

## ЕВОЛЮЦІЯ ЗБАЛАНСОВАНОЇ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ

*У статті розглянуто основні етапи розвитку збалансованої системи показників як інструменту стратегічного контролінгу. Увага звертається на еволюцію та вдосконалення системи після 1992 року, аналіз деяких результатів її впровадження та теорій, що виникли на її основі. Окреслено перспективу розвитку системи збалансованих показників у майбутньому в напрямку гармонізації цілей, бізнес-процесів та ключових індикаторів ефективності.*

**Ключові слова:** збалансована система показників, оцінка ефективності, управління продуктивністю, модифікації збалансованої системи показників, гармонізація бізнес-процесів та ключових індикаторів ефективності.

З розвитком науки управління та теорії і практики контролінгу питання оцінки результатів діяльності як окремих бізнес-одиниць, так і підприємства загалом, набуло особливого значення. З посиленням внутрішньої динаміки підприємств та ускладненням бізнес-процесів фінансові показники все менш спроможні забезпечити повну та достовірну інформацію щодо реальної ефективності функціонування підприємства. Криза банківської системи, банкрутство компанії «Енрон» та низки інших компаній, що декларували прибутки, втрата довіри до бухгалтерської інформації, поширення неприбуткових організацій зробили проблему оцінки ефективності важливим аспектом науки та практики управління та контролінгу. Сьогодні необхідність застосування збалансованих моделей оцінки ефективності підприємства орієнтована, перш за все, на потреби керівництва в наявності різносторонньої, актуальної і достовірної інформації про його діяльність, на основі аналізу якої можуть бути ухвалені ефективні управлінські рішення.

Розвиток моделей оцінювання ефективності на основі фінансових та нефінансових показників досить широко розглянутий у наукових публікаціях як зарубіжних, так і вітчизняних науковців. Однак основна увага досліджень присвячена генезису та розвитку системи збалансованих показників до 2000 року. У літературі окреслено лише основні підходи і принципи, але не досить уваги присвячено саме еволюції та подальшому розвитку збалансованої системи показників, а також виявленим на практиці недолікам, усунення яких дозволило її вдосконалити.

Метою статті є узагальнення еволюції збалансованої системи показників у теорії та практиці, аналіз виявлених на практиці недоліків, що заважали вдосконаленню системи, а також оцінка подальших перспектив її розвитку.

Збалансована система показників (ЗСП) може розглядатися як інструмент контролінгу, який дозволяє не лише всебічно оцінити результати діяльності підприємства, але й перевести стратегію компанії на оперативний рівень та донести її до кожної стратегічної бізнес-одиниці. У сучасному розумінні збалансована система показників не лише дає повне уявлення щодо оцінки ефективності бізнесу в комплексному ракурсі, тобто з точки зору як фінансових, так і нефінансових показників, а й надає можливість управляти реалізацією

довгострокової стратегії [3, с. 12]. Саме така концепція була запропонована авторами системи – Капланом та Нортонем – у 1992 році. Вони підкреслили важливість балансу між фінансовими і операційними показниками, тим самим заклали фундамент для подальшого розвитку концепції управління за цілями. За останні двадцять років збалансована система показників набула значного поширення та розвитку.

Справедливо зауважимо, що ідею Нортон та Каплана не можна назвати новаторською. Недоліки системи обліку на підприємствах та їх обмеженість для оцінки результативності діяльності компаній були об'єктом критики з боку вчених та фахівців ще починаючи 20-х років минулого століття. Основною претензією менеджменту був ретроспективний характер даних обліку, адже історична інформація не може бути надійним джерелом для прийняття перспективних рішень [3, с. 8]. Навіть поява таких фінансових моделей, як модель Дюпона, не могла цілком задовольнити інформаційні потреби менеджменту для прийняття правильних стратегічних рішень. Саме тоді, з появою перших ознак конкуренції в її сучасному розумінні та розвитком ринкових відносин, вимоги керівництва до систем обліку, аналізу та оцінки діяльності компаній почали змінюватися.

В літературі першою системою фінансових та нефінансових показників називають систему Tableau de bord, сформульовану у кінці 30-х років французьким вченим Ж. Л. Мало [1, с. 40]. Слід зауважити, що ця система показників набула значного поширення у Франції. Вже починаючи з середини двадцятого століття, великі компанії починають все частіше використовувати немонетарні показники для оцінки результативності діяльності. У 70-х роках з'являється таке поняття як інтелектуальний капітал, який часто стає одним з вирішальних факторів у боротьбі проти конкурентів.

