

СЕКЦІЯ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.47

Єршова Н.Ю.
*кандидат економічних наук,
професор кафедри економічного аналізу та обліку
Національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»*

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: КЛЮЧОВІ ПРОБЛЕМИ ПРАКТИЧНОГО ВИКОРИСТАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ В ІННОВАЦІЙНІЙ ЕКОНОМІЦІ

Стаття присвячена дослідженню проблем практичного використання стратегічного управлінського обліку на підприємствах в умовах формування інноваційної економіки. Обґрунтовано необхідність та значимість стратегічного управлінського обліку в практичній управлінській діяльності підприємства на основі аналізу інноваційної активності підприємства. Проаналізовані аспекти, які визначають необхідність розвитку стратегічного управлінського обліку. Охарактеризовані «розриви» між необхідністю стратегічного управлінського обліку і можливістю його використання на підприємствах. Проаналізований інструментарій стратегічного управлінського обліку при формуванні необхідної інформаційної платформи для управління підприємствами.

Ключові слова: інформація, система управління, стратегічний управлінський облік, інструментарій, інноваційна економіка.

Єршова Н.Ю. СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ: КЛЮЧЕВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРАКТИЧЕСКОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ В ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКЕ

Статья посвящена исследованию проблем практического использования стратегического управленческого учета на предприятиях в условиях формирования инновационной экономики. Обоснована необходимость и значимость стратегического управленческого учета в практической управленческой деятельности предприятия на основе анализа инновационной активности предприятия. Проанализированы аспекты, которые определяют необходимость развития стратегического управленческого учета. Охарактеризованы «разрывы» между необходимостью стратегического управленческого учета и возможностью его использования на предприятиях. Проанализирован инструментальный стратегического управленческого учета при формировании необходимой информационной платформы для повышения эффективности управления предприятиями.

Ключевые слова: информация, система управления, стратегический управленческий учет, инструментальный, инновационная экономика.

Iershova Natalia. STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING: KEY PROBLEMS OF PRACTICAL USE AT ENTERPRISES IN INNOVATIVE ECONOMY

In the article, the problems of practical use of strategic management accounting in enterprises are investigated. The need and importance of information of strategic management accounting for the purposes of enterprise management in modern conditions are characterized. The development of management accounting in close connection with the change in the socio-economic model of society is justified. The relationship of management accounting and the nature and level of development of the economic mechanism at the enterprise level is presented. The dynamics of the innovation activity of the enterprise of Ukraine to justify the importance of strategic management accounting in the practical management activities of the enterprise are presented. Aspects and types of innovation from the position of information management of the enterprise analyzed. Factors that determine the need for the development of strategic management accounting are formulated. The "gaps" between the need for strategic management accounting and the possibility of its use in enterprises have been investigated. The specifics of strategic management accounting for practical use in enterprises has been studied. It is justified that the system of strategic management accounting connects such elements as information support, planning, accounting, cost analysis in a single methodological and methodological space and acts as the information basis of strategic cost management. The relevance of the development of tools and methods of strategic management accounting for information is presented. The need to expand the tools of strategic management accounting methods of mathematics, statistics, game theory, programming methods proved. Targets for enterprises based on strategic management accounting information are characterized. Among them: minimizing losses from the impact of changes, reducing the period of intra-company planning, improving managerial efficiency in the enterprise.

Keywords: information, management system, strategic management accounting, tools, innovative economy.

Постановка проблеми. Економічне зростання більшості країн світу визначається здатністю реалізувати модель розвитку, засновану на інноваціях. Функціонування підприємств в інноваційній економіці відбувається в умовах зміни пріоритетів у використанні технологій та інноваційних методів виробництва і управління, що веде до зростання обсягів прийнятих управлінських рішень. В результаті виникають певні труднощі збору і оцінки обліково-аналітичних даних, орієнтованих на зовнішнє середовище. В таких умовах актуальним стає стратегічний управлінський облік, який сприяє підвищенню результативності облікових систем.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження теоретичних основ стратегічного управлінського обліку, методичних підходів до його організації знайшли своє відображення у роботах вітчизняних та зарубіжних вчених: С.В. Булгакова [1], Е.Р. Мухиної [2], А.А. Пилипенка [3], В.З. Семанюк [4], К.В. Сатушевої [5], К. Уорда [6], І.Г. Ушанова [7] та ін. Проте дослідження практичного впровадження стратегічного управлінського обліку носять фрагментарний характер. Вчені визначають, що стратегічний управлінський облік можна розглядати як активно-адаптивну систему інформаційного забезпечення управління і його організація залежить

від обраних підходів до управління діяльністю підприємства та формування облікової інформації як важливого інформаційного джерела менеджменту.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. На сьогодні існує потреба у дослідженні ключових проблем практичного використання стратегічного управлінського обліку для підвищення результативності облікових систем та їх адекватності системі стратегічного управління підприємствами в умовах формування інноваційної економіки.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження ключових проблем практичного використання стратегічного управлінського обліку на підприємствах в умовах формування інноваційної економіки.

