

УДК 658.589

Лабунська С.В.*доктор економічних наук,
професор кафедри бухгалтерського обліку
Харківського національного економічного університету
імені Семена Кузнеця*

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ ФУНКЦІЙ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В КОНТЕКСТІ ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ

У статті визначено місце обліку і аналізу в системі управлінських функцій, які повинні перманентно реалізовуватися на підприємстві, що здійснює інноваційні перетворення, а також здійснено порівняльну характеристику підходів до формування системи управління витратами стратегічного та оперативного рівнів управлінського впливу на інноваційні процеси.

Ключові слова: інновація, інноваційна діяльність, витрати, управління витратами, економічна безпека.

Лабунская С.В. МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ ФУНКЦИЙ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ РАСХОДАМИ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В КОНТЕКСТЕ ПОВЫШЕНИЯ УРОВНЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

В статье определено место учета и анализа в системе управленческих функций, которые должны перманентно реализовываться на инновационно активных предприятиях, а также представлена сравнительная характеристика подходов к формированию системы управления расходами стратегического и оперативного уровня управленческого воздействия на инновационные процессы.

Ключевые слова: инновация, инновационная деятельность, расходы, управление расходами, экономическая безопасность.

Labunskaya S.V. METHODOLOGICAL APPROACHES FOR ACCOUNTING-ANALYTICAL FUNCTIONS OF MANAGEMENT COST OF INNOVATION IN THE INCREASE OF ECONOMIC SECURITY

The article defines the place of registration and analysis of the system management functions that must be implemented permanently on the innovation activity of enterprises, and also provides comparative characteristics of the approaches to the formation of the system of cost management and strategic operational level of administrative influence on innovation.

Keywords: innovation, innovative activity, expenses, cost management, economic security.

Постановка проблеми. В умовах зростаючого впливу інноваційних процесів на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва та необхідності вчасного та ефективного реагування на загрози, деструктивні чинники та несприятливі зміни внутрішнього та зовнішнього середовища як на рівні окремих підприємств, так і на рівні державного та регіонального управління, важливою стає переорієнтація на новий підхід управління бізнес-процесами і вирішення нових задач, що постають перед національною економікою. Такий підхід передбачає вдосконалення механізму управління витратами інноваційної діяльності з урахуванням вимог забезпечення достатнього рівня економічної безпеки суб'єктів господарювання. Організація ефективної діяльності системи управління витратами в багатьох випадках може стати запорукою підвищення загальної конкурентоспроможності та рівня економічної безпеки підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Визначенню та подальшій розбудові концептуальних основ та методичних підходів до організації та функціонування системи управління витратами підприємства присвячено роботи таких видатних зарубіжних вчених, як Р. Коуз, Г.А. Краюхін, В.П. Кустарев, В.Г. Лебедев, Б. Райан, Г.Г. Серебренніков, В.П. Савчук, Д. Сигел, Г. Фостер, Ч. Хорнгрен, Дж. Шанк. Серед українських вчених слід відзначити вагомий внесок у розвиток теоретичних та практичних питань побудови концепції управління витратами підприємства, який зробили у своїх працях С.Ф. Голов, Л.В. Нападівська, А.В. Череп, Г.В. Козаченко, В.В. Сопко, Л.В. Гнилицька, М.Г. Грещак, А.М. Турило.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на суттєві наукові здобутки у розв'язанні проблеми управління витратами підприємства в цілому, обліково-аналітичне забезпечення

управління витратами, на думку автора, потребує подальшої розбудови на методологічному рівні, оскільки пришвидшення мінливості умов функціонування підприємства, синергетичні взаємовпливи національних економік та глобальної світової економічної системи, підвищення значущості та вартості інформаційного ресурсу в господарській діяльності викликають необхідність оновлення методів, загального алгоритму, механізмів та інструментарію реалізації основних функцій системи управління витратами (СУВ), у тому числі обліку й аналізу як основних функціональних процесів, що забезпечують формування інформаційної бази контролю фактичних параметрів інноваційної діяльності та розробки стратегічних і оперативних планів.

Мета статті полягає у подальшому розвитку методичної бази формування та забезпечення ефективного функціонування системи управління витратами інноваційної діяльності з позицій підвищення рівня економічної безпеки підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. На думку Дж.К. Шанка, система стратегічного управління витратами має функціонувати у взаємопов'язанні систем маркетингу, менеджменту, фінансового та виробничого обліку [9], що викликає необхідність уточнення парадигмальних основ та методичних підходів до її побудови та функціонування. В економічних дослідженнях досі відсутня загальна системна структуризація СУВ у поєднанні оперативного та стратегічного рівнів управлінського впливу, особливо це простежується у підходах до управління таким специфічним об'єктом, як витрати інноваційної діяльності підприємства.

