

СТЕЙКХОЛДЕРСКИЙ ПОДХОД К ФОРМИРОВАНИЮ И ИСПОЛЬЗОВАНИЮ КЛЮЧЕВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ В МЕНЕДЖМЕНТЕ ОРГАНИЗАЦИЙ И ПРИ ОЦЕНКЕ ФИНАНСОВЫХ ВЫГОД ОТ ИХ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Н. В. Брюханова

Российский государственный гуманитарный университет (РГГУ),
Москва, Россия

В. И. Маколов

Российский государственный гуманитарный университет (РГГУ),
Москва, Россия

Авторами представлен методический подход к формированию и использованию коммерческими организациями системы ключевых показателей, основанный на стандартах менеджмента (ISO 9000 и ISO 9001, ISO 9004 и их российских версиях), стандартах в области подотчетности и взаимодействия с заинтересованными сторонами серии AA 1000, требованиях к раскрытию информации в интегрированной отчетности. Рассмотрено влияние интегрированного мышления на трансформацию целевых ориентиров управления и проектирование системы показателей для мониторинга, анализа и оценки деятельности организации с учетом финансовых выгод, потребностей и ожиданий ключевых стейкхолдеров.

Ключевые слова: заинтересованные стороны (стейкхолдеры), ключевые показатели результативности, ключевые показатели эффективности, интегрированная отчетность, интегрированное мышление, оценка финансовых выгод.

Оценка результативности, эффективности и финансовых выгод в корпоративном менеджменте, относящаяся к его инструментальному обеспечению, до настоящего времени является актуальной задачей, методология решения которой до конца не определена. И это объясняется не только тем, что методология и инструментарий менеджмента постоянно совершенствуются и трансформируются, но и тем, что пока еще не существует какого-либо универсального подхода или подходов, которые бы однозначно устраивали всех участников процесса и позволяли получать необходимую информацию для принятия решений. В связи с этим нередко возникает вопрос о целесообразности внедрения/изменения тех или иных подходов и стандартов менеджмента в организации и оценке финансовых последствий и результатов этого решения, так как это требует достаточно больших временных и трудовых, а, в конечном счете, и финансовых ресурсов при весьма неочевидной выгоде.

Отправной точкой в формировании системы менеджмента, выборе инструментов управления и ее всесторонней оценке является идеология и представление ключевых собственников и топ-менеджмента о целях и миссии организации. В данной статье будут рассмотрены только коммерческие организации, во

главу угла в которых традиционно ставились интересы собственников, а в представлениях о цели деятельности главенствующую роль занимало получение прибыли и увеличение стоимости бизнеса. Однако сложность современного мира и экосреды бизнеса, процессы глобализации и международной кооперации, усиливающие тенденции на защиту национальных экономических интересов, социальной ответственности и экологии существенно повлияли на сегодняшние представления о целях деятельности коммерческих организаций. Десять принципов Глобального договора ООН в области прав человека, трудовых отношений, охраны окружающей среды и борьбы с коррупцией, основанные на Всеобщей декларации прав человека (1948), Декларации Международной организации труда об основополагающих принципах и правах в сфере труда (1998), Рио-де-Жанейрской декларации по окружающей среде и развитию (1992) и Конвенции ООН против коррупции (2003), изменили представление о роли и ценностях, которыми должны руководствоваться коммерческие организации, ориентированные на устойчивое развитие и достижение устойчивого успеха¹. Конечно, никто не пытался исключить экономические интересы собственников, как основную и приоритетную цель существования коммерческой организации, но при

¹ Десять принципов Глобального договора в области прав человека, трудовых отношений, охраны окружающей среды и борьбы с коррупцией. URL: <https://globalcompact.by/10-principles> (дата обращения: 20.07.2023).

этом в числе других ключевых целей были обозначены интересы и иных заинтересованных сторон (стейкхолдеров), без которых устойчивый успех организации (компании) невозможен. Стратегические ориентиры управления были существенно расширены и переориентированы на интересы большого количества стейкхолдеров, в том числе и будущих поколений.

Понимание того, как нужно действовать в рамках новой парадигмы менеджмента заложили ряд международных стандартов, признанных и адаптированных в экономически развитых странах, в том числе и в России. Основные подходы, методы, инструментарий и понятийный аппарат содержатся в серии стандартов ISO 9000 и ISO 9001, ISO 9004 и их российских версиях, стандартах в области подотчетности и взаимодействия с заинтересованными сторонами серии AA 1000³, стандартах в области отчетности по устойчивому развитию GRI⁴.

Внедрение систем менеджмента по разным аспектам деятельности является важным направлением стратегического развития организации и повышения ее конкурентоспособности на современном рынке, который характеризуется трансформацией и переходом к индустрии 4.0 [1].

В последние годы наблюдается неуклонный рост числа организаций (компаний) по всему миру, разрабатывающих и внедряющих системы менеджмента в соответствии с требованиями и рекомендациями международных стандартов ИСО применительно к различным аспектам своей деятельности.

Ключевыми преимуществами эффективной системы менеджмента организации, функционирующей «на основе международных стандартов ИСО, являются:

- повышение качества управления, следствием чего является улучшение качества продукции, услуг и рост уровня конкурентоспособности организации в целом;
- эффективное использование всех видов ресурсов и улучшение финансовых показателей;
- совершенствование управления рисками, включая риски в области охраны здоровья и обеспечения безопасности труда;
- реализация на практике подхода для защиты окружающей среды и реагирования на изменяющиеся экологические условия в балансе с социально-экономическими потребностями;
- постоянное улучшение энергетической результативности, включая энергетическую эффективность, использование и потребление всех видов энергии;
- управление безопасностью, предназначенное для защиты информационных активов и гарантирующее доверие заинтересованных сторон (стейкхолдеров);
- повышение удовлетворенности различных категорий сторон, заинтересованных в деятельности и успехе организации;
- обеспечение устойчивого развития организации, в том числе построение системы управления непрерывностью бизнеса» [2].

