

Єршова Н.Ю.,

к.е.н., доцент,

доцент кафедри економічного аналізу та обліку,

Національний технічний університет

«Харківський політехнічний інститут»

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ІННОВАЦІЙНІЙ ЕКОНОМІЦІ

Анотація. У статті узагальнено особливості та характеристики інноваційної економіки, які визначають основні напрями розвитку стратегічного управлінського обліку. Обґрунтовано значення інформації стратегічного управлінського обліку в процесі набуття нових організаційних знань. Визначено вплив соціально-економічних факторів на необхідність розвитку стратегічного напрямку управлінського обліку.

Ключові слова: знання, інноваційна економіка, інформація, стратегічний управлінський облік, управління підприємством.

Постановка проблеми. На шляху розбудови інноваційної моделі економіки ефективно управління підприємством – складне і багаторівневе завдання, вирішення якого потребує всебічної інформаційної підтримки та орієнтації на стратегічне мислення. За цих обставин підвищуються роль та значимість інформації, яка генерується в системі управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічні основи формування стратегічного управлінського обліку закладені в працях таких зарубіжних учених, як К. Сімонз [1], Р. Купер [2], М. Бромвіч [3] та ін. Розвиток концептуальних положень стратегічного управлінського відображений у працях С.Ф. Голова [4], М.С. Пушкаря [5] та ін. Розвитку інструментарію стратегічного управлінського обліку присвячено наукові праці М.І. Бондаря [6], А.А. Пилипенка [7] та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Сучасні обсяги та інтенсивність науково-практичних досліджень у царині стратегічного управлінського обліку дають змогу вважати цей напрям одним з актуальних, проте потребують подальшого дослідження напрямки розвитку стратегічного управлінського обліку в контексті формування інноваційно орієнтованої моделі економіки.

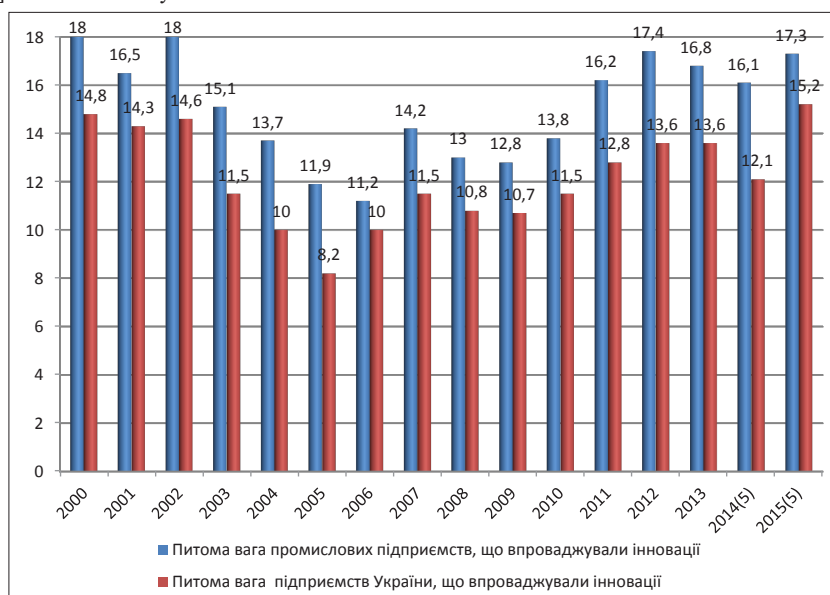
Мета статті полягає у визначенні та обґрунтуванні основних напрямів розвитку стратегічного управлінського обліку на основі аналізу особливостей та характеристик інноваційної економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження. Створення в Україні конкурентоспроможної економіки і високих технологій – мета, заявлена в «Стратегії інноваційного розвитку України на 2010–2020 роки» [8]. Але статистичні дані свідчать, що динаміка інноваційної активності підприємств України

відображає асинхронний характер інноваційної та інвестиційної активності підприємств, який зумовлений низьким рівнем економічної ефективності діяльності і, як наслідок, браком власних коштів на забезпечення їх сталого розвитку (рис. 1).

