

**Гринь В.П.**кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та оподаткування  
Запорізького національного університету**Gryn Viktoriia**

Zaporizhzhia National University

**РОЗВИТОК СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ  
НА ОСНОВІ ЗБАЛАНСОВАНОЇ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ****DEVELOPMENT OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING  
ON THE BASIS OF BALANCED SCORECARD**

Обґрунтовано доцільність розвитку стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників, необхідність упровадження посади стратегічного управлінського бухгалтера в умовах використання на підприємствах збалансованої системи показників. Визначено основні відмінності стратегічного управлінського бухгалтера від традиційного бухгалтера з управлінського обліку. Проаналізовано можливості збалансованої системи показників забезпечувати всебічний контроль та інтерактивне управління стратегічним розвитком підприємства. Розроблено напрями розвитку стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників. Виділено та проаналізовано організаційно-методичні перепони безперешкодного впровадження збалансованої системи показників як методу стратегічного управлінського обліку в практику українських підприємств.

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

Обоснована целесообразность развития стратегического управленческого учета на основе использования сбалансированной системы показателей, необходимость внедрения должности стратегического управленческого бухгалтера в условиях использования на предприятиях сбалансированной системы показателей. Определены основные отличия стратегического управленческого бухгалтера от традиционного бухгалтера по управленческому учету. Проанализированы возможности сбалансированной системы показателей обеспечивать всесторонний контроль и интерактивное управление стратегическим развитием предприятия. Разработаны направления развития стратегического управленческого учета на основе использования сбалансированной системы показателей. Выделены и проанализированы организационно-методические преграды беспрепятственного внедрения сбалансированной системы показателей как метода стратегического управленческого учета в практику украинских предприятий.

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

The expediency of developing strategic management accounting based on the use of a balanced scorecard has been substantiated. The purpose of the article is to identify areas of development of the strategic management accounting system based on the use of a balanced scorecard, as well as obstacles to its effective functioning. The necessity of introducing the position of a strategic management accountant in the conditions of using a balanced scorecard at enterprises has been substantiated. The main differences between a strategic management accountant and a traditional management accountant have been identified. In order to overcome the crisis in the management accounting system, it has been proposed to expand the subject area of the classical management accounting system in order to meet the needs of strategic management of the enterprise. The possibilities of the balanced scorecard to provide comprehensive control and interactive management of the strategic development of the enterprise have been analyzed. The directions for the development of strategic management accounting based on the use of a balanced scorecard have been developed (development of organizational structure for building strategic management accounting system; distinguishing between the functions of strategic management accountants and strategic managers; empirical analysis of the effectiveness of the implementation of a balanced scorecard as an accounting tool). Organizational and methodological

obstacles that prevent the introduction of a balanced scorecard as a method of strategic management accounting are identified and systematized into three groups. The job functions and strategic tasks of a strategic management accountant have been formed, which will combine traditional accounting functions for the collection and processing of strategic accounting information with analytical, control and communication functions. Organizational and methodological barriers to the smooth implementation of a balanced scorecard as a method of strategic management accounting in the practice of Ukrainian enterprises have been identified and analyzed (associated with improper performance of strategic management functions; associated with improper performance of their functions by strategic accountants; related to the economic and communication problems of the functioning of a balanced scorecard as an accounting tool).

**Key words:** strategic management accounting, balanced scorecard, strategic accounting information, strategic control.

**Постановка проблеми.** Аналізуючи систему збалансованих показників в контексті її порівняння з іншими методами стратегічного управлінського обліку, можна констатувати, що вона є одним із тих методів, що зосереджуються безпосередньо на реалізації стратегії, а не спрямовані на вдосконалення процесів, що допомагають досягти її реалізації. Дана система дає змогу концептуалізувати стратегічні ініціативи підприємства, тобто забезпечити процес її реалізації спочатку на основі розгляду та вивчення зовнішнього середовища та клієнтів, а вже після цього вдосконалювати внутрішні процеси та здійснювати інвестиції в діяльність із навчання та зростання, що у цілому має призвести до досягнення запланованих фінансових показників. Використання такого підходу, закладеного в основу побудови системи збалансованих показників, передбачає, що етапу розроблення стратегії на підприємстві передуює організаційно-концептуалізаційний етап (від вивчення зовнішнього до вивчення внутрішнього середовища), тобто спочатку проводяться організаційно-підготовчі дії, а вже потім відбувається формулювання та впровадження самої стратегії, унаслідок чого останню слід розглядати як сукупність організаційних дій та заходів, спрямованих на вирішення проблем та досягнення стратегічних цілей підприємства. Тому саме збалансована система показників забезпечує здійснення організаційних дій та заходів за допомогою забезпечення планування, міжфункціональної інтеграції, внутрішнього тестування та реінжинірингу бізнес-процесів із метою досягнення стратегічних цілей підприємства.

