

3. Втрати фізичної маси сільськогосподарської продукції внаслідок її сушіння, очищення, сортування логічно списувати методом сторно із виробництва, а не відносити на нестачі і втрати від псування цінностей.

4. Реалізацію незібраного урожаю доцільно відображати аналогічно як виконання робіт і послуг на сторону.

5. Витрати на закладання і вирощування багаторічних насаджень логічно обліковувати за дебетом субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” до переведення їх у плодоносні насадження, і тільки після цього відображати у складі довгострокових біологічних активів.

Використані джерела інформації:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 р. за № 1456/11736. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. Гончаренко Н.В. Визначення справедливої вартості біологічних активів з урахуванням цін активного ринку: методичні та організаційні аспекти / Н.В. Гончаренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 40-45.
3. Дудкевич О.В. Проблеми оцінки активів сільськогосподарських підприємств / О.В. Дудкевич // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – С. 70-72.
4. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К. : ННЦ “Інститут аграрної економіки”, 2009. – 648 с.
5. Канцуров О.О. Визначення та класифікація біологічних активів / О.О. Канцуров // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 8-10. – С. 147-150.
6. Скиба О.І. Облік довгострокових біологічних активів / О.І. Скиба // Економіка. – 2010. – № 1. – С. 178-184.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 “Сільське господарство” // Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / Перекл. з англійської за ред. С.Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – Ч. II. – 1232 с.
8. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996–XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

УДК 330.341.1

Царенко О.В.,
д.е.н., доц., зав. кафедри обліку та аудиту
Академія муніципального управління, м. Київ

ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ЯК ЗАСІБ АЛОКАЦІЙНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ СТРАТЕГІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ

У статті розглянуто підходи до впровадження збалансованої системи показників, пов'язаної із інтенсифікацією стратегічних потенціалів системного функціонування. Доведено, що збалансована система показників охоплює найважливіші аспекти діяльності підприємства – споживчий, господарський, інноваційний та

фінансовий, що дозволяє пов'язати стратегію з оперативним менеджментом.

В статье рассмотрены подходы к внедрению сбалансированной системы показателей, связанной с интенсификацией стратегических потенциалов системного функционирования. Доказано, что сбалансирована система показателей охватывает важнейшие аспекты деятельности предприятия – потребительский, хозяйственный, инновационный и финансовый, что позволяет связать стратегию с оперативным менеджментом.

In the article, going is considered near introduction of the balanced system of indexes, related to intensification of strategic potentials of the system functioning. It is well-proven that the system of indexes is balanced engulfs the major aspects of activity of enterprise – consumer, economic, innovative and financial, that allows to bind strategy to operative by a management.

Актуальність проблеми. Основним недоліком показників, що використовуються у практиці управління підприємством є їх грошовий вираз, що не завжди дозволяє розкрити ряд важливих аспектів роботи. Дослідження систем вимірювання результатів господарської діяльності крупних компаній засвідчило про розширення власних вимірювальних систем шляхом включення показників немонетарного характеру для збільшення інформативних можливостей. В цих умовах, саме формування концепції збалансованої системи показників дозволить визначити напрями виходу із кризового стану, пріоритетів та етапів стратегії нарощення конкурентних переваг підприємства з метою збільшення його вартості.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Теоретико-концептуальні засади формування системи вимірювання результатів господарської діяльності відображено в наукових працях Р. Каплана, Д. Нортена, Б.В.Буркинського, С.Ф.Покропивного, Е.Демінга, Р.Уотермена та ін. Проте, сучасні підходи до розробки стратегії розвитку на мікрорівні, формування методологічних засад та методичних аспектів проектування траєкторії перспективного розвитку підприємства, функціонування системи оперативного та стратегічного менеджменту потребують подальшого дослідження.

