

УДК 336.662



П.В. Гласов,

аспірант кафедри бухгалтерського обліку
факультету обліку та податкового менеджменту
Київського національного економічного університету імені
Вадима Гетьмана,
проспект Перемоги, 54/1, Київ, 03057, Україна,
Pavel_Glasov@ukr.net

КЛАСТЕРИЗАЦІЯ ЕКОНОМІКИ ЯК ЕФЕКТИВНИЙ МЕХАНІЗМ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. Досліджено роль кластеризації економіки як ефективного механізму управлінського обліку витрат підприємств в Україні. Проаналізовано кластеризацію економіки та її вплив на управлінський облік витрат підприємств з використанням міжнародного досвіду. Визначено головні проблеми, що гальмують ефективний процес управління обліком витрат в кластерах, та запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: кластерна політика, кластерна економічна стратегія, кластер, управлінський облік витрат, конкурентоспроможність, прибуток, інформаційне забезпечення, інновації.

Постановка проблеми. Економічні зміни в Україні, що відбулися упродовж останніх років, значно вплинули на впровадження ефективної системи управління обліком витрат та контролю за ними. Залежність конкурентоспроможності підприємств від зовнішніх ринкових процесів потребує підвищення дієвості системи управління обліком витрат. Це вимагає нових підходів до підвищення дієвості системи управління обліком витрат підприємств та удосконалення організації управлінського обліку. Дослідження процесу кластеризації економіки є вкрай важливим для стратегічного планування процесів сталого розвитку країни. В Україні є вагомі шанси стати одним із провідних кластерних регіонів Європи. Але для цього потрібно розробити кластеризаційну стратегію в економіці, яка стала б надійним важелем підвищення конкурентоспроможності підприємств. В умовах гострої конкуренції кластери здебільшого орієнто-

вані на успішний розвиток бізнесу та зростання виробництва. Україна, як асоційований член ЄС, дуже цікавить західноєвропейські кластери, тому що у багатьох проектах та грантах є вимога: залучити міжнародного партнера. Україні, в свою чергу, вкрай потрібні інвестиції. Тому одним з найефективніших засобів вирішення цієї проблеми є застосування кластерного підходу до організації виробництва, що дозволяє об'єднати в межах кластера ресурси та компетенції, недоступні для окремих підприємств.

Нині в Україні невисокий рівень вивчення проблем впливу кластеризації економіки на управлінський облік витрат підприємств. Тому вирішення цієї проблеми стало надзвичайно актуальним. Негативні тенденції сучасної облікової політики підприємств спонукають розробку нових концептуальних підходів до методики бухгалтерського обліку в них та оптимізації управління обліку витрат підприємств-учасників кластера.

Аналіз останніх публікацій із проблеми. Науково-теоретичним підґрунтям для проведення дослідження стали праці таких вчених, як Л. Антонюк, С. Бабенко, Я. Базилук, Є. Безвужко, Б. Буркинський, А. Гальчинський, В. Геєць, Я. Жаліло, Ю. Кіндзерський, О. Паливода, М. Портер, С. Соколенко, Г. Швиданенко.

Виклад основних результатів та їх обґрунтування. Кластерна модель економіки в останні десятиліття запроваджується майже в усіх країнах світу. Кластери розглядаються як засіб забезпечення конкурентоспроможності економічного розвитку регіонів. Позитивний вплив кластерів спостерігається у багатьох (і найчастіше – в інноваційних) галузях економіки.

Відомо, що кластер – це об'єднання за територіальною ознакою подібних за номенклатурою виготовленої продукції підприємств, що зменшує вплив на їхню діяльність негативних зовнішніх факторів та підсилює внутрішні резерви. Кожне підприємство виграє, зберігаючи при цьому автономну стратегічну політику. Кластер позитивно впливає не лише на окремі підприємства, а й на економічну ситуацію регіону загалом. Майкл Портер виділяє три шляхи підвищення конкурентоспроможності підприємств.

