

5. Туревский И.С. Автомобильные перевозки : учеб. пособие / И.С. Туревский. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 224 с.

6. Шинкаренко В.Г. Формирование объектов при исследовании систем управления / В.Г. Шинкаренко, О.Н. Криворучко // Економіка транспортного комплексу : зб. наук. праць. – 2001. – Вип. 4. – С. 5–11.

Рецензент: В. Г. Шинкаренко, докт. екон. наук, проф., ХНАДУ.

Стаття надійшла до редакції 20.02.2015 р.

УДК 625.76:658.15

ДОГАДАЙЛО Я.В., канд. екон. наук,

Харківський національний автомобільно-дорожній університет

СИСТЕМА ПІДКОНТРОЛЬНИХ ПОКАЗНИКІВ ПІДПРИЄМСТВ ДОРОЖНЬОГО ГОСПОДАРСТВА

Анотація. В поданій статті розглядаються існуючі підходи до забезпечення взаємозв'язку бюджетування із процесом реалізації стратегічних цілей підприємства. Основна мета дослідження полягає в обґрунтуванні системи підконтрольних показників для підприємств дорожнього господарства, що дозволить пов'язати бюджетування зі стратегією підприємства шляхом використання її як методичної основи для розробки форматів основних бюджетів. В роботі в основі такої системи запропоновано використовувати систему збалансованих показників за кожною з чотирьох стратегій розвитку. Остання обирається на підставі здійснення на підприємстві SWOT-аналізу. У статті обґрунтовано систему підконтрольних показників підприємств дорожнього господарства на основі збалансованої системи показників, склад якої визначається однією зі стратегій розвитку: «Максі-Максі», «Міні-Максі», «Максі-Міні» або «Міні-Міні». Для розробки системи підконтрольних показників було використано такі методи дослідження, як логіко-теоретичне узагальнення, порівняльний аналіз, моделювання, формалізація, індукція та метод експертних оцінок. Запропоновані результати досліджень можуть бути використані заступниками з економічних питань, економістами або бухгалтерами-аналітиками, які займаються бюджетуванням або плануванням роботи підприємства. Використання системи підконтрольних показників у практичній діяльності підприємств дорожнього господарства дозволить ув'язати бюджетування із процесом реалізації не тільки тактичних, але і стратегічних цілей підприємства, а також стане джерелом релевантної інформації для прийняття управлінських рішень та передумовою стимулювання працівників на досягнення поставлених перед підприємством цілей.

Ключові слова: бюджетування, підконтрольні показники, збалансована система показників, стратегія, формати основних бюджетів.

ДОГАДАЙЛО Я.В., канд. экон. наук,
Харьковский национальный автомобильно-дорожный университет

СИСТЕМА ПОДКОНТРОЛЬНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПРЕДПРИЯТИЙ ДОРОЖНОГО ХОЗЯЙСТВА

Аннотация. В данной статье рассматриваются существующие подходы по обеспечению взаимосвязи бюджетирования с процессом реализации стратегических целей предприятия. Основная цель исследования заключается в обосновании системы подконтрольных показателей для предприятий дорожного хозяйства, которая позволит связать бюджетирование со стратегией предприятия путём использования ее как методической основы для разработки форматов основных бюджетов. В работе в основе такой системы предложено использовать систему сбалансированных показателей по каждой из четырёх стратегий развития. Последняя выбирается путём осуществления на предприятии SWOT-анализа. В статье обоснована система подконтрольных показателей предприятий дорожного хозяйства на основе сбалансированной системы показателей, состав которой определяется одной из стратегий развития: «Макси-Макси», «Мини-Макси», «Макси-Мини» или «Мини-Мини». Для разработки системы подконтрольных показателей были использованы такие методы исследования, как логико-теоретическое обобщение, сравнительный анализ, моделирование, формализация, индукция и метод экспертных оценок. Предложенные результаты исследований, могут быть использованы заместителями по экономическим вопросам, экономистами или бухгалтерами-аналитиками, которые занимаются бюджетированием или планированием работы предприятия. Использование системы подконтрольных показателей в практической деятельности предприятий дорожного хозяйства позволит увязать бюджетирование с процессом реализации не только тактических, но и стратегических целей предприятия, а также станет источником релевантной информации для принятия управленческих решений и предпосылкой стимулирования работников на достижение поставленных перед предприятием целей.

