінансового контролінгу. СЗП розроблена професорами Гарвардського університету Д. Нортон і Р. Каптаном (США) в 1992 році [4]. Саме вони запропонували оцінювати ефективність бізнесу з точки зору не лише фінансових, але і нефінансових показників, що дало можливість управляти реалізацією довгострокової стратегії.

Під збалансованою системою показників розуміється система управління, що забезпечує планомірну реалізацію стратегічних планів підприємства, їх інтерпретацію на мову операційного управління і контроль над здійсненням стратегії на основі ключових показників діяльності [6, с. 246].

При застосуванні збалансованої системи показників стратегія зазвичай розглядається за чотирма перспективами: фінанси, клієнти, бізнес-процеси, навчання та розвиток персоналу. Кожен з аспектів мусить містити інформацію про:

- 1) цілі, які прагне досягти організація;
- 2) показники, за допомогою яких можна виміряти успішність досягнення цілей;
- 3) цільові значення показників, які свідчать про рівень досягнення поставленої цілі;

4) стратегічні ініціативи, тобто про комплекс заходів, спрямованих на ліквідацію так званого розриву між фактичними значеннями показників та їхніми цільовими значеннями. Кожна стратегічна ініціатива має бути забезпечена достатньою кількістю ресурсів: людських, фінансових, технічних. Стратегічні ініціативи мають бути визначені для кожного показника та сприяти досягненню цільового показника. Саме реалізація стратегії здійснюється шляхом реалізації ініціатив [3, с. 41].

Погорелов І.М. зазначає, що СЗП можна розглядати як метод, який дозволяє розширити можливості вимірювання, оцінки і контролю ефективності діяльності як на рівні стратегічного управління компанією, так і операційного, при цьому склад та структура СЗП можуть досить легко модифікуватися [7, с.98].

За останні двадцять років система збалансованих показників набула значного розвитку та різних модифікацій [2].

Автором запропоновано методичний підхід до оцінки ефективності управління витратами на основі збалансованої системи показників, що дозволяє інтегрувати оперативний та стратегічний рівні управління, пов'язати між собою ключові показники та повністю описати всі бізнес-процеси. На нашу думку, ефективність повинна враховувати як фінансові, так і нефінансові показники та включати всі напрямки діяльності підприємства: фінанси, клієнти, бізнес-процеси, навчання та розвиток персоналу.

Оцінка ефективності відображає певний підхід до визначення ключових факторів та критеріїв та в залежності від їх вибору може давати різні результати. Обґрунтування критеріїв вибору показників, які включаються в сферу збалансованої системи показників повинно бути продумано з позиції специфіки діяльності молокопереробних підприємств. При формуванні системи показників ефективності управління витратами пропонується використовувати наступний критерій їх вибору: взаємозв'язок факторів формування витрат підприємств із напрямками їх оптимізації (табл. 1).

Таблиця 1

Балансування факторів формування витрат молокопереробних підприємств, напрямків оптимізації витрат та проєкцій СЗП