Таблица 1

Десять принципов Глобального договора ООН²

Область применения принципов	Содержание принципов
Права человека	Принцип 1. Коммерческие компании должны обеспечивать и уважать защиту прав человека, провозглашенных на международном уровне. Принцип 2. Коммерческие компании должны обеспечивать, чтобы их собственная деятельность не способствовала нарушению прав человека
Трудовые отношения	Принцип 3. Коммерческие компании должны поддерживать свободу собраний и реальное признание права на заключение коллективных договоров. Принцип 4. Коммерческие компании должны способствовать искоренению обязательного или принудительного труда. Принцип 5. Коммерческие компании должны способствовать искоренению детского труда. Принцип 6. Коммерческие компании должны способствовать искоренению дискриминации в сфере труда и занятости
Окружающая среда	Принцип 7. Коммерческие компании должны придерживаться осторожных подходов к экологическим проблемам. Принцип 8. Коммерческие компании должны инициировать распространение экологической ответственности. Принцип 9. Коммерческие компании должны стимулировать развитие и распространение экологически безопасных технологий
Борьба с коррупцией	Принцип 10. Коммерческие компании должны противодействовать любым формам коррупции, включая вымогательство и взяточничество

² Там же.

³ URL: <https://www.accountability.org/standards> (дата обращения: 20.07.2023).

⁴ URL: <https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/universal-standards> (дата обращения: 21.07.2023).

Появление стандартов менеджмента, сопряженных с произошедшей трансформацией идеологии и ценностей коммерческих организаций, обусловили необходимость изменения методологии менеджмента, применения новых подходов, процедур и инструментария. Особую актуальность приобретает модернизация измерительного и учетно-аналитического инструментария, так как существующий и широко применяемый многими коммерческими организациями инструментарий не способен удовлетворить информационные потребности различных групп стейкхолдеров и не дает представления об ориентации организации на выполнение их ожиданий.

Основные типы стейкхолдеров коммерческих организаций представлены на рисунке 1. Типы стейкхолдеров условно можно разделить на две большие группы: не участвующие в основной финансово-хозяйственной деятельности организации и, как правило, не связанные с ней контрактными обязательствами (государство и общество; общественные организации и иные некоммерческие структуры; будущие поколения); участвующие в финансово-хозяйственной деятельности организации и имеющие контрактные обязательства (собственники и инвесторы; коммерческие партнеры всех типов; менеджеры и работники организации).

Разделение стейкхолдеров на эти группы важно с точки зрения понимания их потребностей и ожиданий в отношении коммерческой организации, а также способов измерения результативности и эффективности удовлетворения этих потребностей и ожиданий, а также оценке потенциальных финансовых выгод для самой организации. Это также важно для определения источников информации, так как внутри организации весь учетно-аналитический процесс ориентирован на вторую группу стейкхолдеров.

Необходимо отметить, что типы стейкхолдеров должны быть детализированы и индивидуализированы для каждой организации. При этом важно пони-

мать и выделять те заинтересованные стороны, которые могут оказывать существенное воздействие на деятельность и перспективы развития организации. Это не означает, что организация игнорирует интересы остальных стейкхолдеров. Такой подход рационален с позиции соблюдения принципа экономичности управления, а также определение критериев существенности и ранжирование стейкхолдеров по этим критериям важно с позиции эффективного распределения ресурсов и правильного целеполагания. В данном случае также действует принцип Парето, когда примерно 20 % стейкхолдеров имеют 80 % влияния на деятельность организации (цифры условны и зависят от вида деятельности и типа организации).

На наш взгляд, использование единых критериев существенности для каждого типа стейкхолдеров будет не совсем правильным. Например, использование экономических показателей в качестве основных критериев может привести к тому, что стейкхолдеры, относящиеся к группе не участвующих в основной финансово-хозяйственной деятельности, могут оказаться за пределами критериев существенности для коммерческой организации. При этом ориентация организации на устойчивый успех и интегрированное мышление, о котором будет рассказано в статье дальше, предполагает учет потребностей и ожиданий всех основных типов стейкхолдеров. Авторы считают, что для этого необходимо на основе понимания потребностей и ожиданий заинтересованных сторон сформировать критерии существенности для каждого типа стейкхолдеров, позволяющие выделить внутри каждого типа тех, кто играет ключевую роль в деятельности организации и способствует достижению устойчивого успеха.

В научно-практических публикациях предлагаются различные варианты анализа потребностей и ожиданий, а также оценки влияния стейкхолдеров на организацию. Авторами предлагается (как один из вариантов) использовать матрицу оценки влияния заинтересованных сторон (табл. 2).

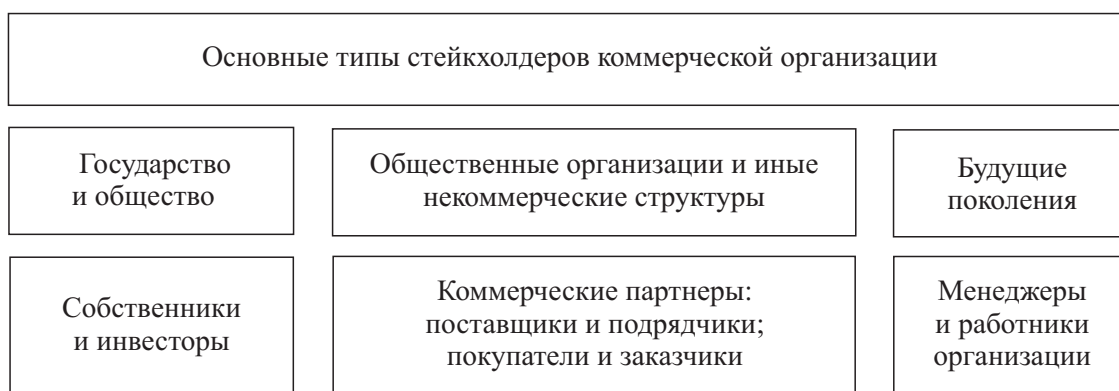


Рис. 1. Основные типы стейкхолдеров коммерческой организации

Таблица 2

Матрица оценки влияния заинтересованных сторон*

Потребности и ожидания	Риски и последствия	Критерии существенности	Оценка уровня влияния заинтересованных сторон (ЗС) – от 1 до 5**			
			ЗС 1	ЗС 2	ЗС 3	ЗС n
Описываются потребности и ожидания для данного типа стейкхолдеров	Приводятся возможные ключевые риски и последствия (в т.ч. финансовые), несоответствия потребностям и ожиданиям заинтересованных сторон	Определяются и описываются исходя из потребностей и ожиданий заинтересованных сторон с учетом возможных рисков и последствий				

Примечания:

* Разрабатывается отдельно для каждого типа стейкхолдеров.

** Шкала оценки определяется каждой организацией самостоятельно и применяется для оценки каждого стейкхолдера по каждому из приведенных критериев.