У свою чергу, високий динамізм розвитку, який притаманний системі управління витратами інноваційної діяльності (СУВІД) на підприємстві, що обумовлений пришвидшенням темпів НТП та породжує

зміни в оцінці ефективності використання витрат у системі «витрати – результат», складність у використанні однозначних підходів до визначення такого об'єкту управлінського впливу, як витрати підприємства (особливо в частині інноваційної діяльності), ускладнює обрання концептуальних основ побудови та функціонування СУВ та залишає можливість неоднозначного їх тлумачення.

У той самий час від злагодженості функціонування СУВІД залежать ринкові позиції підприємства, ефективність його діяльності та економічний розвиток. Саме здатність системи управління витратами інноваційної діяльності до саморозвитку у визначеному підприємством напрямку обумовлює можливість безперервного здійснення підприємством інноваційних упроваджень будь-якого типу, тому ґрунтовна структурована система управління витратами інноваційної діяльності є запорукою успіху сучасних суб'єктів господарювання та потребує першочергової уваги.

У дослідженні проблем побудови інформаційно-аналітичного підґрунтя управління витратами інноваційної діяльності доцільно підтримати позицію А.М. Турила, який доводить, що управління витратами – це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства [7, с. 21], оскільки саме оптимізація, а не мінімізація витрат в залежності від означених стратегічних показників діяльності в довгостроковій перспективі визначає можливості розвитку системи управління витратами підприємства та її підсистеми СУВІД. При цьому остання потребує постійних додаткових порівняно з попередніми витрат на існування, розвиток системи та контроль процесу інформаційної дифузії.

У широкому розумінні СУВ може визначатися як «система прийомів та методів, які забезпечують визначення (прогнозування) раціонального рівня витрат на всіх стадіях життєвого циклу товару, контроль забезпечення цього рівня, регулювання обсягу витрат та їх контроль та інформаційну підтримку на всіх стадіях управлінського процесу» [3, с. 27]. Таким чином, при розробці методичних підходів до організації ефективного функціонування СУВІД необхідно виходити з того, що процес управління витратами, як і будь-який процес управління, реалізується через виконання керуючою системою управлінських функцій, які забезпечують певний вплив за для змін у керованій системі.

Незважаючи на досить серйозне методичне обґрунтування функцій управління в науково-методичних розробках фахівців, досі не існує однозначного їх виокремлення та систематизації. Так, на думку А. Мескона та Дж. Хедоурі [6], процес управління вбирає в себе чотири функції, а саме: планування, організацію, мотивацію та контроль. А. Файоль [8] виокремлює шість функцій управління, які, по суті, є напрямками управлінського впливу: технічну, комерційну, фінансову, страхову, облікову та адміністративну, підкреслюючи при цьому, що вони проявляються через такі елементи (які, на наш погляд, і є безпосередньо функціями управління), як передбачення, організацію, розпорядництво, координацію та контроль.

Г.О. Краюхін у роботі [4] під час структурування процесу управління виокремлює три функції: розробку рішень, прийняття рішень та контроль виконання рішень, а загальноприйняті функції називає елементами управлінського циклу, визначаючи серед них: прогнозування, планування, організацію, координування та регулювання, активізацію й стимулювання, облік та аналіз.

Ґрунтовний аналіз сучасних наукових джерел дозволяє зробити висновок, що незважаючи на відсутність єдності у поглядах на змістовність керуючих функцій системи управління витратами, більшість авторів серед наведених функцій виокремлюють планування (прогнозування), аналіз, облік та контроль. Результати структурного аналізу функціональної змістовності управлінського впливу наведено у табл. 1.

Таблиця 1
Результати монографічного аналізу змістовності керуючих функцій СУВ

Зміст управлінської функції	Кількість згадувань	Питома вага у загальній кількості розглянутих джерел (%)
Планування та прогнозування	28	100
Облік	23	82,1
Аналіз	22	78,6
Контроль	21	75,0
Організація	11	39,3
Регулювання	11	39,3
Мотивування (стимулювання)	10	35,7
Координування	9	32,1
Інші функції	3	42,8

Серед інших функцій досить велика питома вага відзначає функції регулювання та координування. На думку автора, функції координування та регулювання є, скоріш за все, метою управлінського впливу у загальній системі, а функціональна ознака їх прояву виражається організаційною функцією в межах системи.