Кластери підвищують продуктивність підприємств у тій місцевості, де їх створено. Ці прогресивні зміни відбуваються за рахунок таких чинників: кращим забезпеченням робочою силою та постачальниками; використання спеціалізованої інформації; урізноманітненню продуктів, які стають привабливішими для споживачів; доступ до інституцій та суспільних товарів; ефективної мотивації керівників таких підприємств.

Кластери збільшують темпи інновацій і визначають їх напрямок, створюють фундамент для майбутнього економічного зростання. Цьому сприяють: аналіз та розуміння ринку; впровадження нових технологій та достатня гнучкість виробництва, нижча вартість експерименту; менший тиск конкурентів та інших учасників кластера.

Кластери стимулюють створення нових підприємств, а це сприяє збільшенню та посиленню кластерів. Позитивно впливають такі фак-

тори: помітнішими є ніші для нових підприємств; наявність необхідної сировини, комплектувальних частин та робочої сили; створення нового бізнесу, як ланцюжка зворотного зв'язку [10, с.274].

У літературі є такі види кластерів: інноваційні, промислові, регіональні, транснаціональні та інші. Дослідники по-різному визначають сутність кластерних об'єднань. Одні виділяють як головну характеристику кластера географічну концентрацію, другі – галузеву приналежність, треті – інноваційну орієнтованість [4, с. 35].

Дослідження, проведені С.І. Соколенком, показали, що кластери як посилення конкуренції на глобальних ринках в сучасних умовах є фундаментальною організаційною основою для реалізації ключових принципів становлення національної та регіональної економіки і відповідної розробки стратегій соціально-економічного розвитку регіонів. Усвідомлення конкурентних переваг нових виробничих систем та активне формування регіональних інноваційних кластерів відкриває перед регіонами нові перспективи динамічного економічного розвитку та успішного подолання «викликів» з боку конкурентів [11].

Як зазначає професор В.В. Оскольський, кластерний підхід оперативно інформує компанії про переваги технологій та зміни запитів покупців і споживачів, тому він не випадково зменшує витрати на трансакції [8, с.16].

Кластеризацію можна розглядати як ефективний механізм управлінського обліку витрат підприємств. Як вважає О.Б. Курило, необхідно забезпечити використання найефективнішої структури цих витрат з урахуванням умов внутрішнього та зовнішнього середовища, в яких функціонує підприємство [5, с. 40].

Варто зазначити, що механізм управління витратами обумовлюється специфікою внутрішньої організації діяльності кластерів. Розглянемо особливості організації аналітичного обліку витрат і їх розподілу. Вона характеризується централізацією виконуваних функцій та відображенням спільних бізнес-процесів, оскільки обліковий підрозділ зазвичай формується на базі підприємства-лідера або координативного центру, який визначає господарську стратегію системи, та водночас децентралізацією результатів, оскільки звітна інформація повинна бути доступною та корисною усім учасникам кластера з урахуванням їхніх інтересів.

Ю.В. Кіндзерський слушно зазначає, що найбільш складним є забезпечення синергії, пов'язаної з пошуком системи принципів сумісної поведінки на ринках, механізмів підпорядкування особистих інтересів загальній стратегії, визначення оптимального співвідношення децентралізації та централізації управління [3. С. 267].

У кластерах застосовуються не тільки методи традиційного обліку витрат, а й інші, сучасні. Так, у кластерах для різних цілей у системі управлінського обліку застосовують різні методи обліку витрат. Це обумовлено тим, що визначення прямих виробничих та непрямих витрат і перенесення їх на собівартість конкретних видів продукції неможливо без відокремлення об'єктів обліку. Об'єкти витрат – це показники діяльності, які можуть змінюватися зі зміною значення параметрів цих витрат у кожного учасника кластерного

утворення. Враховуючи те, що там відбувається консолідація активів підприємств, доцільно стверджувати, що існує залежність управлінського обліку витрат від об'єктів управління, яким може бути дохід кожного учасника кластеру та розмір його активів.