Ключевые слова: бюджетирование, подконтрольные показатели, сбалансированная система показателей, стратегия, форматы основных бюджетов.

Ya. DOGADAYLO, Cand. Sc. (Econ.),
Kharkiv National Automobile and Highway University

SYSTEM OF CONTROLLED INDICATORS OF ROAD SECTOR ENTERPRISES

Abstract. Existing approaches to provide integration of budgeting and the process of the enterprise strategic goals realization are considered in the article. The main purpose of the research is to substantiate the system of controlled indicators for road sector enterprises which will make possible to associate budgeting with the strategy of the enterprise by using it as a methodological basis for developing the formats of the main budgets. It is offered to use a balanced system of indicators for each of the four strategies at the basis of such system. The latter is selected

by implementing a SWOT-analysis at the enterprise. In the article the system of controlled indicators of road sector enterprises, based on the balanced system of indicators, whose content is determined by one of the development strategies: «Maxi-Maxi», «Mini-Maxi», «Maxi-Mini» or «Mini-Mini», is substantiated. To develop a system of controlled indicators such research methods as logical-theoretical generalization, comparative analysis, modeling, formalization, and the induction method of expert evaluations were used. The proposed results of the research can be used by Vice Economic Affairs Officer, economists or accounting analysts who deal with budgeting or planning of an enterprise work. Implementation of the system of controlled indicators of road sector enterprises will make possible to integrate budgeting with the process of realization of not only tactical goals but also strategic ones, and it will become a source of relevant information for making management decisions and a prerequisite to encourage employees for achieving the goals of the enterprise.

Key words: *budgeting, controlled indicators, balanced system of indicators, strategy, formats of master budgets.*

Постановка проблеми. У сучасних умовах для забезпечення життєдіяльності підприємства необхідно впроваджувати нові методи підвищення ефективності системи управління підприємствами, одним з яких є бюджетування.

Доцільність впровадження бюджетування для підприємств дорожнього господарства визначається необхідністю пошуку внутрішніх резервів зниження витрат на виробництво і реалізацію продукції та релевантної інформації для прийняття управлінських рішень, що є основним джерелом отримання додаткових конкурентних переваг. Виконання цих завдань вимагає забезпечення відповідного взаємозв'язку процесу бюджетування із процесом реалізації не тільки тактичних, але і стратегічних цілей підприємств дорожнього господарства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз методичних підходів до впровадження бюджетування на підприємствах [1–9] показав, що лише в деяких з них розкриваються шляхи ув'язування бюджетування із процесом досягнення стратегічних цілей підприємства [2, 5, 7, 9].

В роботах [2, 5, 7] цей зв'язок забезпечується шляхом розробки системи збалансованих показників. Збалансована система показників являє собою ретельно підібраний набір показників діяльності підприємства, розроблений на основі його стратегії [10–16].

В роботі [9] пропонується забезпечувати кількісний вираз реалізації стратегічних цілей за допомогою системи підконтрольних показників, що є більш коректним, оскільки вона дозволить сформувати оптимальні формати бюджетів, що будуть вже пов'язані зі

стратегією розвитку підприємства, сформувати фінансову структуру підприємства та ув'язати процес виконання цілей з мотивацією. Система підконтрольних показників – це показники, що оцінюють результативність виконання стратегії підприємства та закріплені за певними посадовими особами, які здійснюють контроль за їх виконанням.

Про доцільність використання саме системи підконтрольних показників свідчать роботи [10, 11, 13]. Оскільки види бюджетів та їх формати залежать від цілей та задач підприємства, їх необхідно виражати базуючись на системі підконтрольних показників, за допомогою якої можна отримати інформацію про якість управління та ефективність прийнятих управлінських рішень. Перелік підконтрольних показників визначається на основі поточних показників діяльності підприємства, аналізу вузьких місць виробництва, з урахуванням специфіки діяльності підприємства. Кожний показник системи може бути використаний з метою аналізу, має легко коректуватися і піддаватися керуванню, забезпечуючи тим самим гнучкість і маневреність усієї системи в досягненні кінцевих результатів підприємства [10, 11, 13]. При цьому як таку систему вони використовують систему збалансованих показників, тобто ці два поняття розглядаються ними як синоніми.