Выявленные на основе матрицы оценки влияния заинтересованных сторон потребности и ожидания, риски и последствия, критерии существенности и ключевые стейкхолдеры будут в дальнейшем являться основой для разработки системы показателей и раскрытия информации в отчетности организации.

Широко практикуемые в настоящее время в менеджменте подходы предполагают внедрение оценочно-аналитических процедур и раскрытия информации на основе совокупности ключевых показателей, позволяющих в той или иной степени учесть уровень удовлетворения потребностей и ожидания основных типов заинтересованных сторон организации. Необходимость ориентации на заинтересованные стороны при формировании системы ключевых показателей прямо определена в национальном стандарте ГОСТ Р ИСО 9004 – 2019 «Менеджмент качества. Качество организации. Руководство по достижению устойчивого успеха». Способность организации к достижению устойчивого успеха определяется ее соответствием потребностям и ожиданиям заинтересованных сторон и согласуется с принципами менеджмента качества, содержащимися в ИСО 9000 – 2015⁵.

При этом важным становится сам подход и принципы формирования этих ключевых показателей. На наш взгляд, наиболее важными принципами являются системность, комплексность, адекватность, существенность, релевантность и верифицируемость. Только совокупность этих принципов способна обеспечить разработку такой системы ключевых показателей, которая способна дать всестороннюю и правильную оценку степени соответствия коммерческой организации потребностям и ожиданиям ее стейкхолдеров и возможных финансовых выгод и рисков.

Под ключевым показателем предлагаем понимать финансовый или нефинансовый показатель, сформированный на основе имеющейся у организации информации, и позволяющий охарактеризовать какое-либо

явление, процесс и/или деятельность. Соблюдение вышеуказанных принципов при разработке и внедрении в практику менеджмента системы ключевых показателей позволит избежать как избыточности, так и дефицита информации, а также обеспечить баланс интересов всех типов стейкхолдеров в ее получении.

Раскроем более подробно взгляд авторов на сущность предлагаемых принципов для формирования ключевых показателей.

Принцип системности требует при формировании показателей обеспечить оценку деятельности организации как открытой социально-экономической системы, взаимодействующей с другими социально-экономическими системами и имеющей как внутрисистемные, так и внешние по отношению к системе устойчивые связи. Реализация данного принципа позволит при разработке ключевых показателей учесть влияние различных элементов на состояние организации как системы.

Принцип комплексности предполагает разработку такой системы ключевых показателей, которые отразят все основные аспекты ее деятельности во взаимосвязи и взаимозависимости.

Принцип адекватности, на наш взгляд, позволяет учесть соответствие разрабатываемых ключевых показателей той ситуации и тем возможностям и ожиданиям, которые существуют.

Принцип существенности позволяет избежать ненужной детализации и избыточности при формировании системы ключевых показателей, включив в нее только те, которые будут характеризовать только важные аспекты ее деятельности в соответствии с установленными критериями существенности.

Принцип релевантности является одним из самых важных, позволяя сформировать такую систему ключевых показателей, которая будет соответствовать информационным запросам стейкхолдеров.

Реализация **принципа верифицируемости** при разработке системы ключевых показателей ориенти-

⁵ ГОСТ Р ИСО 9000-2015. Национальный стандарт Российской Федерации. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь (утв. Приказом Росстандарта от 28.09.2015 г. № 1390-ст). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_337000/ (дата обращения: 21.07.2023).

рует на использование только той информации, которая существует в учетных системах организации, задокументирована в какой-либо форме и может быть проверена надлежащим образом.

На сегодняшний день существует большое количество различных финансовых и нефинансовых показателей, которые используются в практике менеджмента и отчетности коммерческих организаций. В части финансовых показателей во многих случаях требования к ним определены на уровне нормативно-правовой базы, внутренних стандартов и регламентов. В части нефинансовых показателей используются подходы и рекомендации по ESG-отчетности организаций.

Необходимо отметить, что идет трансформация подходов как к формированию корпоративной отчетности, так и к раскрытию информации для заинтересованных сторон, с ориентацией на интегрированную отчетность (далее – ИО), включающую в себя как финансовые, так и нефинансовые показатели, позволяющие отразить результаты деятельности с учетом потребностей и ожиданий основных типов стейкхолдеров, и способствующие более адекватной оценке финансовых выгод организации (компании).

В основе подготовки интегрированной отчетности лежат семь основополагающих принципов, которые определяют ее содержание (табл. 3).

Таблица 3

Основополагающие принципы подготовки интегрированных отчетов [3]

Принцип	Содержание	Стратегия и распределение
Стратегическая направленность и ориентация на будущее	Отображение и поддержание приоритетов компании, помощь в достижении целей и формулировке новых целей для обеспечения выживания компании в будущем	ИО должна отвечать на следующий вопрос: «Какие сложности и неопределенности могут возникнуть у компании при реализации ее стратегии, и каковы потенциальные последствия для ее бизнес-модели и будущей деятельности» (по п. 4.34 Международного стандарта интегрированной отчетности (МСИО) ⁶)
Связность информации	Все аспекты деятельности компании связаны между собой, и информация о них должна давать потребителям полную характеристику для принятия обоснованных решений и составления планов	ИО должна содержать ключевые показатели эффективности (КПЭ), в которых сочетаются финансовые показатели и другие компоненты, чтобы продемонстрировать связность информации (по п. 4.32 МСИО)
Взаимодействие с заинтересованными сторонами	Расположение к себе пользователей и изменение концепции ведения деятельности компании в зависимости от мнения заинтересованных сторон	В ИО можно описать основные характеристики и результаты взаимодействия с заинтересованными сторонами, использованные при формулировании стратегии компании и ее планов по распределению ресурсов (по п. 4.29 МСИО)
Существенность	Информация о деятельности компании должна быть максимально раскрыта в емкой форме	В ИО необходимо включать краткое описание процесса определения существенности компании (в т.ч. описание структур и методов, используемых для количественной и качественной оценки существенных факторов (по п. 4.41 МСИО)
Краткость	Компания стремится к балансу между краткостью и другими ведущими принципами, особенно полнотой и сопоставимостью	ИО включает краткую информацию о процессе определения существенности и ключевых суждениях (по п. 4.42 МСИО)
Достоверность и полнота	Информация должна включать все существенные факты (как положительные, так и отрицательные) в полном объеме и без существенных ошибок	На достоверность информации ИО влияет ее сбалансированность и отсутствие ошибок, что подтверждается системами внутреннего контроля, внутреннего аудита и общественного заверения, а также в ходе взаимодействия с заинтересованными сторонами (по п. 3.40 МСИО). Определение полноты включает рассмотрение объема раскрываемой информации, а также уровень ее специфичности и точности (по п. 3.48 МСИО)
Постоянство и сопоставимость	Информация должна представляться на постоянной основе и таким образом, чтобы в случае необходимости можно было провести сравнение с другими компаниями	Политика представления ИО должна применяться от одного отчетного периода к следующему отчетному периоду (по п. 3.55 МСИО). Элементы содержания ИО различных компаний должны обеспечить приемлемый уровень сопоставимости между ними (по п. 3.56 МСИО). В ИО следует включать только те количественные показатели, которые являются важными в конкретных обстоятельствах компании (по п. 3.57 МСИО)