Функції системи управління витратами у оперативному та стратегічному управлінні відрізняються не тільки змістовним наповненням, але й загальними характеристиками, які впливають з відмінності задач керуючого впливу стратегічного та оперативного рівнів.

Оскільки, на думку автора, метою функціонування системи управління витратами як підсистеми, з одного боку, системи управління економічною безпекою діяльності підприємства (ЕБДП), а з іншого – загальної системи менеджменту підприємства є оптимізація загального обсягу витрат у контексті визначеної місії підприємства за умов дотримання достатнього для досягнення останньої рівня економічної безпеки підприємства, розглянуті функції потребують деякого розширення та уточнення. З цих позицій до основних керуючих функцій у СУВІД мають бути додані функції моніторингу інформаційного поля та регуляторна, спрямована на стабілізацію діяльності системи.

Ці функції, на нашу думку, притаманні перш за все системі управління витратами інноваційної діяльності оперативного рівня, вони розширюють та уточнюють організаційну, контрольну та аналітичну функції, але на відміну від вищезгаданих спрямовані саме на забезпечення оперативного реагування на отримані слабкі інформаційні сигнали зовнішнього та внутрішнього середовища, які ще не визначені у чітких сигнальних показниках, однозначно не виражені та не можуть бути вартісно чи якісно оцінені на підставі їх документування. Такі інформаційні сигнали носять вірогідний характер прояву загроз, але потребують перерозподілу ресурсних потоків системи управління витратами інноваційної діяльності, щоб мінімізувати можливі наслідки їх виникнення.

Таким чином, основна задача функції моніторингу полягає у структуруванні інформаційного поля

зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства на слабкі, потужні інформаційні сигнали та шуми з боку носіїв загроз та визначенні оптимального розміру витрат щодо зменшення їх впливу на роботу системи. Регуляторна функція спрямована на запобігання руйнуванню або неконтрольованому розвитку системи та є основною запорукою виконання задачі підтримки стабільного рівня економічної безпеки підприємства.

Отже, означена функція виконує задачу оперативного перерозподілу витрат усередині системи, що забезпечує стабільність функціонування останньої для виконання основних оперативних задач, що виникають перед підприємством у процесі господарської діяльності.

Функціональні особливості прояву управлінського впливу з боку СУВІД оперативного рівня обумовлюють виокремлення додаткової по відношенню до стратегічного рівня властивості системи цього рівня, а саме інформаційної гнучкості. Авторське бачення відмінностей у підходах до побудови СУВІД стратегічного та оперативного рівня управлінського впливу представлено у табл. 2.

Відмінності у властивостях, об'єктах управлінського впливу, задачах та можливостях функціонального прояву в процесі управління СУВІД, оперативного та стратегічного рівня визначають різні концепції побудови.

Автор притримується позиції, що найбільш обґрунтованою на стратегічному рівні є модель затратоутворюючих факторів. Ця модель дозволяє узагальнено оцінити сукупність витрат, які спрямовані на забезпечення функціональних та структурних проявів СУВ та

СУВІД як її підсистеми. Саме структурна залежність суми витрат у стратегічному управлінні має відігравати визначальну роль, оскільки висвітлює залежність поточних та майбутніх витрат підприємства від ефективності їх попереднього (або запланованого на перспективу) використання та дію структурного важеля. Крім того, розглянутий підхід дає можливість урахувати концептуальні засади побудови системи управління витратами інноваційної діяльності, структурно розмежовуючи витрати згідно з визначеними пріоритетними функціональними проявами системи. При цьому сумарні витрати на функціонування системи мають дорівнювати загальним сумарним витратам за структурними підсистемами їх накопичення (табл. 3). Наприклад, витрати на планування інноваційної діяльності мають бути розподілені за всіма структурними підсистемами та елементами, на діяльність яких спрямований керуючий вплив щодо планування витрат, щодо виконання функції планування за окремими інноваційними проектами, та витрати на планування на підтримку стійкості всередині самої системи під час здійснення таких проектів.

Особливу значущість такий підхід набуває при побудові предметно-орієнтованих підсистем менеджменту стратегічного рівня управлінського впливу в межах загальної архітектури підприємства та передбачає лінійне спрямування управлінського впливу з боку кожної підсистеми менеджменту на виконання певної функції, при цьому в підсистемі виробництва здійснюється планування витрат на впровадження інновацій, пов'язаних безпосередньо з нововведеннями у технологічному процесі, оновленням устаткування та інструментів тощо.

