

ЛІТЕРАТУРА

1. Про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України [Положення, затв. постановою Правління Національного банку України № 114 від 20.03.98] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1045.507.3&nobreak=1>]
2. Методичні вказівки щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в банках України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1045.3732.2&nobreak=1>]
3. Про банки та банківську діяльність [Закон України в редакції 2003 року (стаття 45)] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=914-15>]
4. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика / С.М. Бычкова. – СПб.: Лань, 2000. – 320 с. – (Серия "Учебники для вузов. Специальная литература").
5. Андреев В.Д. Внутренний аудит: учеб. пособие – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
6. Шешукова Т.Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: учеб. пособие / Т.Г. Шешукова, М.А. Городилов – 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 184 с
7. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія: монографія / О.Ю. Редько. – К.: ДП "Інформаційно-аналітичне агентство", 2008. – 493 с.
8. Звіт Міжнародної фінансової корпорації "Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [[http://www.ifc.org/ifcext/eca.nsf/AttachmentsByTitle/IAIC_StudyFinal_Ukr.pdf/\\$FILE/IAIC_StudyFinal_Ukr.pdf](http://www.ifc.org/ifcext/eca.nsf/AttachmentsByTitle/IAIC_StudyFinal_Ukr.pdf/$FILE/IAIC_StudyFinal_Ukr.pdf)].
9. Бурцев В. Організація внутрішнього аудиту в компанії / В. Бурцев // Фінансовий ринок в Україні. – 2007. – № 2 (40). – С. 25–30.
10. Пантелеєв В.П. Внутрішній аудит: навч. посіб. / В.П. Пантелеєв, М.Д. Корінько [за ред. д.е.н., проф. В.О. Шевчука] – ДАСОА – К., 2006. – 247 с.
11. Иванина Е.А. Аудит в регионе: состояние, проблемы, перспективы развития / Е.А. Иванина – Донецк: ИЭПИ НАН Украины, 2000. – 20 с.
12. Kinney, William R. Information Quality Assurance And Internal Control. For Management Decision Making / William R. Kinney, Jr. – New York, USA: McGraw-Hill Companies, 2000. – 335 p.

УДК 657:640.43

**ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ЯК ІНСТРУМЕНТ СТРАТЕГІЧНОГО
УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ РЕСТОРАНУ****Коноваліхіна Т.О.**

Київський національний торговельно-економічний університет

В статье представлена сущностная характеристика сбалансированной системы показателей, рассмотрены основные её преимущества и недостатки. Обосновано использование сбалансированной системы показателей как инструмента мониторинга реализации стратегии ресторана.

Ключевые слова: сбалансированная система показателей, финансовая составляющая, клиентская составляющая, составляющая внутренних бизнес-процессов, составляющая развития и обучения персонала, мониторинг реализации стратегии, стратегическая карта.

The article deals with the nature of a balanced system of indicators, its basic advantages and disadvantages. The author suggests using a balanced system of indicators as a tool for monitoring implementation of restaurant strategy.

Key words: balanced scorecard, financial component, client component, component of internal business processes, component of development and training of staff, monitoring of implementation of the strategy, strategic map.

Постановка проблеми. Вхідження України у світовий економічний простір та переорієнтація економіки в ринковому напрямку докорінно змінили умови функціонування вітчизняних підприємств ресторанного бізнесу, що призвело до необхідності орієнтації діяльності на перспективу.

В сучасних умовах великого значення набуває використання в практиці ресторанів ідей і технологій стратегічного управління. Цей процес можна розділити на три основних етапи: аналіз власного бізнесу та конкурентного середовища, стратегічний вибір, реалізація стратегії.

Здійснення вибору та моніторингу реалізації стратегії ресторану потребує відповідного інформаційного забезпечення, яке надається системою стратегічного управлінського обліку, за рахунок ви-

користання спеціальної системи інструментів. Важливе місце в ній відводиться збалансованій системі показників. Дана система, на відміну від традиційних, являє собою інструмент, що дозволяє націлити підприємство на досягнення стратегічних цілей шляхом поєднання фінансових та нефінансових показників оцінки його діяльності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок у розробку збалансованої системи показників зробили зарубіжні та вітчизняні вчені: Д. Нортон, Р. Каплан, П. Нівен, Н.-Г. Ольве, Ж. Рой, М. Веттер, М. Браун, В. Слїнков, І. Парасій-Вергуненко, О. Ніколаєва, О. Алексєєва, І. Барилюк, І. Колос та ін.