Виникнення, розвиток та оформлення остаточного варіанту збалансованої системи показників є прикладом того, як інноваційні ідеї у сфері бухгалтерського обліку оформлюються у конкретні дієві інструменти, що входять в організаційну практику, незважаючи на скептицизм та сумніви представників наукового співтовариства, у цілому сприяючи подальшому розвитку стратегічного управлінського

обліку як окремої системи наукових знань. При цьому залишається невирішеною проблема, як дослідникам слід забезпечувати розвиток системи стратегічного обліку на основі використання збалансованої системи показників та які перепони можуть виникати на цьому шляху.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням розвитку стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників присвячено дослідження Дж.А. Апарісі, Г. Вегманна, Ф. Де Геузера, М. Еззамеля, В.В. Євдокимова, Н.Ю. Ершової, Т.О. Завалій, Р. Каплана, С.К. Ку, Д.Дж. Купера, М.А. Меліна, С. Мурєя, М.О. Науменко, Д. Нортон, Д. Ойона, М.А. Проданчука, А.М. Сімаєша, Н.С. Струк, Р.Х. Ченхолла, М.В. Черкашиної, А.В. Шайкана та ін.

**Метою** дослідження є формування напрямів розвитку системи стратегічного управлінського обліку на основі застосування збалансованої системи показників, а також виявлення перепон, що стоять на шляху її ефективного функціонування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В умовах активного використання інструментів інформаційного забезпечення стратегічного управління на підприємствах усе більше починає зростати роль бухгалтерів у даному процесі, які, досконало володіючи прийомам збору, обробки та представлення облікової інформації, можуть аналогічно виконувати дані функції з метою інформаційної підтримки стратегічних управлінських рішень на підприємстві. Водночас розвиток бізнес-середовища потребує від бухгалтерів також володіння аналітичними здібностями, бізнес-розвідкою, сучасними аналітичними технологіями обробки даних та великих даних (Big Data), що сприятиме генеруванню більш якісної облікової інформації стратегічного спрямування, орієнтованої на майбутнє, яка враховує стратегічний контекст функціонування підприємства.

Використання збалансованої системи показників, що передбачає зміщення акцентів з операційних питань у бік стратегічних цілей за

допомогою застосування інтегрованого підходу до управління внутрішнім (фінанси, бізнес-процеси, персонал та навчання) та зовнішнім середовищем підприємства (клієнти), передбачає необхідність упровадження посади стратегічного управлінського бухгалтера, який поєднуватиме традиційні облікові функції щодо збору та обробки стратегічної облікової інформації з аналітичними, контрольними та комунікаційними функціями з метою формування комплексного інформаційного забезпечення (передбачає аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства) процесу формування нових та реалізації існуючих стратегій. Подібний приклад є констатацією того факту, що з метою подолання кризи в системі управлінського обліку, виявленої Т. Джонсоном та Р. Капланом, має бути розширена предметна сфера класичної системи обліку, а, відповідно, її суб'єкти повинні бути наділені новими завданнями та функціями, які виходитимуть за межі лише надання достовірної та релевантної інформації, необхідної для прийняття рішень.

На відміну від традиційного бухгалтера з управлінського обліку стратегічний управлінський бухгалтер зможе виконувати вищенаведені функції, що у цілому дасть змогу надати чітку відповідь на критику науковців щодо нездатності облікової системи забезпечувати повноцінну інформаційну підтримку стратегічного менеджменту підприємства. Як відзначають Б. Ейвер та С. Кадез, із соціологічного погляду широко обговорюються два конкретні напрями критики традиційного управлінського обліку: 1) відсутність стратегічної спрямованості. Звичайний управлінський облік надто зосереджений на оперативних питаннях. Ця операційна спрямованість поставила професію та дисципліну в цілому у підлегле становище щодо інших професій із більш стратегічною позицією, зокрема таких, як маркетинг; 2) пасивна роль бухгалтерів з управління, що традиційно обмежувалася наданням корисної інформації менеджерам, які потім приймали рішення, тоді як бухгалтери не беруть участі в жодному іншому аспекті процесів прийняття рішень [4, с. 312–313]. Виокремлення стратегічного управлінського бухгалтера в окрему посадову особу в рамках упровадження збалансованої системи показників дає змогу подолати вищенаведену критику, зміцнюючи у цілому позиції облікової системи як засобу інформаційної підтримки менеджменту на підприємстві, адекватно відповідаючи на всезростаючі вимоги користувачів в умовах трансформації економічних відносин та підвищення рівня конкурентного середовища. Водночас стратегічного управлінського бухгалтера потрібно