Таблиця 2

Порівняльна характеристика підходів до побудови СУВ стратегічного та оперативного рівнів управлінського впливу

Характеристики	Рівні управлінського впливу	
	стратегічний	оперативний
Основні задачі	оптимізація обсягу витрат для досягнення максимального рівня стратегічного показника ефективності діяльності; забезпечення стабільного стану усередині системи та її розвитку у довготривалій перспективі; оптимізація потоків матеріальних, трудових, інтелектуальних та інформаційних ресурсів; досягнення або збереження припустимого для підприємства рівня ЕБДП	оптимізація обсягу витрат для досягнення максимального рівня інтегрального показника ефективності діяльності; оптимізація часу споживання витрат у процесі господарської діяльності; оптимізація фактичних витрат підприємства; підтримка рівноваги стану системи та забезпечення достатнього рівня ЕБДП
Концептуальні основи побудови	мінімізація затратоутворюючих факторів ресурсного потенціалу виробництва; оптимізація структурних (витрат, які пов'язані зі структурою підприємства та технологічними процесами виробництва) та функціональних (витрат, що пов'язані зі здатністю підприємства успішно вести бізнес) факторів затратоутворення	оптимізація фактичних витрат у залежності від інтегрального сигнального показника оперативного рівня менеджменту; мінімізація відхилень фактичних витрат від бюджетного рівня; оптимізація прямих фактичних витрат
Основні властивості системи СУВІД	Цілісність, модульність, когерентність, адаптивність, параметрична сформованість, стійкість, функціональна організованість, інструментальна визначеність	
Функції управління	аналіз, облік, планування (прогнозування), організація, мотивація, контроль	
Методи та моделі	затратоутворюючих факторів, економічної доданої вартості (EVA), ланцюжка цінностей, альтернативних витрат, управління витратами за центрами відповідальності та видами діяльності (ABC), трансакційних витрат, стратегічного позиціонування	управління повними витратами (Absorbtion-Cost), управління змінними витратами (Direct-Cost), управління відхиленнями фактичних від бюджетних (планових) витрат (Standart-Cost)
Об'єкти управлінського впливу (ОУВ)	загальні дійсні витрати, додані дійсні витрати за окремими бізнес-процесами підприємства	фактичні витрати, скореговані на оціночну вартість нематеріальних ресурсів, які не можуть бути визнані активами в системі обліку підприємства, додана фактична вартість за центрами формування витрат
Інформаційна основа щодо оцінки ОУВ	загальна система менеджменту підприємства, загальне інформаційне поле зовнішнього середовища підприємства	підсистема фінансового обліку СУВ, загальне інформаційне поле внутрішнього середовища підприємства

Таблиця 3

Матрична побудова затратоутворюючих факторів на підґрунті функціональної та структурної декомпозиції основних функцій управлінського впливу

Фактори витрат на виконання функціонального прояву керуючої системи	Витрати на здійснення керуючого впливу структурними підсистемами (елементами) СУВІД, системні витрати					
	Планування та прогнозування, Вп _n	Організація, Во _n	Облік та контроль Воб _n	Аналіз, Ва _n	Мотивування, Вм _n	Загальні системні витрати, Вс _n
Планування та прогнозування, Вп _i	Вп _{in}	Впо _{in}	Впоб _{in}	Впа _{in}	Впм _{in}	Впс _{in}
Організація, Во _i	Воп _{in}	Воо _{in}	Вооб _{in}	Воа _{in}	Вом _{in}	Вос _{in}
Облік та контроль, Воб _i	Вобп _{in}	Вобо _{in}	Вобоб _{in}	Воба _{in}	Вобм _{in}	Вобс _{in}
Аналіз, Ва _i	Вап _{in}	Вао _{in}	Ваоб _{in}	Ваа _{in}	Вам _{in}	Вас _{in}
Мотивування, Вм _i	Вмп _{in}	Вмо _{in}	Вмоб _{in}	Вма _{in}	Вмм _{in}	Вмс _{in}
Загальні функціональні витрати, Вф	Впф _{in}	Воф _{in}	Вобф _{in}	Ваф _{in}	Вмф _{in}	Вс _n Вф _i

У рамках обраної моделі стратегічного управління СУВІД, з одного боку, обсяг витрат на планування інноваційної діяльності розглядається як сумарні витрати на процес (планування), а з іншого – як сума витрат на реалізацію цього процесу з боку системи (чи її елементів). Запропонований підхід дозволяє вже на етапі стратегічного управління закласти основні принципи балансного бюджетування, які можуть бути втілені під час формування операційних бюджетів у горизонтальному та вертикальному напрямках у розрізі оперативного управління. Загальна схема (табл. 3) оцінки витрат на підставі концепції затратоутворюючих чинників повинна формуватися за матричним принципом.