Методологічна база дослідження ґрунтувалася на методології системного підходу, що дало можливість розкрити причинно-наслідкові зв'язки при дослідженні ключових проблем практичного використання стратегічного управлінського обліку на підприємствах в умовах формування інноваційної економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття «інноваційна модель розвитку» (ІМР) використовується в наукових дослідженнях зарубіжних вчених: С. Антонеллі, Р. Аткинсона, С. Езелла, Л.Дж. Лоу, Дж. Гросмана, Е. Хелпмана, П. Ромера та ін., де дефініція «інноваційна» підкреслює онтологію і особливості факторів економічного розвитку [8; 9]. Формування інноваційної моделі економіки в глобальному світі відбувається нерівномірно. Провідні позиції займають країни, в яких спостерігається активна інноваційна діяльність в реальному секторі економіки, що гарантує високу ефективність виробництва і зростання рівня життя. На сьогоднішній день стан інноваційної діяльності підприємств України можна визначити як такий, що не відповідає сучасному рівню розвитку інноваційних процесів в країнах, для яких інноваційний розвиток є ключовим вектором економічної стратегії. Якщо звернутися до статистичних даних, то динаміка інноваційної активності підприємств України свідчить про стабільність незначної питомої ваги підприємств, що займалися інноваціями (рис. 1).

На інновації підприємства у 2017 році витратили 9,1 млрд грн, у т.ч. на придбання машин, обладнання та програмного забезпечення – 5,9 млрд грн (64,7% загального обсягу інноваційних

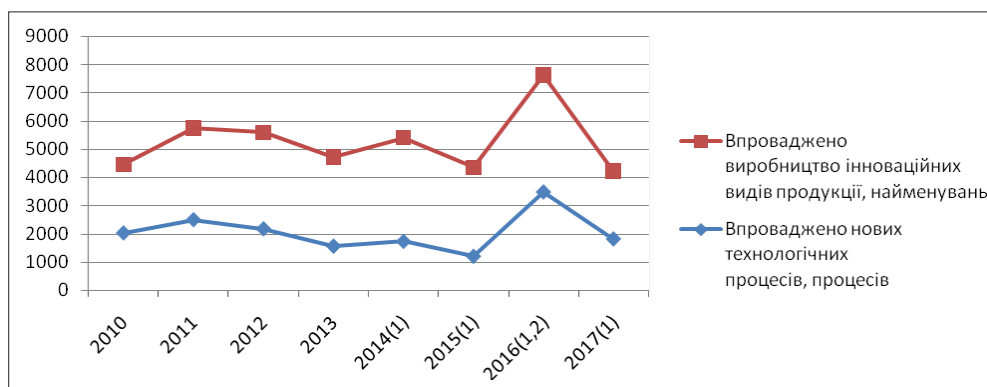
витрат), на внутрішні та зовнішні науково-дослідні розробки – 2,2 млрд грн (23,8%), на придбання інших зовнішніх знань (придбання нових технологій) – 21,8 млн грн (0,2%). Основним джерелом фінансування інноваційних витрат залишаються власні кошти підприємств – 7704,1 млн грн. У 2017 р. інновації впроваджували 88,5% підприємств, які займалися інноваційною діяльністю, з них інноваційні види продукції – 53,3%, нові технологічні процеси – 67,9% (рис. 2).

В інноваційно-орієнтованій моделі економіки інформація набуває статусу стратегічного ресурсу, тому облікова сфера має розглядатися як предмет інноваційної діяльності з метою набуття нових можливостей на основі адаптації облікових інструментів до мінливих інформаційних потреб 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 дозволяють моделювати та корегувати діяльність підприємств» [25, с. 49].

