

ТЕМА 12. СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТА КОНТРОЛІНГ

Мета вивчення теми

Отримання системи теоретичних знань щодо сутності контролінгу та його місця в системі управління підприємством (організацією). Формування уявлення про зміст методів стратегічного управлінського обліку. Опанування сутністю Balanced Scorecard як збалансованої системи показників та засвоєння практичних навичок її використання.

Після вивчення теми студент буде здатний:

- пояснити сутність контролінгу як функції управління;
- розуміти значення контролінгу та його зв'язок з управлінським обліком;
- пояснити заальний зміст методів стратегічного управлінського обліку;
- розуміти сутність Balanced Scorecard як збалансованої системи показників та форми її представлення;
- застосовувати збалансовану систему показників для оцінювання результатів діяльності організації.

План теми

12.1. Сутність контролінгу.

12.2. Методи стратегічного управлінського обліку.

12.3. *Balanced Scorecard* як інструмент стратегічного управлінського обліку.

12.1. СУТНІСТЬ КОНТРОЛІНГУ

Функції, які виконує менеджер можуть бути класифіковані як (а) планування, (б) координація, (с) контроль і (г) прийняття рішень.

Планування включає складання стратегічних планів та вибір короткострокових цілей. Під час виконання функції координації керівництво підприємства має вирішити, як краще зібрати ресурси для того, щоб виконувати встановлені плани. Контроль (контролінг) створює ґрунт для використання зворотного зв'язку і дає можливість визначити, наскільки виконуються стратегічні плани підприємства. Прийняття рішень є цільовим вибором серед безлічі існуючих альтернатив.

Планування є тільки півсправи. Як тільки план буде створено, він повинен бути реалізований. Процес його реалізації контролюється менеджерами і робітниками, щоб гарантувати, що план виконується, як передбачалося. Контролінг – це управлінська діяльність з моніторингу виконання плану і прийняття в разі потреби коригуючих заходів. Контроль зазвичай забезпечується з використанням зворотного зв'язку. Інформація, що надходить через зворотний зв'язок, може бути використана для оцінки та прийняття рішень щодо заходів, необхідних для реалізації плану. На основі зворотного зв'язку за наявності відхилень від планованого ходу діяльності менеджер (або робочий) може прийняти рішення, спрямовані на забезпечення виконання початкового плану, або внести до плану відповідні корективи.

Зворотний зв'язок є важливою частиною функції управління. По лінії зворотного зв'язку підприємство може отримувати як фінансову, так і нефінансову інформацію. Наприклад, у результаті вдосконалення конструкції виробу підприємство отримало 14,0 тис. грн економії на рік, що є фінансовим зворотним зв'язком. Крім того, внаслідок цього було усунено простої обладнання і збільшено продуктивність праці – операційний зворотний зв'язок. В обох випадках інформаційна система управлінського обліку передавала важливу для управління інформацію. Часто фінансовий і нефінансовий

зворотний зв'язок існує у формі офіційних звітів, що називаються звітами про виконання, де фактичні дані порівнюються з плановими.

Інформація управлінського обліку відіграє важливу роль у виконанні всіх вищезазначених функцій.

У сучасних умовах спостерігається ускладнення ринкових відносин та посилення конкуренції.

Ознаками цього є:

- нестабільність як зовнішніх, так і внутрішніх умов функціонування підприємств, що породжує підвищені вимоги до якості управління;
- глобалізація економічних процесів, масове залучення господарчих суб'єктів у зовнішньоекономічну діяльність, що суттєво ускладнює завдання управління організацією;
- необхідність пошуку все більш ефективних і досконалих систем управління, що забезпечують життєздатність і стійкість функціонування підприємства;
- необхідність удосконалення і якісної зміни організації та методології інформаційного забезпечення;
- недостатня інформативність даних, що забезпечуються в рамках традиційних методів планування, управлінського, бухгалтерського і фінансового обліку;
- недостатній рівень взаємодії та узгодженості в діяльності різних служб менеджменту підприємства.

Теорія і практика фінансового управління запропонувала організаціям необхідний інструмент – контролінг (*controlling*), що дозволяє ефективно долати наслідки наведених ускладнень. Сучасна концепція контролінгу передбачає використання його як інструменту, що забезпечує ліквідацію вузьких місць у діяльності організації та орієнтованого на майбутнє відповідно до завдань, поставлених стратегічними цілями підприємства. У рамках такого розуміння контролінг має бути задіяним на всіх стадіях управлінського процесу, його кінцевою метою є забезпечення конкурентоспроможності та прибутковості підприємства.

До найбільш значущих функцій контролінгу на підприємстві належать такі: сервісна (інформаційна), яка полягає у формуванні та наданні інформації для управління й прийняття рішень; внутрішній контроль; координаційна; аналітична; інтеграція методів обліку, аналізу, нормування, планування і контролю в єдину систему отримання, обробки та узагальнення інформації.

Важливою властивістю контролінгу є його здатність створювати передумови для успішного функціонування підприємства в довгостроковій перспективі на базі:

- адаптації стратегічних цілей до глобальних тенденцій розвитку зовнішнього середовища;
- погодження поточних планів зі стратегічним планом розвитку підприємства на основі пріоритету стратегічного плану;
- координації поточних планів за різними бізнес-процесам;
- створення системи контролю процесу реалізації планів;
- коригування змісту і термінів реалізації стратегічних планів.

Під предметом контролінгу звичайно розуміють інформаційно-аналітичний супровід процесу управління підприємством, включаючи всі його структурні складові. За своїм змістом контролінг орієнтований на інформаційно-аналітичну підтримку таких сфер управління підприємством: маркетинг, інноваційний процес, сфера виробництва, забезпечення ресурсами, аналіз витрат, фінансова діяльність, інвестиційний процес та ін.

Системні властивості контролінгу забезпечують можливість реалізації досить складного комплексу його функцій, серед яких найбільш істотними є:

- 1) консультативна діяльність у галузі методики роботи з інформацією та експертних оцінок на базі об'єктивних показників;
- 2) проектування комплексної системи показників для оцінювання ефективності роботи підприємства, що вимірюють вплив внутрішніх і зовнішніх факторів на результат діяльності;
- 3) інформаційне забезпечення служб менеджменту;
- 4) оптимізація руху інформаційних потоків на підприємстві;
- 5) обліково-контрольна діяльність;
- 6) узгодження окремих розділів поточних планів зі стратегічним планом;

- 7) зіставлення планових і фактичних показників та визначення допустимих меж відхилень від заданих параметрів, аналіз причин відхилень;
- 8) розроблення пропозицій щодо усунення та профілактики відхилень фактичних результатів від планових показників;
- 9) інформаційно-аналітична діяльність, спрямована на виявлення основних тенденцій функціонування підприємства.

Отже, контролінг забезпечує методичну та інформаційну підтримку основних функцій управління на підприємстві, включаючи визначення та обґрунтування цілей, формування поточних та стратегічних планів, контроль їх виконання та коригування і т. д.

Контролінг – це інструмент методичного та інформаційного супроводу процесу управління, сукупність методів оперативного і стратегічного менеджменту, обліку, планування, аналізу та контролю на якісно новому етапі розвитку ринку. Контролінг – це єдина система, яка спрямована на досягнення стратегічних цілей організації.

В основі діяльності будь-якого підприємства лежить стратегія, яка реалізується через цілеспрямовану організацію внутрішніх процесів і формування відповідної організаційної структури, де система контролінгу є її елементом, що володіє своїм специфічним комплексом завдань, інструментів і має відносно автономний організаційний устрій.

Найважливішими функціями управління, на супровід яких орієнтована система контролінгу, є прогнозування, планування, регулювання, координація, аналіз і контроль. Забезпечуючи виконання цих функцій управління, завданням контролінгу є, насамперед, інформаційне забезпечення: оцінювання потреби в інформації, її добір, оцінка якості, перевірка на придатність, доробка і систематизація, подання інформації у зручному для менеджерів вигляді.