Очевидно, що орієнтація підприємств на інновації дає змогу виходити на нові ринки, змінювати модель ведення бізнесу, застосовувати нові методи для скорочення витрат, знаходити нові можливості і ресурси. Зміни, які при цьому відбуваються, зумовлюють розвиток систем цілепокладання, побудову завдань поточного і стратегічного розвитку, їх деталізацію, інтеграцію і трансформацію в різних сферах і напрямках діяльності окремих суб'єктів господарювання. У таких умовах усі складники діяльності суб'єктів господарювання, у тому числі обліковий, доцільно розглядати крізь призму їх відповідності інноваційній динаміці.

На жаль, як у науково-практичних розробках [10], так і у вітчизняній статистиці [9] більша увага приділяється технологічним інноваціям (продуктовим та процесним), що, звичайно, є важливим підходом із погляду оцінювання їх впливу на економічний розвиток. Проте не можна не погодитися з висловом про те, що «інноваційний процес не обмежується тільки сферою технологій, але включає й інституціональні, організаційні й управлінські інновації. Ці знання практично не можуть бути



Дані наведено без урахування тимчасово окупованої Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції

Рис. 1. Динаміка інноваційної активності підприємств України, %

Джерело: [9]

вбудовані в наявні традиційні концепції, інколи навіть просто не вписуються у їхні рамки, бо являють собою нематеріальні активи суб'єктів, зайнятих у конкретній галузі» [11, с. 18].

Облікова сфера підприємства може і повинна розглядатися як предмет інноваційної діяльності для набуття нових можливостей шляхом більш гнучкої адаптації облікових інструментів до мінливих інформаційних потреб управління. На жаль, на вітчизняних підприємствах питанням розвитку облікових інноваційних методик та інструментів не приділяється належна увага. Не враховується аспект своєрідної внутрішньої комерціалізації облікових інновацій, який виражається в отриманні позитивного ефекту від істотного приросту якості обліково-інформаційного забезпечення процесів управління. Так, В.З. Семанюк наголошує, що «креативна облікова система як інноваційний продукт дає додаткові можливості для менеджменту адекватно відповідати на виклики нової економіки із застосуванням таких методів та прийомів створення інформаційних ресурсів, які дають змогу моделювати та корегувати діяльність підприємств» [12, с. 59].

Філософія інноваційної економіки нерозривно пов'язана з осмисленням ролі інформації як такої філософської категорії, яка у багатьох випадках виявляється первинною щодо нових ідей, а також процесу їх упровадження, використання та поширення. У такому аспекті актуальним є твердження проф. М.С. Пушкаря, за яким «для досягнення конкурентних переваг керівництво підприємства повинно мати повноцінну інформацію не тільки поточного, а й перш за все стратегічного характеру» [13, с.10]. Філософія інформації для цілей управління підприємством пов'язана з розвитком і вдосконаленням інформаційних систем (табл. 1).

Дослідження генезису підходів до концепції використання інформації доводить, що в інноваційній моделі розвитку економіки інформація виступає стратегічним ресурсом, тому забез-

печення власників і керівників бізнесу необхідною стратегічною інформацією для ефективного ведення бізнесу та побудови максимально виграшних щодо конкурентів стратегічних планів є актуальним завданням управління.

У таких умовах розширюються й ускладнюються завдання, які постають перед управлінським обліком: необхідність постійного підвищення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання, що вимагає прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного характеру; укрупнення господарюючих суб'єктів (утворення складних організаційних систем, створення складних інтегрованих структур), які потребують розроблення, організації і координації взаємозв'язків усередині наявних і знов створених підсистем структури управління; пошук шляхів ефективного використання ресурсів, що забезпечують якість і обсяг продукції, яка поглинається ринком, супроводжуються різним рівнем загроз функціонуванню та розвитку суб'єктів господарювання, отже – визначають необхідність у стратегічній спрямованості управлінського обліку.