⁶ См. Международный стандарт интегрированной отчетности. URL: <http://inveb-docs.ru/attachments/article/sd-library/08-2020-5/Mezhdunarodniy-standart-io.pdf> (дата обращения: 21.07.2023).

Принципы подготовки интегрированной отчетности в полной мере соответствуют принципам формирования системы ключевых показателей для оценки деятельности организации (компании). На наш взгляд, было бы целесообразным разработать общий подход, правила и содержание (структуру) учетно-аналитического обеспечения для ключевых показателей и интегрированной отчетности организации. По своей сути, ключевые показатели отражают результативность и/или эффективность деятельности организации в том или ином направлении. При этом система ключевых показателей не должна ограничиваться только параметрами интегрированной отчетности. В зависимости от потребностей внешних и внутренних пользователей такой информации, она может быть не только значительно расширена, но и формироваться как многоуровневая с декомпозицией от верхнего уровня на нижние.

Как отмечалось выше, коммерческая организация, ориентирующаяся на устойчивый успех, должна понимать потребности и ожидания всех своих основных типов стейкхолдеров и определять свои цели и задачи исходя из этих потребностей и ожиданий. Степень достижения этих целей (результата) и выгоды/потери от деятельности или мероприятий в данном направлении (эффект) должны выражаться через систему ключевых показателей, разработанных организацией с учетом существующих правил/стандартов и обозначенных выше принципов. Такой подход не только позволит осуществлять постоянный мониторинг, проводить анализ и оценку соответствия организации потребностям и ожиданиям стейкхолдеров, но и улучшит качество раскрытия информации в интегрированной отчетности, а также позволит объективно оценивать вероятность финансовых выгод и потенциальных рисков для самой организации при игнорировании потребностей и ожиданий ее стейкхолдеров.

Особо стоит подчеркнуть взаимосвязь и взаимообусловленность интегрированной отчетности и *интегрированного мышления, определяющего в современном мире долгосрочный успех и непрерывность деятельности организации*. Как отмечается в опубликованном в 2022 году Фондом стоимостной отчетности (Value Reporting Foundation – VRF) документе, который назывался «Переход к интегрированному мышлению: руководство по началу работы»: «Интегрированное мышление ведет к комплексному принятию решений и действий, которые учитывают создание, сохранение или эрозию стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе. Оно учитывает взаимосвязь и взаимозависимости между рядом факторов, влияющих на способность организации создавать ценность с течением времени, в том числе:

- капиталы, которые организация использует или на которые она влияет, и критические взаимозависимости, включая компромиссы, между ними;
- способность организации реагировать на законные потребности и интересы ключевых заинтересованных сторон;
- как организация адаптирует свою бизнес-модель и стратегию к внешней среде, а также к рискам и возможностям, с которыми она сталкивается;
- целостная деятельность организации, показатели ее деятельности и результаты с точки зрения капиталов – прошлых, настоящих и будущих»⁷.

Как видно из приведенной цитаты, интегрированное мышление соединяет в единую систему экономический устойчивый успех организации, стратегическую направленность и риск-ориентированный подход, потребности и интересы стейкхолдеров организации, создавая сложную многофакторную модель целеполагания и требований к измерению ее результативности и эффективности.

Концептуальную основу формирования и использования системы ключевых показателей в менеджменте организаций составляют основные положения в области BSC (balanced scorecard – сбалансированной системы показателей), базовые положения по менеджменту качества и устойчивому успеху (ISO 9000 и ISO 9001, ISO 9004), а также стандарты серии AA 1000 SES⁸, стандарты в области отчетности по устойчивому развитию GRI, нормативно-правовые и отраслевые регламенты. В состав ключевых показателей в первоочередном и обязательном порядке должны включаться те, которые являются обязательными в силу законодательно установленных требований, рекомендаций российских и международных стандартов, отраслевых положений и регламентов.

Несмотря на многообразие подходов, обозначенных в этих документах, главной целью создания такой системы показателей должно стать повышение эффективности взаимодействия с заинтересованными сторонами. Как отмечается в вышеупомянутом стандарте AA 1000 SES, взаимодействие с заинтересованными сторонами всегда имело принципиально важное значение для деятельности любой организации. Традиционные формы взаимодействия (прием в члены трудового коллектива организации, выездные презентации и другие мероприятия для инвесторов, диалог и переговоры с персоналом и др.) давно институционализированы в обязательные процедуры, нормы и правила. Благодаря им организации стали подотчетны всем сторонам, заинтересованным в их деятельности, а сами эти стороны превратились в участников уставной (и, желательно, успешной) деятельности организаций [4].

Методологический подход к формированию и использованию ключевых показателей в менеджменте организаций проиллюстрирован на рис. 2.

⁷ Официальный сайт International Integrated Reporting Council (Международный совет по интегрированной отчетности, МСМО). URL: <https://www.integratedreporting.org> (дата обращения: 15.07.2023).

⁸ URL: <https://www.accountability.org/standards> (дата обращения: 20.07.2023).



Рис. 2. Иллюстрация методологического подхода к формированию и использованию ключевых показателей в менеджменте организаций [5]

На наш взгляд, представляется важным и целесообразным объединить на основе единой методологической концепции и учетно-аналитического обеспечения процессы разработки и внедрения системы ключевых показателей, процесс мониторинга и оценки соответствия организации потребностям и ожиданиям стейкхолдеров, процесс раскрытия информации и формирования интегрированной отчетности. Сквозное использование ключевых показателей позволит, во-первых, систематизировать прогнозные данные и фактическую информацию, ориентируясь как на управленческие потребности, так и требования заинтересованных сторон; во-вторых, качественно и количественно оценить потребности и ожидания всех групп стейкхолдеров и сопоставить их со стратегическими и практическими приоритетами организации, что в совокупности повысит качество менеджмента и будет способствовать достижению устойчивого успеха.

