

УДК 657

Ліба Н.С., к.е.н.

Мукачівський державний університет

СТАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті розглянуто сутність поняття «стратегічного управлінського обліку» та досліджено підсистему стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, документування, експертні оцінки, калькуляція, контролінг.

Liba N.

STATENICHNYY MANAGEMENT ACCOUNTING OF INNOVATION

The article deals with the essence of the concept of "strategic management accounting" subsystem and research of strategic management accounting innovation.

Key words: strategic management accounting, documentation, peer reviews, calculation, controlling.

Либа Н.С.

СТАТЕГИЧНИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В статье рассмотрены сущность понятия «стратегического управленческого учета» и исследование подсистемы стратегического управленческого учета инновационной деятельности.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, документирование, экспертные оценки, калькуляция, контроллинг.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Важливим є формування і вдосконалення наукового апарату, що дозволяє на високому якісному рівні допомагати вирішувати управлінському апарату промислових підприємств питання інноваційного характеру, пов'язані не тільки з поточним функціонуванням, але і з адекватним інноваційним розвитком, що забезпечує довгострокове існування і розвиток підприємств. Теорія і практика управління інноваційною діяльністю підприємств в єдності її стратегічних і тактичних аспектів зумовлюють

розширення використовуваної наукової бази, до якої можна віднести і стратегічний управлінський облік, що свідчить про актуальність досліджень у даному напрямі.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Дослідження проблем стратегічного та інноваційного розвитку представлені в працях таких відомих українських та зарубіжних учених, як П.Друкер, О.Кондрашов, О.Лапко, В.Мединський, В.Мікловда, М.Пашута, М.Пітюлича, Р.Фатхутдінов, Л.Федулова, Д.Черваньова, Й.Шумпетера. В цих наукових дослідженнях розкрито сутність та різні сторони управління інноваційною діяльністю. Недостатньо розкриті в літературі питання управлінського обліку інноваційної діяльності. Відсутність підсистеми стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності зменшує ефективність використання інформації та підвищує ризики стратегічного управління інноваційними перетвореннями.

Цілі статті. Метою статті є обґрунтування підсистеми стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності промислового підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Стратегічний управлінський облік, використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, покликаний забезпечити керівництво підприємства необхідною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Слід зазначити, що хоча стратегічний управлінський облік як окремий напрям досліджень існує вже понад 25 років, його визначення та зміст залишаються предметом дискусій. Визначення стратегічного управлінського обліку різними вченими систематизовано у табл. 1.

Таблиця 1

Поняття та зміст стратегічного управлінського обліку

Автор	Визначення
К. Сіммондз	Стратегічний управлінський облік це отримання та аналіз даних про власний бізнес і бізнес конкурентів для розробки та відстеження стратегії власного бізнесу
К. Друрі	Одним з елементів стратегічного управлінського обліку є надання інформації, що необхідна для формування стратегії організації і реалізації стратегії управління
М. Бромвіч	Спосіб аналізу фінансової інформації про ринки продукції компанії, витрати конкурентів, структури витрат і відстеження стратегії підприємства та стратегії конкурента на цих ринках упродовж кількох звітних періодів

Д. Іннз	Стратегічний управлінський облік – це надання інформації, що забезпечує підтримку, ухвалення та організацію виконання стратегічних рішень
Інститут привілейованих управлінських бухгалтерів (СИМА)	Стратегічний управлінський облік визначено як форму управлінського обліку, в якій основний акцент зроблено на інформації, пов'язаній із зовнішніми чинниками, що впливають на фірму. Але разом із тим належна увага приділяється і внутрішній інформації, зокрема не фінансовій

У вітчизняній літературі також наводяться різні точки зору щодо стратегічного обліку, систематизацію яких здійснено С.Ф.Головим, який зазначає, що українські фахівці свої висновки роблять переважно на основі перекладених зарубіжних джерел, зокрема Б. Райана, який застосовує більш широкий термін «стратегічний облік». Вивчивши праці цього вченого, В. Моссаковський дійшов висновку, що між термінами «управлінський облік» та «стратегічний облік» існує багато спільного, а відрізняються вони сферами функціонування: перший, як правило, стосується операційної діяльності, а другий – фінансової та інвестиційної. Останній дає змогу розглядати далекі перспективи діяльності підприємства, і тому в жодному разі не може бути складовою бухгалтерського обліку.

