

Єршова Н.Ю.,

к.е.н., доцент,

доцент кафедри економічного аналізу та обліку,

Національний технічний університет

«Харківський політехнічний інститут»

ІННОВАЦІЇ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація. У статті проведено статистичний огляд інновацій із метою визначення місця інновацій стратегічного управлінського обліку в системі технологічних, інституційних, організаційних та управлінських інновацій підприємств. Запропоновано класифікацію інновацій стратегічного управлінського обліку. Визначено вплив інновацій СУО на підвищення обліково-інформаційного супроводу при прийнятті управлінських рішень.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, інновації, інформація, класифікація інновацій, технології.

Постановка проблеми. Успішність функціонування суб'єктів господарювання в сучасних ринкових умовах залежить від їх здатності підтримувати інноваційний шлях розвитку. Зміни, які при цьому відбуваються, зумовлюють розвиток систем цілепокладання, побудову задач поточного і стратегічного розвитку, їх деталізацію, інтеграцію і трансформацію в різних сферах і напрямках діяльності окремих суб'єктів господарювання. У таких умовах усі складові діяльності суб'єктів господарювання, у тому числі облікова, розглядаються крізь призму їх відповідності інноваційній динаміці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічні основи формування стратегічного управлінського обліку закладено в працях таких зарубіжних учених, як K.R. Summons [1], R. Cooper, R.S. Kaplan [2], M. Bromwich [3], B. Lord [3] та ін. Розвиток концептуальних положень стратегічного управлінського відображення у працях С.Ф. Голова [5], С.Ф. Легенчука [6], Л.В. Нападівської [7], М.С. Пушкаря [8] та ін. Удосконаленню та розвитку інструментарію стратегічного управлінського обліку присвячено праці М.І. Бондаря [9], В.О. Шевчука [10], А.А. Пилипенка [11] та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Інновації стратегічного управлінського обліку стають формою прояву конкурентних відносин в умовах інноваційної економіки. Тому актуальною є інтенсифікація досліджень у цьому напрямку.

Мета статті полягає у дослідженні інновацій стратегічного управлінського обліку (СУО). Для вирішення поставленої мети сформульовані наступні завдання: статистичний огляд інновацій із метою визначення місця інновацій СУО в системі інновацій підприємств; класифікація інновацій СУО; визначення впливу інновацій СУО на підвищення обліково-інформаційного супроводження при прийнятті управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Наприкінці ХХ ст. цілі та завдання управлінського обліку зміщуються у бік стратегічного напрямку, завдяки чому з'являється безліч інноваційних обліково-аналітичних прийомів. Д. Нортон і Р. Каплан розробляють збалансовану облікову відомість [2]; Т. Саймонз і Дж. Шенк виявляють залежність використаних облікових при-

йомів від стратегічної позиції компанії; Р. Сіммондз визначає зовнішню орієнтацію обліку для оцінки конкурентної позиції компанії [1]; М. Портер аналізує процес створення цінності продукту для споживача на основі облікових даних. За словами Л.В. Нападівської, «сучасний управлінський облік – не суто облік, а оптимізація господарської діяльності» [7, с. 64]. Таким чином, сьогодні стратегічний управлінський облік представляє собою перспективний напрям розвитку управлінського обліку.

Поняття «інновація» (від лат. novatio – оновлення, зміна) + in (напрямок), яке дослівно означає «в напрямку змін», уперше з'явилося в наукових дослідженнях у ХІХ ст. [12]. Керівництво Фраскати «Стандарт звітності з наукових досліджень та розробок» визначає інновації як уведення в використання будь-якого нового або значно вдосконаленого продукту (товару або послуги) або процесу; нового методу маркетингу або нового організаційного методу в ділову практику, організацію робочих місць або зовнішні зв'язки [13]. Не можна не погодитися з висловом про те, що «інновації не обмежуються тільки сферою технології, але й включають інституціональні, організаційні й управлінські інновації» [14, с. 54]. Як у науково-практичних розробках, так і у вітчизняній статистиці значна увага приділяється технологічним інноваціям, що, звичайно, є важливим підходом із точки зору оцінки їх впливу на економічний розвиток, основою якого виступає інноваційний фактор. Проте роль та значення організаційних, управлінських інновацій, де зміни торкаються усієї організаційної системи, є дуже важливими. Упродовж 2012–2014 рр. частка вітчизняних підприємств, які займалися інноваційною діяльністю, за рекомендованими видами економічної діяльності становила 14,6%, у т. ч. здійснювали технологічні інновації – 9,5% (5,2% – продуктові та 7,2% – процесові), нетехнологічні – 8,6% (4,7% – організаційні та 6,4% – маркетингові) [15] (рис. 1).