У наш час конкурентні переваги важко здобути лише за рахунок інвестицій в активи та ефективного фінансового менеджменту. Здатність підприємства мобілізувати і використовувати свої нематеріальні активи стає більш значущим фактором. В умовах конкуренції найважливішим є довгостроковий розвиток, основні фактори якого – ефективність бізнес-процесів, капітал підприємства, втілений у кваліфікації та знаннях співробітників, грамотне стратегічне управління, здатність утримувати і залучати нових клієнтів. Тому, орієнтуючись на подану інформацію, як систему підконтрольних показників пропонується використовувати збалансовану систему показників, авторами якої є Роберт Каплан та Девід Нортон, що за основу беруть фінансові показники як основний критерій оцінки результатів діяльності підприємства, однак при цьому також акцентують увагу на показниках і нефінансового характеру, які оцінюють задоволеність клієнтів і акціонерів, ефективність внутрішніх бізнес-

процесів, потенціал співробітників, та забезпечують збалансований підхід до оцінки матеріальних та нематеріальних активів підприємства [10–16].

У класичному варіанті збалансована система показників включає чотири складові – фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання і розвиток. Складова «фінанси» містить фінансово-економічні показники діяльності підприємства, які відображають стратегічні цілі його власників. Вона може характеризуватись такими показниками, як сукупні активи, виручка на одного співробітника, виручка від нових продуктів, послуг, відношення прибутку до сукупних активів тощо.

Складова «клієнти» містить інформацію про ставлення клієнтів до підприємства, а також інформацію про динаміку ринку та може характеризуватись такими показниками, як кількість клієнтів, частка ринку, середній оборот на одного клієнта, індекс лояльності клієнта, час на взаємозв'язок із клієнтами, індивідуальне задоволення потреб клієнта тощо. Складова «внутрішні бізнес-процеси» призначена для вимірювання ефективності виконуваних на підприємстві бізнес-процесів та характеризується показниками, такими, наприклад, як: своєчасність доставки, зростання продуктивності, адміністративні витрати, оборотність запасів тощо. Складова «навчання та розвиток» необхідна для оцінки забезпеченості підприємства трудовими ресурсами, рівня їх якості і може бути охарактеризована показниками плинності, середнім часом відсутності працівників, індексом задоволеності тощо [10–18].

Незважаючи на велику кількість робіт, присвячених розробці системи збалансованих показників [10–18], лише в деяких з них, по-перше, наводяться приклади безпосередньо самої системи показників [18], по-друге, розглядається порядок взаємозв'язку системи збалансованих показників із процесом бюджетування на підприємстві [2, 5]. Окрім того, стосовно підприємств дорожнього господарства ця система ще не розглядалася.

Невирішені складові загальної проблеми. Таким чином, невирішеним питанням є те, які саме показники результативності дозволять відстежити реалізацію стратегічних цілей підприємств дорожнього господарства та коректувати її відповідно до змінних

умов середовища, забезпечуючи в той же час основу для планування та оцінки виконання бюджетів підприємства.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розробка системи підконтрольних показників для підприємств дорожнього господарства, що дозволить пов'язати бюджетування зі стратегією розвитку підприємства шляхом використання її як методичної основи для розробки форматів основних бюджетів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Існує єдина точка зору щодо загальних принципів формування системи підконтрольних показників [20], а саме:

- обмеженість кількості показників, тобто скорочення їх числа до найважливіших наочних та широко інтерпретованих;
- багатофункціональність формулювання, тобто включення даних всього підприємства за центрами відповідальності;
- динамізація та перспективність, тобто дослідження показників у динаміці з метою представлення перспектив розвитку;
- передбачуваність, тобто можливість передбачити негативність ситуацій або неправильність шляхів розвитку;
- порівняльність, тобто забезпечення умов для порівняльного аналізу показників всередині підприємства.