З іншого боку, розвивається й внутрішнє середовище компаній. Зростає сукупний попит, ростуть масштаби виробництва та географія продажів, прискорюється оборотність активів, ускладнюються бізнес-процеси та внутрішня динаміка. Ринок вимагає більш швидкої реакції, яку все складніше забезпечити при централізованому управлінні. Час від часу з'являються системи оцінки ефективності діяльності, побудовані за принципом сучасної ЗСП. У літературі під «еволюцією»

Balanced Scorecard (BSC) як правило розуміють її генезу, тобто історію виникнення. На нашу думку, важливішим є дослідження критики, теорій та вдосконалень системи, що відбувалося після 1992 року.

Сучасна концепція ЗСП є результатом тривалих досліджень діяльності компаній провідними зарубіжними фахівцями. На наш погляд, заслуга Нортон та Каплана полягає у систематизації показників за перспективами та розширенні функції системи на сферу реалізації стратегії, а також у поширенні BSC серед менеджменту провідних корпорацій та вчених. Нортон та Каплан зробили систему збалансованих показників універсальною, тобто такою, що може використовуватися підприємствами різних галузей, навіть у благодійних організаціях та у невиробничій сфері. Їх роботи дали поштовх для розвитку як власне збалансованої системи показників, так і появи різноманітних теорій на її основі. Останні два десятиліття можуть бути визначені як важливий період для корпоративної системи управління ефективністю, оскільки збалансована система показників зазнала значної критики практиками і дослідниками. Критика сприяла розвитку системи і стала поштовхом до появи не лише нових теорій та інструментів, а й програмного забезпечення для збору і обробки релевантних даних та інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень.

Розглянемо детальніше еволюцію Balanced Scorecard Нортон та Каплана. В літературі умовно виділяють три етапи еволюції ЗСП:

- На першому етапі збалансована система показників була визначена як система оцінки ефективності за фінансовими та нефінансовими показниками без виділення причинно-наслідкової логіки.
- Другий етап еволюції характеризується тим, основний акцент досліджень спрямований на стратегічну функцію системи збалансованих показників. Все більшого використання та розвитку набувають скорингові карти, а цілі з огляду на перспективи стають відправною точкою причинно-наслідкових зв'язків між показниками у системі. Таким чином, ЗСП стає цілісною та стратегічно орієнтованою.
- Третє покоління дослідників BSC підкреслює важливість ефективного аналізу результатів діяльності. Тобто спрямованість на стратегічний результат є визначальною в збалансованій системі показників. Велика увага звертається на усунення недоліків системи у вигляді суперечностей між стратегічними цілями та показниками [8, с. 14].

У таблиці 1 наведено аналіз застосування збалансованої системи показників протягом 1992-2012 років. Звичайно після 1992 року BSC набула значного поширення, тому в таблиці проаналізовано лише основні найхарактерніші приклади застосування системи, які відображають її еволюцію та розвиток.

Звичайно, більшість корпорацій змогли оцінити гнучкість та цінність збалансованої системи показників у теорії. Поступово з набору показників оцінки ефективності система перетворилася на комплексну структуру для вимірювання, управління та реалізації стратегії компанії. Спробуємо узагальнити досвід впровадження збалансованої системи показників:

- BSC можна розглядати як всеосяжний та комплексний інструмент контролінгу, спрямований

на систематичне відстеження, вимірювання та підвищення ефективності управління.

- BSC є важливим інструментом реалізації стратегії. Він допомагає ставити усі оперативні задачі відповідно до стратегії компанії.
- BSC є гнучким інструментом, який може бути оновлений відповідно до вимог менеджменту. Водночас система допомагає постійно вдосконалювати стратегію.
- Реалізація збалансованої системи показників є досить проблематичною для великої компанії. Часто набір показників сприймається стратегічними бізнес-одиницями як черговий бюджет для виконання.
- Чотирьох перспектив недостатньо для розгляду усіх ситуацій, що виникають у компанії. Досить складним є визначення показників для усіх перспектив та їх подальше вимірювання.
- Часто показники можуть суперечити один одному. Важливим є усунення таких протиріч та підбір показників відповідно до стратегії компанії.
- BSC може бути використана різнопрофільними компаніями, адже є гнучкою та всеохопною системою.