Варто зазначити, що спільні зобов'язання учасників кластеру вимагають від них підвищення ефективності витрат як загалом в кластерному утворенні, так і на кожному підприємстві зокрема. Це дозволяє застосовувати найефективніші показники відносного рівня витрат як загалом на підприємстві, так і за окремими видами продукції та групами витрат. Також, за необхідності, на наш погляд, можна розширити кількість цих показників в залежності від специфіки внутрішньої організації діяльності кластеру. Практично усі ті, які застосовуються для аналізу виробничо-господарської та фінансово-інвестиційної діяльності підприємства, так чи інакше відображають зростання конкурентних переваг та створення інноваційних ресурсів розвитку.

Отже, організація обліку витрат характеризується централізацією виконуваних функцій та відображенням спільних бізнес-процесів, оскільки обліковий підрозділ зазвичай формується на базі підприємства-лідера або координаційного центру, який визначає господарську стратегію системи, та, водночас, децентралізацією результатів, оскільки звітна інформація має бути доступною та корисною усім учасникам кластеру з урахуванням індивідуальних інтересів.

Облік повинен забезпечити корисною інформацією підприємства – учасників кластеру щодо зменшення витрат на одиницю виготовленої продукції за рахунок спільної діяльності та зростання попиту на неї; стимулювання інноваційної активності внаслідок виникнення ефекту перетікання інновацій; підвищення ефективності використання фінансових та матеріальних ресурсів; активізації інвестиційних процесів; підвищення соціальних стандартів для працівників тощо.

Отже, управлінський облік витрат на основі кластерної моделі забезпечує підвищення конкурентоспроможності та активізацію інноваційних процесів на підприємствах – учасниках кластеру. Вони отримують ряд додаткових переваг в організації управлінського обліку витрат. Так, Т.С. Муляр вважає, що ефективність стратегічного управління досягається за рахунок структурно-функціональної взаємодоповнюваності учасників кластеру за сприяння науково-інформаційного та консультативного центрів, представники яких входять до координаційного центру кластеру [7, с. 45–46]. Переваги очевидні, адже інформаційні потреби учасників кластеру задовольняються за рахунок формування інформаційного та обліково-аналітичного забезпечення кластерів, що, в першу чергу, передбачає використання облікових принципів і принципів економічного аналізу.

Тож можна стверджувати, що підприємства кластерного формування мають можливість завдяки отриманим консультаціям з питань фінансів та бухгалтерського обліку визначити найбільш прийнятний варіант обліково-аналітичної системи, розробити прозорий облік податкових платежів з метою використання можливостей податкової оптимізації та зменшити витрати.

С.І. Дерев'янку вважає, що підприємство обирає, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологію бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійної фінансової звітності та якісної системи управління [1, с.76].

Варто також зазначити, що організаційно-технічні і методологічні аспекти інформаційного забезпечення для обліку і аналізу діяльності кластерів дозволяють сформувати ефективне обліково-аналітичне забезпечення систем управління на підприємствах в залежності від поставлених цілей.

Як стверджує О.О. Маслиган, для підтримання стабільної структури кластеру кожна його автономна одиниця повинна мати чітко відзначені права, основне з яких – вільний доступ до інформаційної бази кластеру. [6, с.253]. Отже, оскільки підприємства, що входять до кластеру, часто географічно віддалені, облік повинен мати достатнє інформаційно-комунікаційне забезпечення для доступу до даних, що сприяє їх швидкому опрацюванню та розподілу між учасниками мережі. Як вважає Ж.М. Жигалкевич, розвинуті за рівнем інформаційно-комунікаційного забезпечення кластери повинні володіти досконалою базою даних спільного використання, застосовувати технології автоматичного визначення і стеження й мати власну мережу [2, с. 100].

Розглянемо, які проблеми можуть виникати під час здійснення управлінського обліку витрат у підприємств – учасників кластеру.