Крім інформаційного забезпечення кожної функції управління, важливим завданням контролінгу є здійснення координації:

- а) в організаційній сфері – вдосконалення, модифікація, уточнення організаційних засад взаємодії підрозділів підприємства від виконання відповідних управлінських функцій;
- б) у функціональній сфері – узгодження позицій, знаходження компромісних рішень у діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у реалізації відповідних управлінських функцій.

Для виконання контролінгом завдань інформаційного супроводу з широкого кола внутрішніх і зовнішніх проблем діяльності підприємства потрібен комплексний підхід до визначення джерел інформаційних ресурсів. Основним з них слугує внутрішня облікова інформація, що формується в рамках бухгалтерського, фінансового та управлінського обліку. Крім того, залучається інформація з різномунітних зовнішніх джерел. За відсутності в базі даних внутрішнього обліку інформації, необхідної для виконання завдань контролінгу, проводяться спеціальні вибіркові обстеження на підприємстві в одnorазовому або періодичному режимі.

Важливим завданням контролінгу є забезпечення єдності та взаємозв'язку різних функцій управління підприємством. Так, система інформаційного забезпечення прийняття рішень, система планування та контролю не можуть бути побудовані незалежно одна від одної. Їхній взаємозв'язок реалізується у формах взаємного використання інформації, забезпечення несуперечливості завдань, узгодження методик та ін. Таким чином, контролінг здійснює поточне налаштування системи управління через координацію різноманітних функцій.

Система контролінгу покликана також здійснювати комплекс аналітичних функцій, до яких належить: оцінка ступеня реалізації плану через зіставлення фактичних і планових значень параметрів, аналіз причин і можливих наслідків виявлених відхилень від планових завдань, оцінка результатів виконання плану, вироблення на цій основі коригувальних заходів, аналіз комерційних ризиків і визначення способів їх зниження та ін.

Контролінг і управлінський облік. Управлінський облік забезпечує зв'язок процесів управління та обліку по таких об'єктах управління, як:

- а) виробничі ресурси – основні фонди, запаси, нематеріальні активи, трудові ресурси;
- б) господарські процеси у виробничій, постачальницько-збутовій, фінансово-збутовій та інвестиційній сферах;
- в) організаційна діяльність – вдосконалення організаційної структури підприємства, забезпечення внутрішніх комунікацій між структурними підрозділами, координація дій підрозділів і виконавців;
- г) результати діяльності підприємства в галузі реалізації продукції, отримання прибутку, конкурентоспроможність, розробки нових технологічних рішень тощо.

Основна мета управлінського обліку полягає в систематичному забезпеченні адміністрації підприємства інформацією, необхідною для управління виробництвом, прийняття рішень, контролю виробничої діяльності, виявлення відхилень від планових завдань і нормативів.

Управлінський облік інтегровано в цілісну інформаційну систему, в якій формується управлінська звітність. Ця звітність включає :

- комплексні звіти, що складаються на регулярній основі за місяць, квартал, рік; містять інформацію щодо всіх основних напрямів діяльності підприємства;
- звіти за ключовими показниками, що складаються за необхідності на конкретну дату; відображають роль найважливіших факторів, що визначають результати функціонування підприємства, тобто співвідношення випуску продукції і кількості отриманих замовлень, випуску продукції та її реалізації, якості продукції та відсотка браку і т. д.;
- аналітичні звіти, що складаються за запитом керівництва одноразово або протягом деякого періоду на регулярній основі з метою більш докладного аналізу конкретного питання діяльності підприємства.

Функції управлінського обліку реалізуються планово-економічним, фінансовим та іншими відділами підприємства. В управлінському обліку комплексно використовуються такі джерела інформації, як матеріали бухгалтерського обліку та звітності, дані статистичного обліку та звітності, технічна документація, адміністративна інформація, матеріали із зовнішніх джерел.

На основі матеріалів управлінського обліку топ-менеджери не тільки приймають рішення з поточних питань, а й розробляють стратегічні цілі, здійснюють стратегічне і поточне планування. Разом з тим, як показує практика, стратегічно орієнтоване управління підприємством потребує комплексного інформаційно-аналітичного, організаційного і методологічного супроводу, що не може бути забезпечено повною мірою лише в рамках управлінського обліку. Він доповнюється контролінгом, який підтримує функції управління підприємством.

У концепції контролінгу розвинено і поглиблено основи управлінського обліку, сформовано новий підхід до обслуговування інформаційних потреб менеджменту за всіма функціями управління підприємством, серед яких ключову роль відіграє стратегічне планування. Контролінг створює інформаційно-аналітичну базу стратегічно орієнтованого управління підприємством, не підмінюючи і не заперечуючи значущості управлінського обліку.

Найбільш істотні відмінності контролінгу порівняно з управлінським обліком полягають у нижченаведеному.

А. Контролінг орієнтовано на підтримку функції управління щодо забезпечення сталого ефективного розвитку підприємства в довгостроковій перспективі шляхом розробки довгострокових прогнозів, оцінки сценаріїв розвитку, участі у формуванні стратегічних планів, моніторингу ходу реалізації планів, аналізу результатів виконання плану та оцінки причин відхилень. Управлінський облік переважно забезпечує комплексну звітність про поточний стан і поточні процеси на підприємстві, включає елементи планових і контрольних розрахунків. Ця інформація може бути використана як дані про стартові умови в розробці стратегічного плану.

В. Контролінг забезпечує облік та аналіз впливу на виробничу діяльність і конкурентоспроможність підприємства як внутрішніх умов, так і факторів зовнішнього середовища в нетривалій і віддаленій перспективі. Це дозволяє передбачити в стратегічних планах завдання щодо просування товарів на цільові ринки. Управлінський облік обмежений переважно комплексним аналізом поточного стану внутрішнього середовища підприємства, що під час планування може бути підставою для екстраполяції трендів розвитку на короткострокову перспективу.

С. Контролінг повинен оперативно реагувати на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, формувати та обґрунтовувати пропозиції щодо необхідних коригувань стратегічних і поточних планів відповідно до мінливих умов. Основною метою управлінського обліку є забезпечення менеджменту підприємства і служб контролінгу поточною внутрішньою інформацією.

Д. Важливим напрямом контролінгу є вдосконалення і впровадження нових інструментів і методів економічного аналізу, прогнозування і планування. Управлінський облік переважно не розробляє методологічний апарат, а лише використовує існуючі прийоми і методи роботи з економічною інформацією.

Організація служби контролінгу на підприємстві. Сучасна практика організації контролінгу сформувала низку способів створення спеціальних служб контролінгу або делегування функцій контролінгу чинним управлінським службам підприємства. Як правило, служби оперативного і стратегічного контролінгу виділяються в самостійні підрозділи організації. За такого розмежування необхідно забезпечити координацію та узгодження діяльності служб оперативного і стратегічного контролінгу з метою досягнення методологічної єдності виконуваних функцій. Більш досконалі форми організації служби контролінгу притаманні великим підприємствам.

У структурі служби контролінгу виділяють посадову особу, відповідальну за всю діяльність у сфері контролінгу, – головного контролера. Якщо в організації відсутня спеціально створена служба контролінгу, то обов'язки головного контролера виконує керівник підприємства, один або кілька керівників структурних підрозділів. В умовах малого і середнього бізнесу часто відсутні об'єктивні умови для впровадження системи контролінгу в повному обсязі та з дотриманням усіх принципів його організації. У цих випадках функції головного контролера покладаються на топ-менеджерів або відповідальних за обліково-фінансову сферу управління. При цьому нерідко функції контролінгу обмежуються вирішенням завдань координації різних напрямів управлінської діяльності. У різних країнах склалися різні традиції призначення головного контролера. Головному контролеру можуть підкорятися такі відділи, як бухгалтерія, відділ планування та прогнозування, інформаційно-обчислювальний відділ, відділ статистики та інші економічні служби підприємства.

