

УДК 65.012.12

Біляр А.І.

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича

## СТРАТЕГІЧНІ КАРТИ ЯК ІНСТРУМЕНТ РЕАЛІЗАЦІЇ СТРАТЕГІЇ

© Біляр А.І.

В даній статті розглянуто основні проблеми традиційної моделі бухгалтерського обліку та фінансової звітності з точки зору стратегічного управління. Обґрунтовано необхідність застосування стратегічних систем вимірювання і здійснення стратегічного аналізу із застосуванням стратегічних карт. Запропоновано стратегічну карту на прикладі сільськогосподарського підприємства з виробництва молока.

**Ключові слова:** стратегічний аналіз, Збалансована система показників, стратегічна карта.

This article discusses the main challenges the traditional model of accounting and financial reporting from the perspective of strategic management. The necessity of the use of strategic measurement systems and implementation of strategic analysis with the use of strategy maps had grounded. Proposed strategy map on the example of agricultural enterprise for the production of milk.

**Key words:** strategic analysis, Balanced Scorecard, strategy map.

В данной статье рассмотрены основные проблемы традиционной модели бухгалтерского учета и финансовой отчетности с точки зрения стратегического управления. Обоснована необходимость применения стратегических систем измерения и осуществление стратегического анализа с применением стратегических карт. Предложено стратегическую карту на примере сельскохозяйственного предприятия по производству молока.

**Ключевые слова:** стратегический анализ, Сбалансированная система показателей, стратегическая карта.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі економічних досліджень стратегічному управлінню приділяється дедалі більше уваги вчених. Це спричинено невизначеністю умов функціонування підприємств та неможливістю передбачення стану економічної системи в зв'язку з високим ступенем стохастичності факторів зовнішнього середовища.

Оскільки в контексті стратегічного управління підприємство розглядається як відкрита соціально-економічна система, яка має

зв'язки із глобальним та конкретно-економічним оточенням, для прийняття ефективних рішень необхідна релевантна та адекватна інформація про кожну із підсистем цієї складної системи. Визначальну роль при цьому відіграє інформація в частині оцінки результатів діяльності підприємства, яка представляється у вигляді різноманітних оцінювальних показників.

Історично обумовлено, що основним джерелом інформації протягом декількох останніх століть були фінансові показники, які набули значного розвитку в індустріальну еру. Але зараз, в інформаційну еру, така інформація втрачає свою виключну актуальність. Фінансові показники сьогодні не можуть забезпечити систему стратегічного управління необхідною інформацією через те, що не висвітлюють стан і зміни в зовнішньому середовищі та безпосередньому оточенні підприємства.

Основними проблемами традиційної моделі бухгалтерського обліку та фінансової звітності з точки зору стратегічного управління є:

- історичний характер – фінансові показники відображають результати минулих рішень та дій і не дають уявлення про майбутнє;

- неможливість прогнозування – некаузальні методи, що використовують фінансові показники втрачають доцільність застосування, оскільки більшість таких показників піддається впливу великої кількості стохастичних факторів;

- „принцип неповного висвітлення” – побудована в Україні система бухгалтерського обліку та фінансової звітності суперечить ст. 4 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, оскільки фінансова звітність не містить всієї інформації про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Бухгалтерський облік виявляє, вимірює та реєструє тільки ті факти господарської діяльності, що мали місце у внутрішньому середовищі організації. Проте залишається невідображена важлива інформація про безпосереднє оточення та зовнішнє середовище.

В зв'язку з неспроможністю бухгалтерського обліку у повній мірі виконувати свої інформаційну та оціночну функції (хоча саме показники фінансової звітності, що сформовані за допомогою

методологічних прийомів бухгалтерського обліку є найбільш якісними серед потоків вхідної інформації), існує необхідність застосування альтернативних концепцій оцінки діяльності. Тобто систем показників, які б забезпечували інформаційні потреби стратегічного управління – стратегічних систем вимірювання.

Отже, застосування стратегічних систем вимірювання є необхідним для ефективного стратегічного управління, оскільки дає можливість оцінити діяльність підприємства в умовах невизначеності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розвиток різних стратегічних систем вимірювання зробили такі зарубіжні вчені як Р.Каплан [11], П.Нівен [5], Д.Нортон [11], Р.Х'юберт [9] та інші. Останнім часом даному питанню почали приділяти увагу в своїх дослідженнях вітчизняні вчені, зокрема В.Зінченко [2], М.Кизим [2], М.Колісник [3], Л.Пан [6], А.Пилипенко [8], К.Редченко [10], І. Ярошенко [12]. Однак питання застосування стратегічних карт розглядали лише Р.Данилейчук [13] та О.Маслиган [4]. Отже, це питання залишається недостатньо вивченим і є актуальним для подальших наукових досліджень.