Види їхньої діяльності різні, а тому й застосовуються різні методи обліку витрат.

Нині немає гарантованого доступу до інформації.

Нормативні акти України, які регулюють бухгалтерський облік, не містять норм щодо документування, оцінки та відображення на бухгалтерських рахунках витрат кластеру.

У розвинених країнах об'єднання підприємств в кластери дозволяє знизити витрати, підвищити конкурентоспроможність за рахунок зниження витрат. У Європі розвиток кластерів є пріоритетною стратегією розвитку регіонів. За даними Європейської комісії, на території ЄС діють понад 2 тисячі кластерів, з яких 150 мають світове значення (враховано розмір, спеціалізацію, кількість працівників). 38% робочих місць у ЄС знаходяться у кластерах. Так, 21–22 вересня 2017 року в Штутгарті (Німеччина) відбулася 5-та конференція з нетворкінгу та обміну досвідом роботи європейських кластерів. У заході взяли участь 250 учасників з 30 країн, які представляли 175 кластерів з різною смарт-спеціалізацією. Європейські компанії, що виготовляють agri-food-продукцію, все частіше обирають саме цей шлях розвитку. Одна з них – FoodValley NL у Нідерландах. Понад 15 тисяч організацій, що сконцентровані навколо міста Вагенінген, створили кластер аграрної продукції. Об'єднали університет, наукові лабораторії та компанії, які виробляють техніку, біопаливо і багато іншого. Вони виготовляють аграрну продукцію, завдяки якій Нідерланди посіли друге місце у світі серед експортерів. Унікальність регіону FoodValley – концентрація знань, досліджень, інновацій і діяльності в галузі агропродукції. Він став між-

народним центром знань і інновацій в харчовій промисловості. Ця позиція зберігається і розширюється завдяки регіональному обміну знаннями. Уряд також вважає своїм завданням забезпечувати оптимальний бізнес-клімат (включаючи придбання). Більше того, він повинен підтримувати базовий сільськогосподарський сектор (підприємств у віддаленій області) у модернізації бізнесу і впровадженні інновацій. Налагоджено співпрацю з урядом, галуззю і навчальними закладами з метою досягнення стійкого економічного розвитку. Питанням управлінського обліку витрат приділяється значна увага. Різні новації, такі, як створення цифрових інтерактивних платформ, сприяли застосуванню обліку витрат з максимальною вигодою. Важливим аспектом залишається сприяння діючим підприємствам і залучення нових. Для них розроблена Програма впровадження, яка містить чіткі проекти з економічним розрахунком, які гарантують успіх. Регіон FoodValley має значно кращі показники, ніж навколишні регіони і регіони з аналогічним профілем, і тому він є провідним кластером своєї країни. Проводиться спільна робота над створенням творчих інновацій, розвитком знань, інновацій для економічного зростання. Кластер прагне мати ефективну інноваційну та інформаційну мережу в регіоні з використанням курсів лекторіїв з галузевих знань, обмін досвідом з іншими компаніями, стажування, використання баз знань дослідницьких груп і досліджень і Центру експертиз. Активно заохочуються ініціативи, перспективні дослідження, база і простір для інкубаторів та підприємців-початківців. Для отримання додаткової інформації учасники кластеру обмінюються знаннями, результатами моніторингу та аналізу, інструментами розробки методів оцінки.

Продовольчі кластери в Польщі, Литві та Латвії невеликі, і це змушує їх шукати нові ринки для експорту. Якщо локальний бізнес хоче вийти на міжнародний ринок, то йому доведеться витратити чимало часу та коштів на пошук партнерів. Для компанії, яка знаходиться в кластері, все набагато простіше. Є менеджер, завдання якого – сприяти налагодженню зв'язків всередині кластеру та зовні. Кластери ефективно взаємодіють, створюючи, просуваючи й продаючи інноваційні продукти на глобальному ринку. Але перш ніж виходити на ринок, потрібно проаналізувати, як знизити витрати і зробити продукцію конкурентоспроможною. Кластер може брати участь у заходах на кшталт поширених у Європі *matchmaking*-конференцій, де представники різних кластерів знайомляться і підшукують потенційних партнерів. Спеціалізацією таких конференцій може бути й аналіз обліку витрат, визначення вартості витратних матеріалів в тій чи іншій галузі, обмін досвідом.