На думку З.Гуцайлюка, стратегічний облік виходить за «канонічно» встановлені межі традиційного бухгалтерського обліку. Тому для визнання самостійного статусу стратегічного обліку потрібно окреслити його суть, принципи відмінності від управлінського обліку, предмет, метод тощо.

Узагальнення наведених різними авторами визначень, свідчить, що головною відмінністю стратегічного управлінського обліку від інших, більш традиційних видів управлінського обліку є необхідність враховувати і фактично виносити на перший план багато зовнішніх чинників.

Узагальнення практики управлінського обліку і потреб системи стратегічного управління інноваційною діяльністю дозволяють сформулювати ряд положень щодо системи стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності:

- стратегічний управлінський облік інноваційної діяльності є одночасно областю спеціальних досліджень техніко-економічних

процесів підприємства та професійною діяльністю висококваліфікованих фахівців;

- стратегічний управлінський є інформаційною базою фінансового менеджменту, як інноваційного процесу, так і окремих його етапів;

- в процесі стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності потрібно забезпечувати реєстрацію параметрів підприємства, а також можливість аналізу причин отриманих результатів;

- з використанням даних управлінського обліку можна в системній єдності досліджувати і оптимізувати структуру активів, цільову ефективність інноваційної діяльності підприємства, витрати, безпеку;

- оскільки активи об'єднують зобов'язання і власність, то в управлінському обліку важливо відстежувати зміну структури активів, а також їх відповідність завданням конкурентної боротьби, виживання і інноваційного розвитку підприємства.

Підсистема стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності при визначенні переліку необхідної інформації має відображати особливості об'єкту управління. Крім того, слід оцінювати час, протягом якого інформація про інноваційні процеси надходить до особи, що ухвалює рішення, а управлінська дія повертається назад. Динаміка процесів в управлінському обліку повинна відповідати динаміці об'єкту управління, забезпечувати дієвість управління в реальному масштабі часу.

В основі управління, як правило, лежить виділення рівнів і об'єктів управління за технологічними ознаками. Вони визначають особливості конкретної системи управління, специфіку діяльності, особливості менеджерів, завдання і цілі, зовнішні чинники. Традиційно в управлінському обліку використовують облік витрат по центрах відповідальності, які співпадають із структурою системи управління підприємством. Інноваційна діяльність підприємства охоплює практично всі його види діяльності, проте, має специфічні особливості, які також повинні знайти своє відображення в підсистемі стратегічного управлінського обліку через його елементи і об'єкти обліку. Місце виникнення витрат щодо інноваційної діяльності слід визначати в межах поняття життєвого циклу інновації. Місцями виникнення витрат в інноваційній діяльності можуть бути відособлені структурні підрозділи, що приймають участь в цій діяльності, в яких можна організувати нормування, планування і облік витрат в цілях спостереження, контролю і управління витратами, а також оцінку ефективності їх використання. Це можуть бути конструкторські, технологічні, агрегатні, постачальницькі, виробничі, збутові, організаційні підрозділи, які виділяють як окремі

аналітичні об'єкти управлінського обліку інноваційної діяльності і за якими здійснюють узагальнення витрат інноваційної діяльності.

Повнота, достовірність, швидкість отримання інформації в стратегічному управлінському обліку інноваційної діяльності повинні визначатися специфікою об'єкту або процесу управління, типом управління, побудовою самої облікової підсистеми. Основою побудови підсистеми стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності може бути структурно-циклічна модель інноваційної діяльності, яка представлена «інноваційною корзиною», тобто набором інноваційних проєктів, що одночасно реалізуються.