Як бачимо, результати впровадження системи є досить неоднозначними. З одного боку, комплексність та всеосяжність системи відповідає її стратегічному призначенню, з іншого – унеможливує її практичну реалізацію. Тому критичним питанням для впровадження збалансованої системи показників є пошук оптимального балансу між узгодженням фінансових та нефінансових показників, сильних та слабких індикаторів, а також короткострокових та довгострокових показників. Спробуємо систематизувати критичні погляди на збалансовану систему показників (таблиця 2).

Поступово така критика стала поштовхом для подальшого вдосконалення збалансованої системи показників. Теоретики та практики почали розробляти все нові й нові модифікації системи, додаючи суб'єктивні елементи та власні точки зору до наявної системи. Розглянемо найбільш відомі модифікації збалансованої системи показників Нортон та Каплана.

З часом недоліки системи спонукали науковців до виходу за рамки BSC. Деякі дослідники запропонували нові підходи, системи та моделі оцінки ефективності, що виходять за рамки BSC. У таблиці 4 наведено основні напрацювання і механізми оцінки ефективності і управління після 2000 року.

Останнім часом з'явилося безліч інструментів, що дозволяють вдосконалити процес розробки стратегії. Однак пов'язати стратегічні плани з тим, що компанія робить день у день, дозволяє тільки BSC. На нашу думку, жоден із інструментів, наведених у таблиці 4, не можна вважати альтернативою ЗСП. Більше того, в найближчому майбутньому навряд чи можна говорити про появу таких альтернатив. Більш ймовірним є подальший розвиток і вдосконалення BSC. Цей розвиток ми бачимо в детальному опрацюванні методів пов'язування системи збалансованих показників з такими функціональними блоками, як управління персоналом і процесами, а також бюджетування та інвестиційне планування. Інакше кажучи, наступним кроком повинна бути гармонізація власне збалансованої системи показників.

**Таблиця 1. Наукові результати застосування системи збалансованих показників протягом 1992-2012 років\***

Рік	Компанія (галузь)	Результати застосування
1999	Інформаційні технології	Допомагає вимірювати і оцінювати ефективність ІТ проектів. Підхід BSC вимагає постійної уваги з боку зацікавлених сторін. Реалізація та технічне обслуговування стикається з низкою перешкод.
2001	Стратегічні підрозділи акціонерних груп	Гарантує стратегічно орієнтоване бюджетування і планування. Допомагає роз'яснити стратегію, може бути застосована в якості всеосяжного інструмента управління.
2001	Будівельна організація	BSC надає шаблон підприємству для розробки системи оцінки продуктивності.
2002	Philips Electronics	BSC сприяє культурному переходу компанії для організації, що навчається. BSC сприяє обміну передовими здобутками і створює світову систему передачі інформації. BSC є потужним стратегічним інструментом.
2003	Організації державного сектору в Новій Зеландії	Збалансована система показників не показує сильних причинних зв'язків. BSC підтвердила свою важливість для розробки і здійснення стратегії.
2005	Некомерційна організація (приватна клініка)	Інколи потрібно більш ніж 4 перспективи для розгляду бізнесу. Здійснення BSC вимагає комплексного плану комунікацій.
2007	Системи охорони здоров'я Середнього Заходу	Вибір показників є доволі складним завданням. BSC розглядається як довгострокова перспектива для всієї організації. BSC допомагає організаціям залишатись орієнтованими на обслуговування клієнтів.
2010	Три компанії у сфері швидких послуг	BSC є гнучким інструментом, що здатний адаптувати потреби різних компаній.
2010	«Rang Dong Plastic»	BSC можна розглядати як інструмент у стратегії загального обміну інформацією. Для розвитку BSC важливу роль відіграє організаційна культура.
2011	Організації з охорони здоров'я в Швеції	BSC слугує інструментом різнобічної оцінки, який використовує різні джерела корисної інформації для такої оцінки. На початкових етапах реалізації BSC, участь співробітників у цьому процесі повинна бути на високому рівні.
2012	Багатопрофільний науково-дослідний інститут у Великобританії	Показники BSC описують конкретні деталі і їх фактичні значення для підтримки рішень. Вона допомагає систематично відслідковувати і вимірювати ефективність діяльності інституту.

