

строкові заходи, які націлені на підвищення якості планування при одночасному зменшенні отриманих ресурсів. Типові заходи в рамках Advanced Budgeting є наступними: включення зовнішньо орієнтованого бенчмаркенгу в планування, яке вводиться з посиленням використання відносних цілей планування. Значне зменшення деталізації планування, як і сильніший зв'язок стратегії і оперативного планування. Це досягається через втілення немонетарних величин у планування і перевіркою процесу прогнозування.

*Beyond Budgeting.* Цей підхід найбільш віддалений від того, що свого часу розуміли контролери під плануванням і бюджетуванням. Він вимагає ґрунтовної відмови від традиційного мислення щодо величин планування і бюджетування. Основу при цьому утворюють 12 принципів менеджменту і Performance Measurement, які направлені на вимоги ринку. Відносні цілі виступають на місце закріплених величин бюджету (це краще, ніж конкуренція і невиконання планів). Даний метод означає значно більше, ніж відмову від установленого раніше планування. В цілому принципи методу ведуть до децентралізації відповідальності і встановлюють при цьому на перший план гнучкість, креативність і платіжну стимул-реакцію в бізнесі. Успішний Beyond Budgeting міняє при цьому не лише процес бюджету, але й вимагає і сприяє зміні культури бізнесу.

Розглянуті підходи бюджетування більш точно та повно розкривають його суть, а також дають можливість з іншого боку розглядати місце та роль контролінгу в управлінні фінансовою установою.

1. Стефаник І.Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу // *Фінанси України*. – 2005. – №2. – С.146-153.

2. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання. – К.: КНЕУ, 2003. – 554 с.

3. Фінансовий менеджмент / А.М.Поддєрьогін, Л.Д.Буряк, Н.Ю.Калач та ін. – К.: КНЕУ, 2001 // [http://vuzlib.net/fm\\_P/\\_index.htm](http://vuzlib.net/fm_P/_index.htm).

4. «Moderne Planung und Budgetierung» von Jens Obermöller // <http://www.controllerverein.com>.

*Отримано 07.10.2009*

УДК 658.12

М.В.ТАРАСЮК, канд. екон. наук

*Київський національний торговельно-економічний університет*

## **ПОСЛІДОВНІСТЬ ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ КЛЮЧОВИХ ПОКАЗНИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК ІНСТРУМЕНТУ КОНТРОЛІНГУ В УПРАВЛІННІ ТОРГОВЕЛЬНИМИ МЕРЕЖАМИ**

На підставі вивчення наукового досвіду розробки та впровадження систем ключових показників як інструменту контролінгу обґрунтовано основні підетапи впроваджен-

ня системи ключових показників діяльності торговельних мереж.

На основании изучения научного опыта разработки и внедрения систем ключевых показателей как инструмента контроллинга обоснованы основные подэтапы внедрения системы ключевых показателей деятельности торговых сетей.

On the basis of study of scientific experience of development and introduction of the systems of key indexes as instrument of controlling, the basic substages of introduction of the system of key performance of networks of auctions indicators are grounded.

*Ключові слова:* контролінг, управлінська технологія, торговельна мережа, система ключових показників, послідовність впровадження системи ключових показників.

Вихід на вітчизняний ринок торговельних послуг міжнародних торговельних мереж спричинив посилення конкурентної боротьби, що, відповідно, негативно позначилося на результатах діяльності українських суб'єктів мережевого торговельного підприємництва. Посилити конкурентні позиції вітчизняних торговельних мереж можливо за рахунок застосування сучасної управлінської технології, яка отримала назву контролінг.

За результатами попередніх наукових досліджень встановлено, що в сучасному розумінні контролінг являє собою управлінську технологію, що забезпечує досягнення місії та стратегічних цілей підприємства, охоплює усі напрями діяльності, бізнес-процеси та бізнес-об'єкти, дозволяє здійснювати ефективне управління суб'єктом підприємництва не тільки в реальному режимі часу, а й його майбутньою діяльністю, а також сприяє розвитку комунікацій на підприємстві завдяки створенню відповідної системи інформаційного забезпечення, сервісній підтримці реалізації усіх управлінських функцій, вивченню та розповсюдженню позитивного досвіду управління, дослідженню і синтезу передових теоретичних наукових напрацювань у сфері менеджменту, маркетингу, економіки, фінансів, аналізу, логістики, інвестицій, інновацій та ін.; постійному моніторингу ключових показників діяльності підприємства, яка здатна до адаптування, саморозвитку та самовдосконалення, що забезпечується прямим підпорядкуванням служби контролінгу вищому менеджменту підприємства та незалежністю від керівників нижчих рівнів.