Особливості інноваційної програми можуть змінювати або розширювати набір принципів з урахуванням специфіки завдань і умов окремого інноваційного проєкту. Крім забезпечення керівників інноваційної діяльності всіх рівнів інформацією, необхідною для ухвалення стратегічних інноваційних рішень, стратегічний управлінський облік є засобом внутрішньої комунікації і координації між рівнями управління інноваційною діяльністю і структурними підрозділами одного рівня, що реалізують інноваційний проєкт, оцінює час і ресурси, які необхідні для реалізації інвестиційних проєктів, контролює виконання завдань і ефективність витрат,

Об'єктом стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності є інноваційний проєкт, що характеризується показниками доходів, витрат, прибутку і ступенем інноваційної спрямованості проєкту.

Предметом стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності можуть стати методи і способи віддзеркалення стану і руху активів, джерел їх надходження і результатів інноваційної діяльності організації на тривалу перспективу. Метод стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності досліджує і оптимізує процес управління інноваційним проєктом. Він містить у собі сукупність способів і прийомів відображення об'єктів інноваційної діяльності в інформаційній системі підприємства, а саме, отримання, реєстрації, обробки, аналізу і використання даних про доходи і витрати інноваційної діяльності. До методів стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності можна віднести методи бухгалтерського обліку, статистики, економічного аналізу, економіко-математичні методи, моделювання. Вони мають відображати специфіку інноваційної діяльності.

Документування в рамках стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності має специфіку, яка полягає у тому, що документи складаються на період, що охоплює час реалізації інноваційного проєкту, з розділенням по об'єктах обліку, рівнях інноваційного товару, етапах

реалізації проекту, видах робіт, центрах відповідальності, які є елементами і компонентами стратегії. Бухгалтерська первинна документація по реєстрації фактів господарської діяльності підприємства при реалізації інноваційного проекту повинна відображати спрямованість витрат на досягнення параметрів, характеристик і результатів етапів інноваційного проекту, об'єм і структуру виконуваних робіт.

В процесі оцінки в рамках стратегічного управлінського обліку виникає необхідність у використанні експертних оцінок і дисконтування. Експертні оцінки використовують унаслідок високої невизначеності внутрішніх і зовнішніх умов проекту, а дисконтування із-за значної тривалості проекту.

Об'єктами обліку витрат і калькуляції в стратегічному управлінському обліку інноваційної діяльності можуть бути: інноваційні проекти, рівні товару, властивості товару на кожному з рівнів товару, етапи життєвого циклу інноваційного товару (розробка, виробництво, просування і збут, утилізація), частини етапів життєвого циклу (наприклад, розробки ескізного проекту, технічного проекту, дослідних зразків), види робіт (конструювання, проектування моделювання), види витрат (у різних класифікаціях).

Специфіка структури системи стратегічного управління інноваційною діяльністю і множинність її елементів, велике число вирішуваних завдань і широкий спектр рішень, що приймаються менеджерами інноваційної діяльності, призводять до того, що крім визначення вартості інноваційного проекту в цілому і по етапах його реалізації (життєвого циклу інновації), а також елементів товару і видів робіт, виникає необхідність калькуляції собівартості таких нетрадиційних для звичайного бухгалтерського обліку об'єктів калькуляції, як рівні інноваційного товару, властивості товару на кожному з рівнів. Досягнення конкретних заданих параметрів може і повинно виражатися в конкретних фінансових показниках оцінки необхідних ресурсів, щоб ухвалити рішення про реальність досягнення цих показників самим підприємством, а також відкоригувати цілі і завдання інноваційного проекту на основі аналізу ефективності вкладень в досягнення конкретних параметрів інноваційного товару в майбутньому.