Система ключевых показателей для решения этих задач может быть вариативной. Возможен подход, когда группы показателей могут быть сформированы по макро-, мезо и микроуровням. Например, ключевые национальные показатели, сформированные для

оценки результативности и эффективности в соответствии с установленными национальными приоритетами и параметрами странового развития; ключевые отраслевые/региональные показатели, основанные на отраслевых и региональных приоритетах и целевых параметрах; ключевые показатели микроуровня, которые определяются на уровне собственников и корпоративного менеджмента, а также иных заинтересованных сторон (поставщики и подрядчики, потребители и заказчики, работники организации). Такой подход интересен для коммерческих организаций, чья деятельность направлена, в первую очередь, на обеспечение национальных, региональных и отраслевых интересов.

Рассмотрим другой подход к формированию системы ключевых показателей, ориентированный на определенные типы стейкхолдеров, чьи потребности и ожидания в отношении организации схожи или идентичны. Возвращаясь к рисунку 1, еще раз подчеркнем, что ключевые показатели могут быть сформированы как минимум в шесть групп (с ориентацией на обозначенные на рисунке типы стейкхолдеров), показатели каждой из которых, в контексте тематики данной статьи, должны быть разделены на две

подгруппы: показатели результативности и показатели эффективности. Такой подход позволит не только детально исследовать и оценить уровень соответствия требованиям и ожиданиям по каждому типу стейкхолдеров, но также определить степень достижения поставленных целей и соотношение эффект/затраты. И если степень зрелости организации достаточно высока, то в систему ключевых показателей может быть добавлена идентификация требований/стандартов и принципов, на выполнение которых ориентирован показатель. Например, показатель «Отсутствие фактов коррупции» не только соответствует потребностям и ожиданиям типа стейкхолдеров «Государство и общество», но и отвечает десятому принципу Глобального договора ООН (см. табл. 1).

В качестве инструмента менеджмента, основанного на системе ключевых показателей и ориентированного на потребности и ожидания стейкхолдеров, может быть использована Карта ключевых показателей (далее – Карта КП), пример которой будет представлен ниже.

Рассматривая возможность использования Карты КП для оценки эффективности применения стандартов менеджмента в управленческой практике и анализе влияния на показатели интегрированной отчетности возьмем для примера широко распространенный стандарт ИСО 9001-2015⁹ (далее – Стандарт), в котором подробно описана технология применения Цикла Деминга (Цикла PDCA) «Планируй–Делай–Проверяй–Действуй»¹⁰, представляющего собой ряд управленческих действий, совершаемых в четыре этапа и направленных на обеспечение менеджмента качества.

Понимая, что система менеджмента качества (далее – СМК) хотя и ориентирована на широкий круг стейкхолдеров, но все же имеет в качестве главного целевого ориентира потребителей, возьмем ее для примера интеграции с системой оценки, анализа и отчетности, как наиболее понятной и распространенной в общемировой практике.

Стандартизация и регламентация процессов в цикле PDCA должна каким-либо образом быть оценена с позиции результативности и эффективности, что и предписывает раздел 4.4.1. Стандарта. Применяемые показатели в Карте КП будут разделены на две группы: ключевые показатели результативности, оцениваемые с точки зрения достижения результата, и показатели эффективности, анализируемые с позиций отношения эффекта и затрат. Обозначим допущения, что для каждого процесса могут определены результаты, при этом измеримые затраты и эффекты не всегда возможно однозначно идентифицировать по процессам цикла, поэтому показатели эффективности могут относиться ко всем процессам.

Рассмотрим более подробно выбор ключевых показателей для оценки для каждого процесса цикла PDCA и системы в целом. Для этого используем информационные данные и измерители для входа и выхода процесса в соответствии со стандартом ИСО 9001-2015. В разделе 0.3.2. Стандарта даны ориентиры по процессам цикла PDCA:

- Plan: установить цели системы и составляющих ее процессов, определить ресурсы, необходимые для производства результатов в соответствии с требованиями потребителей и политиками организации, а также для выявления и принятия решений по рискам и возможностям;

- Do: выполнить запланированное;

- Check: отслеживать и (там, где это возможно) измерять процессы, конечный продукт и услуги в сравнении с политиками, целями, требованиями и запланированными действиями, формировать отчеты о результатах;

- Act: предпринимать при необходимости действия по улучшению показателей выполнения процесса.

Общие требования к мониторингу, измерению, анализу и оценке функционированию и результативности СМК и отдельных процессов приведены в разделе 9 Стандарта и включают как непосредственно описание требований к процедуре оценки результатов деятельности, так и требования к организации внутреннего аудита и анализу менеджмента.

Непосредственно руководящие указания по достижению экономического эффекта от применения принципов менеджмента качества содержатся в стандарте ISO 10014:2021 «Системы менеджмента качества. Управление организацией для достижения качественных результатов. Руководство по реализации финансовых и экономических выгод». Согласно данному стандарту, «финансовые выгоды реализуются внутри организации за счет внедрения и использования экономически эффективных методов системы менеджмента, основанных на семи принципах управления качеством. Полученные организационные и финансовые улучшения выражаются в денежной форме. Экономические выгоды достигаются за счет:

- применения семи принципов управления качеством, которые устанавливают и позволяют установить связь между эффективным управлением и реализацией финансовых выгод, экономических выгод и организационных целей;

- использования структурированного цикла непрерывного совершенствования “Планируй–Делай–Проверяй–Действуй” (PDCA), который определяет планы действий на основе данных и информации, полученных в результате внедрения процессного подхода;

⁹ ГОСТ Р ИСО 9001-2015. Национальный стандарт Российской Федерации. Системы менеджмента качества. Требования (утв. приказом Росстандарта от 28.09.2015 г. № 1391-ст).

¹⁰ Последовательность этапов цикла Деминга такова: планирование (Plan или P), реализация плана или выполнение требований стандарта (Do или D), контроль (Check или C) и последующее воздействие на процесс (Action или A). Отсюда второе название цикла Деминга – цикл PDCA.