Проаналізувавши зарубіжний досвід кластеризації економіки, виявлено характерні відмінності в управлінні обліком витрат в нашій країні. Варто зазначити, що в Україні розробляються кластерні програми як принципово нова стратегія розвитку національної промисловості.

Оскільки кластерна модель економіки в Україні ще недостатньо розвинена, то й відсутнє фінансування інформаційних проектів у

кластерах. Не налагоджена співпраця між державою та науковими установами з питань розробки методики обліку витрат підприємств. Нормативні акти України, які регулюють бухгалтерський облік, не містять норм щодо документування, оцінки та відображення у бухгалтерських рахунках витрат кластеру. Тому вважаємо, що в нашій державі необхідно активізувати взаємодію бізнесу, влади, громадськості та науки з метою об'єднання кластерів у регіональні ринки, що сприятиме розвитку інновацій та інфраструктури і призведе до ефективності управлінського обліку витрат на підприємстві.

А тому О.М. Паливода слушно зазначає, що негайного вирішення потребують такі завдання: розробка спеціальних законодавчих актів, які б регулювали діяльність кластерів, зменшуючи ризики; активізація наукових досліджень в місцевих університетах, які сприятимуть розвитку кластерів та створенню інформаційних баз даних, які необхідні для нормального їхнього функціонування [9, с.197].

Погоджуємося з автором і вважаємо, що необхідно ввести в понятійний апарат економіки підприємств нову категорію – кластер та закріпити на законодавчому рівні, а саме: внести зміни до Господарського кодексу України. Також потрібно розробити та ухвалити Концепцію кластерної економіки в Україні. Вона має визначити організаційно-технічні та методологічні аспекти діяльності кластерів в Україні та розробити узагальнений механізм реалізації заходів державної політики розвитку кластерів на місцевому рівні. Зокрема, забезпечення відповідної інфраструктури, розробка та запровадження інформаційних реєстрів і баз, стимулювання інвестицій. Треба врегулювати відносини учасників кластеру при здійсненні управління обліком витрат. Для цього потрібно забезпечити високий рівень знань та підвищити вимоги до бухгалтерських працівників підприємств.

Доцільно також створити Кластерну палату України, як професійну самоврядну організацію, яка регулюватиме професійну діяльність кластерів та сприятиме підвищенню ефективності використання фінансових та матеріальних ресурсів, активізації інвестиційних процесів. Така організація сприятиме розвитку комунікаційно-координаційних зв'язків організаційного та інформаційного спрямування між учасниками кластеру та сприятиме підвищенню ефективності управлінського обліку витрат підприємств.

Висновки. Отже, кластеризація економіки нині стала надійним інструментом підвищення конкурентоспроможності підприємств. Кластерна економічна стратегія тісно пов'язана зі змінами, що відбуваються в нашій державі. Сучасна кластерна політика в Україні має бути поєднана з політикою децентралізації, що створить умови для економічного та промислового розвитку, укріпить конкурентні переваги окремих регіонів та підвищить економічну спроможність громад на місцях. Кластерна політика сприятиме тіснішій взаємодії української економіки з міжнародними партнерами та подальшій інтеграції України в ЄС. І, найсуттєвіше, вона сприятиме ефективному управлінському обліку витрат підприємств.