Одним з ключових інструментів контролінгу в управлінні підприємствами, тому числі торговельними мережами, є система ключових показників діяльності, яка слугує основою для ефективної реалізації всіх функцій контролінгу, забезпечує орієнтацію діяльності суб'єкта мережевого торговельного підприємництва та всіх його структурних підрозділів на виконання стратегічних цілей.

Аналізуючи думку фахівців Horvath & Partners [1], можна зробити

висновок про те, що саме якість впровадження системи ключових показників діяльності в управління суб'єктами господарювання забезпечують в подальшому ефективність функціонування даної системи в умовах контролінгу.

Окремі напрацювання з питань впровадження та функціонування контролінгу, зокрема його інструменту – системи ключових показників діяльності, знайшли відображення в працях вітчизняних і російських науковців, зокрема: О.О.Ананькіної, Н.Г.Данілочкіної, О.М.Кармінського, С.Г.Фалька, М.І. Оленева, О.Д.Каверіної, С.Н.Петренко, Л.А.Сухаревої, Н.П.Шульги [2-7] та ін. Серед зарубіжних науковців особливо цікавими є напрацювання вчених А.Дайле, Й.Вебера, Е.Майєра, Р.Манна, Д.Хана, П.Хорвата [8-12] та ін.

В досліджених наукових працях практично відсутній системний підхід до дослідження проблем впровадження системи ключових показників як інструменту контролінгу в управлінні торговельними мережами.

Мета статті полягає у дослідженні сучасного наукового досвіду розробки та впровадження систем ключових показників діяльності як інструменту контролінгу та обґрунтування, з урахуванням особливостей контролінгу в управлінні торговельними мережами, основних підстапів впровадження системи ключових показників діяльності суб'єктів мережевого торговельного підприємництва.

Впровадження ключових показників діяльності в управління торговельними мережами в умовах контролінгу повинно здійснюватися за певними етапами. Більшість з наведених у науковій літературі підходів до побудови ключових показників враховують принципи концепції ключових показників ефективності та системи збалансованих показників. Отже, визначені дві наукові проблеми – побудова структурно-логічної послідовності впровадження системи ключових показників діяльності торговельної мережі та взаємозв'язок концепцій ключових показників ефективності та системи збалансованих показників доцільно розглядати паралельно.

Щільність взаємозв'язку між ключовими показниками ефективності та системою збалансованих показників засвідчує підхід до визначення етапів впровадження таких показників, запропонований О.Данілініним [13]. Згідно даного підходу, впровадження ключових показників діяльності повинно відбуватися за такими етапами:

- ✓ *перший* – визначення стратегії (опис основних кроків, що необхідно здійснити для досягнення цілей та отримання бажаних результатів);
- ✓ *другий* – визначення найважливіших факторів успіху (встановлен-

ня чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, що в значній мірі впливають на реалізацію стратегії);

- ✓ *третій* – визначення ключових показників ефективності (тобто основних кількісних показників, що визначають заходи з реалізації стратегії);
- ✓ *четвертий* – розробка та оцінка збалансованих показників (розробляється система фінансових та не фінансових показників діяльності підприємства);
- ✓ *п'ятий* – вибір технічного рішення та впровадження (визначення джерел даних для інформаційної підтримки розрахунку та контролю показників, що повинні бути достатніми, об'єктивними, своєчасними та надійними).

Деякі інші дослідники, серед них С.О.Мордухай [14], вважають, що в основі проектування системи ключових показників лежать інформаційні потреби менеджерів, які повинні отримувати необхідні інформаційні дані для прийняття ефективних управлінських рішень. Даний підхід заслуговує на увагу, оскільки врахування потреб управління при побудові системи збалансованих показників забезпечить більший ступінь адекватності даної системи інформаційним, аналітичним, методичним та іншим потребам менеджменту в цілому та контролінгу в управлінні торговельними мережами, зокрема.