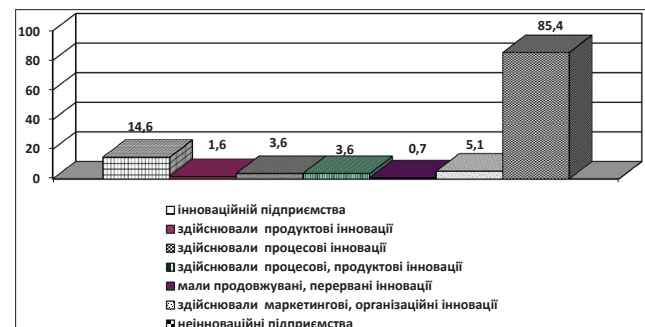


Рис. 1. Розподіл підприємств України в 2012–2014 рр. за типами інноваційної діяльності (у % до загальної кількості підприємств) за міжнародною методологією [15]

Крім упровадження технологічних інновацій, підприємства можуть бути активними в організаційних і/або маркетингових інноваціях, які підтримують продуктові та процесові іннова-

ції, підвищують якість і ефективність роботи підприємства та поліпшують обмін інформацією й використання нових знань і технологій, а також можуть впливати на продуктивність підприємства, вихід на нові ринки або сегменти ринку та розроблення нових способів просування продукції (рис. 2).

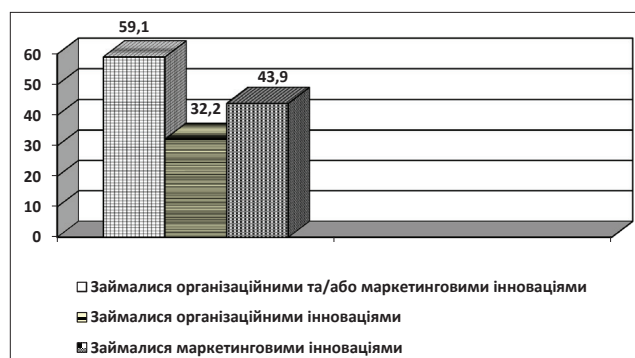


Рис. 2. Розподіл вітчизняних підприємств, що впроваджували організаційні та маркетингові інновації впродовж 2012–2014 рр. (у % до всіх інноваційно активних підприємств (за міжнародною методологією) [15]

Комітет ЄС із питань науки та технології проводить облік стратегічних, організаційно-управлінських та маркетингових інновацій. За даними Євростату, підприємства, які впроваджують техніко-технологічні інновації, вдавалися до організаційно-управлінських інновацій майже у три рази частіше, ніж інноваційно не активні. Об'єктами інновацій виступали: організаційна структура, стратегія, менеджмент, маркетинг. За статистичними даними, протягом 2010–2012 рр. підприємства країн – членів ЄС-28 активно впроваджували організаційні інновації – 27,5% від інноваційно активних підприємств. Маркетингові інновації, реалізовували 24,3% усіх інноваційно активних підприємств. Інновації з покращання або створення нових товарів або послуг упроваджені в 23,7% підприємств. Деякі підприємства (21,4%) реалізовували процесові інновації (рис. 3) [16].

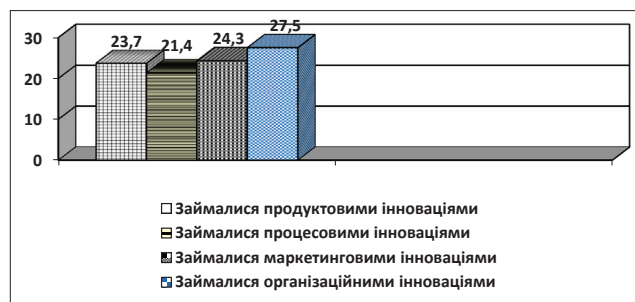


Рис. 3. Розподіл підприємств країн – членів ЄС-28 за основними типами інновацій, які вони впроваджували впродовж 2010–2012 рр. (у % до від інноваційно активних підприємств) [16]

Нові або суттєво вдосконалені допоміжні заходи для процесів, такі як підтримка систем або операцій для закупівель, бухгалтерський облік або обчислювальні технології, реалізовані майже на трьох із п'яти (58,9%) процесових інноваційних підприємств у країнах – членах ЄС. Менш поширені інновації пов'язані з новою або значно поліпшеною логістикою, доставкою або розповсюдженням товарів чи послуг (34,9% процесових інноваційних підприємств країн – членів ЄС).