\*Складено автором на основі власних досліджень

**Таблиця 2. Аналіз критичних поглядів на систему збалансованих показників\***

Автор, рік	Критичні зауваження
1	2
Аткінсон та ін. (1997)	– BSC модель може бути неузгодженою з підходом до оцінки ефективності зацікавлених сторін. – Система BSC зосереджена загалом на оцінці ефективності, що зумовлює проблему подвійного циклу дослідження.
Дінеш і Палмер (1998)	– Здійснення керівних принципів BSC не є цілком зрозумілим. – Не чітко визнається необхідність прийняття перспективи людських відносин.
А. Шнейдерман (1999)	– Не існує розгорнутої системи, яка занижує цілі вищого рівня до рівня допоміжних процесів. – Не може бути кількісного зв'язку між нефінансовими і очікуваними фінансовими результатами.
Нілі і Боурн (2000)	– Використання BSC виявилось неефективним здебільшого через недосконалу розробку. – BSC підхід не має механізму для вибору показників і цілей. – Причинно-наслідковий зв'язок між фінансовими і нефінансовими показниками відображає більш суб'єктивне розуміння керівництва – [6, с. 15].
Норекліт (2000)	– Не існує ніяких емпіричних підтверджень причинно-наслідкового зв'язку між показниками. – BSC не контролює конкуренції та технологічних змін. – Підхід «зверху вниз» в управлінні є проблематичним у BSC.

**Продовження таблиці 2**

1	2
Ан (2001)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Відсутня фільтрація у виборі цілей і задач.</li> <li>- Труднощі у визначенні показників.</li> <li>- Дуже багато складностей у причинно-наслідковому ланцюзі.</li> </ul>
Боурн (2002)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Люди і постачальники усуваються із системи, а регулюючі органи і конкуренти ігноруються.</li> <li>- Екологічні, соціальні чи комунальні аспекти відсутні.</li> </ul>
Майер (2004)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- BSC не вистачає причинно-наслідкових зв'язків між фінансовими і нефінансовими показниками.</li> <li>- Упровадження у великих організаціях є досить складним.</li> </ul>
Марр і Адамс (2004)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ігнорування біхевіористичного фактору.</li> </ul>
Б'янки і Монтімагоре (2008)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- BSC не враховує впливу динаміки, яка існує в системі – відсутній облік тимчасових затримок між причиною і наслідками.</li> </ul>
Сушіл (2009)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Причинний зв'язок визначений незадовільно.</li> <li>- Досить складним є фільтрування нестандартних факторів.</li> <li>- Відсутність механізму групування показників продуктивності на визначені чотири класи.</li> </ul>

*\*Складено автором на основі власних досліджень*

**Таблиця 3. Модифікації збалансованої системи показників\***

Рік	Назва	Зміни/оновлення
2000	Корпоративна система показників (Голіан і Мерсер)	Бізнес-модель, яка допомагає здійснити облік для будь-яких корпорацій
2002	Система показників підприємства за Канзі	Запропоновано такі перспективи: задоволення зацікавлених сторін, їх оцінка, досконалість процесу, організаційне дослідження.
2005	Цілісна система показників (Сурешандар і Лейштен)	Додані нові погляди, такі, як інтелектуальний капітал, соціальна точка зору та точка зору працівників.
2005	Загальна система показників ефективності (Рамперсад)	Система як процес безперервного поліпшення в системі поліпшення – зміни – дослідження
2008	Брендова система показників (Кросбі і Лунді)	Сфера використання BSC як фокус на бренд, на який орієнтується клієнт.
2011	«Динамічна» система збалансованих показників (Барнабе)	Розгляд зворотного зв'язку і інструментів для складання карт для більш повної розробки стратегічних карт.
2011	Проактивна система збалансованих показників (Критас)	Використання характеристик обчислювальних технологій нечітких когнітивних карт для створення динамічних систем для ключових показників ефективності.

*\*Складено автором на основі власних досліджень*

**Таблиця 4. Аналіз змін у термінології моделей управління продуктивністю\***

Рік	Назва структури, моделі, системи
2000	Динамічна система збалансованих показників (Бітітіці) [4]
2000	Комплексна структура оцінки ефективності (Медорі і Степле) [10]
2000	Якісні моделі для системи оцінки ефективності (Сувіньйо) [9]
2001	Модель взаємозв'язку між діями та прибутком (Епштейн і Вестбрук)
2001	Призма виробництва (Нілі) [6]
2003	Динамічна багатовимірна структура виробництва (Мільтці)
2004	Вартісний ланцюг планування виробництва (Нілі і Джаррар) [7]
2006	Цілісна система управління продуктивністю (Андерсон)
2009	Структура систем управління ефективністю (Феррейра і Отлі)
2010	Ігрова карта гнучкої стратегії (Сушіл)
2011	Стійка система оцінки ефективності (Серсі) [5]

