

**ЗАСТОСУВАННЯ СТРАТЕГІЧНИХ КОНЦЕПЦІЙ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ
ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ПОТРЕБ ІННОВАЦІЙНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ**

(Представлено д.е.н., проф. Олійник О.В.)

У роботі проведено аналіз основних тенденцій розвитку інноваційної діяльності в Україні за останні роки. Встановлено, що кількість інноваційно-активних підприємств України зростає, і дана тенденція продовжує зберігатися. Досліджено статистичні показники інноваційної діяльності промислових підприємств за 2014–2015 роки. Визначено, що в сучасних економічних умовах світовий ринок технологій залишається локомотивом економічного зростання. У зв'язку з цим, особливе місце займає формування ефективної інформаційної системи задля потреб інноваційного менеджменту на основі застосування стратегічних концепцій управлінського обліку.

З цією метою досліджено характеристики інтегрованих систем ефективності управління за стратегічними показниками, що базуються на сумісному, послідовному й узгодженому використанні матеріальних (фінансових, монетарних) та нематеріальних (нефінансових, немонетарних) факторів створення вартості бізнесу, що засновані на початку 90-х років ХХ століття як облікові концепції збалансованих карток (рахунків) або стратегічних карт. Розкрито особливості таких концепцій: управління за цілями (Management by Objectives, MBO) П.Ф. Друкера; панель управління (Tableau de bord) Ж.Л. Мало; збалансована система показників (Balanced Scorecard, BSC) Д.Нортон та Р.Каплана; вартісно-зорієнтований контролінг Д.Хана та Х.Хунгенберга; панель індикаторів (Performance Dashboards) Уейн У.Еккерсона; універсальна система показників (Total performance scorecard, TPS) Рамперсада К.Хьюберта; ключові показники ефективності (результативності) (Key Perfomens Indicators, KPI) Д.Парментера; призма ефективності або модель стейкхолдер (Stakeholder) Енді Нілі та Кріса Адамса; система збалансованих показників Л.Мейселя; піраміда діяльності Мак-Найра; модель вимірювання ефективності та продуктивності (Effective Progress and Performance Measurement, EP2M) К.Адаме і П.Роберта.

Встановлено, що серед досліджених моделей найкращим чином для відображення особливостей інноваційної діяльності, яка є реальним втіленням інноваційного процесу як довгого ланцюга створення цінності (вартості) підприємства на основі нового (вдосконаленого) продукту, є такі: збалансована система показників (Balanced Scorecard, BSC), універсальна система показників (Total performance scorecard, TPS) та ключові показники ефективності (результативності) (Key Perfomens Indicators, KPI).

Розкрито основні наукові позиції концепції збалансованої системи показників (Balanced Scorecard, BSC) як базової структури задля формування моделі управлінського обліку інноваційної діяльності на основі стратегічних показників ефективності (результативності). Дана система є інтегрованою, оскільки враховує і матеріальні (фінансові, монетарні) фактори створення вартості – показники досягнення стратегічних результатів або відстрочені (пізні) індикатори, і нематеріальні (нефінансові, немонетарні) фактори створення вартості – показники факторів досягнення стратегічних результатів або випереджаючі (ранні) індикатори, що згруповані у взаємопов'язані складові (перспективи): фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання та розвиток персоналу.

Доведено, що виявлення стратегічних показників ефективності (результативності) інноваційної діяльності та створення їх інтегрованої системи має здійснюватися за процесно-модульним підходом. Даний підхід передбачає групування однорідних стратегічних показників у модулі (блоки) за стадіями інноваційного процесу: виникнення ідеї нового продукту, розробка технології виробництва нового продукту, створення прототипу нового продукту; виробництво нового продукту, просування нового продукту на ринок, зміцнення ринкових позицій нового продукту. Означене забезпечить функціональне використання кожного модулю (блоку) стратегічних показників як за окремою стадією інноваційного процесу, так і в цілому, залежно від типу запровадженого інноваційного проекту. Що в умовах інтелектуалізації суспільного виробництва забезпечить зростаючі інформаційні потреби управління відкритою інноваційною системою підприємства, що розглядається з позицій конкурентних переваг, сприйнятливості суспільства до інновацій, стратегії інноваційного саморозвитку та розвитку людського потенціалу.

Ключові слова: інтегровані системи показників ефективності (результативності); система стратегічних показників; збалансована система показників; матеріальні (фінансові, монетарні) та нематеріальні (нефінансові, немонетарні) фактори створення вартості; управлінський облік інноваційної діяльності.

Погляд на проблему та аналіз останніх досліджень і публікацій. Інноваційна діяльність залишається основним джерелом стійкого економічного зростання та ключовим напрямком подолання кризових явищ в економіці. Інновації є тими нематеріальними (нефінансовими, немонетарними) факторами створення вартості капіталу, що забезпечують її зростання найбільш ефективно.