12.2. МЕТОДИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Основним призначенням стратегічного управлінського обліку та контролінгу є надання інформації для формування та реалізації стратегії компанії (підприємства, організації). Серед сучасних методів стратегічного управлінського обліку виділяють:

1. *Аналіз ефективності аутсорсингу* – завдання за розрахунком того, як краще вчинити: закупувати комплектуючі на стороні або налагодити їхнє власне виробництво. Аналізуються виробничі витрати, використання потужностей, складські витрати, якість виготовлення, логістика, економія часу, екологічні фактори і багато іншого.

2. *Аналіз конкуренції* (бенчмаркінг – *Benchmarking*) – система обліку інформації про конкурентів передбачає зіставлення різних характеристик власного підприємства з аналогічними показниками конкурентів. Таке зіставлення дозволяє виявити як слабкі місця, так і переваги фірми. Одним із способів проведення такого аналізу є анонімне анкетування власних керівників. На думку багатьох фахівців, цей метод визнаний одним із найважливіших методів виживання в конкурентній боротьбі.

3. *Логістичний аналіз* – метод раціоналізації переміщення сировини, матеріалів, товарів та інших товарно-матеріальних цінностей відповідно до принципу «точно в строк». Підприємства, що використовують логістику, в змозі значно знизити свої витрати на перевезення і зберігання товарно-матеріальних цінностей.

4. *«Портфельний» аналіз.* В основі аналізу лежать концепції ефекту кривої досвіду й життєвого циклу продукту. Підприємство поділяє вироблені ним продукти на чотири стратегічні сегменти бізнесу,

залежно від фактичного стану і перспектив розвитку товарів: «новий» товар, товар, що «розвивається», товар «на злеті» і товар, що «вмирає». Відповідно до проведеного аналізу планується скорочення випуску товару, згортання проекту або, навпаки, розширення його фінансування, а також переключення потужностей на випуск більш перспективного виробу.

5. *Аналіз потенціалу* заснований на порівнянні характеристик підприємства з ринковим лідером. На його тлі особливо різко спостерігаються недоліки підприємства.

6. *«Стратегічні розриви»*. Аналіз виконання довгострокової стратегії підприємства: заснований на зіставленні запланованих і реальних якісних та кількісних показників. Здійснюється на основі аналізу внутрішнього і зовнішнього середовища фірми, а також аналізу її конкурентів.

7. *Розробка «сценаріїв»*. Сценарій означає реакцію підприємства на можливі варіанти змін у зовнішньому і внутрішньому середовищі. Він розробляється як мінімум у трьох варіантах: найкращий хід подій, найгірший і середній (найбільш реальний). Менеджери підприємства розробляють алгоритм дій для будь-якого з варіантів з метою зберігання життєздатності фірми.

8. *Система збалансованих показників – BSC (Balanced Scorecard)* – буде докладніше розглянута далі.

9. *Крива досвіду* – показує, як з плином часу розвиваються постійно повторювані витрати за певними видами робіт на підприємстві.

10. *Крива життєвого циклу* продукту дозволяє простежити рух грошової готівки для певного продукту на різних стадіях – від просування на ринок до виведення на ринок.

11. *Управління якістю* – управління якістю процесів (*PQM – Process Quality Management*) і комплексне управління якістю (*TQM – Total Quality Management*) передбачає складну і інтегровану систему управління, впровадження якої впливає на все підприємство, пов'язане з міжнародною сертифікацією ISO 9000.

12. *Аналіз слабких і сильних сторін* дозволяє швидко визначити розуміння менеджерів про стратегічну мету, шляхи її реалізації та проблеми власної компанії. Для оцінки сильних і слабких сторін визначають критерії з всіх найважливіших сфер відповідальності підприємства і складають відповідний опитувальник.

13. *Планування ресурсів* залежно від потреб ринку – (*CSRP – Customer Synchronized Resource Planning*). Процес управління підприємством включає маркетинг відносин, що дає можливість інтегрувати взаємини «споживач-підприємство» у внутрішні бізнес-процеси підприємства. Планування діяльності підприємства починається не з аналізу можливостей підприємства виробляти товари або послуги, а з вивчення потреб ринку в них. Іншими словами, етапи виробничої діяльності (проекування майбутнього виробу, гарантійне та сервісне обслуговування) повинні плануватися з урахуванням специфічних вимог замовника.

14. *Технологія Orgware*: побудова ієрархії управління компанією – перелік організаційних ланок, опис функцій та їх розподіл за ланками; використовується для опису компонента «структура».

15. *Маркетинг відносин (CRM – Customer Relations Management)* – система обліку та управління взаємовідносинами зі споживачами.

16. *Управління ланцюжками постачання (SCM – Supply Chain Management)* – система обліку та управління взаємовідносинами з постачальниками.

17. *Управління внутрішніми ресурсами і зовнішніми зв'язками підприємства (ERP II – Enterprise Resource and Relationship Processing)* – поєднує ERP, CRM, SCM.

12.3. BALANCED SCORECARD ЯК ІНСТРУМЕНТ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Однією з найбільш визнаних і широко застосовуваних у діяльності зарубіжних компаній є система *Balanced Scorecard* (далі за текстом – *BSC*).

BSC є інтегрованою системою показників ефективності, спрямованих на підтримку стратегії організації. Різні показники в *BSC* повинні бути пов'язані на основі слушних причинно-наслідкових впливів з найнижчих рівнів вгору через кінцеві цілі організації. Система збалансованих показників, по суті, теорія про те, як конкретні дії, вжиті різними людьми в організації сприятимуть цілям організації в цілому. Теоретична схема *BSC* повинна розглядатися як попередня і може бути змінена, якщо дії не призводять насправді до поліпшення фінансових та інших цілей організації. Система збалансованих показників є динамічною системою вимірювання, яка розвивається разом із тим, що організація дізнається більше про те, що працює і що не працює, і, відповідно, вдосконалює свою стратегію.

BSC є системою стратегічного управління підприємством на основі вимірювання та оцінки ключових показників, які враховують усі істотні аспекти її діяльності (фінансові, виробничі, маркетингові і т. д.). *BSC* базується на чотирьох основних складових (проекціях) – фінанси, маркетинг, внутрішні бізнес-процеси, навчання і розвиток співробітників. Таким чином, система отримала назву «збалансованої», оскільки ґрунтувалася на комплексному підході до оцінки як матеріальних, так і нематеріальних активів.

Концепцію *BSC* було розроблено американськими економістами – директором дослідницького центру *Norlan Norton Institute* Девідом Нортонем (*David Norton*) та професором *Harvard Business School* Робертом Капланом (*Robert Kaplan*) – і представлена широкій публіці в 1992 році.

Збалансована система показників ефективності дає можливість керівникам зв'язати стратегію компанії з набором взаємопов'язаних індикаторів, індивідуально розроблених для різних рівнів управління і пов'язаних між собою. Основне призначення системи полягає в посиленні стратегії бізнесу, її формалізації, проведенні та донесенні до кожного співробітника компанії, забезпечення моніторингу та зворотного зв'язку з метою відстеження та генерації організаційних ініціатив усередині структурних підрозділів.

Balanced Scorecard переводить місію і загальну стратегію компанії в систему чітко поставлених цілей і завдань, а також показників, що визначають ступінь досягнення цих установок у рамках чотирьох перерахованих проекцій. За допомогою цих проекцій менеджери можуть відповісти на такі основні питання:

- 1) Якою представляється компанія своїм акціонерам і потенційним інвесторам (напряму фінансів)?
- 2) Якою компанія представляється своїм покупцям (напряму маркетингу)?
- 3) Які бізнес-процеси компанії потрібно поліпшити, від яких відмовитися, на яких зосередитися (напряму внутрішніх бізнес-процесів)?
- 4) Чи може компанія продовжувати свій розвиток, підвищувати ефективність і збільшувати свою вартість (напряму навчання та розвитку персоналу)?