відрізнити від дещо подібних пропозицій окремих учених [2, с. 117] щодо необхідності впровадження посади бухгалтера-менеджера, який окрім традиційних облікових функцій також виконує повноцінне управління організацією, що, на нашу думку, не може здійснювати стратегічний управлінський бухгалтер, і навіть лише в рамках системи стратегічного управління підприємством.

Основними відмінностями стратегічного управлінського бухгалтера від традиційного бухгалтера з управлінського обліку є такі: 1) проведення поглибленого аналізу зовнішнього конкурентного та нестабільного ринкового середовища з метою виявлення в ньому місця підприємства; 2) визначення ролі клієнтів підприємства у формуванні його ринкової вартості, встановлення їх значення у функціонуванні всього ланцюжка створення вартості; 3) здійснення аналізу ефективності внутрішніх бізнес-процесів підприємства в контексті досягнення його стратегічних цілей; 4) здійснення інформаційної інтеграції та управлінської координації щодо операційних дій, рівнів управління та стратегічних цілей підприємства; 5) більш вагома роль у процесі прийняття стратегічних рішень на підприємстві як суб'єкта, що має комплексний погляд на результати функціонування підприємства та розуміє роль кожної з перспектив у формуванні його вартості.

Таким чином, хоча, з одного боку, стратегічні управлінські бухгалтери ще й не є безпосередніми суб'єктами прийняття стратегічних управлінських рішень, тобто повноправними стратегічними менеджерами, які несуть відповідальність за функціонування всієї системи стратегічного менеджменту, однак, з іншого боку, вони вже не є лише суб'єктами обробки і передачі облікової інформації стратегічного спрямування користувачам, оскільки самі вже частково виконують низку управлінських функцій та завдань (аналітичну, контрольну, координаційну). Дану тезу в контексті збалансованої системи показників підтверджують Ф. Де Геузер, С. Мурей та Д. Ойон, відзначаючи, що сьогодні BSC є не просто сукупністю відповідних показників ефективності (на стратегічному та оперативному рівнях), а є управлінським інструментом та процесом, який відіграє певну роль у підвищенні результативності організації завдяки підтримці реалізації стратегії [7, с. 96], що загалом чітко характеризує роль суб'єктів збалансованої системи показників у системі стратегічного менеджменту. Тому сьогодні стратегічних управлінських бухгалтерів можна вважати активними елементами системи стратегічного менеджменту підприємства, а не лише елементами забезпечуючої інфор-

маційної підсистеми, маючи низку відповідних повноважень, що особливо чітко підкреслюється їхньою роллю в реалізації окремих елементів стратегічного управління в умовах використання збалансованої системи показників. Таким чином, одним із головних завдань, яке покладається на стратегічного управлінського бухгалтера в умовах застосування збалансованої системи показників, є забезпечення ефективної взаємодії зі стратегічним менеджментом для підготовки такої стратегічної карти, яка б забезпечувала відображення економічної реальності підприємства з урахуванням відповідного рівня розвитку його зовнішнього середовища.

Водночас розуміння збалансованої системи суто як інструменту або методу стратегічного управлінського обліку підтримується не всіма дослідниками, як і самими розробниками цієї системи. Наприклад, якщо Е. Пуанселот та Г. Вегманн [12, с. 1] розглядають її суто як інструмент стратегічного управлінського обліку, то Р. Каплан та Д. Нортон неодноразово наголошували, що збалансована система показників не є інструментом інформаційної підтримки стратегічного управління, а є вже безпосередньо інструментом такого управління, що дає змогу вирішувати принципові завдання в даній сфері [1, с. 19] за допомогою описаних вище чотирьох процесів. Тобто автори відзначають, що збалансована система показників є вже чимось більшим, ніж ефективна облікова практика, яка дає змогу не лише створювати стратегічну облікову інформацію, а й безпосередньо реалізовувати стратегічну політику підприємства та приймати стратегічні рішення. Дану тезу також підтверджують Д.Дж. Купер, М. Еззамель та С.К. Ку [6, с. 992], наголошуючи, що збалансована система показників була розроблена як методика управлінського обліку, а позиціонується сьогодні як загальна практика управління. У процесі свого історичного розвитку до повноцінної системи управління збалансована система показників збагатилася елементами стратегічного планування, розподілу ресурсів, управління людськими ресурсами та управління операціями тощо, продовжує своє подальше змістовне розширення та вдосконалює форми своєї реалізації.