Конгруентність сучасного ділового простору змушує керівництво підприємств найбільш серйозно ставитися до розстановки пріоритетів, які все частіше виражаються у гострій потребі формування ефективно функціонуючої системи управлінського обліку. Саме вона здатна повноцінно розкрити інформаційний простір особам, які приймають управлінські рішення з відповідним рівнем забезпечення якості. В інноваційній економіці управлінський облік являє нову комплексну галузь економічних знань, що обумовлює формування відповідних інституцій в компетенцію яких входить:

- координація роботи, пов'язаної з розвитком методології управлінського обліку та аналізу;
- розробка вимог до кваліфікаційних характеристик фахівців з управлінського обліку;
- розробка програм навчання фахівців з управлінського обліку;
- проведення сертифікації фахівців і безперервного підвищення їх кваліфікації.

В умовах високої волатильності впливу факторів зовнішнього середовища найбільш актуальними стають проблеми стратегічного управління підприємством, що зумовлює розвиток стратегічного напрямку



(1) дані наведені без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях;

(2) дані наведені за результатами державного статистичного спостереження за формою № ІНН "Обстеження інноваційної діяльності підприємств за період 2014–2016 років" (за міжнародною методологією).

Рис. 1. Динаміка впровадження інновацій на промислових підприємствах

Джерело: розраховано автором за [10]

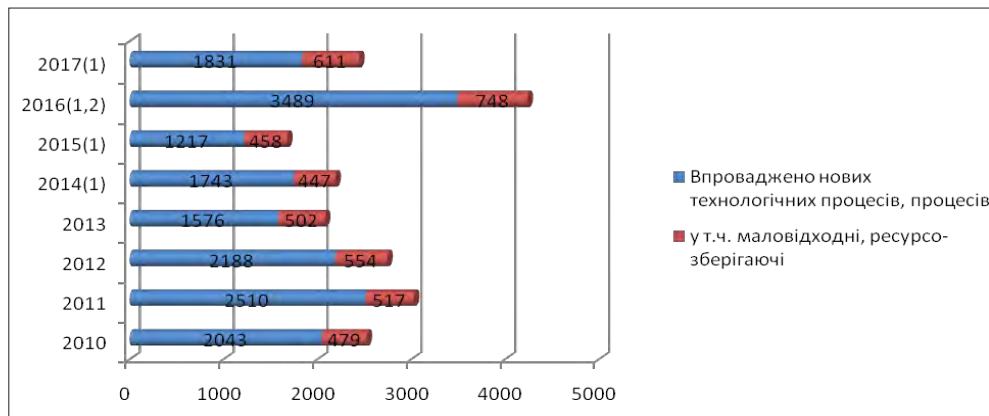


Рис. 2. Динаміка впровадження нових технологічних процесів на промислових підприємствах, процесів

Джерело: розраховано автором за [10]

управлінського обліку, як результат прагнення розширити інформаційний простір при прийнятті управлінських рішень на основі прогнозової інформації. «Стратегічний управлінський облік націлений на перспективу і розглядається як потенційний напрям розвитку, що підвищить значення управлінського обліку» [11, с. 7]. Відповідно до рівнів ієрархії інформації, які пропонує А. Апчерч [12] інформація стратегічного управлінського обліку є ринково-орієнтованою зовнішньою інформацією фінансового і нефінансового характеру; плановою та прогнозовою інформацією, яка дозволить спроектувати і реалізувати на практиці все більш складні моделі управлінських рішень. Отримання такої інформації потребує розширення інструментів та методів управлінського обліку. С.В. Булгакова визначає інструментарій управлінського обліку як комплексний механізм координації та інтеграції конкретних інструментів формування обліково-управлінської інформації, варіативне використання яких посилює можливість досягнення поставлених цілей, а інструмент як засіб практичної реалізації одного або сукупності його методів [1]. Стратегічний управлінський облік – це складний, багатосторонній процес. Наприклад, якщо фінансовий бухгалтерський облік має чіткі конкретні процедури і методи, поодинокі оцінки по кожному показнику, використовує конкретні історичні дані, схема його здійснення строго визначена, то стратегічний управлінський облік не має чіткої встановленої схеми здійснення, характеризується великою кількістю оцінок, використовує фактичні та прогнози показники. Інструментарій стратегічного управлінського обліку має бути розширений методами математики, статистики, теорії ігор та ін. Використання методів екстраполяції, лінійного та нелінійного програмування, нечіткої логіки, інтервального аналізу та аналізу часових рядів надасть можливість отримати агреговану інформацію кількісного та якісного характеру при прийнятті стратегічних управлінських рішень. Так, облік факторів зовнішнього середовища доцільно проводити за допомогою PEST-аналізу і SWOT-аналізу, матриці BCG, моделі PIMS, матриці Ансоффа, моделі ADL, матриці рентабельності Marakon Associates та ін. [1]. Актуальними інструментами стратегічного управлінського обліку з точки зору практичного використання С.В. Булгакова, І.Г. Ушанов, К.В. Сатушева визначають систему збалансованих показників (The Balanced Scorecard, BSC); модель доданої економічної вартості (Economic Value Addet, EVA), облік витрат за видами діяльності (Activity Based Costing, ABC) [1; 5; 6].