Погоджуючись із поглядом, викладеним у роботах [10, 11, 13], автор вважає доцільним використання збалансованої системи показників (ЗСП) для формування системи підконтрольних показників підприємства. Розробка збалансованої системи показників пов'язана з вибором стратегії розвитку підприємства. Найбільш раціональним для вибору стратегії розвитку підприємства є SWOT-аналіз, за допомогою якого можна визначити чотири різновиди стратегії: «Максі-Максі», «Максі-Міні», «Міні-Максі» та «Міні-Міні».

Стратегія «Максі-Максі» – стратегія, яка використовує сильні сторони підприємства для реалізації зовнішніх можливостей підприємства та передбачає орієнтацію на зміцнення позиції на ринку шляхом збільшення своєї частки диверсифікації продукції тощо. Стратегія «Максі-Міні» – стратегія, яка використовує сильні сторони підприємства для знешкодження зовнішніх загроз та передбачає використання своїх сильних сторін не задля зростання, а на нейтралізацію зовнішніх загроз, тобто перехід до позиційної оборони.

Стратегія «Міні-Максі» – стратегія, спрямована на мінімізацію слабких сторін підприємства внаслідок використання зовнішніх можливостей та передбачає концентрацію уваги на зниженні витрат і посиленні конкурентних позицій. Стратегія «Міні-Міні» – стратегія, спрямована на мінімізацію слабких сторін підприємства й уникнення зовнішніх загроз шляхом поступового згортання своєї діяльності, перепрофілювання, реінвестування коштів в інші галузі тощо [19].

Для кожної стратегії, згідно з існуючими принципами формування системи підконтрольних показників [20], був розроблений перелік показників результативності, що враховував необхідність аналізу за чотирма складовими збалансованої системи показників: фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси та навчання і розвиток. Для вибору найбільш доцільних для формування збалансованої системи показників було використано метод експертних оцінок. Метод експертних оцінок є одним з методів наукового дослідження, що базується на використанні думок експертів. Для реалізації експертного методу було розроблено чотири анкети для оцінки результативності кожної з чотирьох вищенаведених стратегій. Згідно з методикою щодо вибору кількості експертів [22] було створено групу експертів в кількості 18 людей. Коефіцієнт компетентності експертів складав 0,83. Експертами виступали десять начальників райавтодорів та вісім економістів. Їм було запропоновано проранжувати показники за рівнем необхідності розрахунку при аналізі результативності реалізації визначеного виду стратегії дорожньої організації.

В результаті опитування експертами були обрані такі показники:

1) стратегія «Максі-Максі»: обсяг робіт, виконаних власними силами; запас фінансової потужності тощо – всього 23 показники;

2) стратегія «Максі-Міні»: кількість замовників; рентабельність продажу; коефіцієнт ритмічності тощо – всього 19 показників;

3) стратегія «Міні-Максі»: рентабельність виконаних робіт; коефіцієнт абсолютної ліквідності; фактор операційного важелю; коефіцієнт зносу техніки та обладнання тощо – всього 23 показники;

4) стратегія «Міні-Міні»: беззбитковість діяльності; рівень якості робіт; прибутковість замовника тощо – всього 18 показників.

Оцінка ступеня узгодженості за коефіцієнтом конкордації показала, що більше 65 % думок спеціалістів, які були опитані, співпадають. Розрахункове значення критерію Пірсона перевищує табличне, тому результати проведеного дослідження можна вважати статистично значущими і одержані показники можна використовувати для формування складу збалансованої системи показників підприємств дорожнього господарства за кожною з чотирьох стратегій (табл. 1).