Саме на підході застосування означених факторів у якості чинників досягнення стратегічних цілей підприємствами, як таких, що передують показникам стратегічних результатів, засновані інтегровані системи ефективності (результативності) діяльності за показниками фінансового та нефінансового характеру. Дослідженню цього питання присвячені численні роботи багатьох авторів, серед яких найбільш відомі роботи присвячені концепціям збалансованих карток (рахунків) або стратегічних карток: Д.Нортон та Р.Каплана, Л.Мало, Д.Хана та Х.Хунгенберга, Уейн У.Еккерсона, Рамперсада К.Хьюберта, Д.Парментера, Енді Нілі та Кріса Адамса, Л.Мейселя, Мак-Найра, К.Адаме та П.Роберта та інших.

Проте систематизацію поглядів на застосування стратегічних концепцій управлінського обліку, що використовують стратегічні показники як фактори створення вартості за довгим ланцюгом цінності (вартості), яким є інноваційний процес, а також ураховують особливості його протікання, не було здійснено, що вимагає свого вирішення.

Мета. Дослідження сучасного інструментарію управлінського обліку задля застосування інтегрованих систем ефективності (результативності) діяльності для забезпечення інформаційних потреб інноваційного менеджменту.

Викладення основного матеріалу. Рівень конкурентоздатності кожної країни визначає ефективність та масштаби інноваційної діяльності, яка стає найважливішим чинником соціально-економічного розвитку.

Науково-технічний прогрес як найважливіший чинник економічної еволюції нерозривно пов'язаний зі ступенем інтенсифікації інноваційної діяльності, що забезпечує зв'язок науки, техніки, економіки, управління та підприємництва.

Дослідження основних тенденцій розвитку інноваційної діяльності в Україні за останні роки, засвідчує відновлення зростання інноваційної активності промислових підприємств, що проведено за даними Міністерства статистики України [1].

Так інноваційною діяльністю в промисловості у 2015 році займалися 17,3 % підприємств, що на 1,2 % більше, порівняно з 2014 роком та сягає рівня 2012–2013 років.

Витрати на інновації у 2015 році становили 13,8 млрд грн. та 7,6 млрд грн у 2014 році, з них витрати на придбання машин, обладнання та програмного забезпечення, відповідно, становили – 80,6 % та 66,5 %, на науково-дослідні розробки – 14,8 % та 22,8 %.

Основним джерелом фінансування інноваційних витрат залишаються власні кошти підприємств, відповідно – 97,2 % та 85 %, а загальний обсяг бюджетних коштів, відповідно – 0,7 % та 4,6 % загального обсягу витрат на інновації.

У 2015 році запроваджували інновації 15,2 % обстежених промислових підприємств (або 87,7 % інноваційно-активних промислових підприємств) та 12,1 % у 2014 році (або 75 % інноваційно-активних промислових підприємств). Ними було, відповідно, запроваджено 3136 та 3661 інноваційних видів продукції, з яких, відповідно, 30,8 % та 35,9 % – нові види машин, устаткування, приладів, апаратів тощо.

Найбільшу кількість інноваційних видів продукції запроваджено на підприємствах Запорізької, Львівської, Тернопільської, Харківської областей та міста Києва; за видами економічної діяльності – на підприємствах з виробництва машин і устаткування, паперу та паперових виробів, харчових продуктів, металургійного виробництва.

Кількість запроваджених інноваційних технологічних процесів (нових або вдосконалених методів обробки та виробництва продукції) у 2015 році становила 1217 та у 2014 році – 1743, з них, відповідно – 37,6 % та 25,6 % – маловідходні, ресурсозберігаючі. Найбільше з яких запровадили підприємства Дніпропетровської, Запорізької, Сумської, Харківської областей та міста Києва; за видами економічної діяльності – на підприємствах з виробництва машин і устаткування, інших транспортних засобів та харчових продуктів.

Обсяг реалізованої інноваційної продукції у 2015 році становив 1,3 %, а у 2014 році – 2,8 % (в тому числі, нових для ринку, відповідно – 0,4 % та 0,9 %, нових лише для підприємства, відповідно – 0,9 % та 1,9 %) від загального обсягу реалізованої промислової продукції обстежених підприємств, та приблизно половина інноваційної продукції була експортована.

Крім запровадження технологічних інновацій, промислові підприємства здійснювали організаційні та маркетингові інновації (приблизно 60 % до усіх інноваційно-активних підприємств), що забезпечують запровадження продуктивних й процесних інновацій, підвищують якість і ефективність роботи підприємства та поліпшують комунікацію в галузі трансферу технологій та сприяють підвищенню ринкової позиції підприємства в глобальному конкурентному середовищі.