*\*Складено автором на основі власних досліджень*

У сучасному динамічному середовищі функціонування підприємств розробка комплексної і цілісної системи оцінки ефективності і управління підприємством має вирішальне значення. BSC дійсно вважається революційним інструментом, який дає повне уявлення про ефективність як стратегічних бізнес-одиниць, так і підприємства загалом. На сучасному етапі BSC можна розглядати як всеосяжний та комплексний інструмент контролінгу, спрямований на систематичне відстеження, вимірювання та підвищення ефективності. З одного боку, комплексність та

всеосяжність системи відповідає її стратегічному призначенню, з іншого – ускладнює її практичну реалізацію. Результати впровадження збалансованої системи показників на різнопрофільних підприємствах дали змогу відслідкувати основні недоліки системи, вивчення яких дало поштовх новим розробкам та появи різних модифікацій системи. З ускладненням бізнес-процесів та зі зростанням внутрішньої динаміки гармонізація бізнес-процесів та збалансованої системи показників може стати критичним фактором досягнення ефективності.

## Список літератури

1. Калінеску Т. В. Формування збалансованої системи показників стратегічного управління підприємством / Т. В. Калінеску, І. В. Пономарьова // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2008. – №10(128). – С. 40-44.
2. Epstein M. Linking Actions to Profits in Strategic Decision Making [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.qa.au.edu/page2/research/research/BSCLinkingActionsToProfits.pdf>
3. Kaplan, R. S. *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment* / R. S. Kaplan, D.P. Norton – Boston (Ma., USA): Harvard Business School Press, 2010. - 418 S.
4. Krishnan A. The Evolution of Performance Measurement System (PMS) and Linkage to the Environmental Uncertainty and Strategy – [Електронний ресурс] / A. Krishnan . – Режим доступу: <http://www.jgbm.org/page/11%20Anbalagan%20Krishnan.pdf>.
5. Martin J. The Complex and Multifaceted World of Performance Management in NGOs: A Case Study. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.afaanz.org/openconf/2011/modules/request.php?module=oc\\_proceedings&action=view.php&a=Accept+as+Paper&id=335](http://www.afaanz.org/openconf/2011/modules/request.php?module=oc_proceedings&action=view.php&a=Accept+as+Paper&id=335)
6. Neely A. The Performance Prism – [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDFstudents/2012s/sa\\_mar12\\_p5\\_perfprism.pdf](http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDFstudents/2012s/sa_mar12_p5_perfprism.pdf)
7. Neely A. Extracting value from data – the performance planning value chain [Електронний ресурс] / A. Neely. – Режим доступу: <http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=843588>
8. Yadav N. Era of Strategic Performance Management post 2000: Thinking beyond Balanced Scorecard/ Neetu Yadav. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2080319](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2080319)
9. Yildiz F. Construction of Multi Dimensional Performance Measurement Model in Business Organizations: An Empirical Study – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://eprints.ibu.edu.ba/1057/1/vol1-no1-p33-51.pdf>
10. Zeglat D. Performance Measurements Systems: Stages of Development Leading to Success [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://journal-archives25.webs.com/440-448.pdf>.

## РЕЗЮМЕ

**Буратчук Наталья**

### Эволюция сбалансированной системы показателей

В статье рассмотрены основные этапы развития сбалансированной системы показателей как инструмента стратегического контроллинга. Внимание уделяется эволюции и совершенствованию системы после 1992 года, анализа некоторых результатов ее внедрения и теорий, возникших на ее основе. Определены перспективу развития системы сбалансированных показателей в будущем в направлении гармонизации целей, бизнес-процессов и ключевых индикаторов эффективности.

## RESUME

**Buratchuk Natalia**

### Evolution of the balanced scorecard

The article describes the main stages of development of a balanced scorecard as a tool for strategic controlling. A special attention is paid to the evolution and improvement of the system after 1992, and to the analysis of some of the results of its implementation and theories that have arisen based on it. There has been determined the future development of the balanced scorecard in the future towards the harmonization of the objectives, business processes and key performance indicators.

**Стаття надійшла до редакції 01.03.2013 р.**