

УДК 65.012.45

О. В. Будько,
к. е. н., доцент, зав. кафедри обліку і аудиту,
Дніпродзержинський державний технічний університет, м. Дніпродзержинськ

СИСТЕМА ЗБАЛАНСОВАНИХ ПОКАЗНИКІВ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В УПРАВЛІННІ СТРАТЕГІЄЮ ПІДПРИЄМСТВА

O. Budko,
Ph.D., associate Professor, Head of accounting and audit department,
Dneprodzerzhinsk State technical university, Dneprodzerzhinsk

BALANCED SCORECARD AND ITS INFORMATION SUPPORT OF THE MANAGEMENT
STRATEGY OF THE ENTERPRISE

У статті визначається необхідність розвитку методологічних основ інформаційного забезпечення стратегічного управління підприємством. Вказані концепції стратегічного менеджменту, які спрямовані на прийняття управлінських рішень. Визначено сутність, значення та етапи впровадження системи збалансованих показників як інструменту стратегічного управління. Окреслено спосіб виміру ступеня досягнення стратегічних цілей через інтегральний показник. Вказано на необхідність використання нових підходів до побудови обліково-аналітичної системи як інформаційної бази системи збалансованих показників. Встановлено проблеми, пов'язані з формуванням ефективного інформаційного забезпечення системи збалансованих показників. Акцентовано увагу на використанні інтегрованої системи управління, яка включає в себе концепцію процесного управління BPM та комплексну інтегровану систему управління підприємством ERP. Визначено, що саме формування системи збалансованих показників в управлінському векторі обліково-аналітичної системи забезпечить якісну реалізацію стратегії розвитку підприємства.

The article determines necessity of development of methodological bases of information support of the strategic enterprise management. The concepts of strategic management have pointed, which are aimed at making managerial decisions. The essence, meaning and implementation of balanced scorecard as a strategic management tool have defined. The method of measuring the achievement of strategic objectives through an integrated indicator have outlined. The need for changes to the construction of accounting and analysis system as the information base of the balanced scorecard have suggested. Set of problems associated with the introduction and formation of an effective information support of the balanced scorecard. The attention is focused on the use of the integrated management system, which includes the concept of process management (BPM) and complex integrated enterprise management system (ERP). Determined that the formation of the balanced scorecard in vector management accounting and analysis system will ensure quality implementation of the strategy of development of the enterprise.

Ключові слова: стратегічне управління, обліково-аналітичне забезпечення, система збалансованих показників, концепції управління, інтегральний показник.

Key words: strategic management, accounting and analytical provision, balanced scorecard, the concepts of management, integrated indicator.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Сучасні процеси глобалізації, зміни господарських зв'язків, розширення економічного та інформаційного простору визначають значимість та актуальність формування обліково-аналітичної інформації, як необхідного базису для прийняття ефективних якісних управлінських та фінансових

рішень в довгостроковій перспективі. Саме звітність підприємства залишається основою процесів підготовки, прийняття та реалізації рішень користувачами, які повинні опиратися на джерело інформації, що забезпечує об'єктивне бачення умов господарювання. Та показники, які традиційно формуються у фінансовій звітності, в останній час втрачають

Таблиця 1. Концепції стратегічного менеджменту

| Концепція | Зміст концепції | Фінансові показники, які формуються в обліково-аналітичній системі |
|---|--|---|
| SPACE – матриця стратегічного стану і оцінка дій | Підприємство позиціонується на ринку зі стратегічних позицій з урахуванням стабільності діяльності, привабливості бізнесу, конкурентоздатності, ресурсного потенціалу | Оцінюються фактори стійкості, потенціалу, конкурентних пріоритетів, фінансового потенціалу |
| BGG – матриця Бостонської консультативної групи | Підприємство позиціонує на ринку зі стратегічних позицій окремі продукти | Оцінюють темп росту галузевого ринку і відносну частку ринку |
| GE/McKinsey – матриця ринкової привабливості і конкурентних позицій | Підприємство позиціонується на ринку на основі багатофакторної моделі, яка залежить від стратегічної зони бізнесу і конкурентної позиції | Оцінюють агреговані показники – привабливість ринку і конкурентний статус |
| Shell/DPM – матриця спрямованої політики | Підприємство позиціонується на ринку зі стратегічних позицій на основі балансу між грошовим профіцитом і дефіцитом за допомогою впровадження перспективних елементів бізнесу | Оцінюється грошовий потік, окупність інвестицій, складається стратегічний фінансовий баланс |
| Матриця ADL/LC – матриця життєвого циклу | Аналіз окремого виду бізнесу підприємства здійснюється з урахуванням стадій життєвого циклу (зародження, розвиток, зрілість, старіння (занепад)) | Оцінюється рентабельність чистих активів, рівень реінвестицій коштів |

Складено на основі [2, с.17].