Метою статті є розроблення теоретико-методологічних засад формування збалансованої системи показників для отримання алокаційної ефективності стратегічного потенціалу підприємства в умовах ресурсних обмежень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ідея збалансованої системи показників (Balanced Scorecard) відповідала бажанням менеджменту знайти зважений набір монетарних та немонетарних показників для внутрішньофірмових управлінських цілей [1].

Нова система направлена перш за все на взаємозв'язок показників в грошовому виразі з операційними вимірниками таких аспектів діяльності підприємства до яких відносяться наступні елементи: задоволеність клієнта, внутрішньофірмові господарські процеси, інноваційна активність, заходи щодо поліпшення фінансових результатів (рис.1).

З огляду на зазначене, автор вважає, що структура збалансованої

системи показників покликана дати відповіді на такі важливі для підприємства питання:

- як його оцінюють клієнти (аспект клієнта);
- які процеси можуть забезпечити йому виняткове положення (внутрішньофірмовий аспект);
- яким чином можна добитися подальшого поліпшення положення (аспект інновацій та навчання);
- як оцінюють підприємство акціонери (фінансовий аспект).

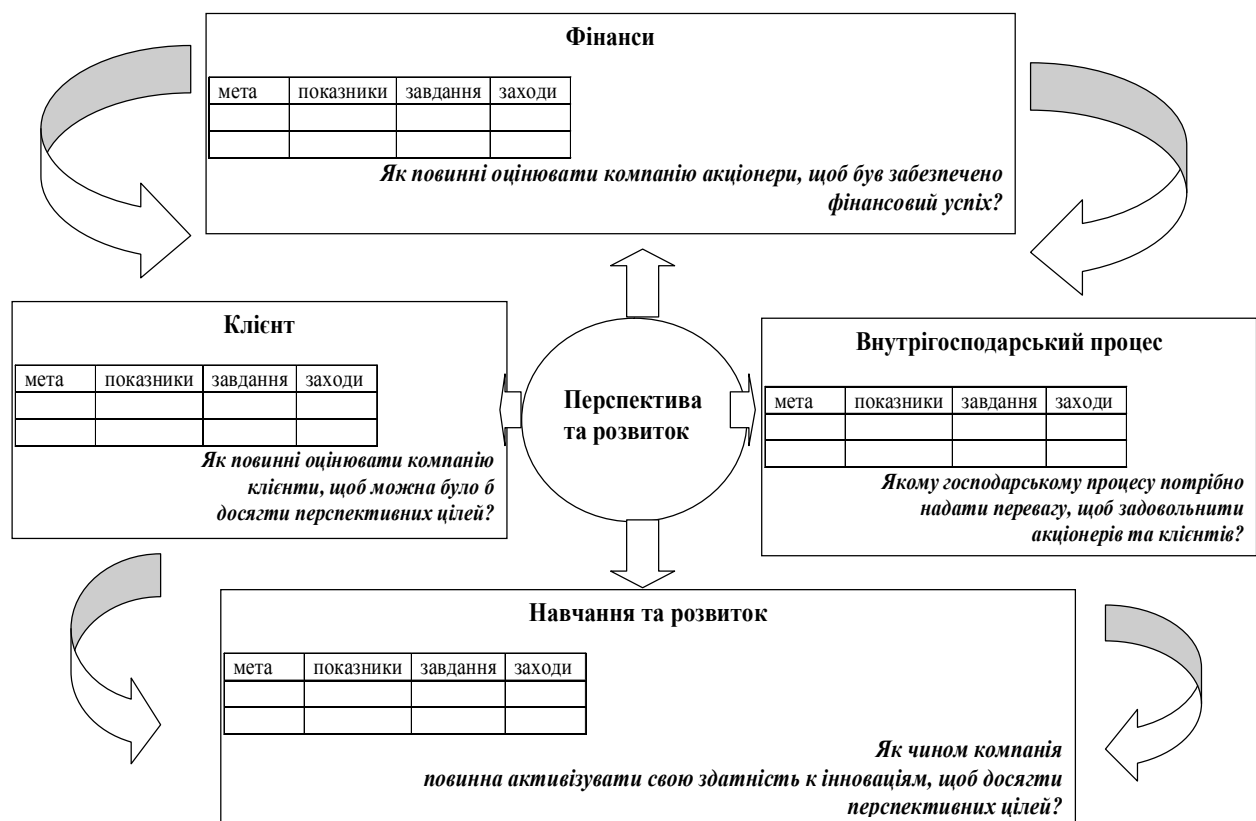


Рис.1. Принципова структура збалансованої системи показників

З'ясовано, що відповіді на ці питання залежать від постановки цілей, які "виводяться" із стратегії підприємства, а потім "переводяться" в показники системи управління. В ході дискусій обговорюються не тільки цільові установки, але і вимірюючі цілі показники, завдання на плановий період та необхідні для їх виконання заходи.

Визначено, що баланс в рамках нової концепції носить багатоплановий характер, охоплюючи зв'язки між монетарними та немонетарними величинами вимірювання, стратегічним та оперативним рівнями управління, минулими та майбутніми результатами, а також внутрішніми та зовнішніми аспектами діяльності підприємства.

В рамках збалансованої системи необхідно розрізняти показники, які вимірюють досягнуті результати, та показники, які відображають процеси, що сприяють отриманню цих результатів в межах економічної системи (підприємства). Обидві категорії показників повинні бути пов'язані один з

одним, оскільки для досягнення перших (наприклад, певного рівня продуктивності) потрібно реалізувати другі (наприклад, добитися відомого завантаження потужностей машин та устаткування). На практиці увага менеджерів зазвичай фокусується на показниках першої категорії.