Заслужують на увагу дані опитування 246 керівників компаній з усього світу, які проведені компанією Global CEO Pulse Survey on Innovation. Майже половина опитаних керівників (51%) вважають інновації важливою умовою збереження конкурентоспроможності їх організацій, драйвером швидкого і прибуткового зростання виручки (14%), необхідною умовою підтримання довгострокового розвитку бізнесу (35%) (рис. 4) [17]. Керівники компаній зазначають, що в умовах інноваційної динаміки суб'єкти господарювання відчують істотний вплив зовнішнього бізнес-оточення на фінансові результати діяльності, рівень фінансової стійкості та конкурентоспроможності, що вимагає зміну вимог до системи управління та технологій обліково-аналітичного забезпечення процедур прийняття управлінських рішень, у тому числі стратегічного характеру.

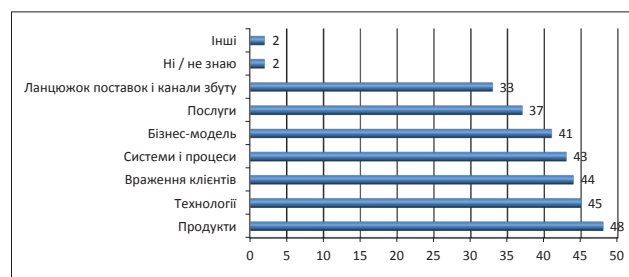


Рис. 4. Результати опитування керівників компаній із метою визначення сфер інноваційної діяльності протягом наступних 2015–2017 рр. [17]

Управлінський облік охоплює практично всю систему управління підприємства: оцінку діяльності підприємства та його підрозділів, планування і контроль, а також забезпечення ефективного використання всіх видів ресурсів – матеріальних, фінансових, трудових. У зв'язку з цим інновації в управлінському обліку полягають в удосконаленні формалізації процедур, які забезпечують менеджерів усіх рівнів необхідною інформацією для прийняття своєчасних і ефективних рішень у рамках своєї компетенції, причому ця інформація може бути отримана як із внутрішніх, так й із зовнішніх джерел. До основних передумов інновацій стратегічного управлінського обліку пропонуємо віднести:

- нормативні передумови, які обумовлюються впливом міжнародних стандартів фінансової звітності на якість та зміст представленої суб'єктами господарювання звітності. Передумовами є поява нових вимог щодо подання інформації про діяльність суб'єктів господарювання у звітності в різних сферах (економічній, екологічній та соціальній), що, своєю чергою, відбивається на необхідності інтеграції різної інформації, її аналітичної інтерпретації та посилення контролю її формування;

- організаційно-економічні передумови, які пов'язані з теорією і практикою управління суб'єктами господарювання. Нові управлінські концепції є основою розробки нових форм і методів управління, моделювання процесів прийняття управлінських рішень на основі різної інформації, яка формується у системах обліку, звітності та аналізу. Наприклад, розвиток інформаційних технологій надає можливості інтеграції інформації різних облікових систем, систем обліку та аналізу, обліку і контролю, звітності;

- наукові передумови, які базуються на фундаментальних дослідженнях у галузі економічної теорії, філософії та соціології, які історично визначали основні етапи і напрями розвитку

суб'єктів господарювання. Ці фундаментальні дослідження використовуються в якості базису для таких наукових напрямів, як бухгалтерський облік, фінансова звітність, економічний аналіз, контроль та ін.