Таблиця 1

Вірогідність результатів експертного опитування

Назва стратегії	Коефіцієнт конкордації	Критерій Пірсона	
		розрахунковий	табличний
«Максі-Максі»	0,86	246,54	29,1
«Максі-Міні»	0,91	263,2	29,1
«Міні-Максі»	0,81	318,82	37,6
«Міні-Міні»	0,66	59,44	11,3

Для формування збалансованої системи показників необхідно розділити одержані в результаті експертного опитування показники за чотирма складовими: фінанси, клієнти (для підприємств дорожнього господарства – замовники), внутрішні бізнес-процеси, навчання і розвиток. Поділ було здійснено на підставі аналізу економічної сутності кожного показника та умов оптимального співвідношення числа показників для кожної з чотирьох складових ЗСП (табл. 2).

Досвід показує, що оптимальним є таке співвідношення числа показників для кожної з чотирьох складових [18]: фінанси – 4 або 5 показників (22 %), клієнти – 4 або 5 показників (22 %), внутрішні бізнес-процеси – від 8 до 10 показників (34 %), навчання і розвиток – 4 або 5 показників (22 %). Близько 80 % всіх показників збалансованої системи мають бути нефінансовими. Дані табл. 3 свідчать, що одержана ЗСП підприємства в цілому відповідає наведеним умовам, тому може бути використана для формування системи підконтрольних показників.

Таблиця 3

Відповідність ЗСП умові оптимальності

Назва складової ЗСП	Питома вага показників для характеристики результативності стратегії			
	«Максі-Максі»	«Максі-Міні»	«Міні-Максі»	«Міні-Міні»
Фінанси	21,74	21,05	21,74	22,22
Замовники	21,74	21,05	21,74	22,22
Внутрішні бізнес-процеси	34,78	36,84	34,78	33,33
Навчання та розвиток	21,74	21,05	21,74	22,22
Всього	100	100	100	100
в т.ч. нефінансові показники	78,26	78,95	78,26	77,78

Основними рівнями формування переліку підконтрольних показників мають бути структурні підрозділи підприємства, менеджери яких здатні впливати на них, тому такий перелік повинен визначатися на підприємстві виходячи із запропонованої системи ЗСП і на підставі особливостей організаційної структури підприємства. Так, наприклад, на підставі SWOT-аналізу, проведеного у філії «Харківський РАД» ДП «Харківський обласдор», було визначено доцільність застосування стратегії «Міні-Максі». Систему підконтрольних показників для цієї організації подано в табл. 4.

Таблиця 4

Система підконтрольних показників філії «Харківський РАД»

Назва складової ЗСП	Назва показника	Відповідальний за виконання
1	2	3
Фінанси	рентабельність виконаних робіт	директор
	коефіцієнт абсолютної ліквідності	бухгалтерія
	операційний важіль	директор
	коефіцієнт оборотності	економіст
	фактор операційного важелю	економіст
Замовники	кількість замовників	директор
	прибутковість замовника	економіст
	запас фінансової міцності за замовником	директор
	рівень задоволеності замовників	головний інженер
	частка ринку	директор

Закінчення табл. 4

1	2	3
Внутрішні бізнес- процеси	коефіцієнт зносу техніки та обладнання	головний механік
	коефіцієнт оновлення основних фондів	головний механік
	питома вага адміністративних витрат	економіст
	фондовіддача	директор
	питома вага витрат на матеріали в собівартості БМР	економіст
	питома вага витрат на усунення браку	головний інженер
	рівень використання новітніх технологій	головний інженер
	рівень спеціалізації	головний інженер
Навчання і розвиток	продуктивність праці	економіст
	коефіцієнт плинності	відділ кадрів
	рівень задоволеності працівників	головний інженер
	середній рівень заробітної плати працівника	бухгалтерія
	витрати на підвищення кваліфікації робочих та інженерно-технічних працівників	відділ кадрів

Висновки. Таким чином, розроблено систему підконтрольних показників підприємств дорожнього господарства, яка базується на використанні збалансованої системи показників відповідно до існуючої стратегії підприємства. Вибір стратегії підприємства запропоновано здійснювати за допомогою SWOT-аналізу, який передбачає вибір однієї з чотирьох стратегій: «Максі-Максі», «Максі-Міні», «Міні-Максі» та «Міні-Міні». Розроблена ЗСП відповідає вимогам оптимальності співвідношення показників кожної її складової, побудови системи підконтрольних показників та специфіці діяльності підприємств дорожнього господарства. Система підконтрольних показників має бути застосована як основа для складання форматів бюджетів підприємств дорожнього господарства, оскільки це дозволить не тільки ув'язати бюджетування зі стратегічними цілями підприємства, але і забезпечить виконання бюджетуванням всіх функцій управління та специфічної «коментуючої» функції контролінгу.