Термін "збалансована система показників" був вперше запропонований в 1992 р. Д. Нортоном і Р. Капланом, які за результатами проведеного дослідження широкого кола компаній змогли запропонувати нову методику оцінки компаній. Її новаторство полягало у відході від оперування лише фінансовими показниками, що свідчать про підсумковий результат у теперішній момент часу і не можуть служити базою для досягнення стратегічних цілей [3].

М. Браун під збалансованою системою показників розуміє систему управління ефективністю підприємства, що має оцінюватись на основі наступних показників: задоволеність споживачів і вартість товарів та послуг; операційна ефективність; ефективність роботи постачальників та задоволеність персоналу [1].

На думку В. Слїнкова, збалансована система показників є практичним інструментом оцінки реалізації корпоративної стратегії підприємства. Її основною задачею є трансформація місії компанії в конкретні, цілком осяжні задачі та показники, що являють собою баланс між зовнішніми звітними даними для акціонерів та клієнтів і внутрішніми характеристиками найбільш важливих бізнес-процесів, інновацій, освіти та зростання. Тобто це рівновага між показниками результатів минулої діяльності та майбутнього зростання [7].

Окремі автори [4] розглядають збалансовану систему показників як принципово нову технологію управлінського обліку, що дозволяє об'єктивно оцінити ефективність діяльності підприємства та пов'язати стратегію бізнесу з оперативною діяльністю.

Отже, на основі проведеного дослідження літературних джерел, можна зробити висновок, що збалансована система показників є інструментом оцінки ефективності діяльності підприємства та використовується з метою здійснення моніторингу реалізації його стратегії. На сучасному етапі розвитку економічної думки розробки щодо впровадження збалансованої системи показників в практичну діяльність підприємств ресторанного господарства відсутні, це і обумовлює необхідність подальших досліджень.

Мета дослідження – розкриття збалансованої системи показників як інструменту стратегічного управлінського обліку діяльності підприємств ресторанного бізнесу.

Виклад основного матеріалу. Творці збалансованої системи показників стверджують, що для ефективного стратегічного планування необхідним є вираження стратегії у вигляді системи числових фінансових і нефінансових показників, кількість яких обмежується лише можливістю людини сприймати і аналізувати інформацію. У процесі практичної реалізації збалансованої системи показників стратегічні цілі порівнюються з досягнутими результатами, здійснюється їх аналіз і корегування. Обов'язковою умовою одержання ефекту від впровадження збалансованої системи показників є її проникнення в усі рівні управління. Співробітники підрозділів і служб підприємства, від керівництва до нижчих ланок, інформуються про стратегічні цілі і завдання з метою їх реалізації. Все це дозволяє підвищити якість управління, забезпечити досягнення цілей і, як наслідок, гарантує успіх розвитку ресторану.

Збалансована система показників складається з чотирьох основних складових:

1. Фінансова складова. Проекція фінансів є однією з ключових складових збалансованої системи показників. Фінансові результати – це основний критерій оцінки поточної діяльності ресторану. У рамках фінансової проекції основними критеріями ефективності виступають показники: збільшення рентабельності продукції та власного капіталу, чистого грошового потоку, чистого прибутку та ін.

2. Клієнтська складова. Успішна реалізація стратегії і, відповідно, досягнення фінансових результатів залежать від рівня відповідності продукції та послуг підприємства ресторанного господарства вимогам цільових споживачів. Основними показниками оцінки клієнтської складової є: задоволеність покупців, утримання старих і залучення нових клієнтів, частка ринку в цільових сегментах, а також показники, що визначають ціннісну пропозицію з боку ресторану та формують лояльність споживачів.

3. Складова внутрішніх бізнес-процесів. Її метою є забезпечення максимальної інтеграції між інтересами власників (фінансові цілі) і споживачів (цінність для клієнта), тобто створення максимальної цінності для клієнтів з мінімально можливими витратами. Однією з основних переваг збалансованої

системи показників, як інструменту моніторингу стратегії, є можливість проектування та відстеження причинно-наслідкових зв'язків, як по вертикалі, так і по горизонталі. Таким чином, для кожного підприємства можна спроектувати оптимальну модель бізнесу. Трансформація стратегічних цілей через проміжні параметри (нормативи бізнес-процесів) дозволяє вирішити основну проблему організації ефективного бізнесу – інтеграцію стратегічного і оперативного рівнів управління.

