

ISSN 1993-0259 (Print)
ISSN 2219-4649 (Online)

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ,
МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ**

**Тернопільський національний економічний
університет**

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ

ЗБІРНИК НАУКОВИХ ПРАЦЬ

За редакцією С. І. Шкарабана

Збірник засновано в 2007 році

Виходить два рази на рік

Випуск 9

Частина 1

**Тернопіль
2011**

Економічний аналіз
Випуск 9. Частина 1.
2011 рік

Рекомендовано до друку рішенням Вченої ради
Тернопільського національного економічного університету,
протокол № 2 від 9 листопада 2011 р.

Рекомендовано до друку рішенням Вченої ради
Тернопільського національного економічного університету
до поширення через мережу Інтернет,
протокол № 7 від 20 жовтня 2010 р.

Збірник наукових праць

Засновник і видавець:
Тернопільський національний економічний
університет

Виходить два рази на рік

Заснований у червні 2007 року

Збірник входить до переліку наукових фахових видань Вищої атестаційної комісії України
у галузі економічних наук
(Постанова ВАК України № 1-05/4 від 14.10.2009 р.)

Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет;
редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського
національного економічного університету “Економічна думка”, 2011. – Вип. 9. – Частина 1. – 426 с.
– ISSN 1993-0259. – ISSN 2219-4649.

Збірник наукових праць „Економічний аналіз” містить статті теоретичного та прикладного характеру з
актуальних проблем економіки, фінансів, обліку, аналізу й аудиту тощо.

Головний редактор

Шкарабан С. І., д. е. н., проф.

Відповідальний секретар

Ярошук О. В., к. е. н., доц.

Редакційна колегія:

Гуцал І. С., д. е. н., проф.

Крупка Я. Д., д. е. н., проф.

Лазаришина І. Д., д. е. н., проф.

Мних Є. В., д. е. н., проф.

Рудницький В. С., д. е. н., проф.

Фаріон І. Д., д. е. н., проф.

Юрій С. І., д. е. н., проф.

Літературний редактор

Руденко М. І., к. філол. н., доц.

Матеріали випуску друкуються мовою оригіналу.

Редакція не завжди поділяє думку автора. Відповідальність за достовірність фактів, власних імен,
географічних назв, цитат, цифр та інших відомостей несуть автори публікацій.

Відповідно до Закону про авторські права, при використанні наукових ідей та матеріалів цього
випуску посилання на авторів і видання є обов'язковим. Передрук і переклади дозволяються
лише зі згоди автора та редакції.

URL: <http://econa.at.ua/>

http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/index.html

<http://www.library.tneu.edu.ua/>

ISSN 1993-0259 (Print)

ISSN 2219-4649 (Online)

© Тернопільський національний економічний університет, 2011

© «Економічний аналіз», 2011

© Різник О. І., дизайн обкладинки, 2007-2011

Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації
КВ № 12430-1314ПР від 30 березня 2007 р.

Ліба Наталія Управлінський облік інноваційної діяльності	193
Максименко Діана Формування облікової управлінської інформації на підприємстві	197
Мамонов Костянтин Стан та особливості корпоративного управління на підприємствах будівельної галузі	200
Марцінковська Олександра, Легкий Олег Вплив конкурентоспроможності персоналу на ефективність роботи організації	203
Мокринська Зоряна Теоретичні обґрунтування змісту і форми бізнес-моделі підприємства	207
Нападовська Ірина Вдосконалення стандартів оцінки як фактор підвищення якості аудиту вартості підприємств	212
Нехайчук Дмитро Складові фінансового забезпечення розвитку регіону	216
Ніпіаліді Ольга Державне регулювання амортизаційної політики підприємств: проблеми та перспективи	221
Нусінова Яна, Міщук Євгенія Діагностика кризового стану підприємств з використанням показника запасу власного капіталу	225
Окландер Тетяна Методи характеристики маркетингових ризиків підприємств у ціноутворенні	229
Онікієнко Олена Формування комплексу управлінських робіт з контрольно-аналітичного забезпечення адміністративного управління кадровою підсистемою на підприємстві	234
Павлюк Тетяна Управління зайнятістю на державному рівні	238
Папка Олег принципи формування та реалізації стратегії фінансової безпеки страхових корпорацій	242

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті розглянуто етапи організації управлінського обліку інноваційного процесу. Розкрито класифікацію витрат для потреб управлінського обліку інноваційної діяльності, а також інформаційний зв'язок між центрами відповідальності.