Оскільки на роботу будь-якої компанії в основному впливають фінанси, усі показники повинні бути так чи інакше пов'язані з фінансовим результатом – або безпосередньо, або через ланцюжок проміжних коефіцієнтів (рис. 16).

Поряд із традиційними системами *BSC* також містить фінансові показники як одні з найважливіших критеріїв оцінки результатів діяльності, але підкреслює важливість показників нефінансового характеру, що оцінюють задоволеність покупців, ефективність внутрішніх бізнес-процесів, потенціал співробітників з метою забезпечення довгострокового фінансового успіху компанії.

Розглянемо докладніше всі чотири напрями забезпечення стратегічної мети підприємства – проекції *BSC*.



Рис. 16. Приклад взаємозв'язку напрямів забезпечення стратегічної мети підприємства

Проекція фінансів є однією з ключових складових збалансованої системи показників ефективності. Фінансові результати є ключовими критеріями оцінки поточної діяльності підприємства. Фінансові показники діяльності підприємства повинні характеризувати зростання виручки, управління витратами і використання активів. Звичайно, типовими цілями у рамках фінансової проекції виступають збільшення рентабельності продукції, рентабельності власного капіталу, чистого грошового потоку, чистого прибутку та ін. Ці показники є основними драйверами ефективності в рамках цієї проекції. Як правило, фінансові цілі стоять на чолі дерева цілей організації, проте існує дуже тісний взаємозв'язок з цілями в галузі маркетингу, внутрішніх процесів і росту організації.

Проекція маркетингу (відносини з клієнтами). У рамках проекції маркетингу керівники визначають ключові сегменти ринку, на яких компанія має намір зосередити свої зусилля з просування та реалізації своїх продуктів. Це є першим кроком побудови інфраструктури цієї складової системи. Потім визначаються основні драйвери (двигуни) ефективності і показники, їх оцінюють.

Як правило, основними драйверами або двигунами ефективності в цій проекції є: задоволеність покупців, утримання клієнтів, придбання нових клієнтів, прибутковість клієнтів, частка ринку в цільових сегментах і т. д. У цю проекцію також обов'язково включаються показники, що визначають ціннісну пропозицію з боку компанії, яка, у свою чергу, багато в чому визначає лояльність клієнтів стосовно постачальника продукції або послуг.

Слід зазначити, що виявлення основних критеріїв цінності пропозиції для клієнта або покупця є досить не простим завданням, що вимагає досконалого аналізу потреб. Так, наприклад, цінність для клієнта (по відношенню до даної проекції системи) може представляти швидка доставка та швидкість реагування на отримане замовлення. Відповідно показниками, що характеризують ці двигуни ефективності, можуть бути час обробки замовлення і середня швидкість доставки в годинах.

Таким чином, така проекція дає можливість менеджерам посилити стратегію у сфері маркетингу і продажів, що має призвести до зростання фінансових показників у майбутньому.

Проекція внутрішніх бізнес-процесів. Проекція внутрішніх бізнес-процесів ідентифікує основні процеси, що підлягають вдосконаленню та розвитку з метою зміцнення конкурентних переваг. Ефективність бізнес-процесів визначає цінність пропозиції компанії, від якої залежить кількість залучених клієнтів і кінцевий фінансовий результат.

Показники такої проекції фокусуються на процесах, які здійснюють основний внесок на шляху досягнення намічених фінансових результатів і задоволення покупців. Після того, як ключові бізнес-процеси були виявлені, визначаються драйвери, що характеризують ці процеси, і розробляються показники ефективності.

Так, наприклад, як показник ефективності процесу виробництва може бути застосовано кількість і частоту поломок виробничої лінії, кількість забракованої продукції і т. д. Слід також зазначити, що вибір ключових процесів повинен здійснюватися не тільки з позиції поточної ефективності, але і з

точки зору майбутніх можливостей для її підвищення. Саме тому інноваційні процеси – двигуни майбутньої ефективності – повинні розглядатися в цій проекції системи перш за все.

Проекція навчання та розвитку персоналу. Четверта проекція системи – навчання і зростання – визначає інфраструктуру, яку організація повинна побудувати для того, щоб забезпечити ріст і розвиток у довгостроковій перспективі. Цілком природно, що забезпечити довгостроковий успіх і процвітання компанії навряд чи можливо за допомогою технологій, що використовуються в поточний момент. Ріст і розвиток організації є результатом синергії трьох основних чинників: людських ресурсів, систем і організаційних процедур.

Для того щоб забезпечити собі довгострокову присутність на ринку, бізнес повинен інвестувати кошти в підвищення кваліфікації своїх співробітників, інформаційні технології, системи та процедури. Ці цілі розглядаються в рамках проекції *BSC*. У проекції навчання та зростання основними драйверами ефективності можуть бути задоволення співробітників, утримання співробітників, їхні вміння і кваліфікація, можливість миттєво отримувати інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень, генерація ініціатив, ефективність роботи інформаційної системи.

Усі чотири блоки показників згруповані навколо стратегії фірми, характеристиками якої є функціональність, якість, ціна, своєчасність, бренд, а також наявність, досвід і зручність взаємин. Крім власне визначення набору показників, важливий момент вибору рівня, на якому будуть встановлені як ключові ті чи інші показники: від найнижчого (управління на рівні підрозділів однієї компанії) до галузевих рівнів і найбільш високого рівня управління (стратегічне управління великою корпорацією).

BSC також ефективно вирішує проблеми, пов'язані з розривом між стратегічними цілями організації і щоденними діями співробітників, між баченням вищого керівництва та ініціативами, що робляться на нижчому рівні управління, беручи на себе управління такими ключовими процесами, як переклад бачення в стратегію, комунікація та зв'язок, бізнес-планування, посилення зворотного зв'язку та навчання стратегії.

Трансформація бачення у стратегію. Цей процес має першорядне значення, тому стоїть в основі системи управління більшої організації. Побудова *BSC* починається саме з моменту, коли ключові менеджери компанії здійснюють огляд місії і приходять до спільного бачення перспектив і способів розвитку організації. Це досить складний процес, який передбачає прийняття колегіального рішення і досягнення консенсусу серед вищого керівництва компанії.

В одній зі своїх статей Нортон і Каплан наводять приклад одного з банків, місія якого звучала таким чином: «Забезпечувати сервіс вищої якості щодо цільових груп клієнтів». У процесі розробки корпоративної стратегії виявилось, що майже всі 25 представників вищого керівництва мають різні думки щодо відносно сервісу вищої якості і уявлення про цільові сегменти ринку. Тільки після того, як у процесі спільної діяльності було сформовано основні цілі та стратегії проекцій фінансів і маркетингу щодо кожного з продуктів кожної з цільових груп клієнтів, було досягнуто спільне розуміння. Подальша розробка системи була передана на більш низький рівень управління, де перед менеджерами було поставлено завдання формування стратегій для проекцій внутрішніх бізнес-процесів і навчання та зростання.

Комунікація та зв'язок. Після того, як вищий менеджмент досяг консенсусу в розумінні цілей і стратегій, перед керівництвом компанії постає завдання донести своє бачення до всіх співробітників підприємства.

Впровадження стратегії починається з навчання тих, хто повинен виконувати її. За допомогою спеціально розроблених програм навчання, періодичних зборів, корпоративних послань та інформаційних систем керівництво здійснює функцію комунікації стратегічного бачення. Цей процес дає керівництву можливість проводити стратегію в різних напрямках, забезпечуючи тим самим зв'язок загальних цілей з цілями структурних підрозділів та функціями окремих співробітників. Комунікація здійснюється за рахунок послідовного залучення всіх відділів і співробітників у процес розробки стратегій і збалансованих показників, що оцінюють її досягнення.