Серед ключових чинників, що впливають на рішення підприємств розвивати інноваційні проекти або стримують здійснення інноваційної діяльності впродовж останніх років найбільш суттєвими визначені такі: недостатність джерел фінансування – 18 % (власних – 11 % та запозичених – 7 % коштів); низький інтелектуальний потенціал – 12 % (відсутність хороших ідей або можливостей для інновацій – 8 %, недостатньо кваліфікований персонал – 2 %, відсутність партнерів для співпраці – 2 %); недостатність ринкового попиту на інновації – 8 % (низький попит на інноваційну продукцію – 6 %, невизначений попит на інноваційні ідеї – 2 %); інноваційна конкуренція – 7 % (висока конкуренція на ринку інновацій – 4 %, слабка особиста конкурентна позиція – 3 %); низька державна підтримка – 6 % (труднощі в отриманні державної допомоги та субсидій – 6 %).

Сучасні умови ведення інноваційної діяльності вимагають від усіх її учасників об'єднання й узгодження цілей, мети, завдань, особливостей функціонування самого підприємства, а також особистих цілей кожного працівника та усіх учасників ринкового середовища. А тому узгоджена організація безперервного процесу створення конкурентних переваг, удосконалення бізнес-процесів та творчої діяльності працівників для досягнення стратегічних цілей може бути забезпечена лише надійною системою управління інноваціями.

У свою чергу, інформаційне забезпечення управління має бути спрямоване на побудову такої моделі управлінського обліку інноваційної діяльності, що дозволяє гармонізувати цілі всіх учасників інноваційного процесу, ресурси, персонал, їх рівень знань та вмотивованості, прагнень та інтересів зовнішніх учасників (інвесторів, партнерів, кредиторів, місцевих громад тощо).

Саме на підході гармонізації цілей й ресурсів задля підвищення результативності бізнесу засновані інтегровані системи ефективності (результативності) діяльності за стратегічними показниками фінансового та нефінансового характеру. Використання таких систем в якості технології управлінського обліку відомо давно, так світове визнання отримали: концепція управління за цілями (П.Друкера) [2], концепція Панель управління (Ж.Л. Мало) [3], система селективних показників (Ю.Вебера) [4], концепція збалансованої системи показників (Д.Нортон та Р.Каплан) [5, 6, 7, 8] та багато інших, що належать до концепцій збалансованих карток (рахунків) або стратегічних карт.

Концепція управління за цілями «Management by Objectives, MBO», що запропонована П.Друкером у 1954 році, визначає коло повноважень та відповідальності менеджерів усіх ієрархічних рівнів управління; передбачає встановлення й узгодження цілей і завдань управління в межах відповідальності; розробка досяжних планів поставлених цілей; контроль, вимірювання й оцінка показників кожного відповідального менеджера; коригування цілей за результатами досягнутих показників [2]. Концепція MBO П.Друкера також запропонувала метод SMART, за яким усі завдання мають бути конкретними (Specific), вимірюваними (Measurable), досяжними (Achievable), реалістичними (Realistic) і обмеженими в часі (Time-related), що широко використовується й до нашого часу. Наприклад, у сучасній концепції ризик-менеджменту, відомій як COSO-ERM, ризик досягнення поставлених цілей пропонується визначати, виходячи з можливості їх досягнення за методом SMART [9].

Концепція Панель управління «Tableau de bord», що вперше розкрита французьким вченим Ж.Л. Мало у 1932 році, спочатку розглядалася як інструмент управління для вищого менеджменту, була вдосконалена Ів Чапелло і Мішель Лебас як інструмент інтегрованих фінансових та нефінансових показників за певною частиною бізнесу, що була ґрунтовно досліджена в роботі [3]. Система «Tableau de bord» передбачає формування свідомо ранжированих фінансових і нефінансових показників, при цьому на нижчих рівнях структури переважають нефінансові; чим вище рівень менеджменту, тим більша частка фінансових показників використовується для прийняття рішень.

Концепція збалансованої системи показників (Balanced Scorecard, BSC) Д.Нортон та Р.Каплан), що була вперше представлена у 1996 році, є наочним прикладом системи управління вартістю бізнесу за показниками фінансового та нефінансового характеру, і розглядається як інтегрована система управління за показниками (індикаторами) ефективності (результативності) діяльності. Концепція BSC стратегічну мету розвитку підприємства декомпозує на підділі з верхнього ієрархічного рівня до рівня виконавців. Основне призначення концепції полягає в оцінці й контролі результатів діяльності через набір взаємопов'язаних фінансових (матеріальні, монетарні, відстрочені, пізні) та нефінансових (немонетарні, випереджаючі, ранні) показників (індикаторів) за чотирма перспективами (панель, аспект, сектор): фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання і розвиток персоналу [5–8].