У рамках інноваційної економіки стратегічний управлінський облік не є простим механічним розширенням традиційного управлінського обліку тільки тому, що в ньому відбувається більш повна інтеграція облікового процесу на всіх рівнях прийняття рішень. Більшою мірою він спрямований на роботу з певного роду інформацією, відповідність якої може оцінюватися тільки через зміст ключових завдань і цілей стратегічного управління. Поняття «інформація» тісно пов'язане із ще одним концептуальним терміном, який набуває все більшого значення останнім часом – «знання». Взаємозв'язок знань та інформації простежується на когнітивному рівні організації діяльності (табл. 2).

Так, Дж. Беллінгер взаємозв'язок категорій «дані – інформація – знання – мудрість» описує моделлю DIKW [16] (рис. 2).

Облік для управління – це процес створення релевантної інформації. Так, Д.Е. Качанівський і С.Р. Чаадаєва вважають,

Таблиця 1

Генезис підходів до концепції використання інформації

Період часу	Концепція використання інформації	Вид інформаційних систем	Мета використання інформаційних систем
1950–1960 рр.	Паперовий потік розрахункових документів	Інформаційні системи обробки розрахункових документів на електромеханічних бухгалтерських машинах	Підвищення швидкості обробки документів. Спрощення процедури обробки рахунків і розрахунку зарплати
1960–1970 рр.	Підтримка основної мети управління	Інформаційні системи управління	Прискорення процесу підготовки звітності
1970–1980 рр.	Управлінський контроль	Системи підтримки прийняття рішень для вищої ланки управління	Вироблення найбільш раціонального рішення
1980-ті роки – дотепер	Інформація – стратегічний ресурс, що забезпечує конкурентну перевагу	Стратегічні інформаційні системи. Автоматизовані офіси	Забезпечення виживання та процвітання організації

Джерело: сформовано за даними [47]

Таблиця 2

Когнітивні рівні організації діяльності

Автори підходів до виділення когнітивних рівнів	Когнітивні рівні організації діяльності		
	Вищий	Середній	Нижчий
О.М. Леонтьєв	Діяльність	Дії	Операції
Дж. Беллінгер	Мудрість	Знання	Інформація
С. Вінтер	Парадигми, когнітивні каркаси	Евристики, стратегії	Рутини

Джерело: [15, с. 117; 16, с. 12]

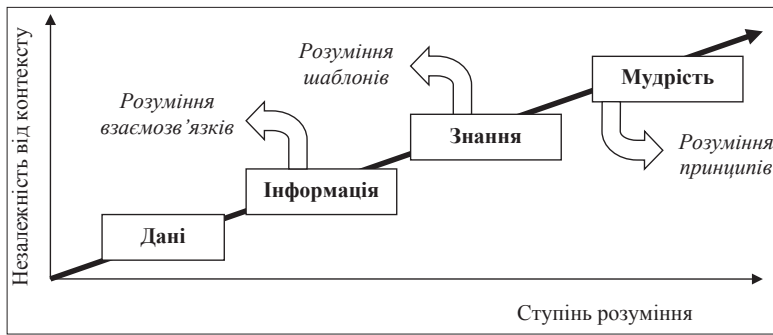


Рис. 2. Модель DIKW

Джерело: [16]

що інформаційна система обліку являє собою комплекс різних взаємопов'язаних підсистем, кожна з яких містить свій обсяг інформації і знань [17]. У такому аспекті знання можна визначити як міру корисності отриманої інформації (рис. 3).

Процес прийняття рішення і конкретні дії залежать не тільки від змісту інформації, але й від таких складників контексту діяльності, як суб'єкт взаємодії, сутність і масштаби діяльності. Саме тому одна й та ж інформація може мати стратегічний, тактичний або операційний характер для різних суб'єктів.

Знання являють собою особливо акумульовану і згруповану на різних рівнях підприємства інформацію. Накопичені колективні знання відбивають досвід і навички співробітників підприємства і трансформуються в конкурентну перевагу. У цьому сенсі правильніше говорити, що інтеграція управлінського обліку в систему управління підприємством сприяє не тільки розширенню інформаційного простору управлінського обліку, але й набуттю нових організаційних знань. Такі знання формуються на індивідуальному рівні та на рівні підприємства. На рівні особистості формується індивідуальний когнітивний простір – певним чином структурована сукупність знань і уявлень, якими володіє будь-яка (мовна) особистість [18, с. 61]. На рівні підприємства – ментальний простір. Так, Ж. Фоконьє [19] вважає, що ментальний простір є середовищем концептуалізації і мислення, тому формування ментального простору підприємства може відбуватися на основі компетентнісного підходу до підготовки фахівців певної галузі знань [20]. За такого підходу ментальний простір підприємства може бути сформований у тому числі когнітивним простором знань фахівців у сфері управлінського обліку за рахунок сформованих у них:

- комплексу знань і практичних навичок, необхідних для ведення управлінського обліку, у тому числі стратегічного, на основі компетентнісного підходу та стратегічного мислення;
- навичок з удосконалення форм та методів збирання даних для підвищення наукового рівня планування діяльності підприємства;
- комплексних знань у сфері інформаційної підтримки процесу прийняття управлінських рішень та вміння застосовувати їх на практиці з урахуванням інтересів підприємства;
- здібностей приймати участь у розробленні, обґрунтуванні стратегічних рішень із питань розвитку підприємства.

Інноваційна модель розвитку економіки пов'язана з інституціональним середовищем. Дослідженню розвитку облікової науки в умовах інституційних перетворень при-

свячена наукова праця Т.М. Сльозко [21]. Застосування тих чи інших принципів ведення обліку та формування звітності для різних стратегічних періодів (один рік, три роки, п'ять років тощо) не може не враховувати вплив інституційного середовища. Наприклад, відомий принцип (вимога) суттєвості в МСФЗ (IAS) 1 і МСФЗ (IAS) 8 визначений так: «Пропуски і помилки є суттєвими, якщо вони можуть індивідуально або в сукупності вплинути на прийняття користувачами економічних рішень на підставі фінансової звітності. Суттєвість повинна оцінюватися в конкретній ситуації і залежить від розміру і характеру (змісту) пропуску або помилки». Однак принцип «вимога суттєвості»

використовується в практиці бухгалтерського обліку не тільки для оцінки виявлених помилок, але й для групування статей під час формування агрегованої (що публікується) звітності організації, для класифікації об'єктів обліку і формування робочого плану рахунків, та ін.; в аудиті – як один з основних принципів під час формування професійного судження аудитора стосовно звітності економічного суб'єкта та ін. Немає сумніву, що даний принцип необхідний для формування стратегічної управлінської звітності, аналізу цієї звітності і контролю. Тільки на основі істотних змін прогностичних показників звітності, істотного впливу ризиків у результаті змін в інституційному середовищі на показники такої звітності можуть прийматися рішення про коригування стратегічних планів і завдань в управлінні підприємствами. Інституційні зміни формують ті самі умови, в яких здійснюють свою діяльність економічні служби, включаючи ті, які відповідають за ведення управлінського обліку, аналізу і контролю. Питання організації управлінського обліку законодавчо не регламентовано, що окреслює перспективу розвитку його організаційно-методичного складника з урахуванням конкретних потреб підприємства. У сучасній інституційній теорії обліку термін «стандарти» широко визнаний як основні його принципи для використання в діяльності сучасних суб'єктів економіки, що не досить розвинене в частині стандартизації стратегічного управлінського обліку в рамках його формалізованого регламенту. Розроблення 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) дасть змогу організувати і позиціонувати стратегічний управлінський облік як системну управлінську технологію.

Розширення та ускладнення завдань, які постають перед управлінським обліком, необхідність постійного підвищення

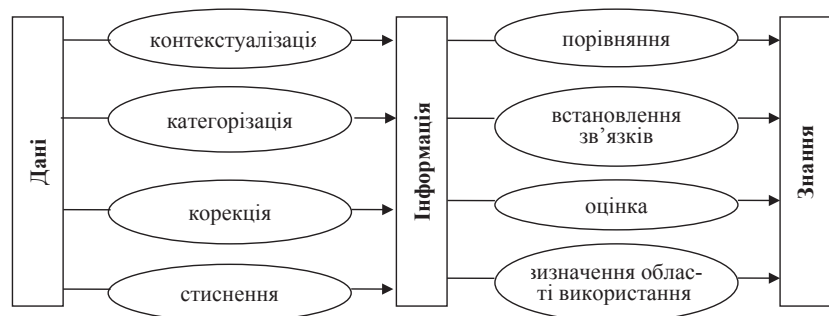


Рис. 3. Співвідношення понять «дані», «інформація», «знання»