– внедрения принципов менеджмента качества в повседневную производственную практику посредством:

– эффективного управления ресурсами;
– внедрения и мониторинга процессов системы менеджмента для повышения общей результативности и результативности деятельности организации.

Финансовые, экономические и организационные выгоды, получаемые в результате применения этих принципов, включают (но не ограничиваются ими):

- увеличение чистых доходов;
- повышение эффективности исполнения бюджета;
- снижение затрат;
- снижение бизнес-рисков;
- улучшение денежного потока;
- повышение окупаемости инвестиций;
- увеличение нераспределенной прибыли;
- повышение конкурентоспособности (доли рынка);
- улучшение удержания и лояльности клиентов;
- оптимизированное использование имеющихся ресурсов;
- повышение вовлеченности сотрудников;
- совершенствование интеллектуального капитала;
- оптимизированные, эффективные и результативные процессы;
- повышение эффективности цепочки поставок;
- снижение непредсказуемых бизнес-результатов»¹¹.

Представленный перечень возможных выгод дает нам примерные ориентиры для формирования системы ключевых показателей для оценки результативности и эффективности внедрения СМК в контексте цикла PDCA. Для реализации финансовых и экономических выгод в ISO 10014:2021 предлагается применять двухэтапный структурированный подход, основанный на систематическом мониторинге, анализе и управлении ключевыми показателями бизнеса. Первый этап – определение высшим руководством областей улучшений на основе мониторинга и анализа ключевых показателей, а также необходимых действий по улучшению в разрезе бизнес-процессов для передачи владельцам процессов. Второй этап предполагает необходимые действия владельцев бизнес-процессов по разработке и реализации планов улучшений. Еще раз хотелось бы обратить внимание, что для определения областей улучшений, рисков и возможностей используется система ключевых показателей, разработанная на основе потребностей и ожиданий ключевых стейкхолдеров организации.

Двухэтапный подход предполагает непрерывность осуществления мониторинга и анализа ключевых показателей, определения областей улучшения,

планирования и реализации необходимых действий, дальнейший мониторинг и анализ ключевых показателей и т.д. Для реализации данного подхода, на наш взгляд, необходимо разработать и задокументировать систему ключевых показателей во взаимосвязи с потребностями и ожиданиями стейкхолдеров и процессами цикла PDCA. Для этих целей авторам и предлагается использовать Карту ключевых показателей. Примерный вариант Карты КП в разрезе процессов и показателей результативности и эффективности представлен в таблице 4.

В представленной на таблице Карте КП будет рассмотрен в качестве примера ограниченный перечень показателей. Система ключевых показателей должна быть разработана для каждой организации индивидуально в зависимости от типов и состава ключевых стейкхолдеров, их потребностей и ожиданий (см. Матрицу оценки влияния заинтересованных сторон), возможностей учетных систем и установленных правил и требований по раскрытию информации.

В таблице представлен лишь небольшой перечень возможных показателей, которые могут быть применены для оценки результативности и эффективности применения стандартов и инструментов менеджмента во взаимосвязи с потребностями и ожиданиями стейкхолдеров организации и финансовых выгод от использования стейкхолдерского подхода. Использование такой системы ключевых показателей не только позволяет оценить целесообразность применения тех или иных стандартов и инструментов менеджмента, но и обеспечить качество раскрытия информации и формирования интегрированной отчетности коммерческой организации, ориентированной на информационные потребности ключевых стейкхолдеров.

В идеале коммерческая организация, практикующая интегрированное мышление для достижения устойчивого успеха, должна раскрывать в отчетности существенную информацию для всех типов заинтересованных сторон, а для этого необходимо разработать Карту ключевых показателей с учетом всех базовых стандартов, которые используются в ее деятельности. Такой подход не только позволит достигнуть высокого уровня зрелости и прозрачности организации, но и обеспечит качественную подготовку интегрированной отчетности, включающей следующие восемь элементов:

- обзор организации и внешняя среда;
- управление;
- риски и возможности;
- стратегия и распределение ресурсов;
- результаты деятельности;
- перспективы на будущее;
- основные принципы презентации¹².

¹¹ International standard ISO 10014. Quality management systems – Managing an organization for quality results – Guidance for realizing financial and economic benefits – iTeh STANDARD PREVIEW (standards.iteh.ai) ISO 10014:2021. URL: <https://standards.iteh.ai/catalog/standards/sist/c8dc9524-fc94-44d9-bedeb51bf66567ec/iso-10014-2021>. URL: <https://cdn.standards.iteh.ai/samples/75233/21951c447bb2427e8886785cdf272e09/ISO-10014-2021.pdf> (дата обращения: 19.07.2023).

¹² Международный стандарт «Интегрированная отчетность», разработанный Международным советом по интегрированной отчетности. URL: https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата обращения: 19.07.2023).

Карта ключевых показателей (пример)

Тип КП *	№ п/п	Наименование показателя	Процесс цикла PDCA	Стейкхолдеры, на которых ориентирован показатель **	Методика определения ключевого показателя	Краткая характеристика показателя с учетом возможных финансовых выгод/последствий
КП Результативности	1.	Учет потребностей и ожиданий основных стейкхолдеров, %	Plan	Все ключевые стейкхолдеры	Количество целей установленных СМК организации, соответствующих потребностям и ожиданиям заинтересованных сторон по отношению к общему количеству потребностей и ожиданий ключевых стейкхолдеров в области качества, обозначенных в Матрице оценки влияния заинтересованных сторон	Данный показатель позволяет оценить, на сколько организация в своей деятельности ориентирована на потребности и ожидания ключевых стейкхолдеров в области качества и какие потенциальные финансовые выгоды может это принести
	2.	Отклонение фактических показателей от плановых за период, %	Do	Все ключевые стейкхолдеры	Отношение разницы между фактическим и плановым значением показателя по отношению к плановому значению	Данный показатель позволяет оценить степень достижения запланированных результатов, выраженных количественно, а также возможные финансовые последствия
	3.	Полнота раскрытия информации для заинтересованных сторон, %	Check	Все ключевые стейкхолдеры	Количество показателей, содержащихся в отчетности, по отношению к количеству показателей, необходимых для удовлетворения информационных потребностей ключевых стейкхолдеров	Данный показатель характеризует возможность получения и верификации информации, необходимой для удовлетворения информационных потребностей ключевых стейкхолдеров
	4.	Удельный вес улучшений, реализованных за период, по которым получен положительный результат, %	Act	Все ключевые стейкхолдеры	Количество улучшений, реализованных за период, по которым получен положительный результат по отношению к общему количеству запланированных улучшений	Данный показатель позволяет оценить готовность организации планировать и производить улучшения для повышения удовлетворенности заинтересованных сторон и использоваться для расчета объема финансовых выгод, которые она может получить от этих улучшений
КП Эффективности	5.	Эффективность внедрения системы контроля качества продукции, %	Все	Собственники и инвесторы; менеджеры и работники	Среднегодовое снижение расходов на выплату штрафов и компенсацию иных расходов по претензиям к качеству продукции по отношению к расходам на внедрение системы контроля качества продукции, выраженное в процентах	Данный показатель позволяет оценить эффективность расходов на реализацию мероприятий по внедрению системы контроля качества продукции, а также использоваться для расчета финансовых выгод от внедрения системы контроля качества
	6.	Рентабельность инвестиций в проекты по повышению качества продукции, %	Все	Собственники и инвесторы; менеджеры и работники	Среднегодовой прирост чистой прибыли, обусловленный внедрением проектов по повышению качества продукции, по отношению к инвестиционным вложениям в эти проекты	Данный показатель характеризует финансовую эффективность инвестиционных вложений в проекты по повышению качества продукции