Фактор формування витрат	Ціль	Проєкція СЗП	Ступінь впливу факторів
сезонність виробництва молока	забезпечення рівномірного надходження сировини та створення допоміжних холодильних камер і складських приміщень	бізнес-процеси	1
якість та ціна молочної сировини	зменшення собівартості продукції через підвищення якості закупівельної сировини та оптимізації закупівельної ціни	фінанси	1
рівень цін на паливо та електроенергію	зменшення собівартості продукції через встановлення оптимальних цін на паливо й електроенергію	фінанси	2
планування, облік і контроль витрат	створення ефективної системи планування, обліку і контролю витрат	бізнес-процеси	3
кваліфікація працівників	підвищення кваліфікації персоналу	розвиток персоналу	3
вибір способів доставки сировини	створення ефективної системи логістики, оптимізація транспортних витрат та витрат на збут	бізнес-процеси	1
попит на продукцію та купівельна спроможність населення	підвищення попиту на продукцію	фінанси	2
автоматизація та комп'ютеризація	впровадження інформаційних технологій, створення умов роботи для працівників	бізнес-процеси, розвиток персоналу	3
сучасні технології виробництва молочної сировини	використання сучасних технологій виробництва молочної сировини, залучення інвестицій	бізнес-процеси	3
короткі строки зберігання сировини	створення ефективної системи логістики, оптимізація транспортних витрат	бізнес-процеси	1
якість та асортимент продукції	підвищення якості та збільшення асортименту продукції; збереження і розширення клієнтської бази	клієнти	3
рівень продуктивності праці	підвищення продуктивності праці	розвиток персоналу	3
обсяг виробництва	збільшення обсягу виробництва, зростання продажів	фінанси	1
рівень цін на засоби виробництва	встановлення оптимальних цін на засоби виробництва	фінанси	2
ринкова влада, закупівельні ціни на молоко	встановлення оптимальних закупівельних цін на молоко та мінімізація собівартості продукції	клієнти	3
стан розвитку молочного скотарства, кількість та продуктивність ВРХ	збільшення кількості та продуктивності ВРХ (великої рогатої худоби)	фінанси	1

Джерело: розроблено авторами на основі власних досліджень

Стратегічна картка для побудови системи оцінки ефективності управління витратами молокопереробного підприємства представлена на рис. 1.