Як правило, менеджери середнього рівня залучаються до процесу розробки стратегій у галузі навчання і росту, а також внутрішніх бізнес-процесів, визначаючи ключові процеси, потенціал співробітників і вимоги до використовуваних технологій. Крім того, їм делегується розробка інфраструктури

моделі на більш низьких рівнях ієрархії. Зокрема розробляються вимірювачі ефективності роботи відділів та індивідуальні показники, що оцінюють ефективність роботи кожного співробітника. Слід зазначити, що саме побудова системи мотивації і винагород на основі показників *BSC* забезпечує найбільш повне залучення кожного співробітника в процес цілеспрямованого руху, компанія рухається в єдиному руслі.

Слід також сказати, що комунікація є безперервним процесом, що базується на комплексній програмі навчання керуванню стратегією, у рамках якої здійснюється аналіз поточних результатів і корекція установок минулих періодів.

Бізнес-планування. Третій процес, бізнес-планування, дає можливість зв'язати фінансовий, інвестиційний, маркетинговий і виробничий плани компанії з системою *BSC*. На сьогодні практично кожна компанія здійснює впровадження організаційних змін і програм, спрямованих на підвищення ефективності в цілому або окремих процесів. Як правило, більшість менеджерів відчують труднощі, пов'язані зі встановленням відповідності заходів, які вживаються під час реорганізації та заходів, що плануються стратегіями розвитку підприємства. У цьому зв'язку *BSC* є дуже зручним інструментом для визначення першорядних цілей і завдань під час аналізу ініціатив. Таким чином менеджери отримують відповідь на питання, які ініціативи є вирішальними з точки зору виконання прийнятої стратегії, і забезпечують їх подальшу підтримку і розвиток.

Зворотний зв'язок та зміцнення знань у галузі стратегічного управління. Цей процес дає компанії можливість здійснювати постійний моніторинг виконання прийнятих стратегій і досягнення поставлених цілей за допомогою аналізу відхилень фактичних результатів від планових показників. На основі такого аналізу менеджери визначають ефективність стратегій і коректують стратегічні ініціативи й установки майбутніх періодів. За допомогою елементів бюджетування *BSC* дає додаткові можливості для встановлення планів, аналізу відхилень і здійснення моніторингу. Таким чином, здійснюється управління стратегією компанії на всіх рівнях ієрархічної системи. Отримання нових знань у галузі стратегічного управління та їх зміцнення відбувається протягом усього циклу роботи з системою.

Процес навчання починається з найпершого етапу, коли команда вищих керівників розробляє довгострокові цілі і стратегії, а також здійснює передачу свого бачення розвитку компанії на більш низькі рівні управління. Цей процес може бути досить розтягнутим у часі і мати кілька ітерацій. Зрештою результатом цього процесу виступає єдине бачення, чітко розуміється всіма ключовими співробітниками компанії. Бачення в цьому випадку являє собою певну сукупність стратегій досягнення довгострокових цілей компанії. На основі розроблених положень здійснюється поточне і перспективне бізнес-планування. Паралельно цьому процесу виявляються ключові драйвери прийнятих стратегій і розробляються показники, що характеризують їхню ефективність. У процесі реалізації стратегій здійснюється періодичний моніторинг і коригуються середньострокові і довгострокові установки.

Узагальнюючи, можна сказати, що *BSC* дає вищому керівництву компанії абсолютно новий інструмент управління, що переводить бачення компанії та її стратегії в набір взаємопов'язаних збалансованих показників, що оцінюють критичні фактори не тільки поточного, але й майбутнього розвитку організації. Використовуючи *BSC*, менеджери керують такими процесами, як переклад бачення в стратегії, доведення стратегій до всіх рівнів системи управління, бізнес-планування і розподіл ресурсів, зворотній зв'язок, навчання і поточний моніторинг виконання стратегії. Крім того, вони отримують відповіді на основні питання: за рахунок чого компанія створює свою вартість, які процеси є ключовими в її діяльності, який рівень кваліфікації персоналу і застосовуваних технологій, яка їхня відповідність обраній стратегії, які інвестиції потрібно здійснити в розвиток компанії з метою досягнення довгострокових цілей організації.

Класичне уявлення про *BSC* представлено на рис. 17. Тут не просто зазначені основні аспекти цієї системи, але і взаємозв'язок між ними і реалізованою стратегією. Крім того, карти структуровані на обов'язкові розділи: цілі, показники, завдання, заходи. Цілей має бути обрано не менше трьох, причому кожна мета повинна бути охарактеризована конкретним показником, для якого визначено числове значення (цільова величина). Для кожної мети обов'язково зазначаються заходи, які сприяють її досягненню (табл. 12.1).

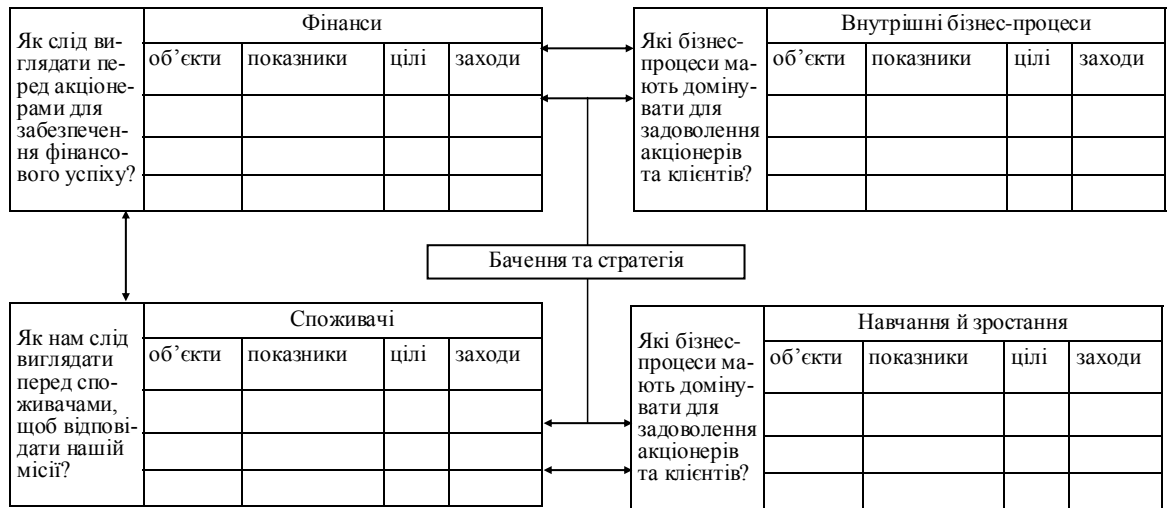


Рис. 17. Загальний вигляд BSC

Впровадження системи BSC, однак, не може починатися з формулювання стратегії. По-перше, це складне завдання для організації, по-друге, стратегія описує зовнішні дії компанії по її взаємодії із зовнішнім і внутрішнім оточенням, і тому первинним, як було зазначено, є все ж аналіз факторів, що визначають положення фірми.

У загальному вигляді процес впровадження та реалізації системи BSC починається з визначення бачення компанії (*Vision*) її оточенням. По суті, це формулювання іміджу організації, її бажаної позиції в зовнішньому оточенні. Місія (*Mission*) визначається на основі бачення і являє собою опис бажаних результатів діяльності, досяжних за допомогою внутрішніх ресурсів компанії.

Далі організація визначає стратегію (*Strategy*), описує необхідний набір дій для досягнення всього комплексу поставлених цілей. Стратегія повинна бути короткою, чітко сформульованою, орієнтованою на вдосконалення, зміну або відтворення організаційних процесів. Стратегічний план (*Strategic Plan*) є сполучною ланкою між стратегією організації і її повсякденною операційною активністю, забезпечує виконання поточної діяльності відповідно до поставлених цілей. Стратегічний план вибудовується за базовою схемою BSC і містить набір встановлених ключових вимірників для кожного сектора (перспективи) та їхніх планових значень. Ініціатива (*Initiative*) являє собою наступний етап планування в рамках BSC і дозволяє перемістити показники, розроблені в стратегічному плані, у площину поточного планування – це опис тактики. Під ініціативами мають на увазі окремі проекти, дії, що становлять повсякденну діяльність співробітників компанії. Вони мають встановлені часові межі, бюджет, відповідальних виконавців. Особливістю ініціатив у системі BSC є їхня стратегічна спрямованість: у процесі виконання постійно відстежується зв'язок ініціатив зі стратегічним планом, стратегією і цілями.