Особливо відчутно ця тенденція проявилася в останні роки, коли збалансована система показників переважно еволюціонує як організаційна основа для менеджерів, а не розвивається далі як система управління ефективністю або як операційний інструмент системи стратегічного управління. Це можна чітко встановити на основі аналізу поколінь розвитку збалансованої системи показників [9, с. 22], останне

з яких передбачає її розуміння як відкритої складної стратегічно орієнтованої системи, розробленої з метою збереження та генерування акціонерної вартості.

З іншого боку, окремі вчені відзначають, що збалансована система показників не може бути віднесена повною мірою до методів стратегічного управлінського обліку через її достатньо вузьку спрямованість та невідповідність сучасним вимогам, що висувуються до таких методів. Так, Г. Вегманн вважає, що BSC не відповідає всім принципам розширеної версії методу стратегічного управлінського обліку внаслідок невідповідності таким характеристикам: використання традиційного підходу до стратегії; формулювання та реалізація стратегії є окремими етапами; стратегічна цінність принципово базується на задоволеності споживача та залежить від фінансової вартості [14], тобто така система більшою мірою є інструментом стратегічного контролю, який має чіткий дисциплінарний характер, а використовувані в ній показники спрямовані на досягнення цілей.

Виходячи із запропонованої Г. Вегманном [14] класифікації версій методу стратегічного управлінського обліку, в основу виділення якої покладено ступінь охоплення управлінських (облікових, контрольних, аналітичних) функцій, виділяється три версії: мінімалістична, медіанна та розширена. За таким підходом автор відносить збалансовану систему показників до медіанної версії, що забезпечує збалансованість внутрішнього та зовнішнього аналізу діяльності підприємства, використання фінансових та нефінансових показників, концепції конкурентних переваг М. Портера та процесного підходу до організації, здійснення управлінського контролю. Водночас збалансована система показників не застосовує інші сучасні підходи до реалізації стратегічного планування та не спрямована на встановлення ключової ролі управлінського контролю у функціонуванні такої системи, що не дає змоги її відносити до складу розширеної версії методу, до якої можуть бути віднесені інші подібні методи та системи. Зокрема, прикладами таких методів є системи управління інтелектуальним капіталом (Intellectual Capital Scorecards), які дають змогу забезпечити інтерактивне управління стратегією підприємства. Таким чином, проаналізувавши вимоги Г. Вегманна до класифікації версій методу стратегічного управлінського обліку, можна констатувати, що збалансована система показників є одним із таких методів, що відноситься до медіанної версії, однак не забезпечує реалізації всебічного контролю та інтерактивного управління стратегічним розвитком підприємства, що виступає об'єктом її критики

та напрямом для її подальшого вдосконалення з позиції її розвитку як інструменту інформаційної підтримки стратегічного менеджменту.

Незважаючи на існування в сучасних умовах значної кількості наукових публікацій дослідників, присвячених розвитку стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників, у цілому дана проблематика досі залишається актуальною та характеризується існуванням значної кількості невирішених питань організаційно-методичного характеру функціонування облікової системи підприємства. Проведений аналіз праць вітчизняних дослідників дає змогу констатувати існування ситуації, коли навіть під час дослідження ролі збалансованої системи показників у системі обліку ними звертається переважна увага на обґрунтування особливостей і переваг застосування даної системи як управлінського інструменту, а не як методу управлінського обліку, з усіма притаманними даному складнику характеристиками. Зокрема, не здійснюється аналіз елементів збалансованої системи показників як суто облікового інструменту, а в переважній більшості праць розглядаються його загальноуправлінські властивості, характеристики, обмеження та перспективи використання. Тому особливої уваги під час проведення досліджень потребує не аналіз сутності та складників системи збалансованих показників, а її співвідношення з обліковою системою, вивчення ролі останньої у функціонуванні такої системи та подальші шляхи її розвитку.

Сучасні вчені пропонують різноманітні підходи до розвитку системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві з використанням збалансованої системи показників, які можна об'єднати в декілька основних напрямів (рис. 1).