Слід відмітити, що збалансована система показників охоплює стратегічно важливі теми. При цьому, поточні, так звані діагностичні співставлення фактичних та намічених показників є предметом інших інформаційних систем. Проте, на практиці межі тут розмиті.

Нарешті, нова система представляє базу для формулювання гіпотез відносно постановки фірмових цілей та їх взаємоув'язки між собою [2]. Передбачувані цільові зв'язки піддаються перевірці та досліджуються в рамках процесу навчання. Накопичений досвід дозволяє давати їм кількісні оцінки.

З огляду на приведене вище, можна запропонувати загальну структуру системи, що використовується стратегічним підрозділом однієї з промислових компаній (табл. 1).

В ході застосування збалансована система показників перетворилася на широку управлінську систему. Тому багато хто бачить в ній рамкову структуру всього процесу оперативного управління, який включає ряд субпроцесів, а саме:

- переклад перспективних планів та стратегії у форму конкретних показників оперативного управління;
- комунікацію та перемикання стратегії на нижчі рівні загальнофірмової ієрархії за допомогою розроблених показників управління;
- перетворення стратегії на плани, зокрема бюджетні;
- налагодження зворотного зв'язку для перевірки гіпотез та ініціації процесів навчання.

Відтак, зауважимо, що забезпечення цілеспрямованої керованості розвитку певного підприємства (підрозділу) – це генерування та залучення до цього процесу сукупності об'єктивних та суб'єктивних чинників, що забезпечать надалі рівновагу. Звідси, розвиток підприємства, його стійкість, безпосередньо, залежать від зміни ознак його складових – підрозділів, що функціонують у межах певної економічної системи. Стійкість заснована й спричинена мінливістю параметрів його складових (сфер, процесів і механізмів). При такому підході до визначення параметрів стійкості та мінливості економічних явищ у межах підприємства можна визнати, що існування одного з них передбачає й інше. Однак, стійкість – це характеристика, яка передбачає єдність процесів зміни й стабілізації стратегічного розвитку економічної системи.

Завдяки залученню збалансованої системи показників певне підприємство набуває здатність: а) раціонально взаємодіяти з навколишнім середовищем; б) координувати й субординувати зв'язки між власними компонентами; в) спрямовувати їхній рух і рух всього РПК до запрограмованої мети – певного орієнтиру розвитку.

