

УДК 657:005.921

Криштопа І.І., к.е.н.

Криворізький економічний інститут

ДВНЗ «Криворізький національний університет»

## **ПОБУДОВА ЗБАЛАНСОВАНОЇ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ**

В статті висвітлено традиційну практику побудови збалансованої системи показників та надано рекомендації в частині її використання на вітчизняних промислових підприємствах в умовах посилення глобалізаційних процесів.

Ключові слова: стратегічний облік, збалансована система показників, інтеграційні процеси.

Kryshtopa I.

## **BUILDING A BALANCED SCORECARD AT UKRAINIAN INDUSTRIAL ENTERPRISES**

The article highlights the traditional practice of building a balanced scorecard and gives recommendations on its usage at Ukrainian industrial enterprises in the conditions of increasing globalization.

Key words: strategic accounting, balanced scorecard, integration processes.

Криштопа И.И.

## **ПОСТРОЕНИЕ СБАЛАНСИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ УКРАИНЫ**

В статье освещен традиционный подход к построению сбалансированной системы показателей и даны рекомендации в части ее использования на отечественных промышленных предприятиях в условиях усиления глобализационных процессов.

Ключевые слова: стратегический учет, сбалансированная система показателей, интеграционные процессы.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Зміна політичного строю в Україні та перехід від командно-адміністративної моделі економіки до ринкової дозволили низці міжнародних корпорацій (зокрема, ArcelorMittal, Heidelberg Cement тощо) відкрити

---

*Криштопа І.І.*

свої представництва на базі вітчизняних промислових підприємств. Зазначені суб'єкти господарювання привнесли з собою випробувані часом підходи до організації системи управління підприємством, серед яких особлива роль належить постановці та веденню стратегічного обліку. Проте спроби імплементації процедур та інструментів останнього зіткнулися з проблемою їх неадаптованості як до внутрішньої специфіки роботи підприємств, що тривалий період часу функціонували в умовах планової економіки, так і до особливостей українського бізнес-середовища, яке характеризується нестабільною економічною й політичною ситуацією. Слід відмітити, що з аналогічними складностями зустрілися й вітчизняні холдинги та фінансово-промислові групи, які з огляду на брак відповідних досліджень вітчизняних науковців, спробували застосовувати у своїй діяльності розробки західних економістів в частині теорії та практики побудови стратегічного обліку на промислових підприємствах.

Ситуація, що склалася, суттєво знижує конкурентоспроможність зазначених вище підприємств на світових ринках та перешкоджає розробці адекватних заходів щодо забезпечення стратегічної стійкості останніх в умовах посилення глобалізаційних процесів. При цьому загроза від'ємного фінансового результату має негативні наслідки як для самих підприємств, так і для економіки України в цілому, оскільки вони є одними з найбільших платників податків до державного бюджету та роботодавцями. З огляду на це, дослідження проблем теорії та практики побудови стратегічного обліку на вітчизняних промислових підприємствах набуває особливої актуальності.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Вирішенню теоретико-методологічних проблем стратегічного напряму бухгалтерського обліку присвячено праці таких вітчизняних та зарубіжних науковців, як Х. Андерсон, А. Апчерч, М.Т. Білуха, І.М. Богата, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, М.Ф. Ван Бреда, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, К. Друрі, Р. Каплан, І.І. Каракоз, В.Є. Керімов, Л.М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, Д. Колдуел, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, В.Г. Линник, Ю.Я. Литвин, М.Р. Метью, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, Б. Нідлз, О.Є. Ніколаєв, П.П. Німчинов, Д. Нортон, Ю.І. Осадчий, В.Ф. Палій, М.Х.Б. Перер, М.С. Пушкарь, Б. Райан, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, В.І. Ткач, М.В. Ткач, К. Уорд, Д. Фостер, Е.С. Хендріксен, Ч.Т. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, А.В. Шайкан та В.Г. Швець.

Враховуючи вагомий внесок зазначених дослідників та цінність

отриманих ними результатів, залишається низка проблемних питань, які потребують вирішення. Зокрема, більш детального дослідження потребує методика використання на вітчизняних промислових підприємствах такого інструмента стратегічного обліку, як збалансована система показників.

