

СЕКЦІЯ 7 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

DOI: 10.32999/ksu2307-8030/2021-42-11

УДК 005.935

Гринь В.П.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Запорізького національного університету
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-6758-7374>
E-mail: viktoriya_grin@ukr.net

ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ТА СИСТЕМА СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: НАПРЯМИ ВЗАЄМОДІЇ

Обґрунтовано актуальність розгляду збалансованої системи показників як методу стратегічного управлінського обліку. Виділено фактори, які впливають на вибір методів стратегічного управлінського обліку конкретного підприємства. Проаналізовано підходи вітчизняних вчених до вибору методів стратегічного управлінського обліку. Розглянуто переваги збалансованої системи показників у порівнянні з іншими методами стратегічного управлінського обліку. Розкрито необхідність розробки інформаційних надбудов до системи фінансового обліку для формування додаткової стратегічної інформації. Виділено додаткові види інформації. Розкрито сутність збалансованої системи показників як методу стратегічного управлінського обліку та мету кожної з її перспектив. Розкрито необхідні джерела інформації для формування похідного стратегічного балансового звіту підприємства. Розроблено модель формування похідного стратегічного балансового звіту підприємства, яка дозволяє розраховувати інжинірингові показники (чисті активи, чисті активи після здійснення коригувань, хеджовані чисті активи, стратегічні чисті активи, чисті пасиви) для аналізування результатів стратегічного управління підприємством. Проаналізовано вплив впровадження збалансованої системи показників на трансформацію системи інформаційного забезпечення стратегічного управління підприємством. Визначено причини можливості розуміння збалансованої системи показників як методу стратегічного управлінського обліку. Запропоновано структуру збалансованої системи показників із доповненням показниками (метриками) з трьох додаткових перспектив підприємства (клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання і кар'єрне зростання). Розглянуто збалансовану систему показників як новий метод стратегічного управлінського обліку, з використанням процесного підходу до розуміння діяльності підприємства, забезпечення інтегрованого підходу при здійсненні стратегічного та фінансового аналізування, забезпечення комплексного аналізування діяльності підприємства (внутрішнє та зовнішнє середовище). Виділено та проаналізовано основні шляхи розвитку інжинірингових засад побудови системи стратегічного фінансового обліку.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, система збалансованих показників, стратегічна облікова інформація, стратегічний контроль.

Гринь В.П. СБАЛАНСИРОВАННАЯ СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ И СИСТЕМА СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА: НАПРАВЛЕНИЯ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ

Обоснована актуальность рассмотрения сбалансированной системы показателей как метода стратегического управленческого учета. Выделены факторы, влияющие на выбор методов стратегического управленческого учета конкретного предприятия. Проанализированы подходы отечественных ученых к выбору методов стратегического управленческого учета. Рассмотрены преимущества сбалансированной системы показателей по сравнению с другими методами стратегического управленческого учета. Раскрыта необходимость разработки информационных надстроек к системе финансового учета для формирования дополнительной стратегической информации. Выделены дополнительные виды информации. Раскрыта сущность сбалансированной системы показателей как метода стратегического управленческого учета и цель каждой из ее перспектив. Раскрыты необходимые источники информации для формирования производного стратегического балансового отчета предприятия. Разработана модель формирования производного стратегического балансового отчета предприятия, которая позволяет рассчитывать инжиниринговые показатели (чистые активы, чистые активы после осуществления корректировок, хеджированные чистые активы, стратегические чистые активы, чистые пассивы) для анализа результатов стратегического управления предприятием. Проанализировано влияние внедрения сбалансированной системы показателей на трансформацию системы информационного обеспечения стратегического управления предприятием. Определены причины возможности понимания сбалансированной системы показателей как метода стратегического управленческого учета. Предложено структура сбалансированной системы показателей с дополнением показателям (метриками) из трех дополнительных перспектив предприятия (клиенты, внутренние бизнес-процессы, обучение и карьерный рост). Рассмотрены сбалансированную систему показателей как новый метод стратегического управленческого учета, с использованием процессного подхода к пониманию деятельности предприятия, обеспечение интегрированного подхода при осуществлении стратегического и финансового анализа, обеспечения комплексного анализа деятельности предприятия (внутреннее и внешнее среда). Выделены и проанализированы основные пути развития инжиниринговых принципов построения системы стратегического финансового учета.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, система сбалансированных показателей, стратегическая учетная информация, стратегический контроль.