Впровадження інструментів стратегічного управлінського обліку в практичну обліково-аналітичну діяльність підприємств дозволить провести ранжування стратегічних завдань, скоротити час реакції на стратегічні виклики, мінімізувати втрати від впливу змін і, тим самим, зменшити період внутрішньофірмового планування і підвищити управлінську ефективність на підприємстві в цілому. Варто зазначити, що застосування цих інструментів в обліково-аналітичній практиці на вітчизняних підприємствах ще не настільки широко, оскільки менеджери недооцінюють роль подібних методів, сприймаючи їх лише як теоретичні поради для формування інформації при прийнятті управлінських рішень. Але, грамотне використання інструментів стратегічного управлінського обліку дозволяє сформувати інформаційну платформу при прийнятті управлінських рішень довгострокового характеру.

В рамках стратегічного управлінського обліку на підприємствах актуальним з практичної точки зору є формування інформації для ефективного управління витратами на різних рівнях. Система стратегічного управлінського обліку з'єднує елементи: інформаційне забезпечення, планування, облік, аналіз витрат в єдиному методологічному та методичному просторі і виступає як інформаційна платформа стратегічного управління витратами.

Як показує вітчизняний і світовий досвід розвитку управлінського обліку відбувається в тісному зв'язку зі зміною соціально-економічної моделі суспільства і відповідає характеру і рівню розвитку господарського механізму на рівні суб'єкта господарювання. На цій основі варто зазначити, що:

- актуалізація інноваційного чинника для розвитку соціально-економічної системи носить іманентний характер і поширюється на всі її рівні, економічні процеси, у тому числі облікові;
- розвиток «інформаційної філософії» обумовлює доступність інформаційних джерел, поширення комунікаційних технологій та активізацію обліково-аналітичного забезпечення, що сприяє формуванню інформаційного середовища, яке володіє системними властивостями і містить в собі потенціал для забезпечення взаємодії між її користувачами, а також резерви для власного навчання і розвитку;
- знанневий аспект інноваційно-орієнтованої економіки для обґрунтування господарських рішень на основі доступності інформаційних джерел актуалізує не тільки інформаційний аспект стратегічного управлінського обліку для цілей стратегічного управління,

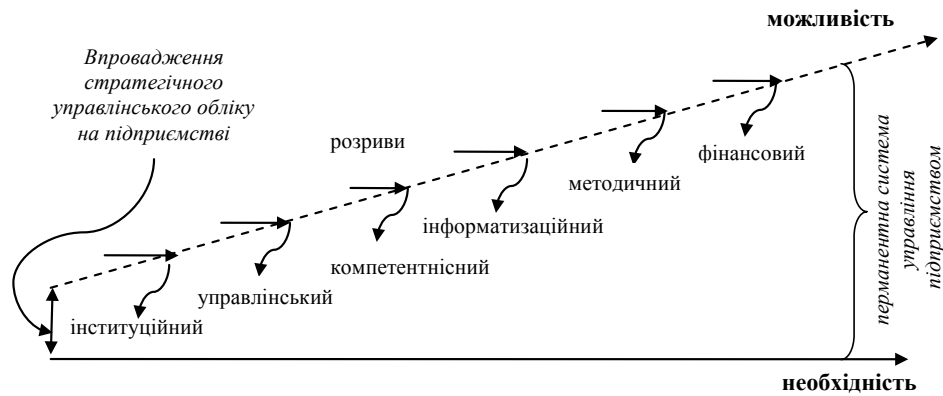


Рис. 3. «Розриви» між необхідністю стратегічного управлінського обліку і можливістю його впровадження на підприємствах

Джерело: складено автором

але й когнітивний, що дозволяє розглядати його на якісно новому рівні – на рівні організаційних знань.

Очевидно, що специфіка стратегічного управлінського обліку залежить як від політичної та економічної ситуації в країні, так і від специфіки самого підприємства, а саме від таких факторів, як вид діяльності, масштаби підприємства, організаційна структура, кадровий склад та інше. Проте, необхідно зазначити наявність «розриву» між необхідністю стратегічного управлінського обліку і можливістю його впровадження на основі перманентної системи управління підприємствами в інноваційно-орієнтованій моделі економіки (рис. 3).

