

*Секція: Бухгалтерський облік, аналіз і аудит*

**Макаренко Віта Юріївна**

*аспірант кафедри обліку і бізнес-консалтингу*

*Харківського національного економічного університету*

*імені Семена Кузнеця*

*м. Харків, Україна*

## **ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ: ПЕРЕВАГИ ВИКОРИСТАННЯ ЗБАЛАНСОВАНОЇ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ**

Впровадження інтегрованої звітності потребує розвитку та удосконалення в організації адекватних систем збору та обліку інформації.

У якості найбільш застосовного інструменту в практиці стратегічного управлінського обліку використовується збалансована система показників (Balance Score Card), яка потребує адаптації для цілей інтегрованої звітності. Розробка збалансованої системи показників для аналізу діяльності за різними напрямками ґрунтується на відповідності обраній стратегії та формуванні інформаційної бази для інтегрованої звітності підприємств торгівлі.

Збалансована система показників, авторами якої є Р. Каплан та Д. Нортон за основу бере фінансові показники, але при цьому акцентує увагу на показниках нефінансового характеру, що забезпечує комплексний (збалансований) підхід до оцінки матеріальних та нематеріальних активів підприємства [1, с. 161].

Як зазначали Р. Гаррісон та Е. Норін, П. Брюер, «ідея, яка лежить в основі такого угруповання показників, заключається в тому, що навчання необхідно для вдосконалення внутрішніх бізнес-процесів; покращення бізнес-процесів необхідно для підвищення ступеня задоволення запитів споживачів; найкраща задоволеність покупців забезпечує покращення фінансових результатів компанії» [2, с. 192].

На думку Малиновської Н.В., включення до збалансованої системи показників аспекту «соціальна відповідальність» дозволить доповнити сформовану ідею наступним змістом: «Прийняття вищим керівництвом організації принципів соціальної відповідальності, направлених на сприяння стійкому розвитку, та їх інтеграції у всі сфери діяльності організації буде сприяти підвищенню лояльності працівників та їх мотивації до удосконалення навиків, компетенцій, впровадженню інновації за рахунок розуміння наслідків та переваг соціальної відповідальності для організації, що необхідно для удосконалення внутрішніх бізнес-процесів ; покращення бізнес-процесів необхідно для підвищення ступеня задоволеності потреб споживачів; найкраща задоволеність покупців забезпечить покращення фінансових результатів компанії».

Як зазначають І.Й. Яременко, І.В. Борщук, І.І. Жигало, збалансована система показників переважно зорієнтована на зростання ринкової вартості капіталу підприємства та формування конкурентоспроможного потенціалу [1 , с.161]. Таким чином, перевагою збалансованої системи показників є те, що вона включає як фінансові, так і нефінансові показники та охоплює різні сфери діяльності, комплексно оцінюючи бізнес, тим самим допомагаючи зрозуміти сильні та слабкі сторони, прописати програму подальших дій для підвищення конкурентоспроможності.

Варто перелічити переваги збалансованої системи показників, які виділяє Н.О. Лоханова. Це такі як:

- збалансована система показників дозволяє пов'язати стратегічне управління з поточним і оперативним на підставі ключових показників ефективності і причинно-наслідкових зв'язків між ними;
- переведення цілей, поставлених перед підприємством, у кількісні показники, робить їх більш зрозумілим і якісним для всіх співробітників;

- дозволяє виявити бізнес-процеси, які впливають позитивно чи негативно на результати діяльності компанії;
- система забезпечує прив'язку механізму заохочення як до фінансових, так і до нефінансових показників діяльності підприємства;
- концепція при її ефективному застосуванні забезпечує підвищення загальної вартості компанії за рахунок того, орієнтує на застосування інновацій, підвищення рівня підготовки персоналу, поліпшення іміджу серед клієнтів [1, с. 162].

Підтверджуючи визначені Н.О. Лохановою переваги, Л.Л. Гриценко, А.В. Височина підкреслюють, що збалансована система показників може інтегрувати оцінку діяльності підприємства з точки зору фінансових та нефінансових перспектив, дає можливість виявити їх взаємозв'язок, допомагає оцінити ефективність обраної стратегії та відслідкувати хід її реалізації, досягти більшого рівня кореляції між місією підприємства, цілями його функціонування та конкретними заходами їх досягнення, формує інформацію про комплексний стан суб'єкта господарювання на визначений момент часу, допомагає виявити недоліки його діяльності й оперативно відреагувати на вплив негативних чинників, використовуючи як базу для прийняття управлінських рішень набір ключових індикаторів [1, с. 162].

Узагальнюючи вище наведені аргументи на користь доцільності застосування системи збалансованих показників в процесі управління підприємством та, зокрема, побудови управлінського обліку, Я.В. Волковська виділяє наступні переваги збалансованої системи показників [1, с. 163]: включає як фінансові так і не фінансові дані; надає комплексну оцінку щодо стану підприємства та потенціалу розвитку; формує дані для системи бюджетування; генерує інформацію на оперативному, поточному та стратегічному рівнях управління; встановлює причинно-наслідкові зв'язки між показниками та цілями підприємства; виділяє сильні та слабкі

сторони системи; надає додаткову інформацію при порівнянні різних проектів; спрямовує на інновації, підвищення рівня підготовки персоналу, поліпшення іміджу серед клієнтів.

Оскільки інтегрована звітність включає в себе фінансові та нефінансові показники, тому запровадження збалансованої системи показників можна розглядати як елемент інтегрованої звітності. В той же час, для цілей інтегрованої звітності збалансована система показників потребує адаптації. Оскільки інтегроване мислення передбачає прийняття рішень на основі більш широкого спектру показників діяльності, які включають не тільки фінансову результативність, лояльність персоналу, клієнтів, внутрішні бізнес-процеси, а й аспекти, пов'язані із соціальною відповідальністю.

