

УДК 657.339

## ВИКОРИСТАННЯ ЗБАЛАНСОВАНОЇ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ ДЛЯ ОЦІНКИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Рудницький Василь Степанович, д.е.н., професор  
ДВНЗ “Університет банківської справи”

Львівський навчально–науковий інститут

Рудницька Олена Василівна, к.е.н.

Львівський національний університет імені Івана Франка

Vasyl Rudnytskyu, prof., head of accounting and audit department,  
Higher State Education Institution “Banking University”, [tsrud@bigmir.net](mailto:tsrud@bigmir.net)

Helena Rudnytska, PhD, National University of Ivana Franka,

[olenka130790@gmail.com](mailto:olenka130790@gmail.com)

**Анотація.** У статті визначено особливості моделі збалансованої системи показників для оцінки діяльності підприємств. Наведено структуру, основні принципи та інструменти організації впровадження BSC.

**Ключові слова:** показники, збалансована система, принципи, структура, інструменти, облік, оцінка.

Показники бухгалтерського обліку є важливими даними для оцінки ефективності фінансово–господарської діяльності підприємств торгівлі. Проте, до кінця минулого століття у практичній роботі підприємств надавалась більша перевага фінансовим показникам, а немонетарні показники в системі управління суб'єктів господарювання використовувалися рідко.

У 1975 р. Стівен Керр, досліджуючи результати діяльності багатьох компаній, зробив висновок про необхідність існування різних систем вимірювання результатів господарсько–фінансової діяльності для різних цілей. але найближче до її вирішення підійшли американські вчені Р. С. Каплан і Д. П. Нортон, які у 1990 р. досліджували системи вимірювання результатів господарської діяльності 12 великих компаній, що прагнули розширити свої вимірювальні системи шляхом включення у них показників немонетарного характеру, оскільки це дозволило збільшити інформаційну базу для прийняття управлінських рішень” [5, с. 56]. Проведені ними дослідження стали передумовою до визначення і початкового розвитку концепції збалансованої системи показників (Balanced Scorecard – BSC).

У зарубіжній практиці альтернативними методами до системи BSC є модель стратегічних карт Мейселя Л.; модель стратегічних карт Tableau de Bord; піраміда ефективності діяльності підприємства; Quantum Perfomance Measurent; модель призми ефективності; Effektive Progress and Perfomance Measurement [2, с. 35–42].

Модель стратегічних карт Лоренца Мейселя була розроблена в 1992 році і вона має ту ж назву, що й модель Каплана–Нортон, яка аналогічно визначає чотири перспективи оцінки діяльності підприємства. Замість блоку “навчання й росту” він у своїй моделі використовує блок “перспективу людських ресурсів”. Лоренц оцінює інновації й такі фактори, як освіта й навчання, розвиток продукції й послуг, компетентність і корпоративна

культура. Отже, між моделями BSC і стратегічними картами Лоренца не має суттєвої різниці.

Поширеним інструментом організації обліку і контролю за діяльністю підприємства стала концепція Tableau de Bord ("Бортове табло"). Основною метою цієї концепції є надання керівникові короткої інформації про кожен підрозділ або підприємство в цілому. Підрозділи пов'язують встановлену ціль із критичними факторами успіху, які оцінюють за допомогою ряду облікових показників. Ця модель була впроваджена в 30-их рр. ХХ ст. у Франції.

Піраміда ефективності діяльності підприємства розроблена МакНейр К., Ланч Р., Крос К. та будується на концепціях глобального управління якістю, промислового інжинірингу та обліку, заснованого на діях [4]. Ця модель ґрунтується на чотирьох рівнях і показує структуру підприємства і забезпечує двосторонні комунікації та необхідну для прийняття рішень інформацію.

Модель Quantum Performance Measurement (квантовий вимір досягнень) розроблена аудиторською фірмою "Артур Андерсен" для оптимізації продуктивності підприємства. В основу цієї моделі покладена вимога про те, що обрані показники повинні одночасно надавати інформацію про організаційну структуру, процеси й працівників на основі якості, витрат і часу.

У зарубіжній економічній літературі розглядається модель – призма ефективності, яка базується на таких фундаментальних положеннях: для підприємства неприйнятно концентруватися на потребах однієї чи декількох зацікавлених сторін, якщо воно прагне розвитку в довгостроковій перспективі; стратегія, потужності й процеси повинні бути узгоджені між собою; підприємство та зацікавлені сторони повинні визнати, що їх відношення є взаємозобов'язуючими. Ця модель концентрує головну увагу не на складі показників, а на визначенні й балансуванні інтересів всіх зацікавлених сторін.