Два варіанти побудови процедури формування та впровадження систем ключових показників діяльності суб'єктів господарювання пропонує Ю.В.Ващенко [15]. Перший варіант передбачає реалізацію наступних етапів: уточнення стратегічних та оперативних цілей підприємства; виявлення кола управлінських завдань, що потребують прийняття оперативних рішень на основі системи цільових показників; складання структури центрів фінансової відповідальності; розробка системи цільових показників з урахуванням їх взаємозв'язку з елементами контролінгу; доопрацювання існуючих бухгалтерських програм з урахуванням мінімізації витрат праці на отримання необхідної управлінської інформації; реінжиніринг процесів прийняття управлінських рішень і отримання вихідної інформації з управлінського обліку.

Більший перелік етапів передбачає другий варіант процедури впровадження ключових показників діяльності за версією Ю.В. Ващенко: виявлення показників, що характеризують для працевдавців якість роботи підрозділів з однієї сторони та характерних саме для даного підрозділу з іншої; опис схем мотивації персоналу на основі розробленої системи показників; проведення роз'яснювальної роботи серед колективу; опис регламентів планування та збору інформації про

фактичні значення показників; доопрацювання існуючих бухгалтерських програм; апробація системи показників та схем мотивації; опис порядку перегляду системи ключових показників та схем мотивації. За результатами аналізу даних підходів можливо зробити висновок про те, що ні перший, ні другий варіант не можуть бути у первісному вигляді впроваджені в контролінг торговельних мереж, оскільки, по-перше, деякі розглянуті етапи дублюють етапи впровадження контролінгу в цілому, а по-друге, наведені процедури не в повній мірі узгоджуються з сучасною концепцією контролінгу в управлінні торговельними мережами.

Значні здобутки в сфері впровадження систем збалансованих показників в практичну діяльність суб'єктів підприємництва мають фахівці компанії *Horvath & Partners*. Розроблена ними модель базується на вдалому досвіді впровадження систем збалансованих показників на більше ніж 200 підприємствах та передбачає послідовну реалізацію п'яти етапів [1, 11, 16]:

- ❖ створення організаційних умов для впровадження системи збалансованих показників (визначення архітектури системи збалансованих показників, побудова проектної організації, організація робіт з проведення проекту, опрацювання аспектів інформації, комунікації та участі, стандартизація та комутування методів та змісту, аналіз критичних факторів успіху);
- ❖ проведення стратегічного аналізу (оцінка стратегічних передумов, визначення базового стратегічного напрямку, інтеграція системи збалансованих показників в процес стратегічного розвитку);
- ❖ розробка системи збалансованих показників (розробка стратегічних цілей, побудова «стратегічної карти», вибір показників, визначення цільових значень, розробка стратегічних заходів);
- ❖ управління каскадуванням системи збалансованих показників на підприємстві (впровадження системи збалансованих показників на підприємство, побудова системи збалансованих показників для окремих структурних підрозділів підприємства, узгодження систем збалансованих показників, побудованих для структурних підрозділів компанії між собою, забезпечення якості та документування результатів);
- ❖ забезпечення послідовного використання системи збалансованих показників (інтеграція системи збалансованих показників із системою планування, управління співробітниками за допомогою системи збалансованих показників, інтеграція системи збалансованих показників із системою звітності, поєднання системи збалансова-

них показників із системою вартісно-орієнтованого управління, узгодження використання Європейської премії з якості та системи збалансованих показників, поєднання системи збалансованих показників із системою ризик-менеджменту, інформаційно-технічна підтримка системи збалансованих показників).

За результатами аналізу підходу до впровадження системи збалансованих показників в управління підприємствами, що запропонований фахівцями компанії Horvath & Partners, можливо зробити висновок про наявність в ньому внутрішньої неузгодженості. Зміст даної неузгодженості полягає, з одного боку, в орієнтації процесу впровадження системи збалансованих показників на планування, що видно зі змісту третього етапу впровадження (розробка системи збалансованих показників), з іншого боку, у більш широкій його спрямованості не тільки на планування, а й на управління співробітниками, систему звітності, ризик-менеджмент та інше, що видно зі змісту п'ятого етапу впровадження системи збалансованих показників – забезпечення послідовного використання системи збалансованих показників.