своє значення для менеджменту та інвесторів. Тому постає завдання щодо пошуку рішень проблеми низької інформативності корпоративної звітності, яка обумовлена відсутністю інформації нефінансового характеру. Поряд з метою отримання прибутку первинне значення мають і цілі зваювання ринку та отримання конкурентних переваг, здатність підприємства забезпечити утримання клієнтів, прогресивність технологій і налагодженість бізнес-процесів, міцний і кваліфікований персонал.

Ці фактори може оцінити система збалансованих показників, яка надає можливості для управління корпоративною стратегією підприємства, впровадження якої в практику діяльності підприємства вимагає відповідної організації та розширення інформаційного забезпечення.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ, ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Сутність, особливості, переваги і недоліки системи збалансованих показників були проаналізовані такими науковцями, як К. Адамс, А.М. Гершун, В.А. Зінченко, М. Кеннерлі, М.О. Кизим, Е. Нілі, А.А. Пилипенко, К.І. Редченко та ін. Вирішенню теоретико-методологічних проблем інформаційного забезпечення системи збалансованих показників, стратегічного напрямку бухгалтерського обліку присвячено праці таких вітчизняних і зарубіжних вчених як, А. Аткинсон, О.В. Алексєєва, С.Б. Баришев, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, М. Епштейн, В.Г. Іванова, О.Е. Ніколаєва, Р.С. Каплан, Д.П. Нортон, Б. Райан, М.І. Сидорова, А.В. Шайкан та ін.

Враховуючи вагомий вплив національних і зарубіжних вчених, які розкривають проблеми впровадження системи збалансованих показників в практичну діяльність, питання функціонування обліково-аналітичної системи та її управлінського вектора як інформаційної бази стратегічних рішень, у той же час потребує подальшого дослідження її взаємозв'язок з системою збалансованих показників та розвиток методологічних основ формування інформаційного забезпечення стратегічного управління на основі збалансованих показників.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є дослідження, аналіз і оцінка можливостей системи збалансованих показників та її інформаційного забезпечення в управлінні стратегією підприємства.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

У ринкових умовах, коли суспільство починає функціонувати в умовах інформаційної економіки, все більшого значення набуває розробка і реалізація стратегії підприємства, яка базується на новітніх підходах.

За цих умов традиційна модель бухгалтерського обліку і звітності не в змозі оцінити дійсну фінансово-економічну ефективність діяльності підприємства і надати достатню інформаційну базу для розробки стратегії, що обумовлено ретроспективним характером інформації.

У межах стратегічного напрямку управлінського обліку з'явилися розробки в області системної організації облікових і управлінських процесів: облік витрат за функціями ABC, системи управління Orgware, Workflou, Jit-система (just-in-time) — точно в термін, DBR (drum-bufer-ropeschecduing) — теорія обмежень, концепція ланцюга цінностей (Value-Chain-Concept), калькулювання повного життєвого циклу товару, системи планування потреби в матеріалах MRP (materialresourceplanning), комплексні системи управління бізнес-процесами ERP (enterpriseresourceplanning) та ін.

Також існують різноманітні концепції стратегічного менеджменту, які обґрунтовують фінансові показники і стратегічні управлінські рішення та окремі показники яких формуються в обліково-аналітичній системі (табл. 1).

Не дивлячись на переваги вказаних концепцій для управління, на сьогодні одним із поширених інструментів стратегічного управління є система збалансованих показників (Balanced Scorecard), запропонована Д. Нортонем і Р. Капланом [3]. На думку цих вчених, така система надає керівництву інструмент для отримання очікуваних результатів в умовах конкуренції, забезпечує не тільки аналіз фінансових результатів, але і створення нових можливостей та здатність регулювати придбання нематеріальних активів для подальшого покращання показників діяльності підприємства.

Система збалансованих показників розглядається як система стратегічного управління компанією на основі виміру та оцінки її ефективності за оптимально підібраними показниками, які відображають як фінансові, так і нефінансові аспекти діяльності цієї компанії.

Система збалансованих показників включає основні елементи (рис. 1).