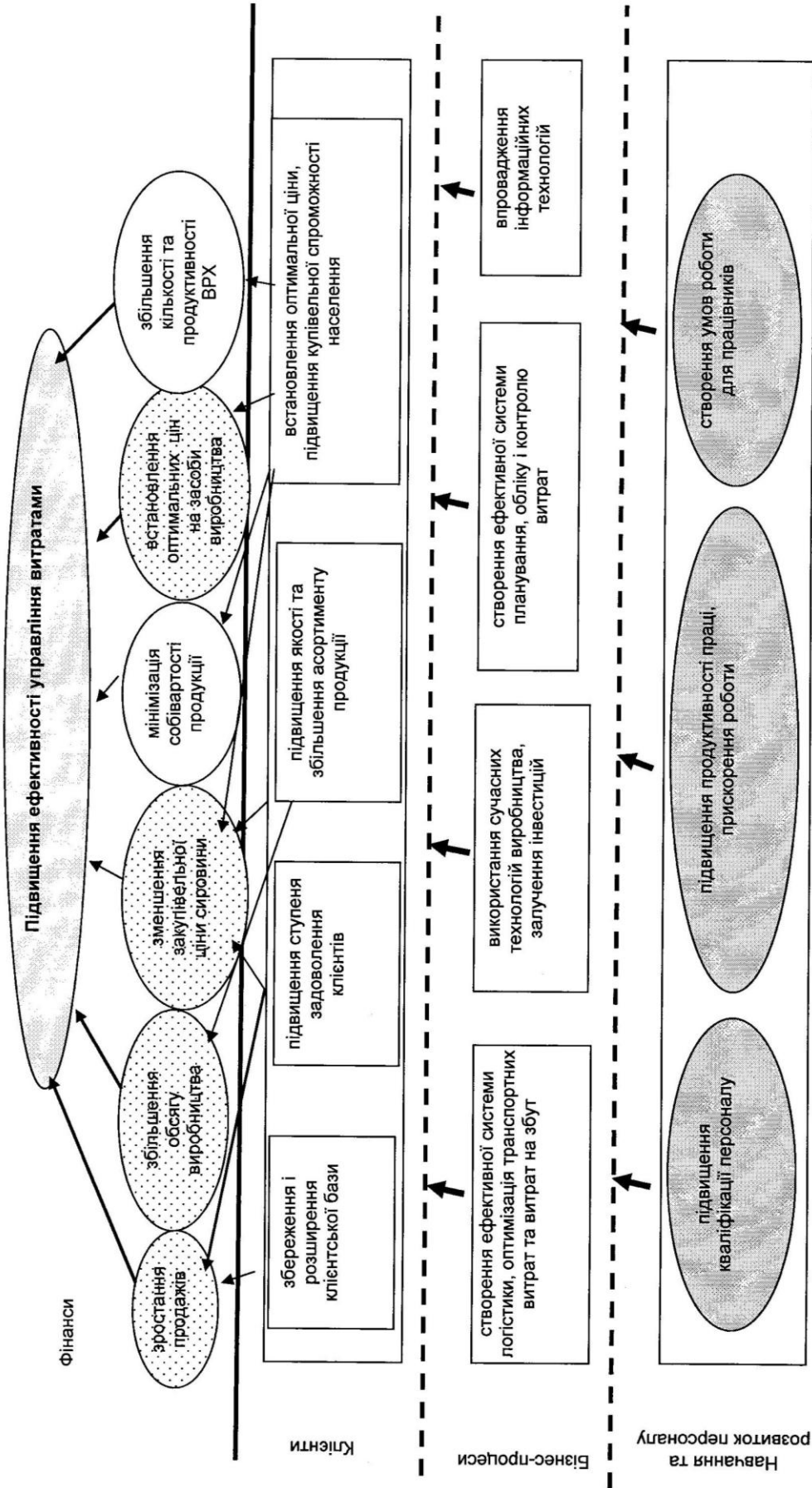


Рис. 1. Стратегічна картка молокопереробного підприємства для побудови системи оцінки ефективності управління витратами

Джерело: розроблено авторами на основі власних досліджень

Для розробки авторського підходу оцінки ефективності управління витратами на основі використання системи збалансованих показників на молокопереробних підприємствах та відбору необхідних показників було застосовано кореляційно-регресійне моделювання, що дало можливість обґрунтувати значний вплив витрат (факторна ознака) на фінансові результати досліджуваних підприємств (результативна ознака).

Застосування методу кореляційного аналізу дало можливість вивчити тісноту зв'язку між показниками витрат та фінансовими показниками діяльності молокопереробних підприємств за 2009-2014 роки (табл. 2). В ролі результативного фактора обрані фінансові показники – показники ліквідності, показники фінансової стійкості; показники ділової активності; показники рентабельності), в ролі фактора-ознаки - показники витрат.

Таблиця 2

Коефіцієнти парної кореляції між показниками витрат та групами показників оцінки фінансового стану молокопереробних підприємств за 2009-2014 роки

Показник	Рік					
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Показники фінансової стійкості						
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	-0,01	0,04	0,04	-0,02	-0,12	0,18
Коефіцієнт фінансування	0,51	0,4	-0,54	-0,19	-0,67	0,41
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	-0,13	0,1	-0,18	-0,15	-0,4	-0,25
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-0,29	-0,43	0,21	0,1	0,74	-0,45
Показники ліквідності						
Коефіцієнт покриття	-0,13	0,24	0,21	0,23	0,12	-0,03
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,75	0,16	-0,08	-0,08	-0,31	-0,17
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	-0,17	-0,06	0,12	0,1	0,11	-0,09
Показники рентабельності						
Рентабельність майна (активів)	0,26	-0,04	-0,27	-0,2	-0,05	0,35
Рентабельність власного капіталу	-0,4	0,5	-0,67	0,43	-0,42	0,32
Рентабельність основних засобів	0,3	-0,12	-0,27	-0,18	-0,08	0,23
Рентабельність діяльності	0,33	0,13	-0,3	-0,34	-0,07	0,33
Рентабельність продукції	-0,02	-0,05	0,02	0,27	-0,31	0,05
Показники ділової активності						
Коефіцієнт оборотності активів	-0,38	-0,21	-0,04	-0,1	0,15	0,34
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	-0,34	0,18	0,37	0,14	0,39	0,44
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	0,03	0,07	0,14	0,07	0,59	0,68
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	0,1	0,04	0,03	0,07	0,21	-0,08
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	-0,25	-0,2	-0,15	-0,14	-0,16	-0,27
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,38	0,3	0,62	-0,43	-0,68	0,46

Джерело: розрахунки авторів

Значення розрахованих коефіцієнтів парної кореляції між показниками витрат та показниками оцінки фінансового стану досліджуваних підприємств (за допомогою числового редактору Excel вбудованої функції КОРРЕЛ) змінюється в межах від -1 до +1. Чим більше значення коефіцієнтів кореляції, тим тісніше зв'язок між показниками [8].