Ключові слова: управлінський облік інноваційної діяльності, бізнес-одиниця, інноваційний продукт, управлінська звітності, центри відповідальності.

Конкуренція на ринках товарів, сировини, продукції та послуг, обмеженість ресурсів підприємств і необхідність прийняття управлінських рішень на основі обґрунтованої, своєчасної та достовірної інформації зумовили потребу в управлінському обліку на вітчизняних підприємствах, які займаються інноваційною діяльністю.

Питанням обліку інноваційної діяльності в Україні присвячені праці І. Бланка, О. Бородкіна, В. Василенко, Н. Краснокутської, Я. Крупки, Л. Нападовської, М. Пушкаря, В. Шматько та ін. Облікові проблеми організації фінансового й управлінського обліку в розрізі сегментів діяльності досліджували М. Ф. Ван Бреда, Я. Вільямс, В. А. Проскуріна, К. К. Сіо, В. І. Ткач, Є. С. Хендриксен, П. Фрідман. В Україні ці питання поки що належного зацікавлення серед спеціалістів не викликали.

Метою нашої статті є розкриття сутності інтелектуальної власності, етапів її трансформації в інноваційний продукт та методів оцінки.

Недоліки обліку і аналізу інноваційної діяльності обумовлюють необхідність формування теоретичної та практичної бази облікового забезпечення управління інноваційною діяльністю – ІБО, побудованих на принципах ефективності з точки зору інвестора.

Трактування поняття “бізнес-одиниця” існує у 2-х аспектах:

а) БО – це напрямок діяльності компанії, який може бути відображено, наприклад, об'єктом або групою об'єктів продуктового ряду; сегментом споживчого ринку; інвестиційним проектом; видом діяльності: науковою, виробничою, торговельною;

б) БО – це підрозділ (частина організаційної структури управління) компанії, тобто підприємство у складі холдингу, філіал, управління, департамент, відділ, дільниця.

Отже, ІБО – підрозділ підприємства, що займається інноваційною діяльністю. Якщо врахувати, що особливість таких підприємств у тому, що вони не орієнтовані на серійний або масовий випуск продукції, а на створення одиної інновації (від ідеї до конкретного знання, ноу-хау, дослідного чи промислового зразка), то очевидно, що при формуванні облікового забезпечення ІБО логічно застосовувати до конкретних інноваційних програм (проектів) та етапів проектів.

Максимальна ефективність управління ІБО може бути досягнута лише за умови, якщо формування інформації для прийняття рішень деталізується на рівні проектів. При цьому необхідно утворювати центри

відповідальності (ЦВ), на чолі яких є менеджери проектів (програм).

Вони несуть відповідальність за:

1. Величину інвестиційних витрат за проектами в кожному бюджетному періоді.
2. Планування (бюджетування) інвестицій у проект на кожен період, а також на весь життєвий цикл проекту.
3. Планування необхідних фінансових ресурсів і грошових потоків за кожним ЦВ.

Спільним та невід'ємним елементом організації як управлінського, так і внутрішньогосподарського обліку є виділення в економіко-організаційній структурі суб'єкта господарювання центрів відповідальності (ЦВ). Для здійснення контрольно-аналітичних функцій в рамках ЦВ, забезпечення підзвітності їх функціонування зазначені облікові системи забезпечують систему обліку за центрами відповідальності (Responsibility Accounting) – контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності.

В міжнародній практиці управлінського обліку виділяють чотири типи центрів відповідальності: витрат, доходів, прибутку та інвестицій.

Інформаційний взаємообмін між ЦВ наведено на рис. 1.

Окрім дані, які цікавлять менеджера з інновацій, не мають кількісної визначеності, тому процес їх надходження повинен бути організований спеціальним чином. Прикладом внутрішніх не кількісних інформаційних потоків можуть бути:

- відомості про раціоналізаторські пропозиції (інновації) працівників підприємства;
- опитування думок менеджерів нижчої й середньої ланки, які керують цехами, ділянками, відділами основного й допоміжного виробництва, постачання, збуту про відповідність задіяного устаткування, маркетингових, організаційних та інших технологій цілям і потребам організації або її структурних підрозділів тощо.