Таблиця 1

**Збалансована система показників відділення з виробництва(надання)
консалтингових (аудиторських) послуг (або підрозділу по виробництву
програмного забезпечення)**

<i>Елементи операційної системи</i>	<i>Стратегічна мета</i>	<i>Показник</i>	<i>Конкретне значення</i>
Фінанси: положення компанії з позиції інвесторів	Досягнення норми прибутку на використаний капітал вище середньої по галузі (сфері діяльності). Забезпечення темпів зростання продажу вище ринкових. Збільшення притока готівки	Прибуток на використований капітал Приріст продажів Дисконтowana норма надходження готівки	Не менше 24% Понад 13% Приріст 15% в рік
Клієнт: положення компанії з позиції клієнта	Підтримка іміджу компанії як новатора. Поліпшення співвідношення ціни та якості товарів і послуг. Положення пріоритетного постачальника	Частка нових товарів та послуг в продажах Оцінка клієнта Частка продажу (надання) послуг постійним клієнтам	Частка продукції молодше за два роки понад 60% 1-е місце з точки зору не менше 60% клієнтів Понад 50%
Процеси: господарські процеси для досягнення максимальних результатів	Завчасний вплив на потреби клієнта. Розвиток регіонального ринку «А» Швидке налагодження апаратного забезпечення Різне поліпшення управління проектами	Консультаційний час до початку пропозиції продукції (послуг). Кількість нових клієнтів в регіоні «А» Робочі дні між оформленням замовлення та виконанням послуг, наприклад, наладка комп'ютера . Частка проектів без прострочення	Приріст 5% в рік Приріст 30% в рік 90% менше 10 днів 90%
Персонал, навчання: збереження гнучкості та можливості поліпшення положення	Постійне поліпшення наданих послуг Підвищення задоволеності співробітників	Значення індексу періоду "напіврозпаду" вартості підприємства Індекс задоволеності співробітників Кількість пропозицій щодо поліпшення на	Щорічне поліпшення на 10% Більше 80% Більше 20

* Джерело: обґрунтовано, систематизовано та адаптовано автором

Подальший розвиток та вдосконалення системи аналізується в третій спільній роботі Каплана та Нортона, що опублікована у 1996 р. та присвячена питанням її використання як інструмент стратегічного управління підприємством [3].

В рамках організаційної ієрархії збалансована система реалізується в напрямі зверху вниз. Вважається, що система повинна починати працювати на рівні всього підприємства, а потім спускатися на рівні господарських підрозділів та навіть окремих співробітників компанії.

Для впровадження даної концепції необхідна перебудов всього процесу здійснення організаційної стратегії. На думку автора, у зв'язку з

цим важливо дві наступні обставини. По-перше, застосування збалансованої системи показників – це процес не розробки стратегії, а її реалізації, що припускає наявність на підприємстві вже чітко сформульованій стратегії. По-друге, нову концепцію треба розглядати не стільки як систему показників, скільки як всеосяжну систему менеджменту. При її впровадженні не слід також намагатися систематизувати в тій або іншій формі монетарні і немонетарні показники. Р. Каплан та Д. Нортон підкреслюють, що націлена на успіх програма збалансованих показників повинна починатися з визнання того факту, що це не проект із сфери "вагів", а проект, що розрахований на суттєві зміни [4].

Автор підтримує вищевказану думку, що процес реалізації нової концепції повинен складатися з чотирьох етапів:

а) розробка збалансованої системи показників – перетворення перспективних планів та стратегії на сукупність цілей, засобів та заходів. Після розробки система повинна бути інкорпорована в управлінський процес;

б) зчеплення – взаємоув'язка всіх ієрархічних рівнів (від вищої управлінської ланки до допоміжних ланок) шляхом вибудовування відповідних цілей та показників, організація стратегічної комунікації, забезпечення компенсації за ініціативні рішення [5];

в) планування – визначення шляхів досягнення у часі запланованих результатів через конкретні планові завдання, розподіл ресурсів, проектування стратегічних заходів;

г) зворотний зв'язок та навчання – тестування теоретичної бази стратегії та оновлення (реінжинірінг) останньою з віддзеркаленням отриманих знань [6].