Це дає змогу в залежності від інформаційних потреб виокремити одиничну матрицю витрат як у горизонтальному розрізі, у межах системи управління витратами інноваційної діяльності, так і у вертикальному – у розрізі всіх архітектурних підсистем загальної системи менеджменту підприємства. Відповідно, функціонал витрат на виконання керуючих функцій має дорівнювати загальному обсягу витрат інноваційної діяльності за структурними підрозділами, що забезпечує стійкість розвитку СУВІД, тим самим забезпечуючи припустимий рівень стійкості й системи економічної безпеки підприємства як фундаментального підґрунтя загальної архітектури системи менеджменту суб'єкту господарювання.

За оперативним горизонтом управлінського впливу, у розрізі використання проектного управління інноваційною діяльністю, можлива реалізація різноматичного підходу до управління обраними проектами за умов приділення уваги функції регулювання та, за потреб, виокремлення функції інформаційного моніторингу, яка розширить можливості перерозподілу витрат як безпосередньо на інноваційний проект за стадіями комерціалізації, так і на ефективність управління його впровадженням.

Моделі управління витратами за оперативним горизонтом управлінського впливу також суттєво різняться та мають бути реалізовані на підставі ретельної оцінки об'єктів управлінського впливу в системі СУВІД. Якщо за стратегічним рівнем основною ціллю побудови та використання моделей управління витратами інноваційної діяльності є узагальнення та структурування за об'єктами (чи носіями витрат) прогнозованої оцінки факторів витрат на підставі екстраполяції даних про тотожні об'єкти витратоутворення, то на рівні оперативного управління моделі мають носити практичне спрямування щодо корегування витрат. Інформаційною основою для побудови моделей управління витратами інноваційної діяльності оперативного рівня є дані системи фінансового обліку або

(якщо вони мають коригування за методами оцінки у СУВІД) управлінського обліку.

Висновки. Умовою ефективного функціонування системи управління витратами інноваційної діяльності стратегічного рівня є збереження (або підвищення) загального показника економічної безпеки підприємства, у той час як підґрунтям оперативного рівня функціонування СУВІД є підтримка запасу міцності (стійкості) системи економічної безпеки на рівні, що визначено в межах останньої. Тому завданням стратегічного рівня СУВІД у контексті забезпечення економічної безпеки підприємства є обрання такого напрямку та виду інноваційних перетворень, які найбільш відповідають загальній стратегічній цілі підприємства, урахувавши його інноваційний потенціал та можливість його реалізації у певному напрямку перетворень.

Основна задача оперативного горизонту полягає у виборі конкретних проектів для реалізації певного виду інновацій та впровадженні тих заходів, які в цілому, по-перше, забезпечать досягнення запланованого рівня ефективності витрат інноваційної діяльності, а по-друге, не знизять загальну інноваційну спроможність підприємств для ведення інноваційної діяльності в майбутньому.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Голов С.Ф. Футурологія бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 794. – С. 153–157.
2. Козаченко Г.В. Механізм управління у системі економічної безпеки підприємства: призначення, зміст та структура / Г.В. Козаченко, О.В. Ілляшенко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2014. – № 3 (3). – С. 25–28.
3. Кустарев В.П. Стратегическое управление затратами и конкурентоспособность организации / В.П. Кустарев [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.elebook.com/manag/page 13.htm>.
4. Краюхин Г.А. Управление затратами на предприятии / Г.А. Краюхин [и др.]. – СПб.: Питер, 2012. – 592 с.
5. Лабунська С.В. Управління витратами інноваційної діяльності підприємства: методологія та практика: [монографія] / С.В. Лабунська. – Х.: ІНЖЕК, 2014. – 352 с.
6. Мескон М.Х. Основы менеджмента / М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М.: Дело, 2014. – 784 с.
7. Турило А.М. Управління витратами підприємства / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
8. Файоль А. Общее и промышленное управление / А. Файоль [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://gtmarket.ru/laboratory/basis/5783>.
9. Шанк Дж.К. Стратегическое управление затратами / Дж.К. Шанк, В. Говиндараджан. – СПб.: Бизнес-микро, 1999. – 288 с.