Етап контролю в BSC полягає у виявленні «віх» (*Milestone*). «Віхи» – це певні терміни, події, значення ключових показників, іншими словами, всі фактори, що дозволяють компанії судити про виконання або невиконання певної задачі, ініціативи, про їх ефективність. «Віхи», залежно від цільової спрямованості та постановки вихідної задачі, можуть являти собою дати завершення етапів робіт, відсотки виконання планів, точки прийняття рішень.

Нарешті, аналіз дозволяє організації приймати управлінські рішення, що об'єднуються в BSC загальним поняттям «вирівнювання». Вирівнювання (*Align, Align the Organization to the Strategy*) – це процес приведення ключових показників, які спостерігаються організацією, до рівня і значення, визначеними її стратегією. Передбачається, що вирівнювання як діяльність і процес прийняття рішень успішні, якщо в результаті організація досягає синергетичного ефекту – в цілому вона розглядається і

являє собою щось більше, ніж сукупність її підрозділів. «Віхи» і ефективність вирівнювання відслідковуються за допомогою ключових виконавських індикаторів (*Key Performance Indicators, KPI*) – показників, що включаються в набір *BSC*, які володіють вимірюваністю, порівняльністю, динамікою.

Таблиця 12.1

Приклад *BSC*: внутрішні бізнес-процеси

Цілі	Показники	Кількісний показник	Завдання	Заходи
1. Якому процесу надати перевагу, щоб задовольнити акціонерів і клієнтів?	Питома вага адміністративних витрат у загальному обсязі випуску, %	Факт: 25 %	Знизити питому вагу витрат	Скоротити управлінський апарат
		Мета: 15 %		
	Середній час прийняття управлінських рішень, днів	Факт: 7 дн.	Знизити середній час прийняття управлінських рішень	Розробити систему інформаційної взаємодії та обміну між відділами, впровадити ефективну електронну систему обміну інформацією і взаємоконтролю
		Мета: 3 дні		
2. Підвищити ефективність праці	Продуктивність праці	Факт: 95 %	Підвищити продуктивність праці	Запровадити систему контролю за використанням робочого часу
		Мета: 100 %		
	Ефективність використання робочого часу	Факт: 80 %	Підвищити ефективність використання робочого часу	Провести перепланування внутрішнього розташування відділів один щодо одного, провести перепланування виробничих цехів.
		Мета: 100 %		
3. Підвищити ефективність впровадження і розробки нових модельних рядів	Кількість	Факт: 14	Знизити середній термін розробки нового виробу	Знизити середній термін розробки нового виробу. Підвищити професійний рівень дизайнерів та художників-модельєрів шляхом додаткового навчання та підвищення кваліфікації. Створити матеріальну зацікавленість і сприятливі умови для творчої роботи (гнучкий графік і т. д.)
		Мета: 30 %		

Система збалансованих показників, на відміну від інших контрольно-аналітичних систем, універсальна, не має обмежень чи області припущень, її можна застосовувати в будь-якій галузі, для будь-якого ринку, у відношенні організацій різного масштабу і прибутковості. Фактично *BSC* – це прикладна модель нової парадигми управлінських комунікацій; вона не тільки дозволяє налагодити постійний ефективний зворотний зв'язок між стратегією і тактикою організації, але і сприяє їх побудові. Строго кажучи, *BSC* складно назвати контрольно-аналітичною системою, а тим більше – системою управлінського обліку. Крім інформаційного забезпечення (системи управлінського обліку) і контрольних впливів (контрольно-аналітичні системи в рамках концепції контролінгу), система збалансованих показників виконує безпосередні функції планування і здійснення управлінських дій. Якщо концепція контролінгу відводить контрольно-аналітичним системам пасивну роль і виводить цикл прийняття управлінських рішень за межі їхніх можливостей, то *BSC* (система нового покоління), по суті, являє собою елемент господарського механізму підприємства.

Система вимірювання ефективності або результатів. Вимірювання ефективності або результатів (*Performance Measurement – PM*) стосується використання багатовимірного набору показників ефективності. Цей набір є багатовимірним, оскільки включає як фінансові, так і нефінансові показники, як внутрішні, так і зовнішні критерії оцінки роботи і часто включає як показники, що кількісно визначають вже досягнутий рівень, так і такі, що використовуються для прогнозування майбутнього.

Вимірювання ефективності має свої коріння в ранніх системах обліку – XVIII ст.

Разом із розвитком промисловості виникли потреби у більш складних системах управління та вимірювання результатів діяльності. Промислові організації США у період між 1850 і 1920-х років перейшли на використання інших, крім відрядної, систем заробітної плати; від однієї операції до побудови виробництва на основі декількох операцій; від одного окремого заводу до системи вертикально інтегрованих підприємств тощо. У результаті наприкінці 40-х років XIX ст. такі компанії, як *DuPont*, *Sears Roebuck* і *General Motors* почали використовувати складні бюджети та методи управлінського обліку, наприклад, *standard costing*, *variance analysis*, *flexible budgets*, *return on investment* та інші ключові інструменти управління. З цього й починається поширення використання бюджетів: якщо до 1941 р. 50 % американських компаній у тій чи іншій формі використовували бюджетний контроль, то вже в 1958 р. бюджетування застосовувалося для загального контролю діяльності 95 % компаній.

Період до 1980-х років не відзначився значними подіями в розвитку управлінського обліку, хоча традиційні показники обліку піддавалися критиці як такі, що не відповідають потребам управління бізнесом. Критика була зосереджена навколо оцінок результатів діяльності на основі продуктивності, зокрема тому, що вони заохочують до прийняття короткострокових рішень. Це робить їх непридатними для вимірювання результатів сучасного виробництва.

Показники результатів діяльності, що традиційно використовувалися в обліку були засновані на фінансовій інформації, були внутрішньо зосередженими, ретроспективними та більше відображали локальну продуктивність підрозділів підприємства, ніж оцінювали загальні аспекти діяльності організації. Як наслідок, на початку 1990-х рр. значно підвищився інтерес практики управління до розвитку більш збалансованих систем виміру продуктивності зі створенням таких методів, як матриця підтримки показників діяльності Кігана (*Keegan supportive performance measures matrix*), піраміда SMART¹, матриця результатів/факторів (*Results/Determinants Matrix*) і система збалансованих показників (*Balanced Scorecard*).

Використання цих методів дозволило подолати багато недоліків традиційних систем обліку на основі фінансової інформації. Сьогодні ж, разом із зростанням популярності концепції вимірювання задоволеності всіх зацікавлених сторін бізнесу з'являється новий підхід – *Performance Measurement*.

Розгляд *BSC* як однієї з систем у *PM*-оточенні зумовлено тим, що існують системи, подібні з нею за цілями, завданнями та технологією реалізації (табл. 12.2).

Таблиця 12.2

Коротка характеристика основних *PM*-систем

Система	Оригінальна назва	Мета системи	Інструменти системи
Комплексний аналіз даних	<i>Data Envelopment Analysis</i>	Вимірювання відносної ефективності підрозділів	Лінійне програмування, вхідні та вихідні фактори в кожному окремо взятому підрозділі
Вимірювання досягнень підприємств сервісу	<i>Performance Measurement in Service Business</i>	Визначення типу підприємства з урахуванням кількості показників (детермінант), що визначають його результативність у кожній сфері	Аналіз діяльності підприємства за сферами діяльності, синтез отриманих результатів за заданими параметрами в заданій формі звіту

¹ SMART – це абревіатура, утворена першими літерами англійських слів, що характеризують цілі діяльності підприємства: конкретні (*Specific*), вимірні (*Measurable*), досяжні (*Attainable*), значимі (*Relevant*) та співвідносні з конкретним терміном (*Time-bounded*). SMART у перекладі означає «розумний». Таким чином, правильна постановка мети означає, що мета є конкретною, вимірною, досяжною, значущою і співвідноситься з конкретним терміном.