Слід відзначити, що підприємства можуть доповнити систему будь-якими іншими перспективами, проте, тут по-

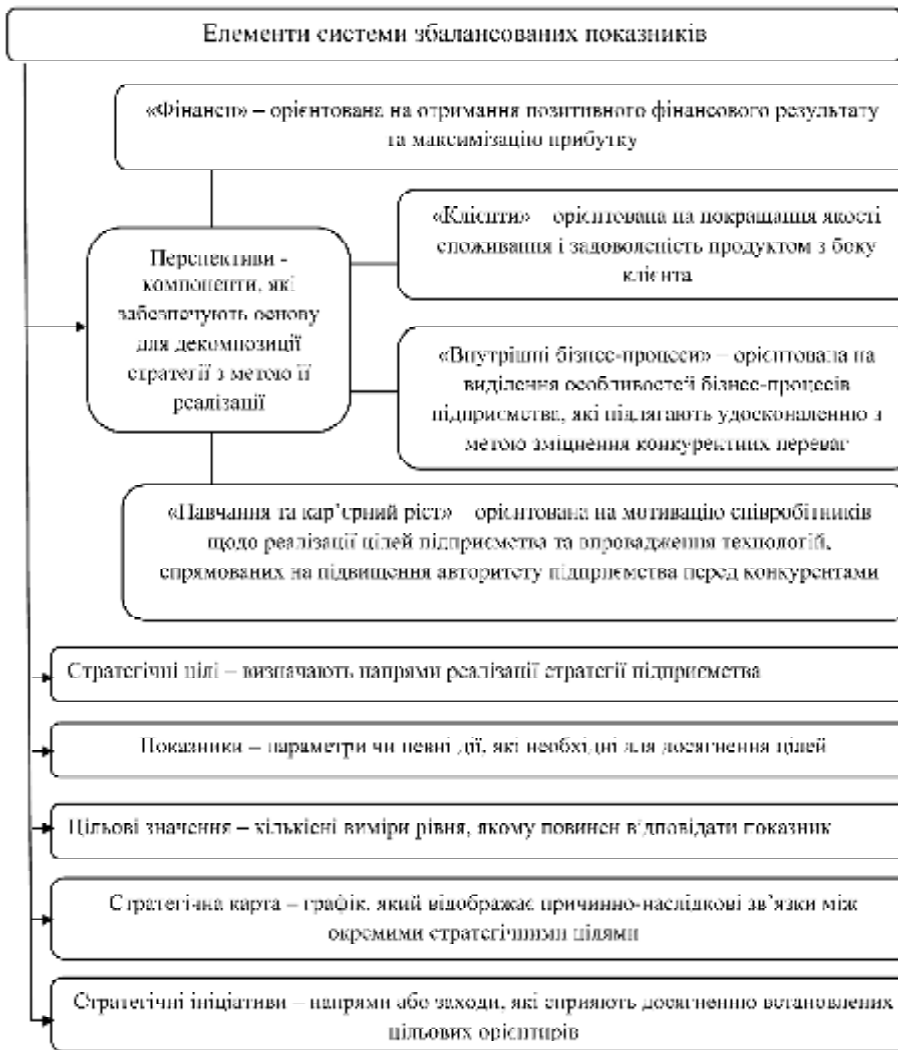


Рис. 1. Елементи системи збалансованих показників

трібно розуміти, що перевагами системи збалансованих показників є її цілісність та сконцентрованість подання інформації задля реалізації наміченої стратегії. Прикладом доповнення класичної моделі Каплана і Нортон є досвід компанії Nova Chemical, яку включено в систему збалансованих показників таку перспективу як "Соціальна сфера" [9, с. 24].

Впровадження в практичну діяльність системи збалансованих показників слід здійснювати в декілька етапів.

На першому етапі визначається стратегія підприємства в цілому. При цьому формуються підцілі та виявляються фактори їх досягнення. Розробляється система показників, які характеризують ступінь досягнення кожної підцілі та загальної цілі підприємства, створюється стратегічна карта підприємства як інструмента для визначення цілей та їх взаємозв'язків на всіх рівнях управління — від підприємства в цілому до окремих підрозділів. Створення такої карти є необхідним кроком для формалізації цілей, визначення проєкцій та показників, а також причинно-наслідкових зв'язків ними [1, с. 19]. За кожним блоком визначаються типові показники:

— за блоком "Фінанси" — обсяг продажів, прибуток, грошовий потік, коефіцієнти рентабельності, ліквідності, оборотності тощо;

— за блоком "Клієнти" — частка ринку, кількість нових клієнтів, кількість постійних клієнтів, забезпеченість замовленнями в днях, конкурентоспроможність фірми, платоспроможність клієнтів тощо;

— за блоком "Внутрішні бізнес-процеси" — середній термін обробки і виконання замовлення, частка своєчасних поставок тощо;

— за блоком "Навчання та кар'єрний ріст" — плинність кадрів, витрати на персонал, кваліфікаційний рівень працівників, продуктивність праці тощо.