Як показав аналіз, існує тісний зв'язок між показниками витрат та показниками фінансового стану молокопереробних підприємств. Найбільший вплив показники витрат мають на показники рентабельності. На основі такої залежності можливо виявити причини надмірності витрат, оцінити ефективність їх фінансового контролінгу та розробити заходи щодо скорочення.

Оцінку ефективності управління витратами пропонується здійснювати шляхом обчислення загального показника ефективності (Z_e), який є сумою значень часткових показників, скоригованих на вагу коефіцієнтів:

$$Z_e = a_{\phi} * K_1 + a_{\kappa} * K_2 + \dots + a_n * K_n,$$

де Z - загальний показник;

K_1, \dots, K_n - значення коефіцієнтів;

$a_{\phi}, a_{\kappa}, a_{\text{бп}}, a_{\text{нр}}$ - вага коефіцієнтів (за проекціями).

Кожна проекція характеризується певним набором показників, що представлені в табл. 3. Часткові оперативні та стратегічні показники сумуються за проекціями та множаться на відповідну вагу коефіцієнтів, сума яких має становити 1.

В залежності від ступеню впливу факторів на формування витрат (табл. 3), найвищу пріоритетність в оцінці ефективності управління витратами, і відповідно найбільшу величину ваги коефіцієнтів (0,075) мають часткові показники проекції фінанси та проекції бізнес-процеси. Відповідно, вага коефіцієнтів при часткових показниках проекцій клієнти, навчання та розвиток персоналу становлять 0,05.

Розрахунок здійснюється за 5 (і більше) років.

Таблиця 3

**Збалансована система показників оцінки ефективності управління витратами
молокопереробних підприємств**

Проекція	Цілі	Часткові показники	Вага коефіцієнта	Цільове значення
Фінанси	зростання продаж, збільшення обсягу виробництва, підвищення якості сировини та зменшення закупівельної ціни, мінімізація собівартості продукції, оптимальні ціни на засоби виробництва	рентабельність діяльності	0,075	Max
		рентабельність витрат діяльності	0,075	Max
		рентабельність основних засобів	0,075	Max
		коефіцієнт стабільності економічного зростання	0,075	Max
		індикатор прихованого банкрутства	0,075	>1,616
		коефіцієнт реальної вартості майна	0,075	Max
Клієнти	розширення клієнтської бази, підвищення ступеня задоволення клієнтів, підвищення якості та збільшення асортименту продукції	чиста рентабельність продаж	0,05	Max
		рентабельність витрат на збут	0,05	Max
Бізнес-процеси	створення ефективної системи логістики, оптимізація транспортних витрат та витрат на збут, використання сучасних технологій виробництва, впровадження інформаційних технологій	рентабельність операційних витрат	0,075	Max
		рентабельність управління виробничими процесами	0,075	Max
		оборотність коштів у розрахунках	0,075	Max
		рентабельність адміністративних витрат	0,075	Max
Якість та розвиток персоналу	підвищення кваліфікації персоналу, підвищення продуктивності праці, створення умов роботи працівників	рентабельність персоналу	0,05	Max
		продуктивність праці	0,05	Max
		рентабельність витрат на зарплату за операційним прибутком	0,05	Max

Джерело: розроблено авторами на основі власних досліджень

Запропонований підхід до оцінки ефективності управління витратами молокопереробних підприємств на основі інструментарію фінансового контролінгу дозволяє завдяки визначеним відхиленням сприяти виявленню слабких сторін в управлінні витратами, які будуть згодом враховані в роботі підрозділу системи контролінгу.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, збалансована система показників є оптимальною системою комплексного оцінювання і управління витратами підприємства, оскільки дає змогу дослідити як фінансову, так і нефінансову складову, інтегрувати оперативний та стратегічний рівні управління, пов'язати між собою ключові показники та повністю описати всі бізнес-процеси. Проведене кореляційно-регресійне моделювання дало можливість вивчити тісноту зв'язку між показниками витрат і фінансовими показниками діяльності підприємства та послужило основою для розробки системи показників-індикаторів ефективності управління витратами. На нашу думку, сформована система показників-індикаторів комплексно враховує усі аспекти управління витратами підприємства та допомагає зорієнтувати керівництво на прийняття ефективних управлінських рішень.