4. Складова розвитку та навчання персоналу. Персонал організації є головним носієм знань. В сучасних умовах, що характеризуються швидкими змінами технологій та умов господарювання, людський фактор займає основне місце серед ресурсів підприємства. Тому, саме здатність підтримувати кваліфікацію фахівців на належному рівні дозволяє ресторану не тільки виживати, але і розвиватися.

Отже, на перший погляд, збалансована система показників – оптимальний інструмент моніторингу стратегії, оскільки вона задовольняє основні вимоги управління та є точною і лаконічною. Однак, перш ніж впроваджувати дану систему в практичну діяльність підприємств ресторанного бізнесу, доцільним є розглянути основні її переваги та недоліки.

Збалансована система показників дозволяє:

- здійснювати одночасне планування і моніторинг стратегії. За допомогою системи взаємозалежних показників стратегічні цілі підприємства втілюються в життя. Паралельно із плануванням можна здійснювати контроль і аналіз досягнутих результатів;
- встановлювати взаємозв'язок між показниками різних напрямів діяльності. Основою збалансованої системи показників є встановлення причинно-наслідкових зв'язків між показниками чотирьох блоків системи;
- оцінювати стратегію. На основі системи взаємозалежних показників можна здійснити корегування існуючої стратегії з метою її приведення до збалансованого стану;
- оперативно реагувати на зміни. Здійснюючи своєчасний моніторинг показників у рамках системи, впливати на їх відхилення від цільових значень. Або навпаки, виходячи зі змін зовнішнього середовища, модифікувати збалансовану систему, уточнюючи набір необхідних показників;
- визначати фактори мотивації співробітників. Збалансована система показників спрощує роботу менеджера з персоналу в області формування положень про оплату праці та стимулювання працівників. Критеріями мотивації виступають самі показники.

Незважаючи на існуючі переваги, варто пам'ятати, що збалансована система показників не позбавлена певних недоліків, а саме:

- цей інструмент стратегічного управлінського обліку не забезпечує формування універсальної, незалежної від часу, системи показників. Згодом будь-яка стратегія повинна корегуватися відповідно до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі. Паралельно з корегуванням стратегії, необхідно здійснювати перегляд системи збалансованих показників;
- впровадження збалансованої системи показників є проблематичним на підприємстві з неадекватною корпоративною культурою. Навіть, якщо збалансована система показників розроблена для ресторану провідними спеціалістами, ефективність її впровадження зведеться нанівець внаслідок відторгнення її ідей співробітниками підприємства.

Відповідно до зазначених переваг і недоліків застосування збалансованої системи показників, можна зробити висновок, що використання даного підходу орієнтує діяльність підприємства на перспективу шляхом здійснення моніторингу досягнення стратегічних цілей. Але успіх застосування системи залежить від таких факторів, як: значимість стратегічного планування на підприємстві, зацікавленість керівництва в роботі на довгу перспективу, прозорість показників, правильний вибір складових системи, можливість проведення оперативного моніторингу показників і корегування системи, професіоналізм фахівців, сприйнятливність до нововведень, можливість додаткового стимулювання працівників за досягнення стратегічних цілей.

Як вже зазначалось, між складовими збалансованої системи показників існують чіткі причинно-наслідкові зв'язки. На основі стратегічного бачення вищого менеджменту (яке відображає, як правило, інтереси акціонерів) визначаються фінансові цілі та орієнтири. Наступним кроком є виділення ряду проблем пов'язаних з ідентифікацією споживачів і розробкою заходів щодо збереження лояльності клієнтів та формування їх прихильності до бренду ресторану. Після визначення стратегічних цілей у кількісному вираженні, починається пошук засобів для їх досягнення. При цьому визначаються заходи, що будуть сприяти вдосконаленню внутрішніх бізнес-процесів ресторану: розробка нової продукції, підвищення якості кейтерингового обслуговування, підвищення продуктивності та інші.