Відповідно до концепції BSC визначаються показники ефективності (результативності) для кожної з цілей структурних підрозділів, а значення показників встановлюються, з урахуванням їх взаємозв'язку та балансуванням параметрів, відповідно до зон відповідальності менеджерів, а також передбачається

моніторинг цілей та контроль їх досягнення з подальшим коригуванням. Концепція BSC – надійний інструмент перевірки повноти реалізації стратегії на всіх рівнях управління, що пристосована до концепції вартісного підходу в управлінні (Value Based Management, VBM) для задоволення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Вартісно-зорієнтована концепція контролінгу, що представлена в роботах Дітгера Хана та Харальда Хунгенберга у 1997 році, розширює збалансовану систему показників через виокремлення цільових показників за шістьма взаємопов'язаними перспективами: інвестори, клієнти, процеси, персонал, постачальники, суспільство, та керується тими положеннями, що дозволяють сформувати інтегроване уявлення про стан підприємства та етапи його розвитку [10].

Іншою системою за концепцією стратегічних карт є Панель індикаторів «Performance Dashboards» Уейн У.Еккерсона (2003 р.), що спрямована на виконання бізнес-аналізу, який допомагає покращувати інформацію з метою прискорення корпоративних процесів та забезпечення максимальної ефективності та досягнення стратегічних цілей діяльності [11]. Дана система є наочним представленням фактичних результатів, порівняно із базовими показниками, що поділена на три рівні цілей: операційні – окремі процеси (моніторинг), тактичні – підрозділи (аналіз) та стратегічні (програми управління «тотальної якості» та «шести сигм»).

Модифікація збалансованої системи показників (BSC) знайшла своє відображення в роботах Х.Фрідага і В.Шмідта (2006 р.). Так дані автори розширили її перспективу внутрішні бізнес-процеси, шляхом її поділу на внутрішні аспекти: комунікація, запровадження, організація; а також виокремлення зовнішніх аспектів: підрядників, кредиторів, суспільства [12]. Зазначені вчені також наголосили на необхідності перегляду кількісного складу перспектив та їх розширення, з урахуванням специфіки функціонування і рівня розвитку підприємства.

Найбільш суттєвих змін збалансована система показників (BSC) зазнала в концепції Рамперсада К.Хьюберта (2003 р.) – універсальна система показників «Total performance scorecard, TPS» [13]. Дана система розглядається як процес безперервного і послідовного вдосконалення, розвитку і навчання, для оцінки якого передбачено виокремлення та поєднання двох паралельних підсистем показників: організаційну збалансовану систему показників і персональну систему показників компетенцій. Дана система ґрунтується на таких управлінських концепціях: організаційна система збалансованих показників (Organization Balanced Scorecard, OBSC), загальний менеджмент на основі якості (Total Quality Management, TQM), управління результативністю (Performance Management), управління компетенціями (Competence Management) та цикл навчання Колба (Kolb's Learning Cycle).

Наступною системою є концепція генерального директора компанії «Waymark Solution» Д.Парментера (2007 р.) – ключові показники ефективності (результативності) «Key Performens Indicators, KPI» [14]. У даній системі обґрунтовано три типи підсумкових показників діяльності, що характеризують діяльність підприємства щомісячно та щоквартально, а саме: ключові показники результативності щодо досягнутих результатів загалом; виробничі показники з ефективності дій підприємства щодо досягнення бажаного розвитку; ключові показники ефективності щодо радикальних способів підвищення продуктивності. Показники результативності призначені для вищого ієрархічного рівня управління і враховують, зокрема: задоволеність клієнтів та їх доходність, прибуток до оподаткування, задоволеність працівників, рентабельність активів та власного капіталу. Виробничі показники та показники радикальних способів підвищення продуктивності призначені для середньої ланки управління та відображають результати усіх видів діяльності та правильності напрямку розвитку підприємства.

Новий підхід по побудови системи ключових показників ефективності був започаткований Енді Нілі та Крісом Адамсом у 2002 році в роботі «Призма ефективності» та відомий як стейкхолдер (Stakeholder), що спрямований на максимізацію доданої вартості для кожної групи зацікавлених сторін (стейкхолдерів), визначаючи потреби кожної групи за ключовий показник ефективності діяльності. Даний критерій створення вартості визначає таку модель як сучасну модель оцінки управління другого покоління [15]. Складністю застосування цієї моделі є встановлення інтересів для кожної категорії стейкхолдерів та обрання індикаторів їх оцінки, що дозволяють встановити рівень забезпечення ефективності, відповідно до цільових показників. Таким чином, призма ефективності вимагає врахування та збалансованості інтересів усіх груп стейкхолдерів при розробці та реалізації стратегії розвитку підприємства, що безсумнівно підвищує її переваги.

Три наступні системи ключових показників ефективності діяльності підприємства належать до моделей з високим ступенем складності, загальну характеристику яким надали Ольве Нильс-Горан, Жан Рой та Магнус Веттер у своїх працях, а саме: система збалансованих показників Л.Мейселя, Піраміда діяльності Мак-Найра та модель Вимірювання ефективності та продуктивності К.Адаме і П.Роберта [16].