Зовнішня інформація може бути поділена на кількісну й не кількісну. Для систематизації зовнішніх інформаційних потоків, на нашу думку, можна використати кілька типів облікових реєстрів: картотеку технологічних нововведень, які потенційно можуть бути впроваджені в організації; картотеку продуктивних нововведень, які потенційно можуть бути зроблені організацією; картотеку потенційних покупців нової продукції тощо. Організований подібним чином інформаційний потік, вважаємо, досить повно

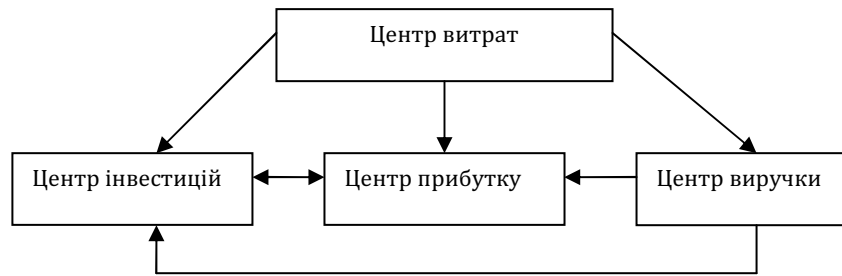


Рис. 1. Інформаційний зв'язок між центрами відповідальності

задовольняє потреби інноваційного менеджера й сприяє ініціації інноваційної активності підприємства.

Основними цілями організації інформаційних потоків на третій стадії управлінського обліку інноваційної діяльності є:

- збір і систематизація інформації про структуру й динаміку майна, доходів і витрат, які стосуються інноваційного сегменту діяльності підприємства;
- аналіз ефективності інноваційного сектора і його впливу на підсумкові показники діяльності підприємства;
- виявлення відхилень основних показників від своїх запланованих значень;
- визначення стадій життєвого циклу нововведення з метою підготовки й прийняття тактичних і перспективних рішень, що дозволяють здійснювати безболісний перехід до підготовки нових стадій інноваційного процесу.

Структура управлінського обліку інноваційної діяльності повинна бути зорієнтованою на реєстрацію даних про стан, динаміку і структуру майна, задіяного в інноваційному сегменті діяльності, відомості про витрати на створення й просування інноваційного продукту, доходи від функціонування або реалізації нововведення у сфері виробництва й обігу. У системі управлінського обліку повинні бути організовані реєстри обліку, що відповідають принципам колінеарності виробничих факторів. Реєстри управлінського обліку повинні акумулювати дані щодо:

- виробничої собівартості продукції, отриманої з використанням нововведень;
- собівартості реалізованої продукції, виробленої з використанням нововведень, розрахованої за касовим методом та методом нарахування;
- виручки від реалізації продукції, виробленої з використанням нововведень, розрахованої за касовим методом та методом нарахування;
- вартості нематеріальних активів, задіяних в інноваційній діяльності, введених та не введених в експлуатацію;
- вартості основних засобів, задіяних в інноваційній діяльності, введених та не введених в експлуатацію;
- вартості іншого майна, задіяного в інноваційній діяльності.

Для більш ефективної систематизації інформаційних потоків, що характеризують структуру й динаміку майна, витрат і доходів, які пов'язані із інноваційною діяльністю, необхідне використання графічної інтерпретації одержуваних даних.

Окремі науковці вважають, що головною задачею управлінського обліку є облік витрат на виробництво, хоч таке твердження і звучує предмет управлінського обліку, під яким розуміють факти господарського життя (що стосуються процесів постачання ресурсів та їх

споживання, а також результатів діяльності підприємства у звітному періоді та у перспективі).

Витрати виробництва також є об'єктом фінансового обліку. Разом з тим, метою фінансового обліку є забезпечення звітною інформацією про витрати виробництва зовнішніх користувачів. У цей же час управлінський облік витрат виробництва переслідує мету забезпечення інформацією управлінців підприємства для прийняття ними правильних рішень щодо найефективнішого використання основних засобів, виробничих запасів та робочої сили. Така інформація повинна бути найдокладнішою, оперативною, кваліфіковано обґрунтованою. За свідченнями закордонних спеціалістів, менеджери надають перевагу своєчасній інформації, яка може бути не зовсім точною, а не достеменною, але наданій тоді, коли вплинути на процес формування витрат вже неможливо. Не можна зменшити роль такої інформації в процесі виконання інноваційного проекту (програми), де чільне місце займають експеримент, ризик, невизначеність.