Засобом відображення зазначених причинно-наслідкових зв'язків виступають стратегічні карти, що є моделлю розробки та переведення стратегії підприємства на операційний рівень діяльності. Розроблена нами стратегічна карта ресторану представлена на рис. 1.

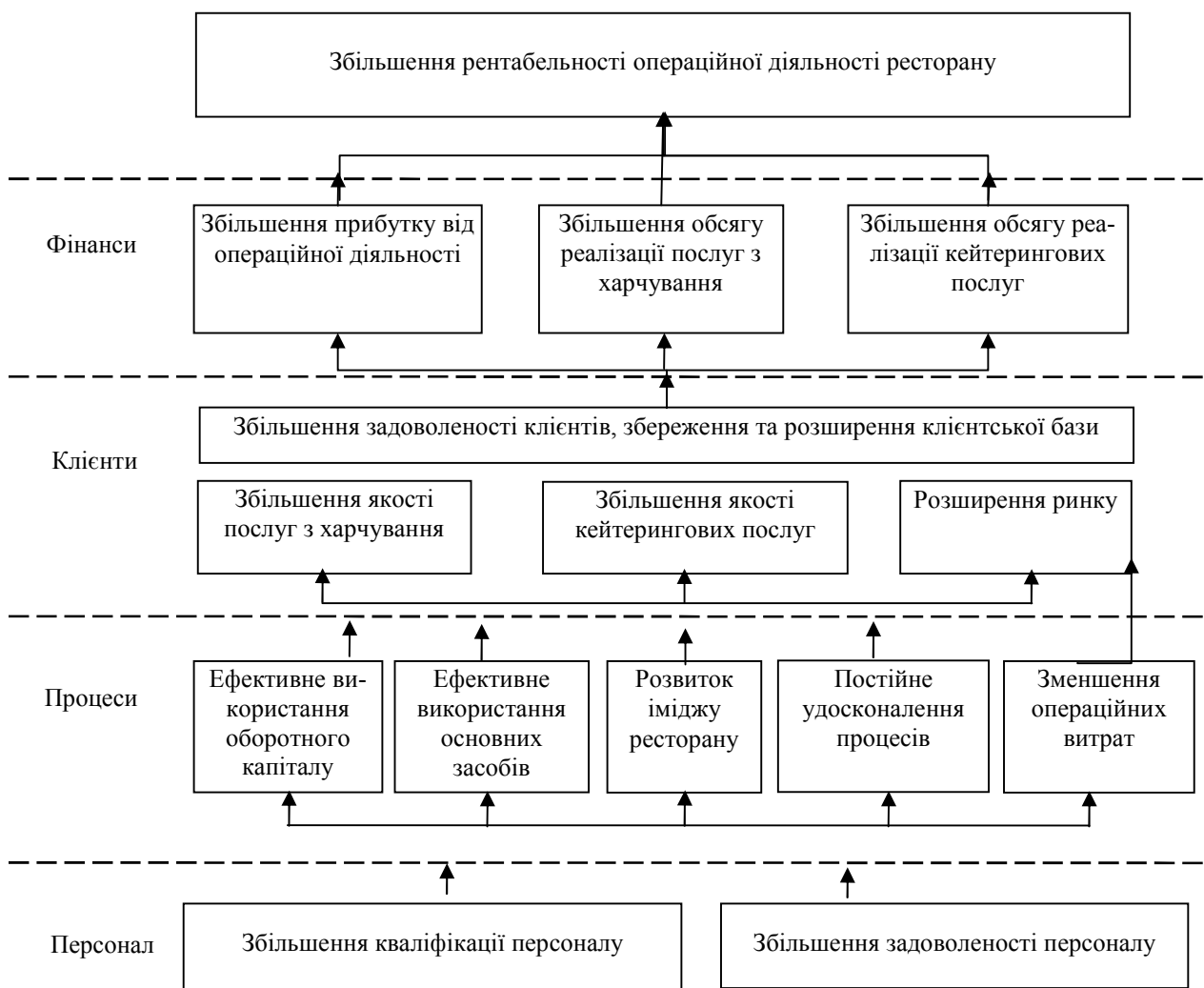


Рис. 1. Стратегічна карта ресторану

Впровадження збалансованої системи показників в практичну діяльність ресторану доцільно здійснювати за наступними етапами:

- розробка збалансованої системи показників – перетворення стратегії в сукупність цілей та заходів і подальша їх інтеграція в управлінський процес;
- інтеграція всіх ієрархічних рівнів (від вищого менеджменту до допоміжних ланок) шляхом визначення конкретних цілей і показників, організація стратегічних комунікацій, забезпечення компенсації за ініціативні рішення;
- планування – визначення шляхів досягнення в часі запланованих результатів через конкретні планові завдання, розподіл ресурсів, проектування стратегічних заходів;
- забезпечення зворотного зв'язку та навчання – тестування стратегії та її коригування, виходячи з отриманих даних.