Gryn Viktoriia. BALANCED SCORECARD AND STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM: DIRECTIONS OF INTERACTION

The urgency of considering the balanced scorecard as a method of strategic management accounting has been substantiated. The factors influencing the choice of methods of strategic management accounting of a particular enterprise have been highlighted (specific features of economic activity of the enterprise; specific features of the strategic management system of the enterprise; availability of free financial resources to build an information system of strategic management accounting of the enterprise; management and accounting traditions). The approaches of Ukrainian scientists to the choice of methods of strategic management accounting have been analyzed. The advantages of the balanced scorecard in comparison with other methods of strategic management accounting have been considered. The essence of the balanced scorecard as a method of strategic management accounting and the goal of each of its perspectives have been revealed. Proposals for the development of a balanced scorecard as a method of strategic management accounting in the research of Ukrainian scientists have been analyzed. The influence of the balanced scorecard system implementation on the transformation of system of information provision of strategic management of the enterprise in the context of the four basic directions has been analyzed (clarifying the vision and translating it into strategy; establishing communications and communication; implementation of planning and goal setting; establishing strategic feedback). The procedure for constructing strategic maps of different levels in a balanced scorecard has been considered. The reasons for the possibility of understanding the balanced scorecard as a method of strategic management accounting have been determined (strategic orientation, external orientation, future orientation, application of financial and non-financial indicators). A balanced system of indicators is considered as a new method of strategic management accounting, using a process approach to understanding the enterprise, providing an integrated approach to strategic and financial analysis, providing a comprehensive analysis of the enterprise (internal and external environment). The main ways of development of engineering bases of construction of system of strategic financial accounting are allocated and analyzed.

Keywords: strategic management accounting, balanced scorecard, strategic accounting information, strategic control.

Постановка проблеми. Глобалізація економіки та загострення конкурентної боротьби вимагає від підприємств приділення все більшої уваги стратегічному розвитку, покращанню процесів управління тими ресурсами, які забезпечують створення нових та збереження існуючих конкурентних переваг. Внаслідок цього особливої актуальності набуває впровадження в діяльність підприємств системи стратегічного управлінського обліку, що може відбуватись разом з її одночасною інтеграцією з різними управлінськими підсистемами підприємства, зокрема, зі збалансованою системою показників, яка забезпечує ефективне управління вартістю. При цьому на сьогодні залишається невирішеною проблема взаємозв'язку збалансованої системи показників та системи стратегічного управлінського обліку, напрямів їх методичної та організаційної взаємодії, а також встановлення того, чи можна розглядати збалансовану систему показників як один з методів стратегічного управлінського обліку. Вищенаведене зумовлює необхідність проведення досліджень в даному напрямі, що в цілому сприятиме підвищенню релевантності облікової системи підприємства в умовах зростаючих потреб стейкхолдерів, які потребують інформації про особливості реалізації стратегії підприємства та перспективи його розвитку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням взаємодії збалансованої системи показників та системи стратегічного управлінського обліку приділені праці Р.Ф. Бруханського, М.Б. Владичина, Н.Ю. Єршової, Р. Каплана, М.О. Науменко, Д. Нортона, М.А. Проданчука, Н.Й. Радіонової, Н.С. Струк, Р.Х. Ченхолла, М.В. Черкашиної, А.В. Шайкана та ін. Дані автори розглядали проблеми інкорпорування збалансованої системи показників в систему управлінського обліку як його окремого методу, що забезпечуватиме виконання функції інформаційної підтримки стратегічного управління на підприємстві.

Мета статті полягає в проведенні аналізування взаємодії збалансованої системи показників та системи стратегічного управлінського обліку.

Виклад матеріалу дослідження та його основні результати. Для удосконалення системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві важливого значення має вибір конкретних методів, практик та технік, які будуть використовуватись для формування системи інформаційної підтримки стратегічного менеджменту, на що можуть впливати наступні фактори: 1) специфічні особливості господарської діяльності підприємства; 2) специфічні особливості системи стратегічного управління підприємством; 3) наявність вільних фінансових ресурсів для побудови інформаційної системи стратегічного управлінського обліку підприємства; 4) управлінські та облікові традиції (принципи, моделі тощо) підприємства.

Як показало проведене аналізування, на сьогодні вітчизняними вченими ще не проводились глибокі емпіричні дослідження щодо використання методів стратегічного управлінського обліку в Україні подібно до досліджень, здійснених в інших країнах світу, що не дозволяє встановити, які з методів використовуються на підприємствах найбільш часто, а які взагалі не застосовуються, які з них є найбільш ефективними, а які ні і т.д. Передусім, це зумовлено відсутністю необхідної інформації для проведення таких досліджень, а також високим рівнем конфіденційності такої інформації на вітчизняних підприємствах, що перешкоджає її збору для проведення досліджень.