Відмічаємо, що перша реалізація збалансованої системи показників є складним проектом, структуризація та управління яким повинні доручатися групі у складі представників різних спеціальностей. План проекту впровадження нової системи може включати наступні етапи (термін виконання приблизно чотири місяця):

- створення передумов для впровадження системи (рівень підприємства);

- встановлення принципової архітектури (рівень підприємства);

- досягнення узгодженості по стратегічних цілях (пілотний рівень);

- визначення одиниць вимірювання та цільових показників (пілотний рівень);

- визначення програм дій (пілотний рівень);

- встановлення плану введення проекту в дію та згортання робіт.

Слід відзначити, що аналіз досвіду впровадження збалансованої системи показників виявили ряд типових помилок.

Відносно власного процесу впровадження це перш за все покладання відповідальності за реалізацію проекту на менеджерів середньої ланки при усуненні від нього вищої ланки; затягування розробки (проектна група

прагне до оцінки "відмінно", коли деколи достатньо і оцінки "добре"); відстрочення впровадження проекту із-за браку відповідних показників; статичний (а не динамічний) характер здійснення робіт; трактування нової концепції як системного проекту.

Крім цього, у плані філософії також допускалися окремі помилки. Так, перевага часто віддавалася заходам контролю, а не засобам комунікації; диктат менеджерів пригнічував імпровізаційні настрої співробітників. Внаслідок цього проект розглядався як ініціатива керівництва, а не загальне завдання всього колективу.

У 1998 р. Р.Каплан та Д.Нортон організували у м. Лінкольн (шт. Массачусетс, США) консультативну групу BSC Collaborative, Inc., завдання якої полягає в сприянні (на некомерційній основі) розповсюдженню в країнах світу своєї концепції, а також аналізі придбаного досвіду щодо її застосування.

На початку 1999 р. 27 організаціям США, Канади, Німеччини і Швейцарії, що використовує збалансовану систему показників, були розіслані опитні листи. Відповіді дали 15 приватних та державних організацій. Отримані дані ще обробляються і не дозволяють зробити остаточні висновки. Відомо, що в даний час в світі приблизно 300 підприємств впровадили або упроваджують дану систему [2].

Результати оцінювання дали змогу встановити, що збалансована система є визнаним інструментом реалізації фірмової стратегії. Зокрема, її застосування дозволяє перевірити стратегію, що діє на повноту, послідовність, актуальність.

Слід відмітити, що особливо важливою сферою її застосування виявилось управління процесами збільшення вартості підприємств. Високоагреговані показники, що практикуються для оцінки господарських результатів, важкі для розуміння на оперативному рівні та не можуть бути використані в конкретних заходах. Тому пропонується пов'язати показники збалансованої системи з моделями, що орієнтовані на підвищення вартості чистих активів підприємства.

Дана система може також застосовуватися для інформації зовнішніх споживачів. Емпіричні дослідження в рамках інших проектів показали, що приблизно 1/3 з них мала потребу при ухваленні рішень в показниках, не виражених в грошах. Таке положення дає привід підприємствам вносити до своєї звітності (наприклад, перед акціонерами та потенційними інвесторами) немонетарні показники як індикатори своїх фінансових можливостей.

Особливо зручно збалансовану систему показників використовувати як інструмент стратегічної комунікації та специфікації в тих випадках, коли стратегія сформульована розпливчато та носить політичне забарвлення. Особливо часто таке трапляється в державній адміністрації та некомерційних організаціях.

При реалізації концепції збалансованої системи показників програмне забезпечення не входить до числа головних проблем. Проте

збір, оцінка і аналіз даних грає тут велику роль. Тому, наприклад, сьогодні провідні компанії, що пов'язані з розробкою та виробництвом комп'ютерних програм працюють над створенням відповідного спеціального програмного забезпечення.