Для побудови системи стратегічного управлінського обліку необхідні відповідні організаційні засади. Структура такої системи значною

мірою залежатиме від методу або сукупності методів, які будуть покладені в її основу, оскільки виходячи з виду методу (методів) визначатимуться процедури, які необхідно здійснювати для одержання стратегічно орієнтованої облікової інформації. Виходячи з таких позицій, окрема група дослідників наголошує на тому, що збалансована система показників є певною організаційною структурою, інфраструктурою або форматом для побудови системи стратегічного управлінського обліку чи стратегічного менеджменту, яка сприятиме забезпеченню своєчасного формування стратегічної інформації. При цьому автори лише наголошують на необхідності її використання, не розкриваючи методичні та організаційні аспекти її впровадження в діяльність підприємств, а також те, яку саме роль відіграє стратегічний управлінський облік у забезпеченні взаємозв'язку між стратегічними цілями підприємства та його оперативними діями за допомогою системи збалансованих показників, унаслідок чого більш детальне вивчення потребує вплив використання збалансованої системи показників та організаційні аспекти побудови системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

Вагомий вплив використання збалансованої системи показників також має на суб'єктів ведення та організації стратегічного управлінського обліку. Проведене дослідження праць вітчизняних та зарубіжних учених дало змогу виявити проблему змішування функцій стратегічних управлінських бухгалтерів та стратегічного менеджменту під час застосування системи збалансованих показників. Передусім це пов'язано з тим, що дана система може по-різному використовуватися на підприємстві у складі системи стратегічного менеджменту: як метод стратегічного обліку або як інструмент стратегічного менеджменту. І, як показують дослідження В.В. Євдокимова та Т.О. Зава-

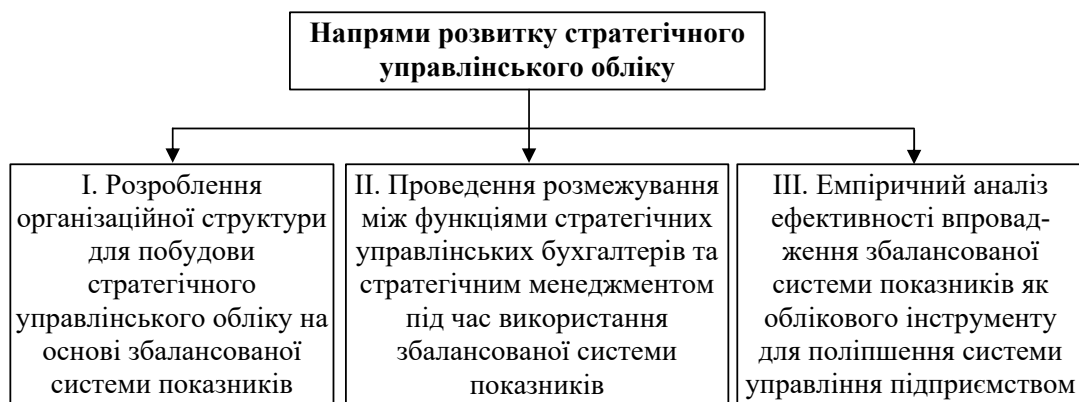


Рис. 1. Напрями розвитку стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників

лій [9, с. 18–19], навіть у рамках другого підходу до використання даної системи існує значна кількість відмінних позицій, унаслідок чого її розуміють як набір вимірників, як інструмент, як систему, як концепцію, як механізм, як методологію, як техніку тощо.

На необхідності вирішення даної проблеми наголошують Л. Цінкіні та А. Тенуччі, відзначаючи, що один і той самий метод стратегічного управлінського обліку може підтримувати різні стратегічні підходи [5, с. 251], унаслідок чого він буде відігравати зовсім іншу роль у процесі формування нових та реалізації існуючих стратегій підприємства. Наприклад, як відзначають А. Хансен та Й. Моурітсен, системи стратегічного управлінського обліку відіграють важливу роль у процесі навчання та формування компетентностей в організаціях, трансформуючи існуючі малі та великі процеси прийняття рішень, оскільки вони запроваджені та діють з огляду на організаційні проблеми, так що існує зацікавленість у маневруванні системами управлінського обліку для прийняття рішень [8, с. 146]. Тому використання збалансованої системи показників на підприємстві як методу стратегічного управлінського обліку, що пов'язана з організаційним контекстом досягнення стратегічних цілей, сприятиме зміні процесу прийняття стратегічних управлінських рішень із позиції вдосконалення їх інформаційної підтримки.