Вітчизняні вчені пропонують використовувати окремі методи стратегічного управлінського обліку для підприємств, не виходячи з існуючої на сьогодні облікової практики, а виходячи з іманентних переваг та недоліків кожного з таких методів стосовно окремих видів підприємств (різних за видами, розміром), їх галузе-

вою специфікою тощо. Наприклад, А.В. Шайкан [9, с. 45–46] розглядає порядок впровадження в діяльність підприємств таких методів стратегічного управлінського обліку як управління на основі ланцюжків цінностей, стратегічне управління життєвим циклом продукту, облік витрат за видами діяльності та збалансована система показників. Р.Ф. Бруханський [1, с. 245–265] та М.А. Проданчук [7, с. 152–153] для побудови методики стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах запропонували використовувати облік витрат на основі ланцюжків вартості, що дозволяє забезпечити підвищення ефективності управління витратами підприємства, а Н.Ю. Єршова [3, с. 4–5] – стратегічне бюджетування та систему збалансованих показників, що дозволили забезпечити комунікацію та координацію різних підрозділів підприємства і видів діяльності.

Для побудови системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві слід використовувати ті методи, ефективність впровадження яких має найбільш високий рівень, а також які набули найбільшого поширення в процесі вирішення основних завдань та цілей стратегічного управління. Окрім цього, при виборі методу стратегічного управлінського обліку слід врахувати його можливості щодо генерування стратегічної облікової інформації та співставляти їх із інформаційними потребами суб'єктів стратегічного менеджменту. Виходячи з даної вимоги значні переваги мають комплексні, інтегровані методи стратегічного управлінського обліку, які забезпечують інформаційну підтримку не якоїсь однієї складової процесу стратегічного менеджменту (управління витратами, облік брендів, взаємодія з конкурентами або споживачами тощо), а забезпечують комплексну інформаційну підтримку стратегічного планування, контролю та оцінювання ефективності функціонування системи стратегічного менеджменту.

Одним із таких комплексних методів стратегічного управлінського обліку, який розглядається переважно більшістю зарубіжних дослідників, є збалансована система показників, що відноситься до складу групи методів, що стосуються стратегічного планування, контролю та управління ефективністю підприємства. Даний метод передбачає врахування фінансових та нефінансових показників ефективності діяльності, що пов'язані з внутрішніми та зовнішніми перспективами, що дозволяє забезпечити всебічне інтегроване управління підприємством (планування, координацію, контроль, оцінювання), зокрема, і в стратегічному контексті та з орієнтацією на майбутнє.

Однією з основних переваг збалансованої системи показників у порівнянні з іншими методами стратегічного управлінського обліку є його ефективність з позиції розробки, впровадження і контролю стратегій підприємств, а також з позиції аналізування результативності функціонування підприємства, про що зазначають не лише дослідники в сфері стратегічного

управління, а також професійні організації, що займають навчанням менеджерів та розробкою організаційно-методологічних засад реалізації стратегічного управління на підприємствах. Так, представники СІМА визначають збалансовану систему показників як систему стратегічного планування та управління, яка використовується для узгодження ділової діяльності з баченням і стратегією організації, поліпшення внутрішніх та зовнішніх комунікацій та моніторингу результатів діяльності організації щодо стратегічних цілей [15, с. 17], а дослідники з «Balanced Scorecard Institute» розуміють BSC як систему стратегічного планування та стратегічного менеджменту, що забезпечує наступні переваги: 1) комунікацію з цілями, яких слід досягти; 2) поєднання повсякденної роботи, яку виконують усі, зі стратегією; 3) визначення пріоритетів щодо проектів, продуктів та послуг; 4) вимірювання та контроль прогресу у напрямі досягнення стратегічних цілей [10].

Питанням впровадження системи збалансованих показників в діяльність підприємств присвячена безліч наукових праць, починаючи від її розробників та відомих авторів, що займаються дослідженнями в даній сфері (Р. Каплан, Д. Нортон, П. Нівен, М. Мейер, Б.М. Грем, Н.-Г. Ольве, Д. Парментер, А.А. Пилипенко, Х.К. Рамперсад, С. Рой, К. Петрі, Х. Фрідаг, В. Шмідт, У.У. Еккерсон, О.І. Ергардт та ін.), так і сучасних вітчизняних та зарубіжних науковців. Однак, переважна більшість таких публікацій стосується загальних аспектів використання системи збалансованих показників для удосконалення системи управління підприємством, без акцентування уваги на її взаємозв'язку з обліковою системою, зокрема, з системою стратегічного управлінського обліку. Як це відбувалось з самим стратегічним управлінським обліком, збалансовану систему показників також розглядають як один з інструментів стратегічного управління підприємством, внаслідок чого відбувається стирання меж між обліком як системою інформаційної підтримки стратегічного управління, та безпосередньо самою системою управління. Подібну ситуацію також можна спостерігати стосовно більшої частини наукових публікацій дослідників в сфері обліку, які займаються проблематикою збалансованої системи показників, оскільки значну увагу вони приділяють змістовним та організаційним аспектам самої концепції, а не обґрунтуванню ролі системи обліку в її функціонуванні, конвергенції двох даних систем чи удосконаленню їх спільної взаємодії. Наприклад, Н.Й. Радіонова [8], М.О. Науменко та М.В. Черкашина [6], М.Б. Владичин та Н.С. Струк [2], розглядаючи збалансовану систему показників як інструмент стратегічного управлінського обліку, взагалі поза увагою залишають облікові аспекти її функціонування.