К. Адамс та П. Робертс запропонували модель EP2M "Effective Progress and Performance Measurement" [4], у якій виділяються наступні чотири напрямки: обслуговування клієнтів і ринків; удосконалювання внутрішніх процесів (зростання ефективності й рентабельності); управління змінами й стратегією; власність і свобода дій. Основною метою цієї системи є впровадження стратегії підприємства та сформування культури постійних змін. Вибір облікових номенклатур передбачає забезпечення осіб, що приймають рішення й відповідають за реалізацію стратегії.

Найбільш поширеним інструментом організації управлінського обліку за діяльністю підприємства стала концепція BSC. Загальне визнання концепції BSC у всьому світі, зокрема, такими корпораціями, як Mobil, AT&T, Hewlett Packard, Siemens, Coca-Cola, сприяє тому, що керівництво багатьох національних підприємств виражає зацікавленість у впровадженні збалансованої системи показників [2, с. 11].

Наглядним прикладом впровадження BSC на українських підприємствах є львівська корпорація "Еколан", яка поєднує в своєму складі 12 виробни-

чих й торговельних компаній, містить 3,5 тис. осіб персоналу й щорічно реалізовує продукції більш ніж на 250 млн. грн. Структура корпорації представляє собою холдинг, що включає такі види діяльності, як (виробництво хлібобулочних виробів, розведення живої риби та ін.), торгівля (оптово–розподільні центри, мережа 65 магазинів роздрібної торгівлі) є надання послуг (транспортні послуги та будівництво).

Одним із яскравих прикладів успішного впровадження концепції BSC на ринку України є також компанія SoftServe, темпи зростання якої на теперішній час складають близько 50–70% на рік.

Схема моделі BSC за своєю структурою складається з чотирьох блоків: “фінанси”; “внутрішні бізнес–процеси”; “розвиток і навчання”; “клієнти”. У кожному із зазначених блоків виділяються “цілі”, “показники”, “завдання і заходи”. Блок “фінанси” у моделі BSC дає відповідь на питання: “як повинні оцінювати компанію акціонери, щоб був забезпечений успіх?”. Показники блоку “внутрішні бізнес–процеси” дають відповідь на питання: “якому бізнес–процесу надати перевагу, щоб задовольнити акціонерів і клієнтів?”. Блок “розвиток і навчання” дає відповідь на питання: “як компанія повинна підтримувати здатність до змін, щоб досягнути перспективних цілей?”. Показники блоку “клієнти” дозволяють менеджерам відповісти на питання: “як повинні оцінювати компанію клієнти, щоб можна було досягнути перспективні цілі?”.

Над проблемою побудови збалансованої системи показників поряд із Р. С. Капланом і Д. П. Нортеном працював Лоуренс С. Мейзел [3, с. 50]. У запропонованій Мейзелом моделі “збалансованої ситеми показників” блок “навчання і зростання” було замінено на “кадровий потенціал”. Заслуга цього вченого полягає в тому, що він продемонстрував гнучкість моделі “BSC”, що має важливе значення для запровадження “збалансованої системи показників” у різних галузях економіки, враховуючи специфіку їх діяльності та вимоги часу.

Застосування концепції BSC передбачає балансування: орієнтації на короткострокові цілі (та показників їх вимірювання) з увагою до довгострокових цілей; субоптимальних параметрів й цільових значень показників; інтересів підприємства та його клієнтів (споживачів); зовнішніх і внутрішніх оцінок діяльності підприємства; об’єктивних й суб’єктивних оцінок, присутніх у стратегічній карті підприємства; випереджальних індикаторів, що відбивають бажані результати й факторів, які впливають на їхнє досягнення з індикаторами подій, що вже відбулися; кількістю внутрішніх і зовнішніх показників; виділених у межах стратегічних перспектив пріоритетів та відповідних цільових значень показників.

Разом з тим, у моделі BSC слід розрізняти показники, які вимірюють досягнуті результати і показники, які відображають процеси, що забезпечують досягнення цих результатів. Обидві види показників повинні бути зв’язані між собою.

У процесі реалізації BSC доцільно дотримуватися таких принципів:

- у діяльності компанії пріоритетною повинна бути стратегія;
- перетворення стратегії в дію;

- втілення стратегії та її виконання повинно бути повсякденною справою кожного;
- розглядати стратегію як безперервний процес;
- проводити відповідні зміни в компанії з ініціативи її перших осіб.

Враховуючи структуру збалансованої системи показників Кизим М. О., Пилипенко А. А., Зінченко В. А. виділяють чотири напрямки синергії взаємодії в межах перспектив BSC: фінансова (підтримка видів бізнесу, що розвивається, за рахунок зрілих; вдосконалення управління внутрішнім ринком капіталу; оптимізація грошового потоку та ін.); клієнтська (спільна пропозиція споживчої вартості; загальна клієнтська база; компліментарний ефект пропонованих товарів; спільний брендінг тощо); внутрішніх процесів (взаємне доповнення й створення нових ключових компетенцій, ефект масштабу виробництва, покращення логістичної взаємодії; спільне використання виробничих процесів; інтеграція до галузевих вартісних ланцюгів); навчання та росту (перетин інноваційних знань; петлі взаємного підсилення; нарощування людського потенціалу, диференціація кадрового складу; синергія спільних інформаційних джерел) [2, с. 68].