Виходячи з можливості відмінного використання на підприємстві окремих інструментів, які дають змогу одночасно генерувати стратегічну облікову інформацію та забезпечувати стратегічне управління, на особливу увагу заслуговує розгляд застосування збалансованої системи показників як облікового інструменту та виокремлення його функцій і можливостей як засобу збору даних та перетворення їх на інформацію, необхідну суб'єктам стратегічного управління для прийняття рішень щодо розроблення нових та реалізації існуючих стратегій. Зокрема, потребують чіткого розмежування обов'язки та повноваження стратегічних управлінських бухгалтерів і стратегічних менеджерів у процесі функціонування збалансованої системи показників. Оскільки дві дані групи осіб беруть участь у розробленні та реалізації стратегій підприємства, є членами однієї команди, то для їх ефективної взаємодії з метою поліпшення ефективності планування і реалізації стратегій має бути проведене розмежування їхніх функцій та завдань, а також обґрунтування їхніх ролей один відносно другого (забезпечуюча, керуюча, контролююча тощо).

Існування подібної проблеми є характерним явищем не лише для вітчизняних досліджень

у сфері стратегічного управлінського обліку, а й у цілому притаманне всім дослідженням у даній сфері, на чому наголошують Б. Ніксон та Дж. Бернс, зазначаючи, що основні потоки майбутніх досліджень у сфері стратегічного управлінського обліку повинні бути спрямовані на прогалини між літературою в даній сфері та: 1) літературою щодо стратегічного управління; 2) практикою; 3) однорідною стратегічно орієнтованою літературою; 4) відсутністю послідовності, згуртованості та узгодженості серед методів, що приписуються стратегічному управлінському обліку [11, с. 240]. Вищенаведене підтверджує необхідність, з одного боку, розмежування ролі облікових та управлінських аспектів у функціонуванні збалансованої системи показників на підприємстві, визначення меж їх інтеграції, а з іншого – потребує обґрунтування взаємозв'язку між стратегічним управлінським обліком та стратегічним управлінням у контексті практичного використання даної системи для підвищення ефективності процесів розроблення та реалізації стратегії.

Ще одним важливим напрямом розвитку стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників є проведення емпіричного аналізу ефективності її впровадження в систему управління підприємством. Подібні дослідження можуть стосуватися як усіх підприємств (Ф. Де Геузер, С. Мурей та Д. Ойон [7, с. 111–116] – європейські компанії), групи підприємств, що працюють в окремій галузі (А.М. Сімаеш, Дж.А. Родрігез [13, с. 158–162] – індустриальні компанії Португалії), так і окремих суб'єктів господарювання (Дж.А. Апарісі, А. Гінер, Е.М. Перез [3, с. 107] – порт Валенсії, М.А. Меліна та Ф.Х. Селто [10, с. 48–50] – велика міжнародна виробнича компанія). Хоча впровадження збалансованої системи показників апріорно вважається ефективним (створює стратегічне узгодження між операційними діями та стратегічними цілями, забезпечує ефективну організаційну мотивацію та позитивні фінансові результати), унаслідок чого значна кількість сучасних великих підприємств цікавиться реалізацією такого роду управлінських проектів та інновацій; водночас існує низка чинників та причин, від яких залежать рівень такої ефективності та можливість здійснити коригуючі дії для її підвищення, які якраз і досліджуються вченими на прикладі вищенаведених суб'єктів господарювання.

Ураховуючи залежність рівня ефективності впровадження збалансованої системи показників як інструмента стратегічного управлінського обліку від низки таких факторів та причин, Д.Дж. Купер, М. Еззамель та С.К. Ку

відзначають, що не завжди зрозуміло, чи дають такі нові інструменти впевненість щодо підвищення результативності організації (або принаймні зменшення тривожності в управлінській діяльності). Важливо те, як ідеї позначають як успіхи (або невдачі) чи інновації (або примхи) й який вплив це чинить на практику управління, ідеї та ефективність організації [6, с. 992]. Тому з позиції подібного підходу до здійснення досліджень взаємозв'язку збалансованої системи показників та стратегічного управлінського обліку найбільш вагому роль відіграє аналіз перепон, які можуть виникати на шляху впровадження такої системи в діяльність підприємств та які знижуватимуть рівень ефективності її функціонування.