Грунтовні пропозиції щодо розвитку збалансованої системи показників як методу стратегічного управлінського обліку можна побачити

лише в дослідженнях І.І. Криштопи [5, с. 9–11] (рекламіфікація перспективи «Внутрішні бізнес-процеси», виділення у кожній перспективі аспекту «Ефект синергії») та Н.Ю. Єршової [3, с. 5] (звітна форма стратегічного бюджету за збалансованою системою показників, ієрархічна модель взаємопов'язаних ЗСП-бюджетів), які намагались удосконалити її змістовні аспекти та методичний інструментарій з метою наближення облікової системи до вимог суб'єктів прийняття стратегічних рішень. Незважаючи на існуючі пропозиції невирішеними залишається значна кількість проблемних питань, що стосуються внутрішніх стратегічних облікових комунікацій підприємства на основі використання системи збалансованих показників. Тому, у зв'язку з необхідністю задоволення зростаючих потреб суб'єктів стратегічного менеджменту релевантної обліковою інформацією стратегічного спрямування, аналізування проблематики впровадження збалансованої системи показників як методу стратегічного управлінського обліку потребує особливої уваги.

Одним із важливих питань, що потребує вирішення в умовах сьогодення, є обґрунтування такого порядку впровадження збалансованої системи показників в діяльність підприємств, який би був спрямований на ефективне формулювання та реалізацію його стратегій. Зокрема, потребують дослідження фактори, які впливають на процес впровадження на підприємстві таких методів стратегічного управлінського обліку, що відносяться до систем управління та вимірювання ефективності, зокрема, збалансованої системи показників, а також внутрішнє наповнення такої системи (цілі, задачі, ініціативи, показники, метрики, повноваження, взаємозв'язки між елементами системи тощо), що сприятиме досягненню стратегічних цілей підприємства.

Критика системи управлінського обліку наприкінці 1980-х років з боку Х.Т. Джонсона та Р.С. Каплана не завершилась для останнього з авторів лише констатацією проблем інформаційного забезпечення системи управління, а вилилась в створення нового методу (системи), покликаною забезпечити єдність між діями менеджменту та її стратегією. У 1992 р. Р. Каплан разом з Д. Нортоном в праці «Збалансована система показників: вимірники, що сприяють зростанню ефективності» [12, с. 71–72] представили перший варіант даної системи, спрямованої на подолання проблем традиційної системи фінансового обліку у вимірюванні ефективності діяльності підприємства за допомогою таких показників як ROI та EPS, які можуть надавати хибні сигнали для удосконалення та інновацій, що є важливими для конкурентної боротьби підприємства. Констатувавши зміну ключової ролі матеріальних активів в постіндустріальній економіці, вони обґрунтували необхідність впровадження системи вимірювання ефективності діяльності підприємства, яка орієнтована переважно на нематеріальні фактори

створення вартості (люди, клієнти, процеси) та забезпечує використання системи фінансових та нефінансових (операційних) вимірників, між якими має бути знайдений необхідний баланс.

Запропонована авторами система за змістом є багатовимірним підходом до вимірювання та управління діяльністю, який напряму пов'язаний із організаційною стратегією. Вона не заміняла систему фінансового обліку, а доповнювала її, одночасно розширюючи межі системи традиційного управлінського обліку. В своїй основі вона містила пропозиції як окремих вчених, що намагались удосконалити систему поточного моніторингу діяльності за допомогою нефінансових показників (Г. Сімон, П. Друкер, Р. Ентоні, Б. Лев, Е. Фламмохольц, Р. Хауелл), зокрема в частині нематеріальних (невідчутних) факторів створення вартості підприємства, так і розробки провідних американських та японських корпорацій в даній сфері. В подальшому використання передового практичного досвіду підприємств щодо використання даної системи стало основним імпульсом для її подальшого удосконалення авторами.