Список використаних джерел

1. Дерев'янюк С.І. Аудит: навч. посіб. / С. І. Дерев'янюк [та ін.]; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – Київ: ЦУЛ, 2016. – 380 с.
2. Жигалкевич Ж. М. Кластери взаємодіючих підприємств та їх класифікація [Текст] / Ж. М. Жигалкевич // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. – 2014. – Т. 19. Вип. 2/3. – С. 98-101.
3. Кіндзерський Ю. В. Промисловий потенціал України: проблеми та перспективи структурно-інноваційних трансформацій / відп. ред. канд. екон. наук Ю. В. Кіндзерський. Київ: Ін-т економіки та прогнозування НАН України, 2007. 408 с.
4. Клунко Н.С. До проблеми впровадження кластерної моделі інноваційного розвитку фармацевтичної галузі промисловості на регіональному рівні / Н.С. Клунко // Регіональна економіка. – 2012. – № 1. – С. 34–40.
5. Курило О. Б. Сутність, принципи та механізм структурування витрат промислових підприємств / О. Б. Курило // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2013. – № 767: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 39–44.
6. Маслиган О. О. Специфіка організаційної регламентації розвитку підприємств рекреації та туризму у межах кластеру [Текст] / О. О. Маслиган // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. пр. – 2013. – Вип. 23.17. – С. 246-255
7. Муляр Т. С. Формування територіально-галузевого хмелярського кластеру [Текст] / Т. С. Муляр // Інвестиції: практика та досвід: наук.-практ. журн. – 2014. – № 11. – С. 43–47.
8. Оскольський В.В. Кластеризація – вагомий фактор підвищення конкурентоспроможності економіки України [Текст] / В. В. Оскольський // Економіка України: наук. журн. – 2014. – № 11(636). – С. 4-16.
9. Паливода О. М. Проблеми формування кластерних об'єднань промислових підприємств у регіонах України. Проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку України в XXI столітті: матер. III міжнародної наук.-практ. конф. (м. Кам'янець-Подільський, 15-16 квіт. 2010р.). Кам'янець-Подільський: ПП «Медобори-2006», 2010. С.194-197. (0,15 друк. арк.).
10. Портер М. Конкуренція / Майкл Портер. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2003. – 608с.
11. Соколенко С.І. Інноваційні кластери – механізм підвищення конкурентоспроможності регіону [Електронний ресурс] / С.І. Соколенко. – Режим доступу: <http://ucluster.org/sokolenko/2008/07/innovacijny-klasterymexanyzm-pidvyshhennya-konkurentospromozhnosti-regionu/>

Павел Владимирович Гласов,

*аспірант кафедри бухгалтерського учета, факультета учета и налогового менеджмента Киевского национального экономического университета имени Вадима Гетмана,
проспект Победы, 54/1, Киев, 03057, Украина
Pavel_Glasov@ukr.net*

Кластеризация экономики как эффективный механизм управленческого учета затрат предприятий

Аннотация. Исследуется роль кластеризации экономики как эффективного механизма управленческого учета затрат предприятий в Украине. Проанализировано кластеризацию экономики и ее влияние на управленческий учет затрат предприятий с использованием международного опыта. Сгруппированы главные

проблемы, тормозящие эффективный процесс управления учетом расходов в кластерах, и предложены пути их решения.

Ключевые слова: кластерная политика, кластерная экономическая стратегия, кластер, управленческий учет затрат, конкурентоспособность, прибыль, информационное обеспечение, инновации.

Pavel Hlasov,

*Graduate student of Accounting Department, Accounting and Economics – Faculty, Kiev National Economic University, named after Vadym Hetman, Peremogy Avenue 54/1, Kyiv, 03057, Ukraine
Pavel_Glasov@ukr.net*

Economic clusterization effective mechanism of management accounting of companies

Abstract. The role of economic clusterization as an effective mechanism of management accounting of enterprises' costs in Ukraine is examined. An examination and analysis of the clustering of the economy and its impact on the management of enterprise costs are carried out using international experience. The main problems that hinder the effective process of managing the cost accounting in clusters are grouped and the ways of their solution are suggested.

Keywords: cluster policy, cluster economic strategy cluster, managerial cost accounting, competitiveness, profit, information support, innovation.