Незважаючи на існування істотних переваг використання збалансованої системи показників у діяльності підприємства, її безперешкодному впровадженню як методу стратегічного управлінського обліку в практику вітчизняних підприємств перешкоджає існування низки організаційно-методичних перепон:

1) відсутність належним чином підготовлених фахівців у сфері стратегічного управлінського обліку, які б володіли необхідними компетенціями та ефективно забезпечували внутрішні стратегічні обліково-комунікаційні взаємодії відповідно до визначених стратегічних цілей, що перешкоджає ефективному впровадженню такої системи як засобу інформаційної підтримки системи стратегічного управління на підприємстві;

2) існування значної недовіри до бухгалтерів із боку стратегічного менеджменту щодо можливості їх залучення до процесу розроблення та реалізації стратегії підприємства через їх недостатню підготовку до даного виду управлінської діяльності та можливість витоку завдяки ним конфіденційної інформації про стратегії підприємства;

3) відсутність належного досвіду у стратегічного менеджменту підприємств щодо використання інструментів (стратегічних карт, стратегічних планів) та облікової інформації стратегічного спрямування, яка надається збалансованою системою показників та щодо використання всіх потенційних можливостей (облікових, аналітичних, контрольних) даної системи для досягнення стратегічних цілей;

4) необхідність налагодження дієвої комунікації між стратегічними управлінськими бухгалтерами та стратегічним менеджментом під час використання збалансованої системи показників, зокрема в процесі забезпечення взаємозв'язку між операційними діями в рамках чотирьох основних перспектив та стратегічними цілями підприємства, що передбачає

необхідність створення сприятливого середовища для такої комунікації, тобто системи умов, яка мотивуватиме дві вищенаведені групи суб'єктів системи злагоджено працювати на досягнення визначених на підприємстві завдань та цілей (досягнення максимальної ефективності);

5) недостатньо ефективний аналіз зовнішнього середовища підприємства стратегічними управлінськими бухгалтерами через відсутність подібного досвіду та обмеженість ресурсів (фінансових, людських, технологічних), що не дає змоги одержувати інформацію, яка об'єктивно характеризує економічну реальність підприємства в контексті його зовнішнього середовища;

6) необхідність здійснення значних витрат на впровадження збалансованої системи показників як інструменту стратегічного управлінського обліку, які можуть бути більшими, ніж вигоди, що одержуватиме стратегічний менеджмент порівняно з використанням альтернативних стратегічних облікових інструментів.

Подолання виділених вище перепон дасть змогу забезпечити ефективне використання збалансованої системи показників у діяльності підприємств як методу стратегічного управлінського обліку, а також у цілому забезпечуватиме наближення облікової системи до зростаючих інформаційних потреб та запитів суб'єктів стратегічного менеджменту підприємства.

**Висновки з проведеного дослідження.** Проведені дослідження дали змогу встановити, що під час впровадженні в діяльність підприємства збалансованої системи показників необхідним є введення посади стратегічного управлінського бухгалтера, який поєднуватиме традиційні облікові функції щодо збору й обробки стратегічної облікової інформації з аналітичними, контрольними та комунікаційними функціями. Така особа підвищуватиме ефективність функціонування системи інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень, володіючи необхідними знаннями для використання інструментарію збалансованої системи показників та для генерування і передачі облікової інформації стратегічного спрямування заінтересованим користувачам.

На основі аналізу чинної практики підприємств та поглядів дослідників виділено основні напрями розвитку стратегічного управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників (розроблення організаційної структури для побудови системи стратегічного управлінського обліку; розмежування функцій бухгалтерів стратегічного управління та стратегічних менедже-

рів; емпіричний аналіз ефективності впровадження збалансованої системи показників як інструменту обліку). Організаційно-методичні перепони, які перешкоджають упровадженню збалансованої системи показників як методу стратегічного управлінського обліку в практику вітчизняних підприємств, об'єднано в три основні групи: 1) пов'язані з неналежним виконанням стратегічним менеджментом своїх функцій; 2) пов'язані з неналежним виконанням

стратегічними бухгалтерами своїх функцій; 3) пов'язані з економічними та комунікаційними проблемами функціонування збалансованої системи показників.

Перспективою подальших досліджень є вдосконалення системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві на основі використання збалансованої системи показників в умовах застосування спеціалізованого програмного забезпечення.