Для оцінювання успіху управлінської концепції основою є визначення домінант загальноконкурентних стратегій розвитку на галузевому ринку країни, поліпшення виробничих результатів або підвищення вартості підприємства. Коли мова йде про успіху збалансованої системи показників, то тут потрібна своя шкала оцінок. Автори концепції повідомляли про ряд відомих підприємств, прибутки яких різко вирости після впровадження системи [3]. Проте подібні оцінки загального порядку можуть бути визнані неспроможними при ретельнішому причинно-наслідковому аналізі. Існує безліч прикладів, що свідчать про те, що глибоку задоволеність від реалізації тієї або іншої стратегії часто викликають другорядні аспекти.

Слід відмітити, що переконливі докази успіху багатьох інших управлінських інструментів (управління портфелем, калькуляція витрат процесу тощо) відсутні зовсім. Автор визнає, що його теорія недосконала, оскільки в ній немає критично важливого компоненту, а саме засобу оцінки керування (управління), і відповідно задачі керування, яка може бути запропонована у якості метода обґрунтування управлінських рішень для визначення пріоритетів цілеспрямованого управління розвитком певного підприємства за використання специфічної функції його економічного регулювання.

Слід зазначити, що не лише можливих управлінських рішень, а й бажаного стратегічного результату. Тому, на думку автора, доцільним є зазначити, що процедури управління якісною поведінкою підприємств – це процес спрямовування його діяльності до бажаного або запланованого рівня ефективності функціонування. При цьому, зміст зазначених технологій можна розглянути в контексті реалізації функцій загального оперативного та стратегічного управління підприємств шляхом реструктуризації у напрямі зростання частки високо технологічності та рівня наукоємності основних видів економічної діяльності. Наголошено, що для впровадження збалансована система як інструмент реалізації загальноконкурентної стратегії підприємства необхідно використовувати наступні специфічні функції.

Відтак: а) функція планування обумовлює необхідність визначення сутності та змісту заходів щодо підвищення обсягів випуску продукції наукоємними підпроділами, які функціонують в межах певного підприємства. При цьому: а) розвиток наукоємних підрозділів повинен зберегти свої тенденції та не відчувати утиски; б) основні заходи визначатимуться по перерозподілу масштабів інвестицій та їх спрямуванні у точки докладання зусиль;

б) функція прогнозування обумовлює те, що основні заходи по нарощуванню обсягів випуску продукції наукоємними сферами

(підрозділами) певного підприємства імовірно здійснити за рахунок оптимізації й перерозподілу інвестицій та їх спрямування у точки прикладення зусиль. Для цього необхідно попередньо спрогнозувати обсяг інвестицій в основні засоби підприємства для досягнення запланованого результату. Зазначимо, що хоча «керування» є синонімом функції «управління», вважаємо за доцільне відрізнити ці поняття, а також зміст самої «задачі керування» від процедури «управління». Це полягає у постановці економіко-математичної задачі та відшукуванню змісту функцій керування, параметри яких відрізняються від завдання управління за кількісними значеннями шуканих інвестиційних змін;

в) функція організації. Автор статті вважає за доцільне відзначити, що перш ніж вирішувати напрями провадження реструктуризації (реінжинірингу) підприємства слід з'ясувати наступне – за рахунок яких резервів можна забезпечити достатній рівень конкурентоспроможності та технологічної здатності наукоємних видів економічної діяльності, які функціонують в межах певного підприємства.