**Цілі статті.** Метою статті є дослідження збалансованої системи показників як інструмента стратегічного обліку та надання рекомендацій в частині її використання на вітчизняних промислових підприємствах в умовах посилення глобалізаційних процесів.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- дослідити традиційну практику побудови збалансованої системи показників;
- висвітлити особливості функціонування вітчизняних промислових підприємств;
- дати рекомендації в частині використання збалансованої системи показників в системі стратегічного обліку на вітчизняних промислових підприємствах.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Система збалансованих показників була розроблена на початку 90-х років ХХ століття двома науковцями з США – професором бізнес-школи при Гарвардському університеті Робертом Капланом та консультантом з питань управління Девідом Нортоном. Ґрунтуючись на результатах дослідження роботи низки американських підприємств, зазначені науковці виявили неможливість адекватної оцінки конкурентоспроможності суб'єкта господарювання ґрунтуючись лише на результатах аналізу відповідних фінансових показників з огляду на їх ретроспективний характер. З метою вирішення даної проблеми Каплан Р. та Нортон Д. рекомендували здійснювати дослідження ефективності функціонування підприємств за допомогою збалансованої системи показників, яка включала в себе комплексну оцінку як фінансових, так і нефінансових аспектів діяльності. Зазначена система передбачає знаходження балансу між наступними чотирма перспективами:

- фінансової;
- клієнтської;
- внутрішніх бізнес-процесів;
- навчання і розвитку персоналу [4, 5, 6].

Перша перспектива включає в себе об'єкти обліку, які розкриваються за допомогою традиційних фінансових показників. Використання останніх забезпечує можливість оцінки керівником підприємства ступеню віддачі вкладених коштів. Зокрема, переважною більшістю науковців до них відносяться:

- операційний прибуток;
- надходження на інвестиції;
- залишковий дохід;
- економічна додана вартість;
- виручка;
- управління витратами;
- використання активів [4, 5, 6].

Друга перспектива, яка виділяється науковцями, дозволяє дати оцінку бізнес-середовищу підприємства та його взаємовідносинам з клієнтами. Досягненню зазначеного сприяє розрахунок показників, які входять до наступних груп об'єктів обліку:

- частка ринку;
- здатність утримувати споживачів;
- здатність залучати споживачів;
- ступінь задоволення споживачів;
- прибутковість споживачів;
- характеристики продукту або послуги;
- імідж організації;
- взаємовідносини [4, 5, 6].

Третя перспектива дозволяє оцінити внутрішні бізнес-процеси підприємства. Переважною більшістю економістів до неї відносять наступні групи об'єктів обліку:

- ринок;
- виробництво;
- доставка;
- сервіс [4, 5, 6].

В свою чергу четверта перспектива дає оцінку здатності підприємства до освіти та зростання. До неї належать такі групи об'єктів обліку, як:

- персонал;
- інформаційні технології;
- мотивацію і орієнтацію [4, 5, 6].

Дана концепція збалансованої системи показників являє собою

універсальну модель, кількість складових частин якої (зокрема, перспектив та груп об'єктів обліку, які входять до їх складу) можна зменшувати або збільшувати залежно від специфіки бізнес-середовища у якому існує підприємство. З огляду на це, наступним важливим аспектом дослідження, на погляд автора, має стати вивчення впливу наслідків інтенсифікації глобалізаційних процесів на методику застосування даного інструменту в системі управління промисловим підприємством.

Нові механізми міжнародного поділу праці та загострення конкуренції на світових ринках, обумовили потребу у пошуку нових підходів до забезпечення стратегічної стійкості підприємств. На погляд західних експертів [6], найбільш оптимальним вирішенням даного питання на сьогоднішній день стало укладання угод на ринку злиттів та поглинань. Проведене дослідження показало справедливості даного твердження також у відношенні і до вітчизняних підприємств. Зокрема, в 2012 р. в Україні було здійснено близько 150 угод на ринку злиттів і поглинань, що в п'ять разів більше, ніж в 2011 р [2]. При цьому переважна їх більшість припадала на промисловість та сільське господарство. На погляд операторів ринку, дана тенденція зберігатиметься на протязі тривалого часу, оскільки значна кількість вітчизняних сфер бізнесу ще не вступила в активну стадію інтеграції. Передусім, це стосується виробничої сфери, де очікується подальший розпродаж таких державних активів, як підприємства гірничо-металургійного комплексу, виробництво і реалізація електроенергії, машинобудування тощо. Актуальність даного напрямку розвитку бізнесу в Україні у майбутньому забезпечуватиметься також завдяки популярній у вітчизняній системі господарювання практиці рейдерських захоплень.