Калькуляція підсистеми управлінського обліку інноваційної діяльності є технологічною основою системи обліку витрат, засобом своєчасного отримання інформації, здійснення моніторингу і контролю реального рівня витрат, елементом моніторингу платоспроможності підприємства в процесі інноваційної діяльності.

Елементом системи стратегічного управління інноваційною діяльністю є контролінг. В рамках стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності контролінг реалізується як система управління витратами (часу або іншого ресурсу), що побудована на основі врахування специфіки підприємства, яка визначає методи її побудови. В контролінгу однозначна орієнтація на конкретний вид ресурсу або метод калькуляції відсутня, проте можливе застосування управління витратами по відхиленнях їх від встановлених параметрів. У зарубіжному обліку цей підхід реалізується на основі методу обліку витрат «стандарт-кост», який прийнятний для застосування в стратегічному управлінському обліку інноваційної діяльності з тієї причини, що оперує великим числом показників. Методичною основою застосування цього методу для використання в стратегічному управлінському обліку інноваційної діяльності є передуюча інноваційному проекту і виробництву розробка стандартних калькуляцій, облік і контроль фактичних витрат з метою виявлення відхилень фактичних показників від стандартів.

За об'єктами обліку витрат в управлінському обліку інноваційної діяльності можна виділити метод обліку витрат за замовленнями, метод обліку витрат за процесами, метод обліку витрат за функціями. Метод обліку витрат за замовленнями пов'язаний з моделями товару і його доцільно використовувати при калькуляції витрат на розробку, на інноваційний проект в цілому в індивідуальному виробництві унікальних або одиничних об'єктів, де витрати всіх ресурсів легко співвідносяться до замовлення. Метод обліку витрат за процесами легко співвідноситься з моделлю технологічного процесу і видами робіт в інноваційній діяльності. Метод обліку витрат за функціями забезпечує базу даних для прийняття управлінських рішень з точки зору досягнення конкретних властивостей інноваційного товару, а також виконання всіх функцій при реалізації інноваційного проекту.

Підсистема стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності має відповідати моделі цієї діяльності і системі її управління. Модульний принцип побудови моделі інноваційної діяльності дозволяє сформулювати блок стратегічного управлінського обліку як систему рахунків на основі їх класифікації за елементами цієї моделі. Для різних видів інноваційної діяльності такі рахунки будуть різні. Внаслідок великої кількості інформації, необхідної для стратегічного управління інноваційною діяльністю організації, її багатоваріантного і багаторазового використання тільки автоматизована облікова система дозволяє своєчасно і якісно виміряти, зареєструвати, згрупувати, узагальнити, оцінити,

проаналізувати вхідну інформацію і видати відповідні дані для ухвалення стратегічних управлінських рішень щодо інноваційної діяльності.

До програм, призначених для автоматизації завдань управлінського обліку, відносяться програми для розрахунку інвестиційного проекту, для підготовки фінансових розділів бізнес-планів, для аналізу стану підприємства за даними фінансової звітності, для бюджетування і аналізу виконання бюджетів, для маркетингового аналізу, для управління проектами.

Висновки. Отже, можна відзначити, що проведене дослідження дало змогу розглянути підсистеми стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності для формування інформаційної бази прийняття управлінських рішень за означеними центрами відповідальності.

1. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 2002. – 1071 с.
2. Управлінський облік / Д.Р.Хенсен, М.М.Моувен, Н.С.Еліас, Д.У.Сенков; пер. [з англ.] 5-го канад. вид. [О.Григораш та ін.]. – К.: Міленіум, 2002. – 953 с.
3. Чиж В.І. Стратегічний управлінський облік інноваційної діяльності / В.І.Чиж, О.О.Мазейкина // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. – 2010. – №11 (153).
4. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік: Навч. посібн. [для студ. вищ. навч. закл.] / В. Шевчук; за ред. О.М.Ковалюка. – К.: Алерта, 2009. – 176 с.