* В качестве типа ключевого показателя указывается КП «результативности» или КП «эффективности».

** Указываются ключевые стейкхолдеры или группы/типы стейкхолдеров

Необходимо отметить, что система ключевых показателей, ориентированная на ключевых стейкхолдеров, будет представлять сложную структуру, включающую несколько подсистем, в том числе:

- подсистема показателей, требования к которой определяются регуляторными нормами;
- подсистема показателей, ориентированная на финансовую и нефинансовую отчетность;
- подсистема показателей, предназначенная для удовлетворения информационных потребностей внешних пользователей, носящая добровольный характер раскрытия и не включаемая в отчетность;
- подсистема показателей, предназначенная для внутренних пользователей для управленческих целей.

Это неисчерпывающий перечень подсистем, которые могут включаться в систему ключевых показателей. Как уже обозначалось выше, состав и количество показателей определяются многими параметрами деятельности организации: видами деятельности, регуляторными нормами, составом ключевых стейкхолдеров и их потребностями, формальными и неформальными правилами раскрытия информации, уровнем корпоративной культуры и зрелости организации и многим другим. Несмотря на индивидуализацию подходов к проектированию системы ключевых показателей, принципы остаются общими. И эти принципы определены требованиями стандартов в области менеджмента и отчетности.

Такое пристальное внимание уделяется раскрытию информации в интегрированной отчетности неслучайно. Информационная открытость коммерческих организаций не только снижает риски для инвесторов и контрагентов организации, но и во многом определяет качество функционирования всей экономической системы. Так, по мнению Ю. М. Ясинского и А. О. Тихонова, реализация сигнального механизма через раскрытие нефинансовой информации вызвана потребностью формирования информационно состоятельного рынка, в рамках которого недобросовестные участники испытывают трудности в извлечении ренты из информационной асимметрии, а добросовестные заинтересованы посылать достоверные сигналы [6]. По мнению Т. П. Сацук [7], появление идеи интегрированной отчетности – это ответ бизнеса и общественности на непрогнозируемые, скрытые факторы и события, которые приводят к глобальным финансовым, политическим, социальным и экологическим кризисам и катастрофам.

На наш взгляд, вопрос состоит не только в информационной открытости и предоставлении интегрированной отчетности для удовлетворения спроса на информацию со стороны имеющих и потенциальных стейкхолдеров организации, но и в качестве

информации и ее адекватности существующим запросам. Для этого и нужна система ключевых показателей, основанная на анализе потребностей и ожиданий стейкхолдеров с одной стороны, стандартах, нормах и регламентах, с другой стороны. Такая система показателей позволяет соединить в единое целое и обеспечить баланс интересов большинства стейкхолдеров, и раскрыть информацию с соблюдением всех принципов построения интегрированной отчетности. В Международном стандарте интегрированной отчетности рассматривается, к примеру, рекомендация «Количественные показатели, такие как КПЭ, могут помочь в повышении сопоставимости и особенно полезны для выражения и представления данных относительно целевых показателей» [8]. От избыточного или недостаточного объема отчетности страдают, прежде всего, ее предметность и прозрачность. Пользователь отчетности с трудом может сфокусироваться на том, что действительно важно для принятия тех или иных решений. Он не может составить ясной картины о деятельности компании, ее реальном финансовом состоянии, стратегиях и перспективах деятельности [7].

По мнению О. В. Ефимовой, одним из возможных решений проблемы выбора формы информационного взаимодействия является разработка интегрированной отчетности, позволяющей учитывать информационные потребности наиболее значимых пользователей [9; 10]. А система ключевых показателей, по мнению авторов настоящей статьи, будет являться тем инструментом коммуникаций между коммерческими организациями и ключевыми стейкхолдерами, который позволит ответить на наиболее значимые вопросы и дать оптимальную по объему и качеству информацию для принятия решений.

Литература

1. *Маколов В. И.* Проблемы систем менеджмента качества российских организаций в современных условиях // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2015. Т. 11, № 26 (311). С. 16–25.
2. *Маколов В. И.* Современные тенденции развития систем менеджмента организаций / В сборнике: Экономика и управление в XXI веке: новые вызовы и возможности // Материалы II Всероссийской научно-практической конференции (Саранск, 10–11 июня 2021 г.). Редколлегия: С.М. Вдовин (председатель) [и др.]. – Саранск: Индивидуальный предприниматель Афанасьев Вячеслав Сергеевич, 2021. С. 22–28.
3. *Фадейкина Н. В., Брюханова Н. В., Сапрыкина О. А., Воронина Н. И.* Развитие концепции интегрированной отчетности в Российской Федерации: теория, практика, опыт подготовки, новации,

проблемы // Сибирская финансовая школа. 2023. № 2 (150). С. 117–136. DOI: 10.34020/1993-4386-2023-2-117-136.

4. *Фадейкина Н. В., Брюханова Н. В.* Методология формирования и использования ключевых показателей в менеджменте организаций // Сибирская финансовая школа. 2012. № 2 (91). С. 80–83.

5. *Брюханова Н. В.* Методология планирования, оценки эффективности и результативности в системе менеджмента организаций электроэнергетики / дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.05, 08.00.12. – Новосибирск: Сибирская академия финансов и банковского дела, 2012. – 326 с.