#### Список використаних джерел:

1. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. Москва : Олимп-Бизнес, 2003. 214 с.
2. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : монографія. Київ : КНЕУ, 2009. 303 с.
3. Aparisi J.A., Giner A., Pérez E.M. Evidence on implementing a balanced scorecard system at the port authority of Valencia. *Global Journal of Business Research*. 2009. Vol. 3. № 2. P. 93–116.
4. Aver B., Cadez S. Management Accountant's Participation in Strategic Management Processes: a Cross-industry Comparison. *Journal for East European Management Studies*. 2009. Vol. 3. P. 310–322.
5. Cinquini L., Tenucci A. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*. 2010. Vol. 6. № 2. P. 228–259.
6. Cooper D.J., Ezzamel M., Qu S.Q. Popularizing a Management Accounting Idea: The Case of the Balanced Scorecard. *Contemporary accounting research*. 2017. Vol. 34. Iss. 2. P. 991–1025.
7. De Geuser F., Mooraj S., Oyon D. Does the Balanced Scorecard Add Value? Empirical Evidence on its Effect on Performance. *European Accounting Review*. 2009. Vol. 18. Iss. 1. P. 93–122.
8. Hansen A., Mouritsen J. Strategies and Organizational Problems: Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes. *Controlling Strategy Management, Accounting, and Performance Measurement*. Ed. By C.S. Chapman. Oxford University Press, 2005. P. 125–150.
9. Ievdokymov V., Zavalii T. Conceptual framework of a Balanced Scorecard: a value-oriented approach. *Fundamental and applied researches in practice of leading scientific schools*. 2020. Vol. 37. № 1. P. 17–26.
10. Malina M.A., Selto F.H. Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*. 2001. Vol. 13. P. 47–90.
11. Nixon B., Burns J. The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*. 2012. Vol. 23(4). P. 229–244.
12. Poincelot E., Wegmann G. Perspectives on non-financial indicators as a strategic management accounting tool: a French inquiry. *Working Papers CREGO. Université de Bourgogne*. 2006. № 1060905. P. 1–28.
13. Simões A.M., Rodrigues J.A. The Effectiveness of the Balanced Scorecard on Strategy Management Processes: A Case Study in a Portuguese Industrial Company. *Global Advanced Research Journal of Management and Business Studies*. 2013. Vol. 2(3). P. 154–164.
14. Wegmann G. The Strategic Scorecards – An instrumentation of the strategic management accounting: Exploration of a concept, instrumentation and results from a French empirical study. URL: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00584772> (дата звернення: 24.04.2021).

#### References:

1. Kaplan R.S., Norton D.P. (2003) Sbalansirovannaja sistema pokazatelei. Ot stratehyy k deistviyu [Balanced scorecard. From strategy to action]. Moscow: «Olymp-Byznes». (in Russian)
2. Shaikan A.V. (2009) Bukhhalterskyi oblik u pryiniatti upravlinskykh stratehichnykh rishen : monohrafiia [Accounting in making managerial strategic decisions: monograph]. Kyiv: KNEU. (in Ukrainian)
3. Aparisi J.A., Giner A., Pérez E.M. (2009) Evidence on implementing a balanced scorecard system at the port authority of Valencia. *Global Journal of Business Research*, vol. 3, no. 2, pp. 93–116.
4. Aver B., Cadez S. (2009) Management Accountant's Participation in Strategic Management Processes: a Cross-industry Comparison. *Journal for East European Management Studies*, vol. 3, pp. 310–322.
5. Cinquini L., Tenucci A. (2010) Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 6, no. 2, pp. 228–259.



6. Cooper D.J., Ezzamel M., Qu S.Q. (2017) Popularizing a Management Accounting Idea: The Case of the Balanced Scorecard. *Contemporary accounting research*, vol. 34, iss. 2, pp. 991–1025.
7. De Geuser F., Mooraj S., Oyon D. (2009) Does the Balanced Scorecard Add Value? Empirical Evidence on its Effect on Performance. *European Accounting Review*, vol. 18, iss. 1, pp. 93–122.
8. Hansen A., Mouritsen J. (2005) Strategies and Organizational Problems: Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes. *Controlling Strategy Management, Accounting, and Performance Measurement*. Ed. By C.S. Chapman. Oxford University Press, pp. 125–150.
9. Levdokymov V., Zavalii T. (2020) Conceptual framework of a Balanced Scorecard: a value-oriented approach. *Fundamental and applied researches in practice of leading scientific schools*, vol. 37, no. 1, pp. 17–26.
10. Malina M.A., Selto F.H. (2001) Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 13, pp. 47–90.
11. Nixon B., Burns J. (2012) The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, vol. 23(4), pp. 229–244.
12. Poincelot E., Wegmann G. (2006) Perspectives on non-financial indicators as a strategic management accounting tool: a French inquiry. Working Papers CREGO. Université de Bourgogne, no. 1060905, pp. 1–28.
13. Simões A.M., Rodrigues J.A. (2013) The Effectiveness of the Balanced Scorecard on Strategy Management Processes: A Case Study in a Portuguese Industrial Company. *Global Advanced Research Journal of Management and Business Studies*, vol. 2 (3), pp. 154–164.
14. Wegmann G. The Strategic Scorecards – An instrumentation of the strategic management accounting: Exploration of a concept, instrumentation and results from a French empirical study. Available at: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00584772> (accessed 24 April 2021).