Джерело: розроблено автором

конкурентоспроможності суб'єктів господарювання, що вимагає прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного характеру; укрупнення господарюючих суб'єктів (утворення складних організаційних систем, створення складних інтегрованих структур), які потребують розроблення, організації і координації взаємозв'язків усередині наявних і знов створених підсистем структури управління; пошук шляхів ефективного використання ресурсів, що забезпечують якість і обсяг продукції, яка поглинається ринком супроводжуються різним рівнем загроз функціонуванню та розвитку суб'єктів господарювання, визначають необхідність у стратегічній спрямованості управлінського обліку.

рених підсистем структури управління; пошук шляхів ефективного використання ресурсів, що забезпечують якість і обсяг продукції, яка поглинається ринком супроводжуються різним рівнем загроз функціонуванню та розвитку суб'єктів господарювання, визначають необхідність у стратегічній спрямованості управлінського обліку.

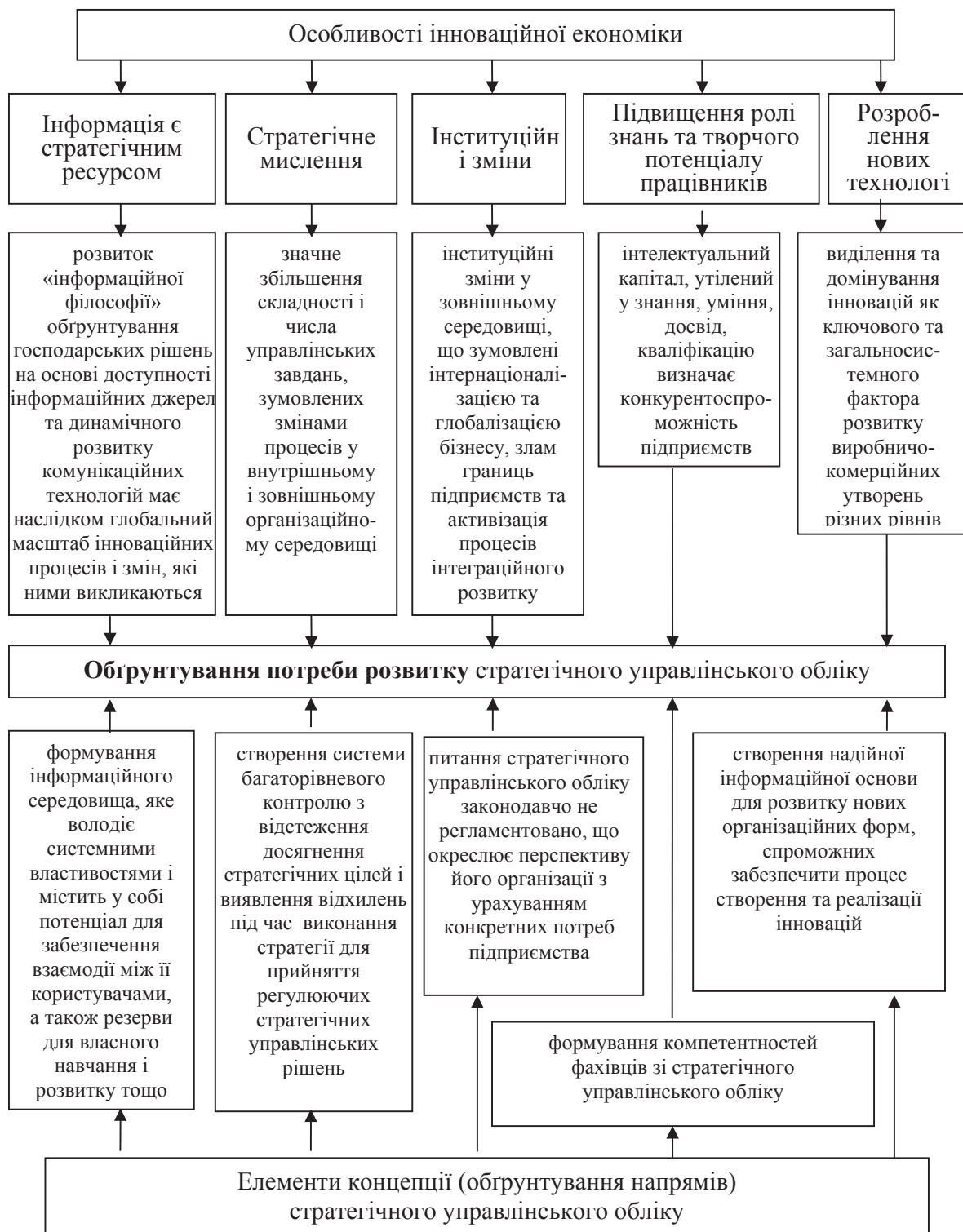


Рис. 4. Особливості та характеристики інноваційної економіки з погляду розвитку стратегічного управлінського обліку

Джерело: розроблено автором

Узагальнено особливості та характеристики інноваційної економіки з погляду розвитку стратегічного управлінського обліку представлено на рис. 4.

Окремо варто зазначити вплив соціально-економічних факторів на необхідність розвитку стратегічного напрямку управлінського обліку, серед яких:

- поширення інформації і знань, які є стратегічними факторами економічного зростання;
- перехід домінування від фізичного капіталу до інтелектуального;
- перехід основних конкурентних переваг зі сфери промислових технологій до технологічних та управлінських інновацій;
- ускладнення структури організації (стратегічні альянси, аутсорсинг), що змінює конфігурацію та наповнення інформаційних потоків під час прийняття управлінських рішень;
- посилення взаємопов'язаності компаній у світовому економічному процесі, підвищення уваги до ризиків та екологічних наслідків бізнесу актуалізує формування концепції інтегрованої корпоративної звітності;
- впровадження інноваційного стилю управління на підприємствах актуалізує розроблення поведінкового (біхевіористського) підходу до обліку.

Елементами концепції (обґрунтування напрямів) стратегічного управлінського обліку стають:

- формування інформаційного середовища, що володіє системними властивостями і містить у собі потенціал для забезпечення взаємодії між її користувачами, а також резерви для власного навчання і розвитку тощо;
- створення системи багаторівневого контролю з відстеження досягнення стратегічних цілей і виявлення відхилень під час виконання стратегії для прийняття регулюючих стратегічних управлінських рішень;
- питання стратегічного управлінського обліку законодавчо не регламентовано, що окреслює перспективу його організації з урахуванням конкретних потреб підприємства;
- створення надійної інформаційної основи для розвитку нових організаційних форм, спроможних забезпечити процес створення та реалізації інновацій;
- розширення інформаційної компетентності фахівців зі стратегічного управлінського обліку.

Потреба в цілеспрямованому формуванні великого масиву облікової інформації, релевантної стратегічному рівню прийняття рішень, неминуче вимагатиме виходу за традиційні форми обліку і звітності. Таким чином, простежується еволюційна природа стратегічної спрямованості обліку.

Розвиток стратегічного управлінського обліку як складової частини облікової системи в контексті інноваційної динаміки зумовлюється необхідністю приросту якості обліково-аналітичного забезпечення процесів прийняття управлінських рішень стратегічного характеру. У рамках вирішення даного завдання реалізується можливість урахування факторів, що створюють інноваційне середовище і забезпечують інноваційну динаміку суб'єктів господарювання у довгостроковій стратегічній перспективі; створюються передумови для впровадження та адаптації сучасного облікового та аналітичного інструментарію – обліку за бізнес-процесами, калькулювання за життєвим циклом продукту, АВС-аналіз, система збалансованих показників, облік стратегічних витрат та ін.

Висновки. Розвиток стратегічного управлінського обліку як напрям управлінського обліку зумовлюється об'єктивними причинами, що впливають зі зміни характеру середовища

діяльності підприємств: нові вимоги щодо подання інформації про діяльність суб'єктів господарювання в умовах інноваційної моделі розвитку економіки відбиваються на необхідності інтеграції різної інформації, її аналітичної інтерпретації та посилення контролю над її формуванням. 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 зумовлює появу потреби в технологіях, методах і процедурах у рамках вирішення нових завдань і реалізації нових функцій у світлі інноваційної динаміки суб'єктів господарювання.