Література

1. Аньшин В.М. Бюджетирование в компании : Современные технологии постановки и развития : учеб. пособ. / В.М. Аньшин, И.Н. Царьков, А.Ю. Яковлева– М. : Дело, 2005. – 240 с.

2. Бюджетирование: шаг за шагом / Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков и др. – С.Пб. : Питер, 2007. – 448 с.
3. Гибкое развитие предприятия: Эффективность и бюджетирование / В.Н. Самочкин, Ю.Б. Пронин, Е.Н. Логачева и др.; под ред. В.Н. Самочкина. – М.: Дело, 2002. – 376 с.
4. Кузьмін О.Є. Бюджетування на підприємстві : навч. посіб. / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник. – К. : Кондор, 2008. – 312 с.
5. Немировский И.Б. От стратегии до бюджета – пошаговое руководство / И.Б. Немировский, И.А. Старожукова. – М. : И.Д. «Вильямс», 2006. – 512 с.
6. Савчук В.П. Управление прибылью и бюджетирование / В.П. Савчук. – М. : БИНОМ. Лаборатория знаний, 2005. – 432 с.
7. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование : Настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий, В.В. Гамаюнов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 464 с.
8. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К.В. Щиборщ. – М. : Дело и Сервис, 2004. – 592 с.
9. Догадайло Я. В. Удосконалення бюджетування як управлінської технології / Я.В. Догадайло // Економіка транспортного комплексу: зб. наук. пр. – 2010. – № 17. – С. 18–25.
10. HBR's 10 Must-Reads on Strategy. – Boston : HBR, 2011. – 143 p.
11. Kaplan R.S. The Strategy – Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment / R.S. Kaplan, D.P. Norton. – Boston : Harvard Business School Press, 2001. – 352 p.
12. Измерение результативности компании / Друкер Питер Ф; пер. с англ. – 2-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 220 с. (Серия «Классика Harvard Business Review»).
13. Каплан Р.С. Организация, ориентованная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон ; пер. с англ. Ю.К. Потовой. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. – 416 с.
14. Кизим М.О. Збалансована система показників : монографія / М.О. Кизим, А.А. Пилипенко, В.А. Зінченко. – Х. : ІНЖЕК, 2007. – 192 с.
15. Нивен П.Р. Сбалансированная система показателей – шаг за шагом: максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов / П.Р. Нивен; пер. с англ. В.Н. Макаровой. – Днепропетровск : Баланс-Клуб, 2003. – 328 с.
16. Нивен П.Р. Сбалансированная система показателей для государственных и неприбыльных организаций / П.Р. Нивен; пер. с англ. О.Б. Максимовой. – Днепропетровск : Баланс Бизнес Букс, 2005. – 336 с.
17. Гершун А. Технологии сбалансированного управления / А. Гершун, М. Горский. – М. : Олимп-Бизнес, 2005. – 416 с.

18. Разработка сбалансированной системы показателей. Практическое руководство с примерами / под ред. А.М. Гершуна, Ю.С. Нефедьевой. – М. : Олимп, 2005. – 128 с.

19. Редченко К.І. Стратегічний аналіз у бізнесі : навч. посіб. / К.І. Редченко. – Львів : Новий світ-2000, 2003. – 272 с.

20. Петренко С.Н. Контроллинг : учеб. пособ. / С.Н. Петренко. – К. : Ника-центр, 2004. – 328 с.

22. Мишин В.М. Управление качеством : учеб. для студ. вузов / В.М. Мишин. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 464 с.

Рецензент: В. Г. Шинкаренко, докт. екон. наук, проф., ХНАДУ.

Стаття надійшла до редакції 19.02.2015 р.