Разом з тим переваги збалансованої системи показників з погляду менеджерів-практиків великі. Автор наводить деякі з них, а саме:

- ув'язка оперативного та стратегічного менеджменту досягається за допомогою багатоаспектного та практичного методу;

- чотири основні аспекти (споживчий, господарський, інноваційний та фінансовий) утворюють всеосяжну схему для "проводки" зверху вниз стратегії підприємства за всіма його ієрархічними рівнями;

- дискусії з проблеми реалізації стратегії набувають об'єктивного характеру у зв'язку з необхідністю відшукати одиниці вимірювання та завдяки так званій стратегічній карті;

- запропонована система управління робить можливою широку, зорієнтовану на навчання комунікацію за всіма рівнями підприємства;

- нова концепція вдало інтегрується з системою контролінгу та добре пов'язується з методами управління, націленими на підвищення вартості підприємства.

Слід вказати і певні недоліки при впровадженні збалансованої системи показників, а саме:

- увага надмірно фокусується на управлінні, що базується на показниках та ігноруються "м'які" чинники;

- не забезпечується однозначність певного зв'язку "мета – засіб" та "стратегічної карти";

- ще не вирішено багато проблем щодо вимірювання;

- компоненти "проводки" зверху вниз за ієрархією організації можуть гальмувати мотивацію здійснення проекту;

- концепцією не передбачені механізми вирішення конфліктів.

Висновки. Таким чином, реалізація визначеного змісту цільових функцій управління розвитком підприємств та ідентифікація параметрів фазової траєкторії кожного підрозділу дозволить посилити докладені зусилля в контексті забезпечення цілеспрямування динаміки виробничо-

господарської системи України у визначеному напрямі та з необхідним темпом її економічного зростання. Квінтесенцію переваг, виявлених на практиці, можна стисло виразити таким чином: збалансована система показників є інструментом, що дає змогу повно масштабно пов'язати стратегію підприємства з оперативним бізнесом; крім того, нова система дає можливість ухвалювати цілком об'єктивні рішення у сфері алокаційної ефективності використання стратегічного потенціалу підприємств. Збалансована система показників забезпечує результативність трансформаційних змін, які здійснюються у відповідності до визначених цільових орієнтирів задля досягнення: динамічної стійкості та упорядкованості; щільності взаємозв'язків між суб'єктом і об'єктом управління; високої ефективності функціонування переважної кількості видів економічної діяльності.

Використані джерела інформації:

1. Покропивний С. Ф. Регулювання територіального розвитку : стратегія і ефективність / С. Ф. Покропивний, В. М. Колот. – К. : КНЕУ, 2003. – 352 с.
2. Стратегічне управління розвитком підприємства:[Електронний ресурс]. – № 1097. – Режим доступу:http://www.ufin.com.ua/03_1/fru_Au2.htm.
3. R. S., Norton D. P. The Balanced Scorecard - Measures then drive Performance // Harvard Business Review. – 1992. – Vol.70. – № 1. – P. 71 – 79.
4. R. S., Norton D. P. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System // Harvard Business Review. – 1996, Vol. 74. – № 1. – P.75 –85.
5. Kaplan R. S., Norton D. P. The Balanced Scorecard Translating Strategy Action. – Cambridge Mass. – 1996.
6. Уотермен Р. Фактор обновления: Как сохраняют конкурентоспособность лучшие компании / Р. Уотермен : пер. с англ. В. Т. Рысина. – М.: Прогресс, 1988. – 368 с.

УДК 330.341.1

Царенко О.В.,
д.е.н., доц., зав. кафедри обліку та аудиту
Гаркавенко Д.М.,
магістрант, Академія муніципального
управління, м. Київ

ФОРМУВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ НА РЕГІОНАЛЬНОМУ РІВНІ

У статті розглянуті механізми формування інвестиційної та кредитної стратегії, що складають фінансову стратегію розвитку корпорації. Розроблено інструментарій конструювання оптимальної інвестиційної стратегії економічного зростання суб'єктів господарювання.

В статье рассмотрены механизмы формирования инвестиционной и кредитной стратегии, которые составляют финансовую стратегию развития корпорации. Разработан инструментальный конструирования оптимальной инвестиционной стратегии экономического роста субъектов ведения хозяйства.