Слід зазначити, що жодний із досліджених підходів до впровадження системи збалансованих показників в управління суб'єктами підприємницької діяльності не може бути в існуючому вигляді застосований до торговельних мереж в умовах контролінгу в управлінні, оскільки, по-перше, вони не узгоджуються із структурно-логічною послідовністю впровадження контролінгу в управління торговельними мережами, дублюють її певні етапи, а по-друге, не враховують особливості фінансово-господарської діяльності та управління в суб'єктах мережевого торговельного підприємництва.

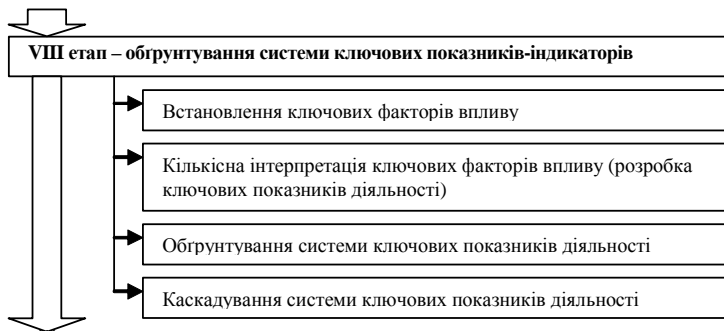
Оскільки, як було встановлено раніше, структурно-логічна послідовність впровадження контролінгу в управління торговельними мережами поруч з етапом обґрунтування системи ключових показників-індикаторів включає етапи створення служби контролінгу, започаткування проведення освітньо-роз'яснювальної роботи, проведення вхідної діагностики, розробки пропозицій щодо удосконалення управління, створення комплексної системи інформаційного забезпечення, формування пакета внутрішньої звітності, розробки та затвердження внутрішньокорпоративних регламентів, проведення тестування результатів впровадження, розробки коригуючих заходів відповідних етапів впровадження контролінгу в управління торговельною мережею, введення в дію та інші. Отже, впровадження системи ключових показників діяльності торговельних мереж є одним з етапів впровадження контролінгу в управління суб'єктами мережевого торговельного підприємництва, а його підетапи, задля забезпечення найбільшої

ефективності процесу впровадження, не повинні дублюватися.

Підсумовуючи викладене, а також враховуючи особливості контролінгу в управлінні торговельними мережами, можливо зробити висновок про те, що процес розробки та впровадження системи ключових показників діяльності повинен бути складовою структурно-логічної послідовності впровадження контролінгу в управління суб'єктами мережевого торговельного бізнесу та передбачає послідовну реалізацію таких підетапів:

- ⇒ встановлення факторів, що здійснюють переважний вплив на результати фінансово-господарської діяльності торговельної мережі, дані про стан яких складають основу інформаційних потреб менеджерів для забезпечення найбільшого рівня ефективності управління на всіх рівнях;
- ⇒ кількісна інтерпретація визначених факторів, що необхідно для спрощення контролю та оцінки їх стану, тобто безпосередня розробка ключових показників (індикаторів) торговельної мережі;
- ⇒ обґрунтування системи ключових показників діяльності торговельної мережі відповідно до визначених раніше вимог;
- ⇒ каскадування системи ключових показників діяльності суб'єкта мережевого торговельного підприємництва, визначення менеджерів (керівників центрів фінансової відповідальності) торговельної мережі, відповідальних за певні ключові показники.

В графічному вигляді склад і послідовність реалізації підетапів розробки та впровадження системи ключових показників діяльності як складової структурно-логічної послідовності впровадження контролінгу в управління суб'єктами мережевого торговельного підприємництва наведено на рисунку.



Основні підетапи етапу обґрунтування системи ключових показників-індикаторів діяльності структурно-логічної послідовності впровадження контролінгу в управління торговельними мережами

Всі інші заходи щодо впровадження системи ключових показників діяльності торговельної мережі, реалізація яких необхідна для ефективного функціонування такої системи (проведення вихідного аналізу, інтеграція з усіма функціями управління, коригування системи інформаційного забезпечення, проведення роз'яснювальної роботи, автоматизація, апробація і коригування системи та інші), в умовах інтеграції з процесом впровадження контролінгу в управління суб'єктами мережевого торговельного підприємництва повинні бути реалізовані в ході практичного втілення останнього.