**Основні результати дослідження.** Сьогодні на підприємствах економічно розвинених країн застосовуються різні системи оцінки діяльності. Найпоширенішою серед них є Збалансована система показників (ЗСП). Ця система дозволяє оцінити діяльність підприємства за допомогою фінансових та нефінансових показників у чотирьох перспективах: фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання та розвиток працівників.

Стратегічний аналіз в контексті ЗСП здійснюється за допомогою стратегічних карт. Стратегічна карта – це візуальне вираження причинно-наслідкових зв'язків між елементами стратегії компанії [1, с.15].

Незалежно від того, який підхід до розробки стратегії використовується, стратегічна карта надає універсальний і послідовний спосіб опису стратегії таким чином, щоб можна було не тільки встановлювати цілі та показники, але й керувати ними. Таким чином, стратегічна карта – це зв'язок між формуванням стратегії та її реалізацією. Стратегічна карта базується на таких принципах:

- стратегія урівноважує протилежні сили – короткострокові фінансові результати та довгострокові цілі, спрямовані на стійке зростання прибутку;

- стратегія базується на диференційованій за цінністю пропозиції споживачу – чітке визначення цільових клієнтів та пропозиція відповідної споживчої вартості;

- цінність (вартість) створюється у внутрішньому бізнес-процесі – підприємство повинно зосередитися на декількох вирішальних внутрішніх процесах, які диференціюють пропозицію споживчої вартості та є найбільш суттєвими для підвищення ефективності підприємства;

- стратегічна відповідність визначає вартість нематеріальних активів – людський капітал, інформаційний капітал та організаційний капітал не мають вартості, яку можна виміряти; цінність їх полягає в тому, що вони допомагають втілити стратегію в життя.

Широка популярність концепції стратегічних карт частково пояснюється саме тим, що і самі стратегічні карти, і процес їх розробки в кожному окремому випадку адаптовані до особливостей конкретного підприємства – як до особливостей його положення на ринку, так і до особливостей його внутрішньої організації. Розробка стратегічних карт часто плавно переходить в процес їх використання в щоденній діяльності.

Вже доведено [9], що стратегічні карти озброюють підприємство розумінням логіки ведення бізнесу в довгостроковому аспекті, необхідним для формування його унікальної компетенції та досягнення успіху на ринку. Це досить суттєво як для розробки стратегічних планів підприємства, так і для ведення поточних операцій. В ідеальному випадку стратегічні карти впроваджуються в кожному підрозділі та виді діяльності в якості ефективного і понятійного засобу формування унікальної компетенції підприємства. Тому стратегічні карти служать інструментом як стратегічного, так і операційного контролю.

Стратегічні карти допомагають найкращим способом довести інформацію про положення і стратегічні плани підприємства до всіх його працівників. Це необхідно, якщо підприємство прагне до динамізму, здатному забезпечити його конкурентоспроможність у довгостроковому аспекті. Стратегічні карти також представляють

собою ефективний спосіб документування та контролю, що забезпечують найбільш швидке досягнення поставлених цілей і реалізацію місії підприємства [5].

В результаті застосування стратегічних карт поточні операції узгоджуються з довготривалими цілями підприємства. Обраний напрям розвитку стає зрозумілим і реальним для всіх співробітників. Стратегічні карти, диверсифіковані за видами діяльності, забезпечують більш надійний контроль за поточними операціями, ніж попередні моделі управлінського контролю. Працівники краще розуміють цілі підприємства, набувають додаткові стимули до їх реалізації, легше сприймають зміни і наполегливо доводять їх до життя. Підприємство в цілому стає більш сприйнятливим до нової інформації і послідовним у формуванні нових видів компетенції у своєму бізнесі. Розробка і впровадження стратегічних карт зачіпають різні сторони діяльності підприємства.

Система управлінського контролю починає функціонувати тільки після визначення місії і стратегії підприємства, а стратегічні карти розглядаються саме як інструмент управлінського контролю [1]. Необхідність викласти місію і стратегію у форматі стратегічних карт часто призводить до появи нових ідей з приводу місії підприємства і до переосмислення її стратегії [7].

Тому перші етапи розробки стратегічних карт полягають у визначенні стратегії підприємства. До цього моменту вона буває вже сформульована в процесі стратегічного управлінського планування. В такому випадку розробка відповідних елементів стратегічних карт зводиться до підтвердження обраного курсу та, можливо, уточнення формулювання ключових цілей та основних чинників їх досягнення.