Після публікації статті Р. Каплана Д. Нортона у 1992 році значною кількістю американських підприємств в свою діяльність була впроваджена збалансована система показників. Вивчення досвіду використання даної системи на підприємствах дозволило авторам одержати більш глибоке її розуміння, потенціал в удосконаленні чинної облікової системи, а також сформулювати подальші напрями її розвитку. Зокрема, пізніше автори зазначали, що аналізування досвіду впровадження на підприємствах ранньої версії системи дозволив встановити, що вони були змушені рухатись за її межі, що стало підставою для її удосконалення вже безпосередньо як системи стратегічного менеджменту, що поєднує довгострокові стратегії із оперативними діями на підприємстві [13, с. 75].

Як було визначено з часом істориками в сфері обліку та стратегічного менеджменту, вихід даної публікації, в якій було обґрунтовано концептуально новий підхід, змінив бачення дослідників щодо побудови систем управління ефективністю діяльності підприємства (performance management systems). Її поява відбулась під час того, як дослідники вже констатували існування значної кількості слабких сторін таких систем, які потребували негайного подолання, особливо в контексті необхідності задоволення зростаючих потреб суб'єктів стратегічного менеджменту. Так, проф. Д. Отлі, провівши аналізування систем управління ефективністю, прийшов до висновку, що управлінський облік та інші методи вимірювання ефективності повинні оцінюватися не лише з економічної точки зору, але з соціальної, поведінкової та управлінської перспектив в рамках загального організаційного контексту [14, с. 381]. Тобто автором було підкреслено важливість контексту (соціального, транснаціонального, культурного тощо), в якому функціонує підприємство, вихо-

дячи з розуміння якого слід здійснювати побудову систем управління ефективністю та застосовувати відповідні методи обліку та контролю.

Розроблена Р. Капланом та Д. Нортеном збалансована система показників якраз і дозволяла враховувати такий контекст завдяки свої змістовній конструкції (сукупність фінансових та нефінансових показників у взаємозв'язку з цілями та перспективами діяльності), одночасно забезпечуючи переведення та «приземлення» загальної стратегії підприємства в поняття операційного процесу. Як відмічає Р.Х. Ченхолл, така система призначена для представлення менеджерам фінансових та нефінансових вимірників, що охоплюють різні перспективи, що в поєднанні забезпечують спосіб перетворення стратегії у цілісний набір показників ефективності. Ці заходи мають потенціал для виявлення причинно-наслідкових зв'язків, які описують спосіб, пов'язаний між операціями та стратегією організації [11, с. 396]. Таким чином, збалансована система показників як система управління ефективністю діяльності підприємства на відміну від інших подібних систем забезпечувала досягнення двох основних функціональних можливостей: 1) забезпечення взаємозв'язку оперативної діяльності з баченням довгострокового розвитку, місією та стратегіями; 2) забезпечення балансу між фінансовими та нефінансовими показниками ефективності. Така нова «стратегічна спрямованість» збалансованої системи показників дозволила говорити про виділення стратегічної системи управління ефективністю діяльності та спричинила її одночасне віднесення до елементів методу стратегічного управлінського обліку.

У 1996 році в праці «Використовуючи збалансовану систему показників як систему стратегічного менеджменту» Р. Каплан та Д. Нортон представили вже більш деталізовану структуру

запропонованої системи, яка включала чотири основні перспективи, орієнтовані на реалізації бачення та стратегії підприємства, а в розрізі кожної з перспектив виокремлювались цілі, показники, задачі та ініціативи, використання яких в цілому було спрямоване на удосконалення системи стратегічного управління підприємством та оцінювання його ефективності (рис. 1).

Запропонована авторами структура збалансованої системи показників (рис. 1) підтверджує оголошену ними позицію, що дана система зберігає фінансові показники як основний результат діяльності підприємства, однак забезпечує їх доповнення показниками (метриками) з трьох додаткових перспектив підприємства (клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання і кар'єрне зростання), які можуть бути фінансовими та нефінансовими, однак які взаємопов'язані між собою і в цілому орієнтовані на створення довгострокової вартості підприємства. Таким чином збалансована система показників дозволить відстежувати фінансові показники підприємства на основі змін, що відбуватимуться у взаємодії з його клієнтами, в його бізнес-процесах та з його персоналом. Для кожної з перспектив дослідниками сформульована своя мета (табл. 1).

Запропонована Р. Капланом та Д. Нортеном удосконалена структура збалансованої системи показників у порівнянні з версією 1992 року дозволяла усунути недоліки традиційної системи фінансового обліку в розробці нових та реалізації існуючих стратегій підприємства, забезпечувала необхідний взаємозв'язок між оперативними показниками (наприклад, що стосуються бюджетів підприємства) в розрізі трьох нижчих перспектив та стратегічними цілями підприємства. Графічна візуалізація забезпечення такого взаємозв'язку назива-