Як відзначають А.А. Пилипенко, М.О. Кизим, В.А. Зінченко, найпоширенішими тенденціями і інституціонального розвитку національної економіки є консолідація власності, тривалі процеси концентрації акціонерного капіталу, об'єднання підприємств й реорганізація вже створених бізнес-груп, міжгалузєва експансія [3, с. 65].

Разом з тим, спроможність підприємства досягнути успіху в конкурентній боротьбі значною мірою залежить від розробки й реалізації дієвої стратегії розвитку, яка передбачає постійне здійснення інноваційних процесів у всіх сферах своєї життєдіяльності.

Якщо мова йде про міжфірмові кооперації (об'єднання фізичних або юридичних осіб для здійснення суспільно-корисної діяльності; господарська система, що включає до свого складу три фінансову, торгово-промислову й управлінську ланки; різновид організації якому притаманна певна корпоративна культура, максимальна централізація й протиставлення себе (на відміну від індивідуалістської організації) іншим об'єднанням) невід'ємним є виникнення процесу синергії — набору правил ведення спільної діяльності й адаптації до них власних цілей окремих учасників

корпорації для ефективного прийняття кооперативних рішень й управління консолідованою цінністю. За рахунок поширення синергії, на думку науковців [3, с. 66], корпорація спроможна створити такі конкурентні переваги, які майже неможливо буде перевершити.

У якості головного джерела створення цінності в стратегічно орієнтованій організації науковці вбачають синергію та пропонують застосовувати концепцію BSC, у якій наголошується на необхідності поширення синергії.

Саме за допомогою синергії в [3, с. 67] пропонується забезпечувати стратегічну відповідність організації, оскільки більшість сучасних підприємств складається з декількох бізнес-одиниць й допоміжних сервісних служб за для отримання додаткової вартості, порівняно з тою, що підрозділи можуть створювати самостійно. Стратегічна відповідність створює новий вид вартості який Р. Каплан та Д. Нортон [3, с. 67] охарактеризували як корпоративна вартість.

Як відмічають А.А. Пилипенко, М.О. Кизим, В.А. Зінченко, посилаючись на І. Ансоффа, ефект синергії в змозі продукувати рівень прибутку інтегрованої компанії який перевищує суму аналогічних показників її окремих дивізіонів [3, с. 67].

Однією з складових класифікації синергізму на думку А.А. Пилипенко, М.О. Кизим, В.А. Зінченко, є розподіл за критерієм складових прибутку. Відтак відповідно до складових BSC, науковці виділяють чотири напрямки виникнення синергії взаємодії: фінансова, клієнтська, внутрішніх процесів, навчання та росту.

Науковці стверджують, що в межах підходу орієнтованого на досягнення синергії формат стратегічної карти BSC не змінюється, навпаки, на додаток відбувається координація діяльності підрозділів, яка дозволяє зменшувати спільні операційні витрати або надавати більше вигід для клієнтів. Відтак, у такому аспекті нове тлумачення BSC певним чином

наближається до моделі «призма ефективності». Разом з тим варто враховувати думку А.В. Филімонової [2, с. 69], що в практиці діяльності корпоративних утворень підприємств більшість показників ефективності є похідними від затверджених фінансових бюджетів, тобто від певної структури формування й розподілу ресурсів, а не від процесів. Для цілей же управління важливо виділити такі КРІ, на які можливо забезпечити безпосередній вплив, оскільки тільки у такому випадку можна здійснювати управлінський процес. Для складання інтегрованої звітності це є вагомим зауваженням. Отже слід формувати прозорий ланцюжок делегування відповідальності з планування показників й виконанню планів, закріплюючи її за певним бізнес-одинацями корпорації. Адже інтегрована звітність повинна надати актуальну інформацію саме щодо стану процесів, які відбуваються в організації, а не від затверджених бюджетів.

А.А. Пилипенко, М.О. Кизим, В.А. Зінченко стверджують, що не дивлячись на значну популярність зазначеної концепції, така схема управління більш орієнтована на структури органічного типу, які зараз займають переважне положення відносно організацій бюрократичного типу. Складність її реалізації компенсується можливістю впровадження на нестандартних організаційних структурах, які притаманні несиметричним альянсам [3].

У більшості випадків для конгломеративної форми взаємодії складно встановити спільні напрямки діяльності й патерни дій. У такому випадку досягнення саме фінансової синергії може стати головним інтегруючим фактором. Відповідно, управлінський апарат корпорації буде підвищувати корпоративну вартість на основі інтеграції підрозділів й збільшення вартості бренду.

Таким чином, збалансовану систему показників можна вважати аналітичним інструментом, який пояснює причинно-наслідкові зв'язки між стратегією та показниками результативності, які призначена для внутрішніх

користувачів, а інтегровану звітність — аналітичним інструментом, який пояснює здатність організації створення цінності протягом часу, яка призначена для зовнішніх користувачів.

### **Література**

1. Волковська Я.В. Управлінський облік витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09; Харківський інститут харчування і торгівлі. Х.: 2017. – 399 с.
2. Малиновська Н.В. Интегрированная отчетность: теория, методология и практика: дис. на здобуття наук. ступеня доктора. екон. наук: спец. 08.00.12; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. М.: 2016. – 381 с.
3. Кизим М.О. Збалансована система показників: монографія / М.О. Кизим, А.А. Пилипенко, В.А. Зінченко. – Харків: ВД "Інжек", 2007. – 192 с.