Практичне застосування стратегічних карт вимагає, щоб процедури оцінки діяльності підприємства з їх допомогою були досить зручними і не надто складними. Способи обробки інформації повинні забезпечувати її документування, можливість перевірки та доведення до відома зацікавлених осіб.

Основна функція стратегічних карт – це забезпечення контролю за операційною діяльністю підприємства [1]. Стратегічні карти описують планові і вже отримані результати, на основі чого

визначається відповідальність кожного працівника за реалізацію місії підприємства.

Так, створення бази даних про споживачів або про залучення споживачів з нетрадиційних для підприємства сегментів ринку може виявитися неприбутковим в короткостроковому аспекті, але цілком виправдовується з точки зору майбутніх вигод [5]. Стратегічні карти дозволяють обґрунтовано оцінити такого роду діяльність на фоні інших функцій підприємства і довести отриману оцінку до відома менеджерів.

Концепція стратегічних карт має і свого роду кумулятивний ефект. У міру того як обробляється інформація про нових споживачів або про динаміку обсягів продажів у нових для підприємства сегментах ринку, перші припущення про причинно-наслідкові зв'язки в цих сферах підтверджуються або спростовуються. Тут стратегічні карти також дуже корисні. З їх допомогою можна точніше оцінити результативність вжитих зусиль як на рівні підприємства в цілому, так і на рівні окремого працівника.

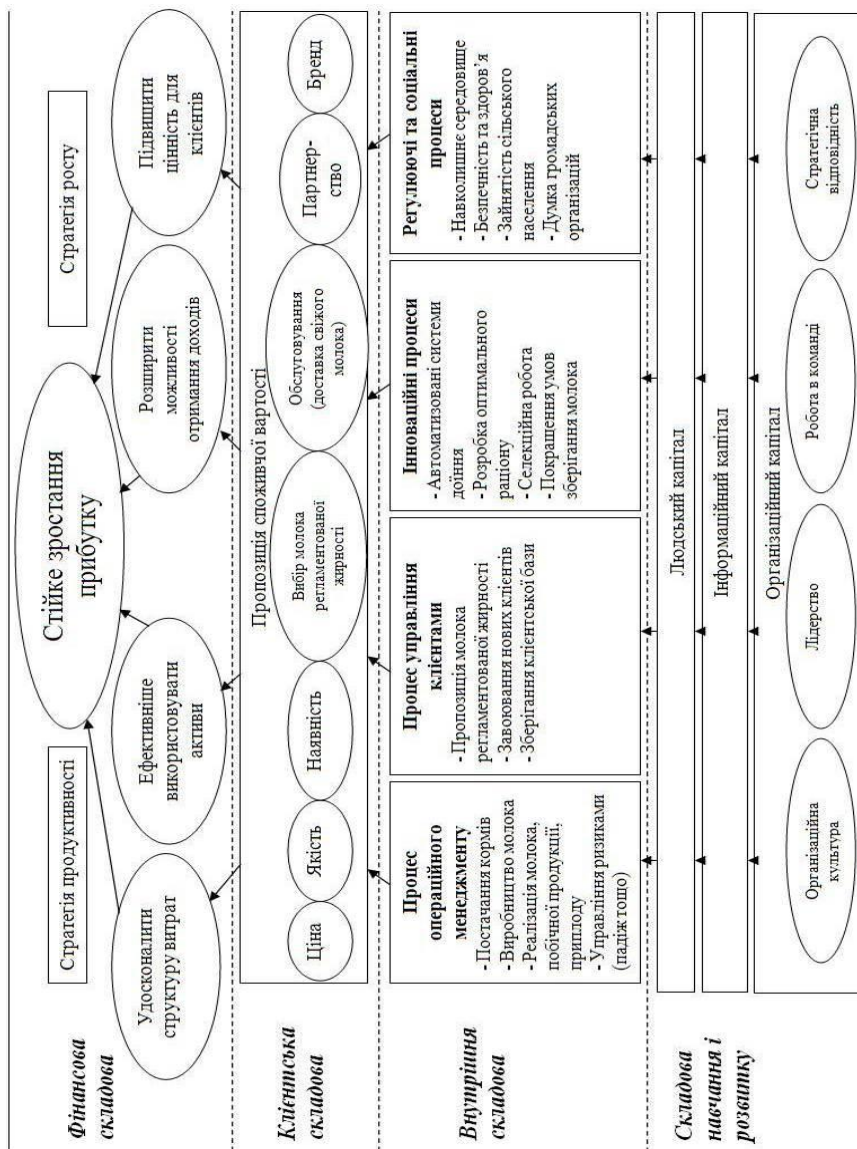


Рис. 1. Стратегічна карта сільськогосподарського підприємства з виробництва молока, авторська розробка

Як бачимо, застосування стратегічних карт відкриває широкі можливості. Для їхнього впровадження необхідні правильна мотивація працівників та раціональні, практичні рекомендації з обробки зібраної інформації.