Так, модель стратегічних карт Л.Мейселя складається з чотирьох ключових перспектив, так як і система BSC Д.Нортон і Р.Каплана, проте, замість перспективи навчання та розвитку персоналу використовується напрямок – трудові ресурси. Дана перспектива дозволяє оцінювати ефективність не

лише підготовки та навчання персоналу, а й базисної компетенції підприємства, новаторські здібності працівників та корпоративну культуру [16, с. 37].

Піраміда діяльності К.Мак-Найра, Р.Лінча і К.Кросса зорієнтована на споживача та виявлення зв'язку між загальною стратегією та показниками результатів діяльності переважно фінансового характеру та невеликою кількістю нефінансових показників за п'ятьма аспектами: загальне бачення, ринок і фінанси, задоволеність клієнтів; гнучкість і продуктивність, якість; строки надходжень, тривалість виробничого циклу, та витрати на брак. Основна ідея системи показників за Пірамідою діяльності – це можливість оцінити фактори зовнішнього і внутрішнього середовища на фінансові показники; доведення місії та цілей корпорації за чотирма рівнями реалізації стратегії та їх взаємозв'язок: портфельного (загального), ділового (бізнес-одиниць), оперативного (бізнес-процесів) та функціонального (операцій, функцій); врахування вимог концепцій управління якістю та розробками (Total Quality Management, TQM), а також управління витратами за видами діяльності в ланцюгу створення вартості (Activity-Based Management, ABM) [16, с. 39].

Модель вимірювання ефективності та продуктивності (1993 р.) К.Адаме і П.Роберта більш відома як EP2M (Effective Progress and Performance Measurement), розрахована на оцінку ефективності та досягнення цілей за чотирма напрямками: у зовнішньому середовищі (обслуговування клієнтів і ринків); у внутрішньому середовищі (вдосконалення внутрішніх процесів, підвищення їх ефективності та продуктивності); з гори до низу – за ієрархічними рівнями (розповсюдження і адаптація загальної стратегії та управління змінами); з низу до гори – за ієрархічними рівнями (підсилення впливу акціонерів, захист їх власності та розширення свободи дій працівників). Дана модель спрямована не лише на розробку й запровадження стратегії, а й на створення корпоративної культури, що визначає постійний рух уперед як звичайний стиль життя [16, с. 40].

Серед усіх досліджених моделей найкращим чином для відображення особливостей інноваційної діяльності, що є реальним втіленням інноваційного процесу як довгого ланцюга створення цінності (вартості) підприємства на основі нового (вдосконаленого) продукту, можна визначити такі: збалансована система показників (Balanced Scorecard, BSC) Д.Нортон та Р.Каплана, універсальна система показників (Total performance scorecard, TPS) Рамперсада К.Хьюберта та ключові показники ефективності (результативності) (Key Performance Indicators, KPI) Д.Парментера.

Дані концепції безпосередньо використовують як окремі панелі стратегічних показників матеріального (фінансового, монетарного) та нематеріального (нефінансового, немонетарного) характеру для внутрішнього інноваційного бізнес-процесу. А також дані концепції мають панелі для визначення впливу нематеріальних (нефінансових, немонетарних) факторів створення вартості та досягнення стратегічних результатів, що характеризують людські ресурси (панелі навчання й розвитку), стосунки з клієнтами й поведінкою на ринку (панель клієнти та ринки). Крім того, всі означені характеристики інноваційної діяльності можуть бути представлені у вартісному (грошовому) та кількісно-якісному вимірниках.

Серед зазначених концепцій найвідомішою є збалансована система показників (Balanced Scorecard, BSC) Роберта Каплана та Дейвіда Нортон.

Першу книгу, присвячену концепції стратегічних карт, Р.Каплан і Д.Нортон випустили у 1996 р. під назвою «Збалансована система показників. Від стратегії до дії» («The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action») [5].

У 2000 р. вийшла друга книга вчених: «Організація, зорієнтована на стратегію. Як у новому бізнес-середовищі процвітають організації, що застосовують збалансовану систему показників» («The Strategy-Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment») [6].

У 2004 році – третя книга: «Стратегічні карти. Трансформація нематеріальних активів у матеріальні результати» («Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes») [7].

У 2006 році опублікована ще одна праця Р.Каплана і Д.Нортон: «Стратегічна єдність. Створення синергії організації за допомогою збалансованої системи показників» («Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies») [8].

Отже, збалансована система показників, у першу чергу, – це система стратегічних показників, що згруповані у складові (перспективи): фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання та розвиток персоналу, що відображає реалізацію стратегічних цілей, спрямованих на створення вартості (капіталу) підприємства за ланцюгом цінності.

Дана система складається з показників досягнення стратегічних результатів (відстрочені (пізні) показники або результати діяльності), що характеризують кінцеві стратегічні цілі, а також показників, що є факторами їх досягнення (випереджаючі (ранні) показники або фактори діяльності). Останні, одночасно, є нематеріальними (нефінансовими, немонетарними) факторами створення вартості, що впливають на вартість капіталу раніше, ніж матеріальні (фінансові, монетарні), та характеризують ефективність дій усіх учасників господарських процесів.