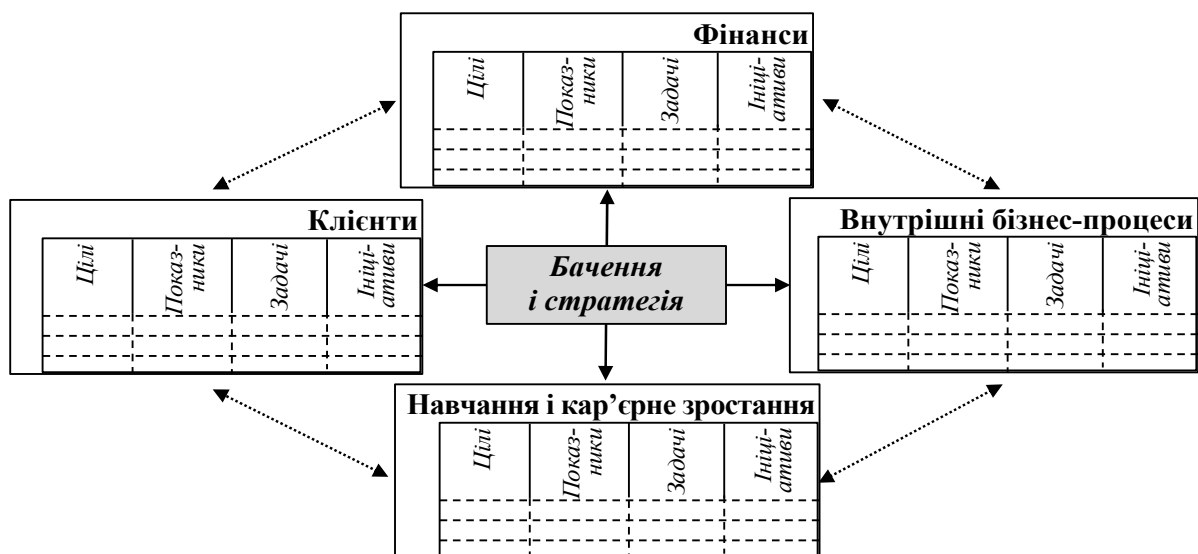


Рис. 1. Структура збалансованої системи показників за Р. Капланом та Д. Нортеном [13, с. 76]

Таблиця 1

Мета кожної з перспектив збалансованої системи показників [13, с. 76]

Перспектива	Основна мета
Фінанси	Яку думку ми повинні створити у наших акціонерів для досягнення фінансових успіхів?
Клієнти	Яку думку ми повинні створити у наших клієнтів для досягнення нашого бачення майбутнього?
Внутрішні бізнес-процеси	В яких бізнес-процесах ми повинні досягти досконалості, щоб задовольнити запити наших акціонерів та клієнтів?
Навчання і кар'єрне зростання	Яким чином ми повинні підтримувати здатність змінюватись та вдосконалюватись для того, щоб реалізувати своє бачення майбутнього?

ється «стратегічною картою», яка показує, яким чином виконання оперативних показників підприємства (показники відставання та лідируючі показники) впливає через відповідні причинно-наслідкові зв'язки на досягнення його стратегічних цілей. Стратегічні карти різних рівнів управління взаємопов'язані між собою за допомогою механізму ієрархічного каскадування, коли стратегічні карти різних рівнів узгоджуються зі стратегічними картами вищих рівнів управління і в самому кінці узагальнюються в загальнокорпоративній стратегічній карті.

Особливу увагу автори приділили нематеріальним активам компанії, які внаслідок консервативного підходу до їх визнання та оцінювання в системі фінансового обліку не відображаються в фінансовій звітності підприємств. Автори припустили, що було б добре, якщо б система фінансового обліку збагатилась такими новими нематеріальними об'єктами обліку, які почали відігравати все більшу відчутну роль в процесі створення вартості в умовах формування постіндустріальної економіки та діджиталізації бізнес-процесів підприємства. Однак, зважаючи на існуючий консерватизм системи фінансового обліку і відсутність бажання та неготовності суб'єктів її регулювання до подібних змін, автори констатували, що складності, які стосуються точного і достовірного фінансового оцінювання нематеріальних активів (просування на ринок нового продукту, потенційні можливості, досвід, зацікавленість та гнучкість працівників, лояльність клієнтів, системи і бази даних) призводять до того, що вони навряд чи знайдуть своє відображення в бухгалтерському балансі [4, с. 17]. Ці прогалини щодо обліку нематеріальних активів дозволить заповнити збалансована система показників, розкриваючи інформацію про їх роль в створенні акціонерної вартості за допомогою фінансових та нефінансових показників, ієрархічно взаємопов'язаних з іншими показниками діяльності підприємства.