Результати проведеного наукового дослідження можуть бути покладені в основу подальшого розвитку науково-методичних засад формування збалансованої системи показників оцінки ефективності управління витратами на вітчизняних підприємствах.

Література

1. Букресва Д.С. Комплексна система показників ефективності контролінгу [Електронний ресурс] / Д.С. Букресва // Ефективна економіка. – 2015. – № 2. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3787>

2. Буратчук Н.Ю. Еволюція збалансованої системи показників / Н.Ю. Буратчук // Економічний аналіз. – 2013. – № 12. – С. 62-66.
3. Калінеску Т.В. Формування збалансованої системи показників стратегічного управління підприємством / Т.В. Калінеску // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2008. – № 10(128). – С. 40-44.
4. Каплан Р.С. Сбалансированная система показателей / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон. – Москва, ЗАО «Олимп-бизнес», 2003. – 214 с.
5. Карцева В.В. Систематизація інструментарію контролінгу на підприємстві: теоретичний аспект / В.В. Карцева // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – №1. – С. 118-127.
6. Мілаш І.В. Методичний інструментарій оцінки результативності стратегічного управління витратами торговельного підприємства / І.В. Мілаш, А.В. Красноусов // Бізнес Інформ. – 2014. – №4. – С. 245–250.
7. Погорелов І.М. Основні складові BSC, її переваги та недоліки / Погорелов І.М., Сиром'ятникова О.В., Бондаренко Я.В. // Вісник НТУ «ХПІ». – № 37(1080). – 2014. – С. 92-100.
8. Прохорова В.В. Контролінг в управлінні витратами підприємств : монографія / В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна; Укр. держ. акад. залізничного транспорту. – Х. : УкрДАЗТ, 2010. – 263 с.

References

1. Bukreieva, D.S. (2015), "The complex system of performance controlling", *Efektivna ekonomika*, no. 2, available at: <http://economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3787>.
2. Buratchuk, N.Yu. (2013), "Evolution of the Balanced Scorecard", *Ekonomichnyi analiz*, no. 12, pp. 62-66.
3. Kalinesku, T.V. (2008), "Formation of the Balanced Scorecard strategic management of enterprise", *Visnyk Skhidnoukrainskoho natsionalnoho universytetu imeni Volodymyra Dalia*, no. 10(128), pp. 40-44.
4. Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2003), *Sbalansirovannaya sistema pokazateley* [Balanced Scorecard System], ZAO «Olimp-biznes», Moscow, Russia, 214 p.
5. Kartseva, V.V. (2010), "Systematization of controlling instruments at the enterprise: theoretical aspects", *Zbirnyk naukovykh prats Natsionalnoho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy*, vol. 1, pp. 118–127.
6. Milash, I.V. and Krasnousov, A.V. (2014), "Methodical toolkit of assessing the effectiveness of the strategic management of expenses of trade enterprise", *Biznes Inform*, no. 4, pp. 245–250.
7. Pohorielov, I.M., Syromiatnykova, O.V. and Bondarenko, Ya.V. (2014), "The main components of BSC, its advantages and disadvantages", *Visnyk NTU «XPI»*, no. 37(1080), pp. 92-100.
8. Prokhorova, V.V. and Sablina, N.V. (2010), *Kontroling v upravlinni vytratamy pidpriemstv* [Controlling costs in the management of companies], monograph, UkrDAZT, Harkiv, Ukraine, 263 p.