Література:

1. Summons K. Strategic management accounting for pricing: a case example / K. Simmons // Accounting and Business Research. 1982. – № 12. – P. 28–34.
2. Cooper R. Measure costs right: make the right decisions / R. Cooper, R.S. Kaplan. // Harvard Business Review October. – 1988. – № 10. – P. 10–18.
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. – № 1–2. – P. 27–46.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік : [підручник] / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2006. – 704 с.
5. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.
6. Бондар М.І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління / М.І. Бондар // Вісник НУ «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – Львів : 2012. – № 721. – С.50–53.
7. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства : наукове видання / А.А. Пилипенко. – Х. : ХНЕУ, 2007. – 276 с.
8. Стратегія інноваційного розвитку України на 2010–2020 роки в умовах глобалізаційних викликів / Авт. упоряд. : Г.О. Андрощук [та ін.]. – К. : Парламентське вид., 2009. – 632 с.
9. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publnauka_u.htm.
10. Дяченко М.І. Процесні та продуктові інновації в умовах економіки знань / М.І. Дяченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://economica.org.ua/2011/procesni-ta-produktovi-innovaci%d1%97-v-umovax-ekonomiki-znan>.
11. Мещеряков И.Г. Управление организационными нововведениями в инновационно ориентированных компаниях : автореф. дис. ... канд. экон. наук / И.Г. Мещеряков. – Санкт-Петербург, 2014. – 23 с.
12. Семанюк В.З. Формирование парадигмы учета в постиндустриальном обществе / В.З. Семанюк // Вестник полоцкого государственного университета. – Серия Д. – 2012. – № 14. – С. 56–62.
13. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні : [монографія] / За ред. д. е. н., проф. М.С. Пушкаря. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – 268 с.
14. Floridi L. Information Ethics. // Philosophy in the Contemporary World. – 2002. – № 9(1). – P. 39–45.
15. Стиглиц Дж.Е. Информация и смена парадигмы в экономической науке / Дж.Е. Стиглиц. – М. : Мысль, 2005. – 538 с.
16. Bellinger G., Castro D., Mills A. Data, Information, Knowledge, and Wisdom, 2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.systemsthinking.org/dikw/dikw.htm>.
17. Правова бухгалтерія / Отв. ред. П. Чадаев. – М., 2001. – 114 с.
18. Harder P. Mental spaces: exactly when do we need them? / Cognitive Linguistics. 2003. – V.14. – № 1. – P. 9–18.
19. Fauconnier G. Mental spaces. Cambridge, Mass., 1985. – 210 p.

20. Прахалад К.К. Ключевые компетенции корпораций / К.К. Прахалад, Г. Хамел // Вестник С.-Пб. ун-та. Серия «Менеджмент». – 2003. – № 3. – С. 18–23.
21. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень. Теорія і практика : [монографія] / Т.М. Сльозко. – К. : ЦУЛ, 2013. – 304 с.

Ершова Н.Ю. Направления развития стратегического управленческого учета в инновационной экономике

Аннотация. В статье обобщены особенности и характеристики инновационной экономики, которые определяют основные направления развития стратегического управленческого учета. Обосновано значение информации стратегического управленческого учета в процессе формирования новых организационных знаний. Определено влияние социально-экономических факторов на необходимость развития стратегического направления управленческого учета.

Ключевые слова: знания, инновационная экономика, информация, стратегический управленческий учет, управление предприятием.

Yershova N.Yu. Directions of development of strategic management accounting in the innovative economy

Summary. In the article, features and characteristics of the innovation economy, which determine the main directions for the development of strategic management accounting, are summarized. The value of the information of strategic management accounting in the process of formation of new organizational knowledge is justified. The impact of socio-economic factors on the need for development of strategic direction of management accounting is proved.

Keywords: knowledge, innovation economy, information, strategic management accounting, enterprise management.