Визначення переліку видів діяльності, підрозділів і порядку впровадження стратегічних карт значною мірою залежить від розмірів і положення підприємства на ринку. Невелике підприємство може почати безпосередньо з розробки корпоративної стратегічної карти, у той час як велике підприємство або його філія повинні розробляти стратегічні карти, починаючи з одного або двох найбільш підготовлених до цього підрозділів [1]. В останньому випадку при виборі найбільш підготовлених підрозділів слід враховувати як бажання співробітників підрозділу брати участь у цьому проекті, так і об'єктивну готовність підрозділів. Лише в такому випадку їх передовий досвід стане в пригоді у процесі реалізації проекту.

Оскільки стратегічні карти служать одним з інструментів стратегічного контролю, актуальність їх змісту та постійне оновлення мають особливе значення.

Запропонована нами стратегічна карта являє собою певний контрольний список стратегічних компонентів та їх взаємодій (рис. 1). Якщо в ньому відсутній який-небудь елемент, то стратегія, швидше за все, приречена на провал.

Таким чином, організація стратегічного аналізу на базі стратегічних карт є досить ефективним в умовах кризи, оскільки дає змогу:

- здійснити цілеспрямований моніторинг діяльності підприємства;
- контролювати фінансові й нефінансові показники діяльності підприємства;
- спрогнозувати появу проблем і запобігати їм;
- поєднувати рівні стратегічного та оперативного управління;
- стимулювати розуміння працівниками своєї ролі в стратегії підприємства.

**Висновок.** Запропонований підхід до стратегічного аналізу з застосуванням стратегічних карт дозволить встановити причинно-наслідкові зв'язки між елементами стратегії підприємства та здійснювати ефективний операційний та стратегічний контроль за



її реалізацією. Розроблена нами стратегічна карта на прикладі сільськогосподарського підприємства з виробництва молока демонструє, як підприємство створює вартість (цінність) і як це забезпечує стійке зростання прибутку. Таким чином, застосування стратегічних карт на українських підприємствах дасть змогу «збалансувати» їх діяльність, вийти на якісно новий рівень економічного зростання через досягнення стратегічних цілей, місії, і, в результаті – стратегічного бачення.

#### Список використаних джерел:

1. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Пер. с англ. — М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. — 512 с: ил.
2. Кизим М.О. Збалансована система показників: монографія / М.О. Кизим, А.А. Пилипенко, В.А. Зінченко. – Харків: ВД "Інжек", 2007. – 192 с.
3. М.К. Колісник. Збалансована система показників як спосіб підвищення ефективності управління діяльністю підприємства // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.5. – С. 225-230.
4. Маслиган О.О. Розробка стратегічної карти фінансового потенціалу виробничого підприємства. // Економічний простір. – 2008. - №18. – с. 231-236.
5. Нивен Пол Р. Диагностика Сбалансированной системы показателей: поддерживая максимальную эффективность/ Пер. с англ. Под ред. М.Горского, Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2006. - 256с.
6. Пан Л.В. Збалансована система показників (Balanced Scorecard - BSc) як інструмент ефективного управління стратегією організації // Наукові записки. Національний університет "Кієво-Могилянська Академія". - Т. 21: Економічні науки / НаУКМА; Редкол.: В. Брюховецький, та ін. - К., 2003. - С. 56-63.
7. Парментер Девід. Ключові показники ефективності / [Пер. з англійської А. Платонова]. – М.: ЗАО «ОЛИМП-БИЗНЕС», 2008 р. – 288с.
8. Пилипенко А.А. Організація управління інтегрованими структурами бізнесу в контексті збалансованої системи показників: монографія / А.А. Пилипенко, І.В. Ярошенко. – Харків: ВД "Інжек", 2007. – 152 с.
9. Рамперсад К.Хьюберт. Универсальная система показателей деятельности: как достигать результатов, сохраняя целостность: Пер.с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 352С.
10. Редченко К. Показательное несогласие: Balanced scorecard и tableau de bord –<http://www.management.com.ua/strategy/str046.html>
11. Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес». – 2003.
12. Ярошенко Іван Васильович. Формування збалансованої системи показників в управлінні інтегрованими структурами бізнесу : Дис. канд. наук: 08.00.04 - 2008.
13. [http://www.rusnauka.com/31\\_PRNT\\_2008/Economics/36163.doc.htm](http://www.rusnauka.com/31_PRNT_2008/Economics/36163.doc.htm)