Закінчення табл. 12.2

«Бортове табло»	<i>Tableau de Bord</i>	Надання керівнику компанії короткої інформації про кожний підрозділ або підприємство	Порівняння цільових ключових показників компанії («критичних чинників успіху») з цільовими показниками кожного підрозділу і фактичними даними про виконання. Орієнтація на єдину для всіх рівнів управління мету. Показники структуриються у вигляді «дерева цілей»
Система поліпшення та вимірювання продуктивності	<i>Productivity Measurement and Enhancement System</i>	Оцінка ефективності та продуктивності організаційної структури і кожного працівника	Об'єднання цілей працівників і підприємства; оцінка дій з досягнення цілей; об'єднання та впровадження інформації минулих періодів
Модель вимірювання досягнень	<i>Performance Measurement Model</i>	Побудова та реалізація логістичної моделі для підтримки процесу вдосконалення діяльності підприємства	Реалізація моделі заснована на «восьми кроках»: (1) категорія вимірювання – вироблення основних напрямів діяльності; (2) напрямок вимірювання – визначення цілей в кожному напрямку; (3) показники виміру – вибір одного або більше індикаторів для кожної мети, що відображають стратегію її досягнення; (4) елементи структури – аналіз кожного індикатора і вивчення факторів, що впливають на нього; (5) параметри – постійний аналіз індикаторів і оцінка діяльності підрозділу; (6) значення вимірювання – плановане значення індикатора; (7) показники індикатора – вибір показників оцінки для кожного індикатора; (8) перевірка показників – оцінка можливості показників визначати значення індикатора
«Піраміда досягнень»	<i>Performance Pyramid</i>	Оцінка діяльності компанії та підрозділів, зверху-вниз	Представлення структури компанії у вигляді піраміди за рівнями управління і оцінка кожного рівня за показниками підконтрольних йому сфер: корпорація – корпоративне бачення; бізнес-одиниці – фінанси і ринок; системи управління бізнесом – задоволення клієнтів, гнучкість, продуктивність; департаменти, робочі групи – якість, час доставки, тривалість циклів, відходи
Квантовий вимір досягнень	<i>Quantum Performance Measurement</i>	Модель компанії «Артур Андерсен». Націлена на оптимізацію продуктивності підприємства	Заснована на суттєвих показниках («істотних знаках»). Одночасне візуалізоване подання інформації про організаційну структуру, процеси і т. ін. Аналіз проводять за рівнями організації, процесами, окремими робочими групами або працівниками
Вимірювання досягнень за версією «Ернст энд Янг»		Перевірка відповідності критичних чинників успіху компанії її стратегіям	Сегментування організації за рівнями; визначення цілей кожного рівня; розробка критичних чинників успіху для кожного рівня і показників для їх оцінки і вимірювання; перевірка відповідності показників і стратегічних завдань
«Вікно ділового управління»	<i>Business Management Window</i>	Орієнтація на стратегічне управління та зростання у зовнішніх та внутрішніх сферах	Об'єднання цілей зовнішнього та внутрішнього управління, стратегічне планування всіх напрямів діяльності, оцінка наслідків управлінських рішень, що визначають фінансові результати, бенчмаркінг процесів і результатів

ПИТАННЯ ДЛЯ ПЕРЕВІРКИ ЗНАТЬ

1. У чому полягає різниця між стратегією й тактикою управлінського обліку?
2. Як визначається зміст терміна «стратегічний управлінський облік»?
3. Назвіть відомі вам методи стратегічного управлінського обліку.
4. Що означає термін «бенчмаркінг»?
5. У чому полягає сутність методу збалансованої системи показників?
6. Як *BSC* враховує взаємини з клієнтами, замовниками або покупцями?
7. Як використання *BSC* підтримує стратегію підприємства (організації)?
8. Як використовується *BSC* у системі децентралізованого управління підприємством?
9. Яким є загальний вигляд форми збалансованої системи показників?
10. Перелічіть основні проблеми теорії та практики контролінгу.
11. Вкажіть основні типи концепцій контролінгу, представлені в науковій літературі.
12. Охарактеризуйте ключові положення теорії контролінгу.
13. Що розуміється під предметом контролінгу?
14. Перелічіть основні принципи контролінгу.
15. Перелічіть основні функції контролінгу.
16. Назвіть основні інструменти контролінгу.
17. На які джерела інформації спирається контролінг?
18. Яким вимогам має відповідати облікова інформація, що використовується в контролінгу?
19. Що розуміється під портфельним аналізом?
20. Дайте характеристику матриці Бостонської консультативної групи.
21. Охарактеризуйте метод розробки сценарію розвитку підприємства в майбутньому.
22. Які завдання служби стратегічного контролінгу?
23. Яким є взаємозв'язок оперативного і стратегічного контролінгу?
24. Визначте роль контролінгу у формуванні поточних і стратегічних планів підприємства.
25. Яка роль управлінського обліку в інформаційному забезпеченні контролінгу?
26. У чому полягають відмінності між управлінським обліком і контролінгом?
27. Якими є функції контролера на підприємстві?
28. Перелічіть основні принципи формування служби контролінгу.
29. Дайте коротку характеристику системи *BSC*.
30. У чому полягає різниця між стратегією й тактикою управлінського обліку?

ЗАДАЧІ

Задача 12.1. Побудова *Balanced Scorecard*

Невелике сімейне підприємство Пік протягом багатьох років обслуговувало лижників з довколишніх міст. Його було недавно придбано компанією західних курортів, найбільшим оператором гірськолижного відпочинку. Нові власники планують модернізувати підприємство Пік, перетворивши його в курортне містечко для відпочивальників. У рамках цього плану, нові власники хотіли б значну реконструкцію кафетерію курорту.

Меню кафетерію було обмежене гамбургерами, хот-догами, чилі, бутербродами з тунцем, піцею, картоплею фрі та упакованими закусками. За умови слабкої конкуренції попередні власники не відчували ніякої потреби в оновленні громадського харчування в кафетерії. Якщо лижники хотіли отримати їжу на горі, єдиними альтернативами були кафетерій або обід, принесений у пакеті з дому.

У рамках угоди щодо придбання підприємства Пік компанія західних курортів вирішила зберегти всіх поточних співробітників. Менеджер кафетерію, будучи працьовитим і ентузіастом, має дуже незначний досвід у ресторанному бізнесі. Він відповідав лише за вибір меню, пошук і навчання співробіт-

ників та контроль за поточною діяльністю. Персонал кухні готував їжу і мив посуд. Адміністрація кафетерію відповідала за прийом замовлень, касове обслуговування і дотримання чистоти в залі.

Незабаром після придбання підприємства управління західних курортів провело одноденну зустріч з усіма співробітниками кафетерію, щоб обговорити майбутнє гірськолижного курорту і плани нового керівництва щодо будівлі. Наприкінці цієї зустрічі, управління і співробітники розробили *Balanced Scorecard* для кафетерію, яка допомогла б керівництву управляти діяльністю протягом майбутнього лижного сезону. Майже всі, хто взяв участь у нараді, здавалося, в захваті від показників і планів керівництва щодо кафетерію.