Враховуючи викладене вище, доцільним, на погляд автора, є доповнення складу збалансованої системи показників перспективою «Інтеграційні процеси». До груп об'єктів обліку запропонованої складової слід відносити такі позиції, як:

- суб'єкти інтеграційних процесів, до яких належать промислові підприємства різноманітних видів економічної діяльності, а також холдинги або фінансово-промислові групи, які їх інтегрують до свого складу;

- об'єкти інтеграційних процесів, які включають в себе процеси установаження інтеграційних зв'язків та взаємодій між підприємствами.

В основу виділення показників запропонованих вище груп доцільно покласти чинники, які впливають на ефективність інтеграції суб'єктів господарювання (рис.1).

Грунтуючись на результатах аналізу економічної літератури та враховуючи зазначені вище чинники ефективності інтеграції підприємств, до складу груп об'єктів обліку перспективи «Інтеграційні процеси» доцільним буде відносити показники системи індикаторів управління суб'єктами господарювання, виділені Сибірською Є.В. [3].



Рис. 1. Чинники ефективності інтеграції підприємств [1]

Зокрема, в структурі групи об'єктів обліку «суб'єкти інтеграційних процесів» даним науковцем виділяються такі показники, як:

- досягнення синергетичного ефекту інтеграційним об'єднанням;
- скорочення витратків виробничих формувань внаслідок зміни організаційної структури;
- зростання інвестиційної привабливості інтеграційних об'єднань [3].

В аспекті вітчизняних промислових підприємств зазначений перелік доцільно доповнити показником «Зміна рівня соціальної відповідальності бізнесу внаслідок інтеграції», який покликаний надавати менеджменту інформацію в частині додержання:

- соціальних гарантій працівникам інтегрованих структур;
- екологічних норм країни, де функціонує підприємство.

Також, доцільним буде здійснювати розрахунок показника «Рівень впровадження у роботу інтеграційних об'єднань інноваційних розробок», який покликаний оцінити перспективи підвищення конкурентоспроможності інтегрованої структури в умовах орієнтації національної економіки на інноваційну модель розвитку.

В свою чергу, до переліку показників об'єктів інтеграційних процесів Сибірською Є.В. відносяться наступні позиції, які також доцільно розраховувати під час побудови системи збалансованих показників:

- скорочення трансакційних витрат внаслідок встановлення інтеграційних зв'язків,
- збільшення ресурсної забезпеченості виробничого процесу внаслідок встановлення інтеграційних зв'язків,
- зростання присутності продукції виробничих об'єднань на локальних та регіональних ринках [3].

На погляд автора, зазначений перелік можна доповнити також показником зростання присутності продукції виробничих об'єднань на національному та міжнародному ринках, який дозволить давати більш широку оцінку ефективності встановлення інтеграційних зв'язків.

**Висновки.** Таким чином, проведене автором дослідження дозволило виявити неадаптованість класичної збалансованої системи показників до реалій управління вітчизняними промисловими підприємствами в умовах посилення глобалізаційних процесів в світі. Зазначена ситуація переважним чином пояснюється активізацією українського ринку злиттів і поглинань та виникненням внаслідок цього потреби у організації перманентного процесу виявлення, фіксування, систематизації та передачі керівництву інформації про ефективність реалізації прийнятих рішень в частині консолідаційних процесів. Вирішення даної проблеми, на погляд автора, полягає у виділенні в складі збалансованої системи показників перспективи «Інтеграційні процеси», що у майбутньому дозволить забезпечити ефективність функціонування вітчизняних промислових підприємств та підвищить їх конкурентоспроможність на світових ринках.

1. Попов А.А. Интеграция хозяйствующих субъектов в рыночной экономике: дис. ... кандидата экон. наук : 08.00.01 / Попов Андрей Алексеевич. – Воронеж, 2005. – 212 с.
2. Ринок злиттів і поглинань України в 2012 році за кількістю угод виріс у 5 разів

[Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://economics.unian.net/ukr/news/151056-rinok-zlittiv-i-poglinan-ukrajini-v-2012-rotsi-za-kilkisty-ugod-viris-u-5-raziv.html>

3. Сибирская Е.В. Система индикаторов управления предприятиями [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://be5.biz/ekonomika1/r2010/00744.htm>
4. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: [монографія] / А.В. Шайкан. - К.: КНЕУ, 2009. - 303 с.
5. Walke J. Management Accounting Fundamentals / J. Walke. – London: CIMA, 2000. – 427 p.