Детально представлені показники за блоками та порядок їх розрахунку свідчать, що у багатьох випадках джерелами інформації для їх визначення є дані бухгалтерського обліку [5, с. 190—193].

На другому етапі системи показників і стратегічні карти слід розробити для окремих підрозділів і центрів відповідальності, враховуючи діючу на підприємстві організаційно-функціональну і фінансову структури.

На третьому етапі визначається порядок, терміни формування системи показників, ступінь відповідальності посадових осіб і підрозділів за досягнення ними заданих параметрів.

На четвертому етапі — передбачається забезпечення послідовного використання системи, яка буде враховувати інтеграцію системи показників з обліково-аналітичною системою, системою планування і моніторингу, координацію діяльності центрів відповідальності, структурних підрозділів і окремих працівників підприємства.

Результатом впровадження системи збалансованих показників

є зростання загальної ефективності функціонування підприємства. Підприємство в цілому слід розглядати як сукупність структур (бізнес-сегментів), які створюють його вартість або збільшують вкладені в нього кошти. Ці бізнес-сегменти мають певний життєвий цикл, який складається з фази зародження, зростання, зрілості та спаду. Кожний бізнес-сегмент може знаходитися в певній фазі і для того, щоб приймати ефективні рішення користувачу слід мати якісну інформацію за кожним бізнес-сегментом, яку слід відображати в корпоративній звітності, що включає як фінансові, так і нефінансові показники.

В якості оцінки діяльності бізнес-сегментів викликає зацікавлення використання інтегрального показника [7, с. 32—33].

Визначення інтегрального показника збалансованої оцінки діяльності бізнес-сегментів забезпечується шляхом встановлення цільових показників розвитку підприємства, досягнення яких оцінюється з визначеною періодичністю. При цьому встановлюються цільові показники за кожним напрямом (*j*). З цієї метою слід виділити блоки показників (*i*).

За підсумками періоду кожному показнику виставляється бальна оцінка b_{ij} від 0 до 1. Бальні оцінки можна структурувати за різною шкалою (від 1 до 3, від 1 до 10 тощо). В табл. 2 використано шкалу від 1 до 3, де 1 означає регрес, 2 — стабільність, 3 — зростання.

У системі показників для кожного бізнес-сегменту слід встановити вагові показники за кожним напрямом розвит-

Таблиця 2. Розрахунок інтегрального показника діяльності бізнес-сегментів підприємства

| Блок показників | Бізнес-сегмент 1 | | | Бізнес-сегмент 2 | | |
|--------------------------|------------------|--------------------|--------------------------|------------------|--------------------|--------------------------|
| | Бальна оцінка | Ваговий коефіцієнт | Слітка після коригування | Бальна оцінка | Ваговий коефіцієнт | Слітка після коригування |
| Фінанси | 3 | 0,0 | 1,8 | 2 | 0,2 | 0,4 |
| Класифікація | 2 | 0,2 | 0,4 | 3 | 0,2 | 0,6 |
| Внутрішні бізнес-процеси | 1 | 0,1 | 0,1 | 1 | 0,5 | 0,5 |
| Навчання та розвиток | 3 | 0,1 | 0,3 | 3 | 0,1 | 0,3 |
| Інтегральний показник | 2,6 | | | 1,8 | | |

ку, які відображають пріоритетність певного напрямку. Сума вагових коефіцієнтів дорівнює одиниці. Інтегральний показник (E) розраховується як сума скоригованих бальних оцінок (табл. 2):

$$E = \sum_{i=1}^n a_i \times p_i \quad (1),$$

де a_i — бальна оцінка досягнення по блоку показників (i);

p_i — ваговий коефіцієнт для блоку показників (i).

Інтегральний показник може використовуватися з метою стимулювання персоналу до збільшення загальної ефективності діяльності компанії, а також для моніторингу ступеню реалізації стратегічних задач бізнесу [7, с. 34].