Отже, підетапами етапу обґрунтування системи ключових показників-індикаторів діяльності структурно-логічної послідовності впровадження контролінгу в управління торговельними мережами є: встановлення факторів, що здійснюють переважний вплив на результати фінансово-господарської діяльності торговельної мережі, кількісна інтерпретація визначених факторів, обґрунтування системи ключових показників діяльності торговельної мережі, каскадування системи ключових показників діяльності суб'єкта мережевого торговельного підприємництва.

1. Внедрение сбалансированной системы показателей / Horvath & Partners: Пер. с нем. – 3-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 478 с.

2. 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. – 279 с.

3. Контроллинг / А.М.Карминский, С.Г.Фалько, А.А.Жевага, Н.Ю.Иванова; Под ред. А.М.Карминского, С.Г.Фалько. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 336 с.

4. Карминский А.М., Оленев Н.И., Примаков А.Г., Фалько С.Г. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.

5. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.

6. Петренко С.Н., Сухарева Л.А. Контроллинг. – Донецк: Дон ГУЕТ, 2003. – 365 с.

7. Шульга Н.П. Банківський контролінг: теорія, методологія, практика. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2004. – 326 с.

8. Дайле А., Штайтмайер Б. Контроллер и контроллинг // Финансовая газета. – 1997. – № 34. – С.7.

9. Weber J. Einführung in das Controlling. – Stuttgart. – 1992.

10. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. Ю.Г.Жукова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 302 с.

11. Хан Д., Хунгенберг Х. Пик. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. Л.Г.Головача, М.Л.Лукашевича и др. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с.

12. Хорват П. Сбалансированная система показателей как средство управления предприятием // Проблемы теории и практики управления. – 2000. – № 4. – С.87-103.

13. Данилин О. Принципы разработки ключевых показателей эффективности (КПЭ) для промышленных предприятий и практика их применения // Управление компанией. – 2008. – № 6. – С.11-14.



14.Мордухай С.А. Контроллинг в управлении организациями малого бизнеса (теоретико-методический аспект): Автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством». – М., 2007. – 24 с.

15.Вашенко Ю.В. Формирование системы контроллинга на предприятии: Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05. – Омск, 2003. – 160 с.

16.Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath&Partners: Пер. с нем. – 3-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 269 с.

*Отримано 02.10.2009*

УДК 657.24.32 : 65.012.45

**О.О.НЕСТЕРЕНКО**

*Харківський державний університет харчування та торгівлі*

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА**

Розглядаються питання побудови первинного обліку в інформаційній системі торговельного підприємства. Висвітлено перспективи впровадження на підприємствах торгівлі повністю автоматизованого бездокументного первинного обліку. Запропонована структура автоматизованої системи первинного обліку торговельного підприємства.

Рассматриваются вопросы построения первичного учета в информационной системе торгового предприятия. Отражены перспективы внедрения на предприятиях торговли полностью автоматизированного бездокументного первичного учета. Предложена структура автоматизированной системы первичного учета торгового предприятия.

The questions of construction of primary account are examined in the informative system of point-of-sale enterprise. The prospects of introduction are reflected on the enterprises of trade fully automated without a debenture primary account. The structure of the automated system of primary account of point-of-sale enterprise is offered.

*Ключові слова:* документування, інформаційна система бухгалтерського обліку, автоматизований бездокументний первинний облік, електронний документообіг, електронний цифровий підпис.

Питання побудови ефективної системи первинного обліку потребують оперативного вирішення на підприємствах роздрібної торгівлі. Пов'язано це з тим, що сьогодні більшість підприємств торгівлі переживають економічну кризу, і тому виникла необхідність переходу до якісно нового етапу їх розвитку. Як зазначає З.Гуцайлюк: «В умовах поглиблення фінансової кризи підприємці врешті-решт звернули увагу на відсутність не тільки загальної стратегії розвитку держави, а й на невідповідність діючої системи бухгалтерського обліку вимогам управління. Виникла необхідність розробки методичних та організаційних засад системи бухгалтерського обліку, максимально наближеної до вимог ринкового середовища» [1]. Тому питання реорганізації та модернізації діючих на підприємстві систем первинного, а далі – управлінського та фінансового обліку стають більш чим актуальними.