Впровадження збалансованої системи показників в діяльність підприємств трансформує традиційні процедури, які здійснювали менеджери до цього часу, та передбачає на думку Р. Каплана та Д. Нортон [13, с. 76] необхідність здійснення чотирьох наступних процесів: 1) уточнення бачення та переведення його в

стратегію, що допомагає стратегічному менеджменту досягти єдності в розумінні стратегічних цілей та шляхів їх досягненні на підприємстві через формалізацію стратегічних задач; 2) налагодження комунікацій та зв'язку, тобто забезпечення трансляції стратегії на різні ієрархічні рівні підприємства та підрозділи, які мають усвідомити свою роль та розуміти власні цілі в її реалізації, розуміти власні вигоди від досягнення таких цілей; 3) здійснення планування та визначення цілей, що дозволяє інтегрувати свої бізнес-плани зі своїми фінансовими планами за допомогою ієрархічної ув'язки фінансових та нефінансових показників в розрізі виділених перспектив, визначення можливостей суб'єктів прийняття рішень та встановлення відповідальних за досягнення визначених цілей осіб; 4) встановлення стратегічного зворотного зв'язку, що передбачає збір відгуків та рекомендацій, перевірку гіпотез, на яких базується стратегія, та внесення необхідних коректив в процес її реалізації, здійснення додаткових стратегічних ініціатив, перегляд існуючих стратегічних планів та зміну підходів до формування нових стратегічних цілей підприємства.

Ефективна реалізація стратегічним менеджментом вищенаведених процесів дозволяє вирішити найважливіші задачі стратегічного управління з одного боку, зокрема, оцінюючи внутрішні та зовнішні фактори створення вартості підприємства в довгостроковій перспективі, надаючи показники стратегічного розвитку підприємства, а з іншого боку, дозволяє визначити ефективність самої системи стратегічного управління в збереженні існуючих та формуванні нових конкурентних переваг.

Висновки. Проведене аналізування дозволило встановити, що збалансована система показників є новим методом стратегічного управлінського обліку, оскільки відповідає його основним характеристикам, що висуваються до таких методів (стратегічна спрямованість, зовнішня орієнтація, орієнтація на майбутнє, застосування фінансових та нефінансових показників), а також має інші подібні до таких методів особливості – використання процесного підходу до розуміння діяльності підприємства, забезпечення інтегрованого підходу при здійсненні стратегічного та фінансового аналізування, забезпечення комплексного аналізування

діяльності підприємства (внутрішнє та зовнішнє середовище). Вона дозволяє пов'язати в єдину ієрархічну систему фінансові та нефінансові показники, що характеризують чотири основні перспективи діяльності підприємства (фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання і кар'єрне зростання), що пов'язані між собою на основі причинно-наслідкових зв'язків.

Окрім цього, збалансована система показників дозволяє забезпечити реалізацію стратегічного контролю на основі використовуваної системи ключових показників ефективності, які угоджені з відповідними цілями, задачами та ініціативами, а також пов'язані зі стратегічним планом підприємства. Порівнюючи одержані показники за певний період з їх стратегічними плановими значеннями стратегічні менеджери можуть визначити рівень досягнення стратегічних цілей підприємства та встановити причини невиконання стратегічних показників, а також визначити ті сфери діяльності (перспективи) та конкретних винуватців (відповідальних осіб) виникнення розривів між стратегічними планами та фактичними результатами діяльності. Таким чином, контроль досягнення кожної стратегічної цілі здійснюється через перевірку та аналізування виконання ряду оперативних дій на підприємстві, що можуть бути пов'язані з внутрішнім та зовнішнім середовищем, в розрізі чотирьох виділених перспектив, які можуть спричинити виникнення в розриві ефективності. Результатом здійснення стратегічного контролю може бути перегляд стратегічних планів та коригування стратегії підприємства, які також впливають на процес формулювання нових стратегій підприємства та визначення показників, що характеризуватимуть ефективність їх реалізації.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва [Текст] : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 384 с.
2. Владичин М.Б., Струк Н.С. Особливості застосування збалансованої системи показників у стратегічному управлінському обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств України. *Проблеми економіки*. 2015. № 4. С. 202–209.
3. Єршова Н.Ю. Стратегічний управлінський облік в інноваційній економіці : дис... докт. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2019. 541 с.
4. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. Москва : «Олимп-Бизнес», 2003. 214 с.
5. Криштопа І.І. Побудова стратегічного обліку об'єднаного бізнесу : дис... докт. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2016. 578 с.
6. Науменко М.О., Черкашина М.В. Стратегічний управлінський облік і збалансована система показників у циклі антикризового управління інтегрованими корпоративними структурами. *БІЗНЕСІНФОРМ*. 2013. № 9. С. 370–375.
7. Проданчук М.А. Стратегічне управління витратами аграрних підприємств. *Облік і фінанси*. 2012. № 3. С. 150–156.
8. Радіонова Н.Й. Збалансована система показників, як інноваційний інструмент стратегічного управлінського обліку. *Інноваційно-інвестиційні засади стійкого розвитку базових галузей національного господарства* : колективна

монографія / за заг. ред. В.П. Ільчука. Чернівці : Чернівці. нац. технол. ун-т, 2016. С. 185–195.