Проблеми, в тому числі відсутність повної і достовірної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень за всіма напрямками діяльності не дозволяє в повній мірі використовувати систему збалансованих показників як інструмент реалізації стратегічних цілей.

Крім того, система збалансованих показників має у собі небезпеку бюрократизації і надмірної централізації управління [8]. Обов'язковою умовою використання СЗП є чітке розуміння функцій і сфери застосування окремих показників. За цих умов важливо визначити місце показників, які входять до кожного блоку системи збалансованих показників. Досвід показує, що успішному застосуванню системи збалансованих показників часто перешкоджає відсутність реальних можливостей планувати і відображати в обліку явища і процеси, які характеризують той чи інший показник, внаслідок проблеми відсутності "облікової бази". Це пояснюється відсутністю або недостатньою розробленістю методики обліку нових об'єктів обліку (наприклад, об'єктів екологічної, соціальної діяльності тощо). Ці недоліки можуть бути усунені тільки шляхом створення на підприємстві сучасної системи управлінського обліку, яка повинна опиратися на бухгалтерський фінансовий облік та використовувати його в якості інформаційної бази системи збалансованих показників. Саме у взаємозв'язку зі стратегічним аналізом він покликаний забезпечити формування максимально повної інформації для планування стратегії розвитку підприємства, для контролю за поточною діяльністю, оцінки ефективності підприємства в цілому і у розрізі окремих періодів, бізнес-одниць, підрозділів, видів діяльності, а також для своєчасного коригування господарських процесів і забезпечення своєчасного управлінського впливу.

На сьогодні найбільш поширеною є орієнтація систем стратегічного управління на наявні в обліковій системі підприємства дані. При цьому існує ряд проблем: інформація фінансового обліку орієнтується на минулий час; системи фінансового обліку надається чималий простір для інтерпретації даних; дані фінансового обліку виступають як один з елементів оцінки ефективності діяльності підприємства за допомогою ретроспективних показників, а тому виникає необхідність у перспективних індикаторах діяльності; нові умови вимагають більш досконалого обліку та оцінки

нематеріальних активів, інтелектуальної власності та бізнес-концепцій; діяльність підприємства виходить за межі внутрішнього середовища [6, с. 371].

Ці проблеми слід вирішувати за допомогою інтегрованої системи управління, яка включає в себе такі інструменти розробки і реалізації стратегій підприємства, як концепцію процесного управління BPM (Business Performance Management) та комплексну інтегровану систему управління підприємством ERP.

Концепція BPM розглядає бізнес-процеси як особливі ресурси підприємства, які безперервно адаптуються до постійних змін і покладається на такі принципи як зрозумілість та прозорість бізнес-процесів на підприємстві за рахунок їх моделювання, використання програмного забезпечення моделювання, симуляції, моніторингу і аналізу бізнес-процесів, можливість динамічної перебудови моделей бізнес-процесів силами учасників і засобами програмних систем.

Комплексна інтегрована система управління підприємством ERP забезпечує комплексне наскрізне управління ключовими аспектами фінансової, виробничої і комерційної діяльності підприємства, що охоплюють сфери виробництва, планування, бухгалтерського обліку, матеріально-технічного постачання, управління людськими ресурсами, збуту, управління запасами.

Саме у взаємодії цих систем можна визначити схему формування інформаційного забезпечення системи збалансованих показників (рис. 2).

Поряд з обліково-аналітичним забезпеченням інформаційним базисом системи збалансованих показників також є дані планового характеру та позаоблікові дані (технічна документація, результати досліджень, нормативні документи тощо).

Крім проблеми, пов'язаної з формуванням ефективного інформаційного забезпечення також ефективному впровадженню СЗП перешкоджають такі причини, як недостатня зацікавленість топ-менеджерів у застосуванні СЗП, формальний підхід до розробки стратегічної карти; тривалий процес розробки СЗП, відсутність інтеграції СЗП із системою винагород, відсутність достатніх ресурсів для виконання поставлених цілей.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Враховавши причини, які перешкоджають впровадженню системи збалансованих показників, керівництво має всі передумови для ефективного впровадження системи збалансованих показників, за допомогою якої можна не тільки аналізувати фінансові результати, але й одночасно брати участь у створенні нових можливостей і регулювати придбання нематеріальних активів для подальшого зростання компанії. При цьому досягається основне призначення системи, яке полягає в посиленні стратегії бізнесу, її формалізації, забезпеченні моніторингу і зворотного зв'язку з метою відстеження і генерації організаційних ініціатив всередині структурних підрозділів.