Управлінський облік виробничих витрат ведеться за різними об'єктами, що визначаються специфікою діяльності суб'єкта господарювання. Чим більше видів продукції виготовляє підприємство, тим більше об'єктів (рахунків) аналітичного обліку відкривають в управлінському обліку. Всередині таких рахунків витрати обліковують за елементами, які групують у статті. Наприклад, у рахунку 23 «Виробництво» в управлінському обліку відкривають субрахунки за видами виробництв – основне, допоміжне, інноваційне тощо, а в їхній розвиток – аналітичні рахунки щодо видів продукції (робіт, послуг).

В управлінському обліку інноваційної діяльності творчо застосовують різні методи калькуляції собівартості продукції і класифікації витрат залежно від поставленої мети перед менеджерами підприємства. Фінансовий облік виробничих витрат регламентовано Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», а класифікація витрат обмежується групами, передбаченими у Розділі 1: «Інноваційна діяльність та витрати підприємства» Ф №1-інновація «Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства», зокрема: внутрішні науково-дослідні розробки, зовнішні науково-дослідні розробки, придбання обладнання та програмного забезпечення, навчання та підготовка персоналу, ринкове запровадження інновацій, інші витрати.

Водночас дані управлінського і фінансового обліку переважно визначають за однаковими первинними документами, а сума витрат виробництва загалом на підприємстві є однаковою, незалежно від того, за якою системою організації обліку її відображають.

Одним із найважливіших аспектів управлінського обліку витрат є їх класифікація. Об'єктивний аналіз та оцінка поведінки усіх елементів витрат виробництва

інноваційного продукту дає можливість менеджерам приймати рішення щодо ефективного управління інноваційним виробництвом.

Суттєвим, на наш погляд, є розроблена О. О. Левицькою класифікація витрат для потреб управлінського обліку інноваційної діяльності (рис. 2):

1. За залежністю від рішень управлінського персоналу підприємства витрати поділяють на релевантні – залежні від їх рішень, та нерелевантні (об'єктивні) – на які не поширюються рішення менеджерів визначеного центру відповідальності. Наприклад, при здійсненні інноваційної діяльності до релевантних витрат можна віднести вартість придбаного технологічного обладнання, необхідного для виготовлення інноваційного продукту, так як рішення про необхідність придбання було прийнято управлінським персоналом. Амортизаційні відрахування, що автоматично виникають при використанні цього устаткування, є нерелевантними витратами, оскільки альтернативи нарахування амортизації не існує.

2. За впливом обсягів виробництва на їх формування – виробничі та невиробничі. Виробничі витрати безпосередньо пов'язані із технологічними

особливостями переробки сировини і матеріалів у готову продукцію (виконання робіт, послуг) – кінцевий інноваційний продукт. Невиробничими витратами в інноваційній діяльності, наприклад, можуть бути витрати на підвищення кваліфікації персоналу підприємства, презентаційні витрати з обміну досвідом та ін.

3. Відповідно до поведінки щодо динаміки обсягу виробництва інноваційного продукту витрати поділяються на змінні та постійні. Змінними вважаються ті, що безпосередньо пов'язані з виробництвом інноваційної продукції: сировина, матеріали, оплата праці основних робітників з нарахуваннями, витрати на обслуговування виробництва. Постійними ж здебільшого залишаються витрати на утримання та експлуатацію приміщень і споруд, їх амортизація, заробітна плата невиробничого персоналу з нарахуваннями по обов'язковому соціальному страхуванню та ін.

Однак такий поділ є досить умовним, адже змінні витрати є постійними в розрахунку на одиницю продукції, а за тривалий період часу будь-які витрати змінюються.