6. *Ясинский Ю. М., Тихонов А. О.* Асимметрия информации: смещенные рынки и типы макроэкономической динамики // Экономика и математические методы. 2009. Т. 45, № 3. С. 114–128.

7. *Сацук Т. П.* Структура интегрированной отчетности корпорации // Бюллетень результатов научных исследований. 2020. № 4. С. 101–110. DOI: 10.20295/2223-9987-2020-4-101-110.

8. *Фадейкина Н. В., Сапрыкина О. А., Брюханова Н. В.* Интегрированная отчетность компаний: целеполагание и тенденции развития: монография. – Новосибирск: Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», 2021. – 380 с.

9. *Ефимова О. В.* Отчет об устойчивом развитии как новая форма корпоративной отчетности компании // Аудиторские ведомости. 2014. № 8. С. 36–47.

10. *Ефимова О. В.* Интегрированная отчетность как информационная база анализа устойчивого развития компании / В сборнике: Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития // Материалы X Международной научной конференции студентов, аспирантов, преподавателей (Санкт-Петербург, 28 октября 2015 г.). Ответственный редактор Н. А. Каморджанова. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2015. С. 7–8.

Сведения об авторах

Брюханова Наталья Владимировна – доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры управления Российского государственного гуманитарного университета, Москва, Россия.

ORCID: 0000-0001-8186-5214

E-mail: bnv3004@gmail.com

Маколов Василий Иванович – кандидат экономических наук, доцент Российского государственного гуманитарного университета, Москва, Россия.

ORCID 0000-0001-5610-6750

Scopus ID 56303841000

E-mail: makolov.v@rggu.ru

A STAKEHOLDER APPROACH TO THE FORMATION OF AND THE USE OF KEY INDICATORS IN THE MANAGEMENT OF ORGANIZATIONS AND IN ASSESSING THE FINANCIAL BENEFITS OF THEIR ACTIVITIES

N. Bryukhanova

*Russian State University for the Humanities (RSUH),
Moscow, Russia*

V. Makolov

*Russian State University for the Humanities (RSUH),
Moscow, Russia*

The authors present a methodological approach to the formation and use by commercial organizations of a system of key indicators based on management standards (ISO 9000 and 9001, ISO 9004 and their Russian versions), standards in the field of accountability and interaction with stakeholders of the AA 1000 series, requirements for disclosure of information in integrated reporting. The influence of integrated thinking on the transformation of management targets and the design of an indicator system for monitoring, analyzing and evaluating the organization's activities, taking into account the financial benefits of the needs and expectations of key stakeholders, is considered.

Keywords: stakeholders, key performance indicators, key performance indicators, integrated reporting, integrated thinking, assessment of financial benefits.

References

1. Makolov V. I. Problems of quality management systems of Russian organizations in modern conditions, *Natsional'nye interesy: priority i bezopasnost'*, 2015, Vol. 11, No. 26 (311), pp. 16–25.
2. Makolov V. I. Modern trends in the development of management systems of organizations, *Ekonomika i upravlenie v XXI veke: novye vyzovy i vozmozhnosti* [Economics and Management in the XXI century: new challenges and opportunities], Materials of the II All-Russian Scientific and Practical conference (Saransk, June 10–11, 2021), Saransk: Individual'nyi predprinimatel' Afanas'ev Vyacheslav Sergeevich, 2021, pp. 22–28.
3. Fadeikina N. V., Bryukhanova N. V., Saprykina O. A., Voronina N. I. Development of the concept of integrated reporting in the Russian Federation: theory, practice, training experience, innovations, problems, *Sibirskaya finansovaya shkola*, 2023, No. 2 (150), pp. 117–136. (In Russ.). DOI: 10.34020/1993-4386-2023-2-117-136
4. Fadeikina N. V., Bryukhanova N. V. Methodology for the formation and use of key indicators in the management of organizations, *Sibirskaya finansovaya shkola*, 2012, No. 2 (91), pp. 80–83.
5. Bryukhanova N. V. *Metodologiya planirovaniya, otsenki effektivnosti i rezul'tativnosti v sisteme menedzhmenta organizatsii elektroenergetiki* [Methodology of planning, evaluation of efficiency and effectiveness in the management system of electric power industry organizations], Doc. sci (econ.) Thesis: 08.00.05, 08.00.12, 2012, Novosibirsk: Sibirskaya akademiya finansov i bankovskogo dela, 326 p. (In Russ.).
6. Yasinskii Yu. M., Tikhonov A. O. Information asymmetry: biased markets and types of macroeconomic dynamics, *Ekonomika i matematicheskie metody*, 2009, No. 45, pp. 114–128.
7. Satsuk T. P. The structure of integrated corporate reporting, *Byulleten' rezul'tatov nauchnykh issledovaniy*, 2020, No. 4, pp. 101–110. (In Russ.).
8. Fadeikina N. V., Saprykina O. A., Bryukhanova N. V. *Integrirovannaya otchetnost' kompanii: tselepolaganie i tendentsii razvitiya: monografiya* [Integrated reporting of companies: goal setting and development trends: a monograph], – Novosibirsk: Novosibirskii gosudarstvennyi universitet ekonomiki i upravleniya "NINKh", 2021, 380 p.
9. Efimova O. V. Sustainability Report as a new form of corporate reporting of the company, *Auditorskie vedomosti*, 2014, No. 8, pp. 36–47. (In Russ.).
10. Efimova O. V. Integrated reporting as an information base for analyzing the company's sustainable development, *Bukhgalterskii uchet, analiz i audit: istoriya, sovremennost' i perspektivy razvitiya* [Accounting, analysis and audit: history, modernity and development prospects], Materials of the X International Scientific Conference of students, post-graduates, teachers (St. Petersburg, October 28, 2015), St. Petersburg: Sankt-Peterburgskii gosudarstvennyi ekonomicheskii universitet, 2015, pp. 7–8. (In Russ.).

About the authors

Natal'ya V. Bryukhanova – Doctor of Economics, Associate Professor, Professor of the Department of Management of the Russian State University for the Humanities, Moscow, Russia.
 ORCID: 0000-0001-8186-5214
 E-mail: bnv3004@gmail.com

Vasilii I. Makolov – PhD in Economics, Associate Professor of the Russian State University for the Humanities, Moscow, Russia.
 ORCID 0000-0001-5610-6750
 Scopus ID 56303841000
 E-mail: makolov.v@rggu.ru