Методологія управлінського обліку пов'язана з функціональними процесами на підприємстві, тому інноваційні перетворення в обліковій системі суб'єктів господарювання доцільно розглядати з позиції організаційно-управлінських інновацій. На основі аналізу структури системи управління підприємствами І.Г. Мещеряковим запропоновано класифікацію організаційно-управлінських інновацій: структурно-функціональні; процесно-логістичні; інформаційно-інструментальні; комунікативно-мотиваційні [18, с. 14]. Філософія стратегічного управлінського обліку націлена на розкриття інформаційного простору особам, які приймають стратегічні управлінські рішення, і перетворення змін зовнішнього оточення на сприятливі можливості та результати. Класифікація організаційно-управлінських інновацій може бути покладена в основу інновацій стратегічного управлінського обліку.

Згідно з дедуктивною теорією системології, одним з можливих підходів до визначення систем є структурно-функціональний підхід. При цьому структурно-функціональній системі притаманні три атрибути: структура, функції, емерджентність. Стратегічний управлінський облік також можна розглядати як структурно-функціональну систему, оскільки він має структуру як форму внутрішньої організації його елементів, його функції (облік, планування, бюджетування), а емерджентність проявляється в його існуванні як єдиного цілого, яке поєднує елементи системи з функціями, а отже, дозволяє досліджувати систему за допомогою певної сукупності її характеристик. Так, структурно-функціональною інновацією стратегічного управлінського обліку може виступати облік за центрами відповідальності, основою якого є децентралізація внутрішньо-фірмового управління і формування гнучких організаційних структур. Концепція такого обліку (за визначенням) відображає структуру суб'єкта господарювання (та його бізнес-одиниць), яка є оптимальною для досягнення стратегічних цілей. Центри відповідальності для цілей організації стратегічного управлінського обліку можуть бути класифіковані так:

- за цільовими показниками: дохід, конкурентоспроможність, стратегічні витрати;
- за орієнтацією інформації, яка формується в рамках підрозділів суб'єкта господарювання: центр консолідації зовнішньої інформації, центр консолідації внутрішньої інформації.

За такого підходу в організаційній структурі суб'єкта господарювання формуються центри консолідації інформації зовнішнього та внутрішнього характеру. Поява такого центру надає змогу її узагальнювати, проводити декомпозиції показників відповідно до цілей та завдань при прийнятті управлінських рішень стратегічного характеру, або у випадку необхідності коректування певного виду стратегій. Вибір в якості одного з цільових показників центру відповідальності показника конкурентоспроможності надає можливість включати до переліку основних параметрів і певні нефінансові показники.

Процесові інновації включають нові або значно поліпшені технічні прийоми, програмне забезпечення, що використовуються в допоміжних видах діяльності, таких як бухгалтерський облік. Інноваційна логістика використовується для вивчення, аналізу й оцінки ефективності управління потоковими процесами, виявлення невикористаних резервів та їх реалізації,

визначення рівня розвитку і готовності ринкових системних структур до перетворень і проведення наскрізної оптимізації. Вона є науковим інструментом раціоналізації потокових процесів шляхом упровадження прогресивних інновацій у поточне і стратегічне управління ринковими структурами з метою досягнення кінцевих результатів бізнесу. Логістика стосовно стратегічного управлінського обліку означає формування, рух, перетворення, збереження інформаційних потоків від закупівельної, виробничої, збутової, складської та інших функціональних видів діяльності. Процесово-логістичні інновації стратегічного управлінського обліку спрямовані на удосконалення облікових процесів (розробка регламентів, внутрішньофірмових стандартів управлінського обліку, облікової політики, контрольних процедур, інформаційно-комунікаційної технології, реінжиніринг облікових процесів та ін.). Обліковий процес, тобто послідовність виконання облікових операцій, майже завжди носить паралельно-послідовний характер і залежить від складу функцій. Процеси можна вибудовувати, спираючись на функції, але не на структуру. В силу цього процеси, або, іншими словами, логістика обліку, позначає й оптимізує інформацію за горизонтальними зв'язками, без чого управління як таке, і, тим більше ефективне стратегічне управління, неможливе.

Інформаційно-інструментальні інновації стратегічного управлінського обліку спрямовані на повноцінне розкриття (з відповідним рівнем забезпечення якості) інформаційного простору особам, які приймають стратегічні управлінські рішення. У рамках стратегічного управлінського обліку може синтезуватися якісно нова система взаємозв'язку облікового процесу і регулювання як найважливішого етапу управлінського циклу. Така система повинна базуватися насамперед на таких характеристиках:

- синергізм (як здатність підвищувати рівень інформаційної підтримки всіх структурних підрозділів і функціональних елементів стратегічного управління);
- гнучкість (як уміння системно реагувати на зовнішні зміни ефективними управлінськими рішеннями);
- оптимальність (як уміння поєднувати достатню ефективність стратегії з відносним мінімумом витрачених ресурсів);
- потенціал (як пошук можливостей, обмежень і перспектив діяльності шляхом ефективного використання стратегічних ресурсів);
- стійкість (як здатність збереження кількісних і якісних зрушень у саморозвитку).