З метою якісного впровадження збалансованої системи стратегічних показників на торговельному підприємстві необхідно звернути увагу на такі особливості цього процесу:

1. Причинно–наслідкові взаємозв'язки носять скоріше не безумовний, а гіпотетичний характер. У господарській діяльності підприємства необхідно адекватно адаптувати систему до відповідних змін. Можливість удосконалення системи дозволяє уникнути проблем, пов'язаних із спробами створити “ідеальну” систему на початку. Важливим завданням є визначення того, наскільки сильні зв'язки між фінансовими і нефінансовими індикаторами.

2. Збалансована система стратегічних показників може опиратись як на об'єктивних, так і на суб'єктивних показниках.

3. Перш ніж внести у систему такі завдання, як впровадження інформаційних технологій та проведення досліджень розробок потрібно співставити витрати на них і вигоди від їх запровадження.

4. Важливо пам'ятати про нефінансові індикатори під час оцінки діяльності менеджерів та інших працівників компанії.

Сама модель BSC розробляється на вищому рівні підприємства, а карти – на нижчому. Шаблон стратегічної карти BSC і принципи, які покладено в основу її розробки запропоновано Р. Капланом і Д. Нортеном. До принципів побудови стратегічних карт моделі BSC вони відносять: “стратегія урівноважує протиборчі сили; стратегія ґрунтується на диференційованій цінності пропозиції споживачу; вартість має контекстуальний характер; стратегічна відповідність визначає вартість нематеріальних активів; створення вартості має опосередкований характер; взаємозв'язаність активів; вартість має потенційний характер; стратегію складають взаємодоповнюючі напрями, що синхронно розвиваються; цінність створюється у внутрішньому бізнес–процесі підприємства” [1].

Принцип цінності, що створюється у внутрішньому бізнес–процесі підприємства Каплан і Нортон обґрунтовують необхідністю зосередження

уваги на декількох ключових внутрішніх процесах, які диференціюють пропозицію споживчої вартості та є найбільш істотними для підвищення ефективності й збереження життєвості підприємства.

На торговельних підприємствах такими внутрішніми основними бізнес-процесами виступають: закупівля, транспортування, зберігання, реалізація товарів.

Основою збалансованої системи показників є система ключових показників, які дозволяють оцінити ефективність роботи торговельного підприємства.

Процес організації впровадження BSC на торговельних підприємствах передбачає на першому етапі – вибір ключових стратегічних показників, а на другому етапі – визначення його інструментарію. Такий підхід доцільно використовувати при розробці стратегічної карти для підприємств торгівлі.

До основних критеріїв відбору ключових стратегічних показників для запровадження системи BSC відносяться: наявність зв'язку зі стратегією; можливість відбиття цінності; можливість кількісного виміру (формалізації); цілісність охоплення; доступність й витратність виміру; до-речність; наочність; легкість розуміння; збалансованість; орієнтація на дію; релевантність; наявність визначення; повнота; універсальність.

Важливими інструментами організації впровадження BSC є навчання осіб залучених до впровадження BSC, планування строків виконання про-екту та оптимізація робіт, анкетування й інтерв'ювання, що дозволяє визна-чити основні параметри стратегії та ключові фактори успіху.

**Висновки.** Процес організації впровадження BSC на підприємствах пе-редбачає на першому етапі – вибір ключових стратегічних показників, а на другому етапі – визначення його інструментарію. Сама модель BSC ро-зробляється на вищому рівні підприємства, а карти – на нижчому.

Список використаних джерел:

1. Каплан Р. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансир. системы показат. /Р. Каплан, Д. Нортон. – М.: ИД "Вильяс", 2006. – 384 с.
2. Кизим М. О. Збалансована система показників / М. О. Кизим, А. А. Пилипенко, В. А. Зінченко. Монографія. – Х.: ВД "ІНЖЕК", 2007. – 192 с.
3. Maisel L. S. Perfomance Management: The Balanced Scorecard Approach // Journal of Cost Management. – Summer 1992. – P. 50.
4. Оптовая торговля, ее задача и роль [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.grandars.ru/college/biznes/optovaya-torgovlya.html>.
5. Редченко К. І. Стратегічний аналіз у бізнесі / К. І. Редченко. – Навчальний посібник. Видання 2-ге, доповнене. – Львів: "Новий Світ-2000", "Альтаір 2002", 2003. – 272 с.