Зазначений розрив в залежності від факторів, які його обумовлюють пропонуємо декомпонувати на наступні різновиди:

- інституційний розрив, який виявляється у недостатньому розвитку інститутів з позиції взаємодії: базових соціально-економічних мотивів користувачів інформації стратегічного управлінського обліку, організаційних форм бухгалтерської діяльності та управління, професійних та етичних норм та правил, нормативних норм регулювання;

- управлінський розрив, який полягає в статичності менталітету і консервативності мислення багатьох керівників різного рангу управлінських кадрів підприємств, які використовують рутинні, не інноваційні управлінські підходи в нових економічних умовах;

- компетентнісний розрив, який зумовлений запитом на фахівців зі стратегічного управлінського обліку з урахуванням знань ефективної організації та практичного втілення моделі інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічного управління;

- інформатизаційний розрив, який характеризується відсутністю на підприємствах необхідних інформаційних систем, інформаційних технологій та інформаційних продуктів, які дозволяють якісно організувати стратегічно орієнтований управлінський облік і забезпечити безперервну циркуляцію інформаційних потоків, необхідних для розробки, обґрунтування і оцінки стратегічних управлінських рішень в автоматизованому режимі;

- методичний розрив, який полягає у необхідності удосконалення методичного інструментарію стратегічного управлінського обліку;

- фінансовий розрив, який характеризується недостатністю фінансових ресурсів на підприємствах, необхідних для створення власного підрозділу з виконання функції перманентного інформаційно-

аналітичного забезпечення процесу стратегічного управління.

В умовах інноваційної економіки змінюється цільове призначення бухгалтерського управлінського обліку: при збереженні його значення як частини інформаційної системи, він в усі більшою мірою має ставати складовою частиною системи управління підприємством. Одна з основних причин труднощів у практичному впровадженні на підприємствах управлінського обліку – відсутність на багатьох вітчизняних підприємствах нового, відповідного сучасним вимогам підходу до організації управлінського обліку. В першу чергу мова повинна йти про створення та функціонування системи стратегічного управлінського обліку, інтегрованої в систему управління. Як результат формуються цілісна, достовірна та актуальна інформація про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства; знижується рівень невизначеності в комунікаціях між суб'єктом та об'єктами управління; забезпечується конфіденційність та безпека процесів інформаційного забезпечення; забезпечується висока ступінь обробки даних для прийняття управлінських рішень.

Висновки з проведеного дослідження і перспективи подальших розвідок. В ході дослідження доведено, що в інноваційній моделі економіки стратегічний управлінський облік – важливий елемент управління підприємством. Його головне завдання полягає у підвищенні інформативності облікової системи підприємств і якості обліково-аналітичного супроводження управлінських рішень. Виявлені проблеми практичного впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємствах є кроком на шляху пошуку конструктивних, актуальних та дієвих шляхів їх подолання. Перспективи подальших розвідок полягають у розвиненні інструментів та методів стратегічного управлінського обліку при формуванні обліково-аналітичної і інформації для цілей стратегічного управління підприємствами.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Булакова С.В. Аналитические инструменты стратегического управленческого учета. Международный бухгалтерский учет. 2015. № 2. С. 20–29.
2. Мухина Е.Р. Теоретические аспекты стратегического управленческого учета как элемента эффективного управления организацией. Вопросы экономики и права. 2014. № 8. С. 104–109.
3. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: монографія. Харків: ХНЕУ, 2007. 276 с.

4. Семанюк В.З. Формирование парадигмы учета в постиндустриальном обществе. Вестник полоцкого государственного университета. Серия D. 2012. № 14. С. 56–62.
5. Сатушева К.В. Формування системи стратегічного управлінського обліку в управлінні вартістю підприємства. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2013. № 24. С. 265–271.
6. Уорд К. Стратегічний управлінський облік / Пер. з англ. Москва: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. 448 с.
7. Ушанов И.Г. Стратегический управленческий учет прибыльности клиентов на основе САР-анализа : труды МФТИ. Информатика, управление, экономика. 2011. № 2. С. 134–137.
8. Antonelli C. The Economics of Innovation, New Technologies, and Structural Change. London: Routledge, 2003. 210 p.
9. Atkinson R.D., Ezell S.J. Innovation Economics. The Race for Global Advantage. New Haven: Yale University Press, 2012. 440 p.
10. Державна служба статистики. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/oper_new.html (дата звернення 29.11.2018).
11. Керимов В.Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учета. Международный бухгалтерский учет. 2011. № 32. С. 35–42.
12. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / Пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. Москва: Финансы и статистика, 2002. 952 с.