Означені фактори створення вартості (нематеріальні активи за Р.Капланом і Д.Нортоном) визначаються цими науковцями як основне джерело її стійкого зростання [7, с. 35–36]. Дані фактори знаходять своє відображення у показниках факторів досягнення стратегічних результатів складової (перспективи) навчання та розвитку персоналу як випереджаючі (ранні) індикатори, що описують як працівники, технології та загальна атмосфера забезпечують реалізацію стратегічних цілей [7, с. 36]. Саме ці фактори, що відомі в наукових дослідженнях як інтелектуальний капітал (нематеріальні ресурси або нематеріальні активи), поділені цими науковцями на три категорії: людський капітал (вміння, талант, знання співробітників); інформаційний капітал (бази даних, інформаційні системи, мережі і технології); організаційний капітал (культура, лідерство, відповідний персонал, робота в команді, а також управління знанням) [7, с. 41].

Даний підхід знайшов відображення й у роботі Петера Хорвата [17, с. 197], де ним до груп нематеріальних (нефінансових, немонетарних) факторів зараховані – імідж, кваліфікація, якість, мотивація, а до груп матеріальних (фінансових, монетарних) факторів – оптимізація використання активів, інвестиції на розширення бізнесу, ціноутворення.

Де останні – це обліково-аналітичні дані щодо господарських засобів та джерел їх утворення, а також прибутків, витрат та інвестицій. А перші – це переважна частина нематеріальних ресурсів (інтелектуального капіталу), що за умов неможливості їх вимірювання у вартісних (грошових) одиницях не знайшла відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Але саме дана група факторів, що відображається у кількісно-якісних вимірниках, за Р.Капланом і Д.Нортоном, «має цінність втілювати стратегію в життя» [7, с. 41].

Крім того, ланцюг створення цінності (вартості), що розглядається в роботах Р.Каплана і Д.Нортонна як внутрішні бізнес-процеси, що створюють та надають пропозиції цінності клієнтам та враховують: інноваційний процес, операційний процес, процес післяпродажного обслуговування [5–8]. Наявність же в ланцюгу створення цінності (вартості) саме інноваційного процесу, як вже зазначалося раніше, – є довгою хвилею створення вартості, що підкреслювали самі засновники збалансованої системи показників. Так вони зазначають, що інноваційний процес передбачає визначення та вивчення нових ринків, нових споживачів, їх наявні й скриті вподобання, подальшу розробку та розвиток нового продукту, що дозволяє освоювати новий ринок і нових клієнтів та задовольняти їх попит [5, с. 74].

На мою думку, елементами структури інноваційного процесу як довгої хвилі створення вартості (ланцюга цінності), необхідно вважати його стадії, що враховують зміст окремих операцій та форму готового інноваційного продукту на її виході. Готовий інноваційний продукт, за бухгалтерською оцінкою, існує або у формі витрат на дослідження й розробку, або у формі капітальних інвестицій на створення нематеріальних активів – відповідно, або негативний, або позитивний результат створення інновації, що підлягає комерціалізації за обраним інноваційним проектом. Узагальнюючи зарубіжний та національний досвід [18] до стадій інноваційного процесу як ланцюга цінності, необхідно зарахувати: виникнення ідеї нового продукту, розробку технології виробництва нового продукту, створення прототипу нового продукту; виробництво нового продукту, просування нового продукту на ринок, зміцнення ринкових позицій нового продукту.

Отже, система стратегічних показників інноваційної діяльності вимагає більш глибокого підходу щодо її формування. Таким підходом, на мою думку, є процесно-модульний підхід, що передбачає поступове виокремлення стратегічних показників за стадіями інноваційного процесу та їх групування у модулі (блоки) за однорідними характеристиками в якості стратегічних результатів та факторів їх досягнення в розрізі складових (перспектив) збалансованої системи показників.

Означене забезпечить функціональне використання кожного модулю (блоку) стратегічних показників як за окремою стадією інноваційного процесу, так і, в цілому, залежно від типу запровадженого інноваційного проекту. Що в умовах інтелектуалізації суспільного виробництва забезпечить зростаючі інформаційні потреби управління відкритою інноваційною системою підприємства, яка розглядається з позицій конкурентних переваг, сприйнятливості суспільства до інновацій, стратегії інноваційного саморозвитку та розвитку людського потенціалу.

Висновки попередніх досліджень. Дослідження основних тенденцій розвитку інноваційної діяльності в Україні за останні роки підтверджує, що кількість інноваційно-активних підприємств України зростає, і дана тенденція продовжує зберігатися.

Доведено, що надійне інформаційне забезпечення потреб управління інноваційними процесами вимагає обґрунтування нових облікових технологій, які мають враховувати ризикову природу інновацій та основні тенденції розвитку інструментів стратегічного управлінського обліку.