9. Шайкан А.В. Бугальтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : монографія. Київ : КНЕУ, 2009. 303 с.
10. Balanced Scorecard Basics. URL: <https://balancedscorecard.org/bsc-basics-overview/>
11. Chenhall R.H. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*. 2005. Vol. 30. P. 395–422.
12. Kaplan R.S., Norton D.P. The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*. 1992. January-February. P. 71–79.
13. Kaplan R.S., Norton D.P. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*. 1996. Jan.-Feb. P. 75–85.
14. Otley D. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*. 1999. Vol. 10. P. 363–382.
15. Pitcher G.S. Management accounting in support of the strategic management process. *CIMA Executive Summary Report*. 2015. Vol. 11, Iss. 1. P. 1–18.

REFERENCES:

1. Brukhanskyi R.F. (2014) Oblik i analiz u systemi stratehichnoho menedzhmentu ahrarnoho pidpriemnytstva: monohrafiia [Accounting and analysis in the system of strategic management of agrarian entrepreneurship: monograph]. Ternopil: TNEU. (in Ukrainian)
2. Vladychyn M.B., Struk N.S. (2015) Osoblyvosti zastosuvannya zbalansovanoi systemy pokaznykiv u stratehichnomu upravlinskomu obliku zovnishnoekonomichnoi diialnosti torhovelykh pidpriemstv Ukrainy [Peculiarities of application of a balanced system of indicators in strategic management accounting of foreign economic activity of trade enterprises of Ukraine]. *Problems of the economy*, no. 4, pp. 202–209. (in Ukrainian)
3. Iershova N.Iu. (2019) Stratehichnyi upravlinskyi oblik v innovatsiini ekonomitsi [Strategic management accounting in the innovative economy]. Kyiv: KNEU im. V. Hetmana. (in Ukrainian)
4. Kaplan R.S., Norton D.P. (2003) Sbalansyrovannaia systema pokazatelei. Ot stratehyy k deistviyu [Balanced scorecard. From strategy to action]. Moscow: «Olymp-Byznes». (in Russian)
5. Kryshchopa I.I. (2016) Pobudova stratehichnoho obliku obiednanoho biznesu [Construction of strategic accounting of the combined business]. Kyiv: KNEU im. V. Hetmana. (in Ukrainian)
6. Naumenko M.O., Cherkashyna M.V. (2013) Stratehichnyi upravlinskyi oblik i zbalansovana systema pokaznykiv u tsykli antykrizovoho upravlinnia intehrovanyu korporatyvnyu strukturamy [Strategic management accounting and a balanced system of indicators in the cycle of crisis management of integrated corporate structures]. *BIZNESINFORM*, no. 9, pp. 370–375. (in Ukrainian)
7. Prodanchuk M.A. (2012) Stratehichne upravlinnia vytratamy ahrarnykh pidpriemstv [Strategic cost management of agricultural enterprises]. *Accounting and finance*, no. 3, pp. 150–156. (in Ukrainian)
8. Radionova N.I. (2016) Zbalansovana systema pokaznykiv, yak innovatsiinyi instrument stratehichnoho upravlinskoho obliku [Balanced scorecard as an innovative tool for strategic management accounting]. *Innovatsiino-investytsiini zasady stiiokoho rozvytku bazovyykh haluzei natsionalnogo hospodarstva* [Innovation and investment principles of sustainable development of basic industries of the national economy]. Chernihiv: Chernihiv national technological university, pp. 185–195. (in Ukrainian)
9. Shaikan A.V. (2009) Bukhhalterskyi oblik u pryiniatti upravlinskykh stratehichnykh rishen: monohrafiia [Accounting in making managerial strategic decisions: monograph]. Kyiv: KNEU. (in Ukrainian)



10. Balanced Scorecard Basics. Available at: <https://balanced-scorecard.org/bsc-basics-overview>.
11. Chenhall R.H. (2005) Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 30, pp. 395–422.
12. Kaplan R.S., Norton D.P. (1992) The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, Jan.-Feb., pp. 71–79.
13. Kaplan R.S., Norton D.P. (1996) Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, Jan.-Feb, pp. 75–85.
14. Otley D. (1999) Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 363–382.
15. Pitcher G.S. (2015) Management accounting in support of the strategic management process. *CIMA Executive Summary Report*, vol. 11, Iss. 1, pp. 1–18.

*Стаття надійшла до редакції 27.04.2021.
The article was received 27 April 2021.*