Висновки. На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Збалансована система показників є інструментом оцінки ефективності діяльності підприємства та використовується з метою здійснення моніторингу реалізації його стратегії;
2. Успішність застосування збалансованої системи показників залежить від правильності її розробки та вибору ключових показників оцінки, а також відношення персоналу ресторану до нововведення;
3. Використання в практичній діяльності ресторанів розробленої стратегічної карти дозволить підприємству виділити ключові показники оцінки реалізації стратегії.

ЛІТЕРАТУРА

1. Браун М.Г. Сбалансированная система показателей: на маршруте внедрения / Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 226 с.
2. Барилюк І. Збалансована система показників – основа стратегічного управління ресурсним потенціалом банківських установ // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 147–153.
3. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Пер. с англ. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2003. – 320 с.
4. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
5. Ольве Н.-Г., Рой Ж., Веттер М. Оценка эффективности деятельности компании. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей / Пер. с англ. – М.: Издательский дом "Вильямс", 2004. – 304 с.
6. Парасій-Вергуненко І.М. Збалансована система показників (BSC) як інструмент стратегічного аналізу та управління // Збірник наукових праць; за ред. доктора с.-г. наук, професора, академіка АН ВШ України, засл. діяча науки і техніки України, ректора університету (голова) М.І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – Вип. 17. – Т. 2. – С. 384–388.
7. Слинков В.Н. Сбалансированная система показателей в менеджменте организации: Теория и практика. – К.: КНТ, 2007. – 292 с.

УДК 657:334.723

СУТНІСТЬ СЕГМЕНТАРНОГО ОБЛІКУ

Ігнатенко Т.В.

Київський національний торговельно-економічний університет

Рассмотрено зарождение сегментарного учета как подсистемы управленческого учета в Украине. Раскрыто понятие сегмента деятельности и его виды. Проанализировано понятие управленческого и сегментарного учета с точки зрения разных научных работников.

Ключевые слова: управленческий учет, сегмент деятельности, географический сегмент, операционный сегмент, учет по сегментам, отчетность по сегментам.

The origin of segmental account as a subsystem of administrative account in Ukraine is considered. The concept of a segment of activity and its kinds are exposed. The concept of administrative and segmental account from the point of different researchers is analyzed.

Key words: managerial accounting, business segment, geographic segment, operating segment, accounting for segments, Segment Reporting.

Актуальність дослідження. Все більший інтерес як за кордоном, так і в Україні набувають дані сегментарної звітності, що пов'язано з науково-технічним прогресом та сучасними економічними умовами.

Підприємства відкривають філії у різних регіонах або здійснюють різні види діяльності для того, щоб збільшити свої прибутки і одночасно диверсифікувати свої ризики. Звітність за сегментами призначена для відображення такої диверсифікованої діяльності. Особливої актуальності набуває завдання здобуття якісної і кількісної інформації, яку надає кожен сегмент ринку, окремий вид товарів або послуг, регіон, окремі підрозділи, клієнти, постачальники для ефективного управління організацією, а також ухвалення рішень про зміну її структури і об'єктивної оцінки вартості організації.

Облік та звітність за сегментами регулюються ПСБО 29 "Фінансова звітність за сегментами", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 року № 412, який регламентує порядок складання бухгалтерської звітності за сегментами для зовнішніх користувачів.

Питання сутності сегментарного обліку досліджені недостатньо, що обумовлює актуальність даної теми.

Мета статті: уточнити поняття та сутність сегментарного обліку.

Матеріали і методика досліджень. Інформаційною базою для дослідження були праці вітчизняних і зарубіжних науковців з цього питання, а також публікації в спеціалізованих виданнях.

В процесі дослідження застосовувались такі методи, як монографічний, аналізу, синтезу та аналогій.