Досліджено характеристики інтегрованих систем ефективності управління за стратегічними показниками, що базуються на сумісному, послідовному й узгодженому використанні матеріальних (фінансових, монетарних) та нематеріальних (нефінансових, немонетарних) факторів створення вартості бізнесу, що засновані на початку 90-х років ХХ століття як облікові концепції збалансованих карток (рахунків) або стратегічних карт.

Розкрито особливості багатьох концепцій, серед яких найкращим чином для відображення особливостей інноваційної діяльності, що є реальним втіленням інноваційного процесу як довгого ланцюга створення цінності (вартості) підприємства на основі нового (вдосконаленого) продукту, визначені такі: збалансована система показників (Balanced Scorecard, BSC), універсальна система показників (Total performance scorecard, TPS) та ключові показники ефективності (результативності) (Key Perfomens Indicators, KPI).

Розкрито основні наукові позиції концепції збалансованої системи показників (Balanced Scorecard, BSC) як базової структури задля формування моделі управлінського обліку інноваційної діяльності на основі стратегічних показників ефективності (результативності), які є взаємопов'язаними факторами створення вартості, що згруповані за складовими (перспективами): фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання та розвиток персоналу.

Доведено, що виявлення стратегічних показників ефективності (результативності) інноваційної діяльності й створення їх інтегрованої системи має здійснюватися за процесно-модульним підходом, який передбачає групування однорідних стратегічних показників у модулі (блоки) за стадіями інноваційного процесу: виникнення ідеї нового продукту, розробка технології виробництва нового продукту, створення прототипу нового продукту; виробництво нового продукту, просування нового продукту на ринок, зміцнення ринкових позицій нового продукту.

Означене забезпечить зростаючі інформаційні потреби управління відкритою інноваційною системою підприємства, що розглядається з позицій конкурентних переваг, сприйнятливості суспільства до інновацій, стратегії інноваційного саморозвитку та розвитку людського потенціалу.

Список використаної літератури:

1. Статистичний збірник «Наукова та інноваційна діяльність в Україні»: за 2015 рік. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2016/zb/09/zb_nayka_15.zip.
2. Друкер П. Классические работы по менеджменту / П.Друкер ; пер. с англ. – М. : Юнайтед Пресс, 2012. – 224 с.
3. Редченко К. Показательное несогласие: Balanced Scorecard и Tableau de bord / К.Редченко [Электронная библиотека]. – Режим доступа : https://iteam.ru/publications/strategy/section_27/article_611.
4. Вебер Ю. На пути к активному управлению с помощью показателей / Ю.Вебер, У.Шеффер // Проблемы теории и практики управления. – 2000. – № 5. – 125 с.
5. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р.Каплан, Д.Нортон ; пер. с англ. – М. : Олимп Бизнес, 2003. – 214 с.
6. Каплан Р. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие Сбалансированную систему показателей / Р.Каплан, Д.Нортон ; пер. с англ. – М. : Олимп-Бизнес, 2004. – 392 с.
7. Каплан Р. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Р.Каплан, Д.Нортон ; пер. с англ. – М. : Олимп-Бизнес, 2005. – 482 с.
8. Каплан Р. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей / Р.Каплан, Д.Нортон ; пер. с англ. – М. : Диалектика Вильямс, 2006. – 384 с.
9. Стандарт управления рисками COSO ERM (Enterprise Risk Management – Integrated Framework). URL : http://www.dvbi.ru/risk_management/library/tabid/213/Token/ViewIn-fo/ItemId/18/language/ru-RU/Default.aspx.
10. Дитгер Х. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга / Х.Дитгер, Х.Хунгенберг ; пер. с нем. ; под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 928 с.
11. Эккерсон Уэйн У. Панели индикаторов как инструмент управления: ключевые показатели эффективности, мониторинг деятельности, оценка результатов / Уэйн У.Эккерсон ; пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 396 с.
12. Фридаг Х.Р. Сбалансированная система показателей: руководство по внедрению / Х.Р. Фридаг, В.Шмидт ; пер. с нем. М.Реш. – М. : Омега-Л, 2006. – 267 с.
13. Рамперсад К.Х. Универсальная система показателей как достигать результатов, сохраняя целостность / Х.Рамперсад ; пер. с англ. – 3-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 352 с.
14. Парменстер Д. Ключевые показатели эффективности. Разработка, внедрение и применение решающих показателей / Д.Парменстер ; пер. с англ. А.Платова. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2008. – 288 с.
15. Нили Э. Призма эффективности. Карта сбалансированных показателей для измерения успеха в бизнесе и управления им / Э.Нили, К.Адамс, М.Кеннерли ; пер. с англ. – Днепропетровск : Баланс-Клуб, 2003. – 400 с.
16. Нильс-Горан О. Сбалансированная система показателей : практ. рук-во по испол-нию / О.Нильс-Горан, Ж.Рой, М.Веттер ; пер. с англ. – М. : Издательский дом «Вильямс», 2006. – 304 с.
17. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners ; пер. с нем. – 2-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
18. Василенко В.О. Инновационный менеджмент : навч. посібник / В.О. Василенко, В.Г. Шматько ; за ред. В.О. Василенко. – Київ : ЦУЛ ; Фенікс, 2003. – 440 с.