У сучасній інституційній теорії обліку термін «станданти» широко визнаний в якості основних його принципів для використання в діяльності сучасних суб'єктів економіки, що не досить розвинене в частині стандартизації прийомів стратегічного управлінського обліку в рамках його формалізованого регламенту. Розробка структури взаємопов'язаних теоретичних постулатів (єдиних норм для всіх облікових прийомів), методологічних принципів (специфічних облікових прийомів) і практичних процедур (прикладних інструментів для реалізації прийомів обліку) дозволить організувати і позиціонувати стратегічний управлінський облік як системну управлінську технологію. Сприятим цьому буде сукупність процедур кодування об'єктів управлінського обліку, що дозволить забезпечити аналітичність отриманих облікових значень.

Комунікативно-мотиваційні інновації стратегічного управлінського обліку пов'язані з формуванням нового підходу до взаємодії професійних облікових працівників та менеджерів

вищої ланки до питань компетентності, професійного судження та відповідальності. Компетентність розуміємо як інтегральну характеристику особистості, що виявляється у здатності ефективно та кваліфіковано здійснювати певну діяльність та передбачає теоретичну, практичну та психологічну підготовленість до неї, а також базується на динамічній комбінації знань, умінь, цінностей та особистих якостей. Відповідальність – складне і багаторівневе явище, тому проблема відповідальності є предметом наукового інтересу фахівців різних галузей – філософії, соціології, соціальної психології, психології управління, обліку. Професійна відповідальність завжди пов'язана з компетентністю, професійними можливостями розуміння і реалізації людиною професійних вимог із урахуванням конкретних умов їхнього виконання [19, с. 87]. Професійна відповідальність у бухгалтерському обліку являє собою інтегративну якість особистості, яка є проявом її спроможності приймати обґрунтовані рішення у сфері своєї професійної діяльності, виявляти наполегливість і сумлінність в їх реалізації та готовність відповідати за їх результати і наслідки. Щодо комунікативної компетентності, то постійні зміни у характері, засобах, інтенсивності та ролі комунікацій у діловому середовищі є каталізатором перманентного перегляду поняття, структури, технології формування комунікативної компетентності фахівців бухгалтерського обліку та управлінського обліку зокрема. Потреба розвитку комунікативного складника у загальній професійній компетентності фахівця з управлінського обліку виникає через необхідність донесення власного бачення процесів своєї професійної діяльності, прийманні участі в процесі підготовки управлінських рішень.

Унаслідок своєї інтегрованості стратегічний управлінський облік здатний забезпечувати синтетичний, цілісний погляд на діяльність суб'єкта господарювання в минулому, сьогоденні і майбутньому, комплексний підхід до виявлення і вирішення проблем, що постають перед ним. Це обумовлює появу потреби в технологіях, методах і процедурах у рамках вирішення нових завдань і реалізації нових функцій у світлі інноваційної динаміки суб'єктів господарювання.

Інновації стратегічного управлінського обліку впливають на підвищення якості інформаційного забезпечення стратегічного управління. Їх позитивний вплив на обліково-інформаційне супроводження при прийнятті управлінських рішень відбивається в наступному:

- досягається узгоджене формування обліково-аналітичних даних за окремими напрямками діяльності підприємства;
- забезпечується високий рівень різноманітності обліково-аналітичної інформації з її деталізацією за напрямками діяльності, етапами управління, центрами відповідальності;
- реалізується можливість урахування факторів, які формують інноваційне середовище і забезпечують інноваційний розвиток підприємства у довгостроковій стратегічній перспективі;
- створюються передумови для впровадження та адаптації інноваційних обліково-калькуляційних та аналітичних інструментів: облік за бізнес-процесами, калькулювання за життєвим циклом продукту, АВС-аналіз, система збалансованих показників, облік стратегічних витрат та ін.