Управлінський облік є не тільки системою збору,

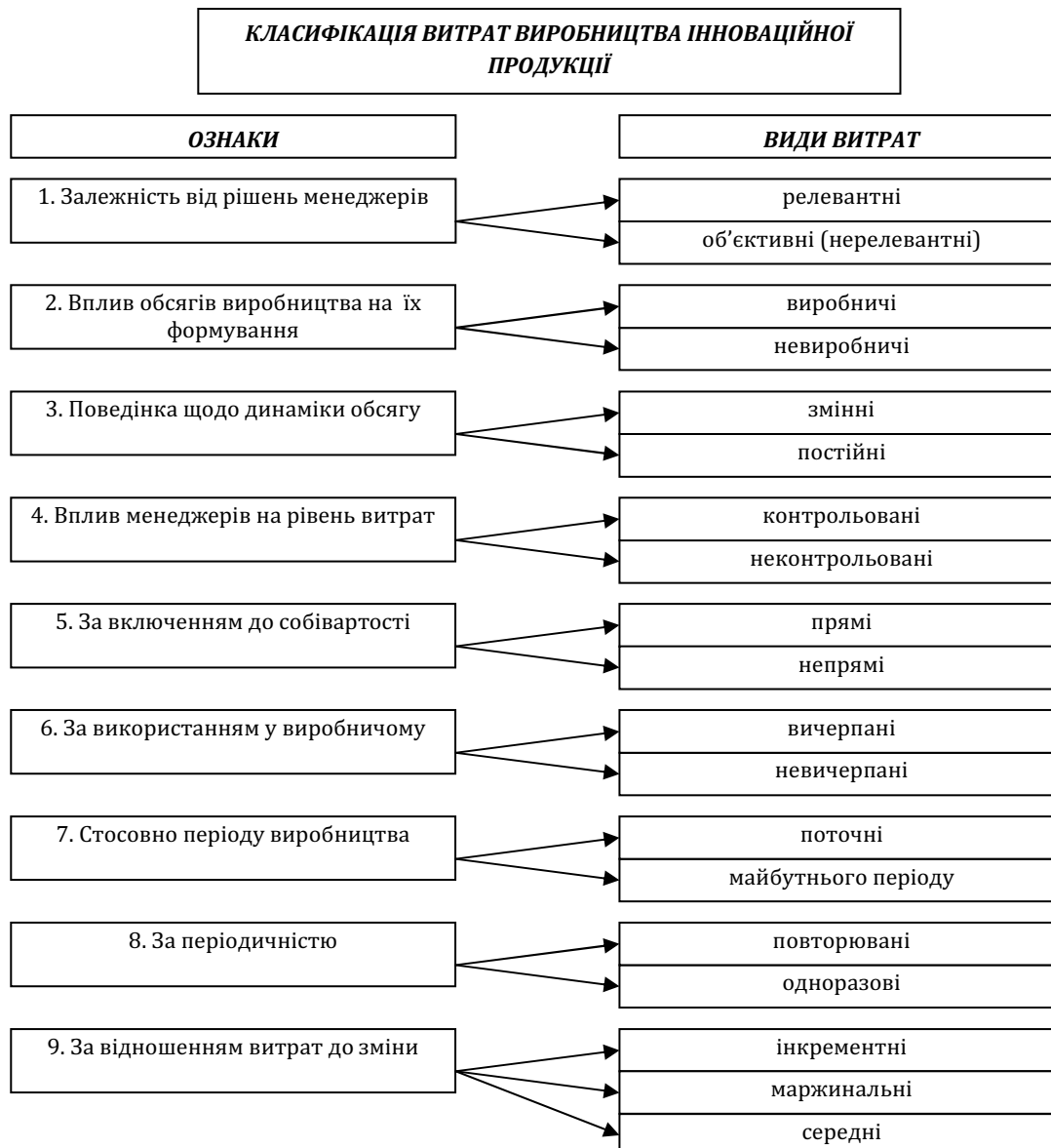


Рис. 2. Класифікація витрат виробництва інноваційної продукції для потреб управлінського обліку

реєстрації та узагальнення інформації, це – система управління підприємством.

Сукупність методів управлінського обліку значно розширилася. Для вирішення його завдань потрібні такі кількісні методи, як лінійне програмування, імітаційне моделювання (аналітичні, детерміновані та стохастичні моделі), регресійно-кореляційний аналіз, багатоступінчастий (сегментний) та системний аналіз, функціональний аналіз, побудова кривих економічного розвитку та моделювання розмірів замовлення, калькулювання затрат життєвого циклу продукту, цільова калькуляція собівартості, функціональний аналіз та ін. Подальше удосконалення управлінського обліку базується на використанні методів, які здатні забезпечити не тільки оптимізацію показників, що формують фінансовий результат, а також реалізацію системи їх управління з урахуванням мікро – та макроекономічних факторів.