Наступні показники ефективності були включені до *Balanced Scorecard*:

- тижневий обсяг продаж;
- тижневий обсяг прибутку;
- кількість пунктів меню;
- чистота приміщень, як її оцінюють представники управління західних курортів;
- задоволення потреб клієнтів варіантами меню, як її виміряно опитуванням клієнтів;
- задоволення клієнтів якістю обслуговування, як її виміряно опитуванням клієнтів;
- середній час отримання замовлення;
- середній час приготування замовлення;
- відсоток персоналу кухні, що закінчив базовий курс кулінарії в місцевому коледжі;
- відсоток персоналу обідньої зали, що закінчив базовий курс гостинності в місцевому коледжі.

Витрати на робітників, які відвідують курси в місцевому коледжі, покриває компанія західних курортів.

Завдання:

1. Побудувати систему збалансованих показників для кафетерію, спираючись на вищевказані показники діяльності. Використовуйте стрілки, щоб показати причинно-наслідкові зв'язки і «+» або «-», щоб вказати, чи впливає показник у напрямку збільшення або зменшення ефективності.
2. Поясніть, які гіпотези «вбудовані» в систему збалансованих показників для кафетерію. Які з цих гіпотез, на вашу думку, є найбільш сумнівними? Чому?
3. Поясніть, яким чином керівництво буде знати, якщо одна з гіпотез, що лежить в основі системи збалансованих показників, є хибною.

Задача 12.2. Створення системи збалансованих показників, які підтримують різні стратегії

Midwest Consulting Group (MCG) допомагає компаніям побудувати збалансовані системи показників. У рамках своїх маркетингових зусиль *MCG* проводить для потенційних клієнтів щорічний семінар «*Balanced Scorecard*». Ваш керівник попросив вас, як нового співробітника *MCG*, взяти участь у семінарі цього року, щоб пояснити відвідувачам, як стратегія компанії визначає показники, які підходять для їхніх *balanced scorecard*. Керівник надав вам витяги з щорічних доповідей двох поточних клієнтів *MCG*. Він попросив вас використовувати ці уривки під час проведення семінару.

Витяг з річного звіту «*Applied Phannaceuticals*»:

Ключовими моментами нашої діяльності є послідовне і своєчасне представлення нових продуктів та інтегрованість виробничого процесу. Представлення нового продукту є функцією результату дослідження і розробок – *R&D* (наприклад, кількість товарних лікарських сполук, створених по відношенню до загальної кількості потенційних сполук). Ми прагнемо до оптимізації результатів наших *R&D* і можливостей першого виходу продукту на ринок, інвестуючи в найсучасніші технології, наймаючи максимально можливий відсоток «кращих і найяскравіших» інженерів, а також у їх навчання на світовому рівні. Цілісність виробничого процесу забезпечується створенням специфікації якості світового класу та жорсткою профілактикою й аналізом для мінімізації дефектів. Наші клієнти повинні мати впевненість і повагу щодо нашого бренду – «перші на ринку й перші за якістю». Якщо ми постачаємо продукт нашим клієнтам під цим гаслом, то наша фінансова мета щодо збільшення рентабельності капіталу акціонерів має бути у піклуванні про себе.

Витяг з річного звіту «*Destination Resorts International*»:

Наш бізнес може бути успішним або не успішним залежно від якості обслуговування, що наші співробітники забезпечують клієнтам. Тому вкрай важливо, щоб ми прагнули підтримувати високий моральний дух співробітників і зводили до мінімуму плинність кадрів. Крім того, дуже важливо, щоб ми навчали наших співробітників використовувати технології, які дозволяють застосовувати світовий досвід в обслуговуванні наших постійних клієнтів. Після того, як співробітник вводить уподобання клієнтів (наприклад, забезпечити дві додаткові подушки в номері, доставити свіжозварену каву в номер о 8:00 і т. д.) до нашої бази даних, наш персонал по всьому світу прагне до того, щоб клієнту ніколи не довелося повторювати це на будь-якому з наших курортів. Якщо ми правильно тренували і берегли мотивацію працівників, ми повинні побачити постійні поліпшення в нашій картотечі претензій, у часі, необхідному для вирішення скарг клієнтів, і в нашій незалежній оцінці чистоти номерів.

Це, у свою чергу, повинно впливати на ефективність наших зусиль щодо утримання клієнтів, що є ключем до досягнення наших цілей зростання доходів.

Завдання:

1. Порівняти і протиставити стратегії двох компаній.
2. Виберіть показники *Balanced Scorecard* для кожної компанії. Використовуйте стрілки, щоб показати причинно-наслідкові зв'язки між показниками ефективності. Покажіть, чи буде показник продуктивності з плином часу збільшуватися або зменшуватися. Ви можете використати власні показники, враховуючи стратегічні цілі кожної компанії.
3. Які гіпотези збудовані в кожен із збалансованих показників? Чому гіпотези різняться між двома компаніями?

Задача 12.3. Використання системи збалансованих показників для прийняття рішень

Компанія, виробник невеликих інструментів, реалізовувала наприкінці 20X0 року програму бережливого виробництва (*lean manufacturing*). Метою було збільшення рентабельності продаж до 40 %. Група персоналу, що відповідає за формування споживчих цінностей продукції (*value stream team*), почала працювати над реалізацією програми. Протягом року група змогла домогтися значних результатів за кількома напрямками. Наведена нижче Scorecard відображає показники діяльності на початку року, в середині і на кінець року (табл. 12.3). Хоча члени групи були задоволені своїми успіхами, вони були розчаровані фінансовими результатами. Вони були ще далекі від цільового рівня рентабельності, а також були спантеличені тим, що внесені удосконалення не призвели до значного поліпшення фінансових показників.

Таблиця 12.3

Система збалансованих показників компанії за 20X1 р.

Найменування показників	01.01	30.06	31.12
Операційні:			
– виручка на 1 особу, тис. грн	15,0	15,0	15,0
– своєчасна доставка, %	70	90	95
– тривалість доставки, днів	15	6	5
– здача з першого разу, %	60	60	90
– собівартість продукції, грн	60	60	59
Потужність, %:			
– продуктивна	40	40	40
– непродуктивна	50	30	10
– вільна	10	30	50
Фінансові показники, тис. грн на тиждень			
– продажі	800,0	800,0	800,0
– витрати на матеріали	260,0	260,0	240,0
– витрати на переробку	300,0	300,0	300,0
– прибуток	240,0	240,0	260,0
Рентабельність продаж, %	30	30	32,5

Завдання:

1. Пояснити, що було в центрі уваги групи за перші шість місяців та другі шість місяців. Якими були наслідки цих змін?
2. На підставі аналізу інформації з табл. 12.3 пояснити, чому фінансові результати були не такі хороші, як очікувалося.
3. Припустимо, що 31.12.20X1 р. потенційний клієнт пропонував придбати партію товарів, які б у січні збільшили тижневі доходи на 100,0 тис. грн, а матеріальні витрати на 30,0 тис. грн. Зважаючи на стару систему нормативних витрат, передбачувані витрати на переробку будуть на рівні 60,0 тис. грн. Чи будете ви рекомендувати прийняти або відхилити замовлення? Поясніть.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- Bourne M., Neely A., Mills J., Platts K. Implementing performance measurement systems: a literature review. *Int. J. Business Performance Management*, Vol. 5, No. 1, 2003.
- Edwards J. D., Hermanson R. H., Ivancevich S. D. *Accounting Principles. A Business Perspective. Vol. 2. Managerial Accounting. First Global Text Edition.* 2010.
- Hansen Don R., Mowen Maryanne M. *Managerial Accounting, Eighth Edition.* Thomson Higher Education. 2007. – 895 p.
- Introduction to Managerial Accounting, 5th edition, by P. Brewer, R. Garrison, E. Custom Edition for ACC 201 Managerial Accounting, 2011. – 588 p.
- Бородушко И. В. Стратегическое планирование и контроллинг / И. В. Бородушко, Э. К. Васильева. – СПб. : ПИТЕР, 2006. – 192 с.
- Самусенко С. А. Управленческий учет. Конспект лекций / С. А. Самусенко. – Красноярск : Сибирский федеральный университет, 2008.