Рис. 2. Інформаційне забезпечення системи збалансованих показників

Якісна реалізація стратегії розвитку підприємства може бути забезпечена шляхом формування адаптованої до умов його діяльності системи збалансованих показників в управлінському векторі обліково-аналітичної системи. Впровадження системи збалансованих показників в практичну діяльність буде сприяти створенню цілісної системи моніторингу, аналізу, оцінки та контролю за діяльністю підприємства та вдосконаленню бухгалтерського обліку як інформаційної бази для прийняття стратегічних рішень та їх досягнення.

Література:

1. Барышев С.Б. Формирование учетно-аналитической системы, ориентированной на сбалансированные показатели, в торговых организациях: автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / С.Б. Барышев. — Орел. — 2013. — 48 с.
2. Иванова В.Г. Учетно-аналитическое информационное обеспечение сбалансированного состояния показателей деятельности коммерческих организаций: автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / В.Г. Иванова. — Орел. — 2013. — 44 с.
3. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р. Каплан, Д. Нортон. — М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2003. — 446 с.
4. Кизим М.О. Збалансована система показників / М.О. Кизим, А.А. Пилипенко, В.А. Зінченко. — Х.: ВД "ІНЖЕК", 2007. — 192 с.
5. Лаговська О.А. Система збалансованих показників як інструмент управління вартістю підприємства: шляхи застосування / О.А. Лаговська // Міжнародний збірник наукових праць. — 2010. — Випуск 2 (17). — С. 186—196.
6. Науменко М.О. Стратегічний кправлінський облік і збалансована система показників у циклі антикризового управління інтегрованими корпоративними структурами / М.О. Науменко, М.В. Черкашина // БІЗНЕСІНФОРМ. — 2013. — № 9. — С. 370—375.
7. Сидорова М.И. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий: автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / М.И. Сидорова. — Москва, 2013. — 44 с.
8. Табачникас Б.И. Система сбалансированных показателей: роль в управлении предприятием, пути совершенствования [Электронный ресурс] / Б.И. Табачникас // Пробле-

мы современной экономики. — 2006. — №3—4. — Режим доступа: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=1086>

9. Atkinson A., Epstein M. Measure for measure: Realizing the power of the balanced scorecard // CMA Management. — September 2000. — P. 22—28.

References:

1. Baryshev, S.B. (2013), "Formation of accounting and analytical system oriented towards balanced indicators, trading organizations", Ph.D. Thesis, Accounting and statistics, Federal state educational institution of higher professional education "State University — educational-scientific-industrial complex", Orel, Russia.
2. Ivanova, V. G. (2013), "Accounting and analytical information support balanced state indicators of activity of commercial organizations", Ph.D. Thesis, Accounting and statistics, Federal state educational institution of higher professional education "State University — educational-scientific-industrial complex", Orel, Russia.
3. Kaplan, R. and Norton, D. (2003), Sbalansirovannaja sistema pokazatelej. Ot strategii k dejstvuju [Balanced scorecard. From strategy to action], ZAO Olymp-Biznes, Moscow, Russia.
4. Kyzym, M.O. Pylypenko, A.A. and Zinchenko, V.A. (2007), Zbalansovana sistema pokaznykiv, [Balanced scorecard], VDINZhEK, Kharkov, Ukraine.
5. Lagovs'ka, O.A. (2010), "Balanced scorecard as a tool to control the cost of the enterprise: ways of application", Mlzhnarodniy zbirnyk naukovykh prats, vol. 2 (17), pp. 186—196.
6. Naumenko, M.O. and Cherkashyna, M.V. (2013), "Strategic management accounting and balanced scorecard in the cycle of crisis management integrated corporate structures", Biznesinform, vol. 9, pp. 370—375.
7. Sidorova, M.I. (2013), "Development of models of accounting in the conditions of modern information technologies", Ph.D. Thesis, Accounting and statistics, Financial Academy under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia.
8. Tabachnikas, B.I. (2006), "Balanced scorecard: the role in the management of the company, improvement", Problemy sovremennoj ekonomiki, [Online], vol. 3—4, available at: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=1086> (Accessed 9 July 2014).
9. Atkinson, A. and Epstein, M. (2000), "Measure for measure: Realizing the power of the balanced scorecard", CMA Management, vol. September, 2000, pp. 22—28.

Стаття надійшла до редакції 07.09.2014 р.