References:

1. «Naukova ta innovacijna dijal'nist' v Ukraini» (2015), *statystychnyj zbirnyk*, available at: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2016/zb/09/zb_nayka_15.zip

2. Druker, P. (2012), *Klassicheskie raboty po menedzhmentu*, Translated from English, Junajted Press, Moskva, 224 p.
3. Redchenko, K., «Pokazatel'noe nesoglasie: Balanced Scorecard i Tableau de bord», available at: https://iteam.ru/publications/strategy/section_27/article_611
4. Veber, Ju. and Sheffer, U. (2000), «Na puti k aktivnomu upravleniju s pomoshh'ju pokazatelej», *Problemy teorii i praktiki upravlenija*, No. 5, 125 p.
5. Kaplan, R. and Norton, D. (2003), *Sbalansirovannaja sistema pokazatelej. Ot strategii k dejstviyu*, Translated from English, Olimp Biznes, Moskva, 214 p.
6. Kaplan, R. and Norton, D. (2004), *Organizacija, orientirovannaja na strategiju. Kak v novej biznes-srede preuspevajut organizacii, primenjajushhie Sbalansirovannuju sistemu pokazatelej*, Translated from English, Olimp–Biznes, Moskva, 392 p.
7. Kaplan, R. and Norton, D. (2005), *Strategicheskie karty. Transformacija nematerial'nyh aktivov v material'nye rezul'taty*, Translated from English, Olimp–Biznes, Moskva, 482 p.
8. Kaplan, R. and Norton, D. (2006), *Strategicheskoe edinstvo: sozdanie sinergii organizacii s pomoshh'ju sbalansirovannoj sistemy pokazatelej*, Translated from English, Dialektika Vil'jams, Moskva, 384 p.
9. «Standart upravlenija riskami» COSO ERM: [Enterprise Risk Management – Integrated Framework], available at: http://www.dvbi.ru/risk_management/library/tabid/213/Token/ViewIn-fo/ItemId/18/language/ru-RU/Default.aspx
10. Ditger, H. and Hungenberg, H. (2005), *Stoimostno-orientirovannye koncepcii kontrollinga*, Translated from German, in Golovach, L.G. and Lukashevich, M.L. (ed.), *Finansy i statistika*, Moskva, 928 p.
11. Jekerson, U.U. (2007), *Paneli indikatorov kak instrument upravlenija: kljuचेvye pokazateli jeffektivnosti, monitoring dejatel'nosti, ocenka rezul'tatov*, Translated from English, Al'pina Biznes Buks, Moskva, 396 p.
12. Fridag, H.R. and Shmidt, V. (2006), *Sbalansirovannaja sistema pokazatelej: rukovodstvo po vnedreniju*, Translated from German by Resh, M., Omega-L, Moskva, 267 p.
13. Rampersad, K.H. (2006), *Universal'naja sistema pokazatelej kak dostigat' rezul'tatov, sohranjaja celostnost'*, Translated from English, 3rd ed., Al'pina Biznes Buks, Moskva, 352 p.
14. Parmenter, D. (2008), *Kljuचेvye pokazateli jeffektivnosti. Razrabotka, vnedrenie i primenenie reshajushhih pokazatelej*, Translated from English by Platov, A., ZAO «Olimp-Biznes», Moskva, 288 p.
15. Nili, Je., Adams, K. and Kennerli, M. (2003), *Prizma jeffektivnosti. Karta sbalansirovannyh pokazatelej dlja izmerenija uspeha v biznese i upravlenija im*, Translated from English, Balans-Klub, Dnepropetrovsk, 400 p.
16. Nil's-Goran, O., Roj, Zh. and Vetter, M. (2006), *Sbalansirovannaja sistema pokazatelej, prakt. ruk-vo po ispol-niju*, Translated from English, Izdatel'skij dom «Vil'jams», Moskva, 304 p.
17. Horvath & Partners (2006), *Koncepcija kontrollinga: Upravlencheskij uchet. Sistema otchetnosti. Bjudzhetrovanie*, Translated from German, 2nd ed., Al'pina Biznes Buks, Moskva, 269 p.
18. Vasylenko, V.O. and Shmat'ko, V.G. (2003), *Innovacijnyj menedzhment*, in Vasylenko, V.O. (ed.), CUL, Feniks, Kyi'v, 440 p.

ІВАНКОВ Володимир Миколайович – здобувач кафедри бухгалтерського обліку ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік.

Стаття надійшла до редакції 12.04.2017.