Висновки. Інноваційна динаміка супроводжується зміщенням акценту аналізу з внутрішнього на зовнішнє бізнес-середовище, в якому розвивається або передбачає розвиватися суб'єкт господарювання; інтеграцією прогнозних, планових, нормативних і фактичних даних фінансово-виробничої діяльності та

їх обчисленням для довгострокової перспективи. Вирішення таких завдань потребує розширення горизонтів облікового простору, змін вимог до його організації. Враховуючи складність та інваріантність рішень означених завдань, їх практична реалізація можлива за допомогою інновацій стратегічного управлінського обліку.

Література:

1. Summons K. Strategic management accounting for pricing: a case example / Simmonds K. // *Accounting and Business Research*. 1982. – № 12.
2. Cooper, R. and Kaplan, R.S. Measure costs right: make the right decisions / R. Cooper and R.S. Kaplan. // *Harvard Business Review* October. – 1988.
3. Bromwich, M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M. Bromwich. – *Accounting, Organisations and Society*, 1990. – Vol. 15. – P. 27–46.
4. Lord B. Strategic management accounting: the emperor's new clothes? // *Management Accounting Research*, 1996, Vol. 7. – № 3. – P. 347–366.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік: [підручник] / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
6. Легенчук С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейєрабенда: pro et contra / С.Ф. Легенчук // *Економіка: реалії часу*. – 2012. – № 2(3). – С. 88–91.
7. Нападowska Л.В. Управлінський облік: [підруч. для вузів] / Л.В. Нападowska; 2-ге вид. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2010. – 648 с.
8. Пушкар М.С. Метатеорія обліку, або якою повинна стати теорія: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш. 2007. – 359 с.
9. Бондар М.І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління / М.І. Бондар // *Вісник НУ «Львівська політехніка»*. Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – 2012. – № 721. – С. 50–53.
10. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В.Р. Шевчук // *Вісник НУ «Львівська політехніка»*. – 2012. – № 722. – С. 281–285.
11. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: наукове видання / А.А. Пилипенко. – Х.: ХНЕУ, 2007. – 276 с.
12. Друкер П. Бізнес и инновации / П. Друкер. – М.: Вильямс, 2007. – 432 с.
13. Proposed Standard Practice for Surveys of Research and Experimental Development. – *Frascati Manual*. – Paris: OECD Publications, 2002. – 255 p.
14. Клуб инновационного развития Института философии РАН: Проектно-аналитическая записка по итогам работы НИР за 2009 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://spkurdyumov.narod.ru/lepiski.pdf>.
15. Наукова та інноваційна діяльність в Україні. Статистичний збірник / Відп. за вип. О.О. Кармазіна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua
16. Eurostat (onlain data code: inn_cir8_type) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ec.europa.eu/eurostat/about/news>.
17. База опитування: Base: All respondents (246) Source: Global CEO Pulse Survey on Innovation (Global Innovation Survey: Innovation, growth and business strategy [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/issues/innovation/innovation-survey.html>.
18. Мещеряков И.Г. Управление организационными нововведениями в инновационно ориентированных компаниях: автореф. дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.05 / И.Г. Мещеряков. – Санкт-Петербург, 2014. – 23 с.
19. Савчин М.В. Психологія відповідальної поведінки: [монографія] / М.В. Савчин. – Івано-Франківськ: Місто НВ, 2008. – 314 с.

**Ершова Н.Ю. Инновации стратегического управ-
ленческого учета**

Аннотация. В статье проведен статистический обзор инноваций с целью определения места инноваций стратегического управленческого учета в системе технологических, институциональных, организационных и управленческих инноваций предприятий. Предложена классификация инноваций стратегического управленческого учета. Определено влияние инноваций стратегического управленческого учета на повышение учетно-информационного сопровождения при принятии управленческих решений.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, инновации, информация, классификация инноваций, технологии.

**Yershova N.Yu. Innovation strategic management
accounting**

Summary. In the article the statistical survey of innovation for the purpose of determining the place of innovation strategic management accounting in the system of the technological, institutional, organizational and management innovation of enterprises is analyzed. Classification of innovation for strategic management accounting is proposed. The influence of innovations in strategic management accounting to improve accounting information support in decision-making are presented.

Keywords: strategic management accounting, innovation, information, classification of innovation, technology.