Окремо варто зупинитись на управлінській звітності, що розробляється керівництвом підприємства для узагальнення на звітну дату інформації про результати інноваційної діяльності підприємства – даних про зареєстровані в управлінському обліку операції в натуральних та грошових вимірниках.

Для виконання завдань управлінського обліку перелік і наповненість внутрішньої звітності на етапах виконання інноваційного проекту може додатково до даних бухгалтерського обліку містити (в розрізі центрів відповідальності):

- інформацію про виконання розпоряджень керівництва з пріоритетних питань поточної та стратегічної інноваційної діяльності;
- результати аналізу визначеного переліку показників та контролю за їх виконанням;
- обґрунтування матеріально-технічного забезпечення напрямків інноваційної діяльності на перспективу;
- систематизовану інформацію про прийняті управлінські рішення, що стосуються інноваційної діяльності (проектів загалом, окремих етапів їх виконання) та їх вплив на реалізацію поставлених завдань тощо.

Для успішного функціонування управлінської звітності необхідно розробити форми звітності та методику їх підготовки, визначити терміни подання, встановити взаємозв'язки з процедурами оцінювання, прогнозування та планування господарської діяльності. Необхідним при цьому є складання графіку документообігу, в якому передбачались би виконавці вихідної інформації та терміни підготовки форм внутрішньої звітності.

Одним із факторів ефективного запровадження управлінського обліку є раціональна побудова інформаційної бази, в основі якої – доречні та об'єктивні показники.

Особливість міжнародної практики управлінського обліку – активне використання «концепції збалансованих показників», що дістала назву внаслідок комплексного підходу до оцінки матеріальних і нематеріальних активів. До основних складових її моделі були зараховані фінанси, маркетинг, внутрішні бізнес-процеси та інтелектуальний потенціал. Система збалансованих показників BSC (Balanced Scorecard) є не просто інструментом, який забезпечує ефективне формування стратегії, це – механізм управління цією стратегією. Система BSC охоплює зв'язки між монетарними та немонетарними показниками,

минулими і майбутніми показниками, стратегічним і операційним рівнями управління, внутрішніми і зовнішніми аспектами діяльності підприємства.

Таким чином, проведене дослідження дало змогу з'ясувати, що для успішного функціонування управлінського обліку інноваційної діяльності необхідно передбачити у формах внутрішньої управлінської звітності додатково до показників внутрішньогосподарського обліку в розрізі центрів відповідальності інформацію адміністративно-управлінського характеру.

Список літератури

1. Нападовська Л. В. *Управлінський облік* / Л. В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
2. Родина Л. А. *Проблеми структуризованого знання в аспекте систематизації управленческої інформації* / Л. А. Родина // *Менеджмент в Росії та за рубежом*. – 2004. – №3. – С. 11–20.
3. Левицька О. О. *Концептуальні основи управлінського обліку витрат виробництва на етапах підготовки інноваційного продукту* / О. О. Левицька // *Наукові записки. Серія «Економіка». Збірник наукових праць*. – Острозька академія, 2008. – Вип. 10. – Ч. 2. – С. 181–188.
4. Атамас П. Й. *Управлінський облік: навчальний посібник* / П. Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
5. Скирпан О. *Управлінський облік витрат на виробництво* / О. Скирпан // *Вісник Тернопільської академії народного господарства*. – 2002. – Вип. 6. – С. 203–207.

РЕЗЮМЕ

Ліба Наталія

Управленческий учет инновационной деятельности

В статье рассмотрены этапы организации управленческого учета инновационного процесса. Раскрыта классификация расходов для потребностей управленческого учета инновационной деятельности, а также информационная связь между центрами ответственности.

RESUME

Liba Natalia

Administrative account of innovative activity

The stages of organization of administrative account of innovative process are considered in the article. Classification of charges for the necessities of administrative account of innovative activity is exposed. The informative connection between the centers of responsibility is defined.

Стаття надійшла до редакції 21.10.2011 р.



МУКАЧІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

89600, м. Мукачево, вул. Ужгородська, 26

тел./факс +380-3131-21109

Веб-сайт університету: www.msu.edu.ua

E-mail: info@msu.edu.ua, pr@mail.msu.edu.ua

Веб-сайт Інституційного репозитарію Наукової бібліотеки МДУ: <http://dspace.msu.edu.ua:8080>

Веб-сайт Наукової бібліотеки МДУ: <http://msu.edu.ua/library/>