

УДК 338.24

Сагушева К. В.

**МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА**

В умовах непередбачуваності ринкового оточення з'являються нові управлінські технології, об'єктивно вимагаючи дієвого обліково-аналітичного забезпечення. Одним із найбільш прогресивних напрямів у підвищенні ефективності діяльності підприємств є перехід до більш гнучкої і адаптивної системи управління. За таких умов підприємство розглядається як система бізнес-процесів, що складається із великої кількості послідовно поєднаних елементів з високим рівнем їх взаємопов'язаності та взаємозалежності [1]. Вихід зі строю (нормального функціонування) хоча б одного з цих елементів може призвести до відмови всієї системи. Інтенсивність відмов послідовної системи дорівнює сумі інтенсивностей відмов її елементів. Тоді, завдання оптимізації параметрів управління підприємством, як системою бізнес-процесів, буде полягати як у зменшенні можливих відхилень їх значень, так і у зменшенні тривалості їх корегування. При цьому можуть розглядатися два принципових альтернативних підходи до прийняття такого рішення: 1) корегування значення параметрів елементів бізнес-процесів після встановлення факту їх відхилення; 2) проведення необхідних превентивних дій до того моменту як такі відхилення можуть відбутися.

Принципового значення такі рішення набувають за необхідності врахування впливу витрат на формування бізнес-процесів та управління ними.

Частково проблему невідповідності облікових даних вимогам менеджменту вирішували вітчизняні науковці: Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Нападовська Л. В., Пушкар М. С. та закордонні вчені: Андерсон Х., Аткінсон Е. А., Друрі К., Каплан Р. С., Нідлз Б., Райан Б., Скоун Т., Уорд К., Хорнгрен Ч. Т. Вчені акцентують увагу на «стратегічності» обліку, однак методичних розробок щодо визначення та організації основних компонент облікової системи не приводять. Таким чином, об'єктивною необхідністю є формування збалансованої стратегічної облікової системи з урахуванням добутків вітчизняних і зарубіжних вчених з приводу організації та впровадження управлінського обліку, збалансованої системи показників, процесного підходу менеджменту тощо, що дозволить керівництву підприємств приймати виважені, якісні, обґрунтовані управлінські рішення.

Інтенсивність витрат, навіть при раціонально організованому управлінні, не залишається постійною і зростає по мірі ускладнення процесів. З деякого моменту часу, виробництво стає економічно не вигідним у наслідок як стрімкого накопичення ресурсів, необхідних для підтримки виробництва, так і за необхідності проведення комплексу заходів по забезпеченню стійкості виробничої системи. У цьому зв'язку визначення параметрів оптимізації управління підприємством розглядається як один із найбільш ефективних інструментів підвищення ефективності діяльності. Враховуючи результати досліджень авторів [2, 3], на рис. 1 відображена модель формування витрат на управління підприємством як сукупністю бізнес-процесів.

Мета статті полягає у розробці методичних засад з облікового відображення витрат підприємства як сукупності бізнес – процесів.

При появі «відмови» (виходу із нормального функціонування) елемента бізнес-процесу (далі – БП) відбувається стрибок рівня витрат з відхиленням  $\zeta_i$ , що означає перехід на інший рівень його реалізації з більш низькими значеннями параметричних характеристик. Очевидно, що така ситуація повинна призвести до виникнення синергічного ефекту, коли втрати надійності управління та рівня економічної ефективності на декількох етапах БП призводять в кінцевому результаті до повного вичерпання його переваг.

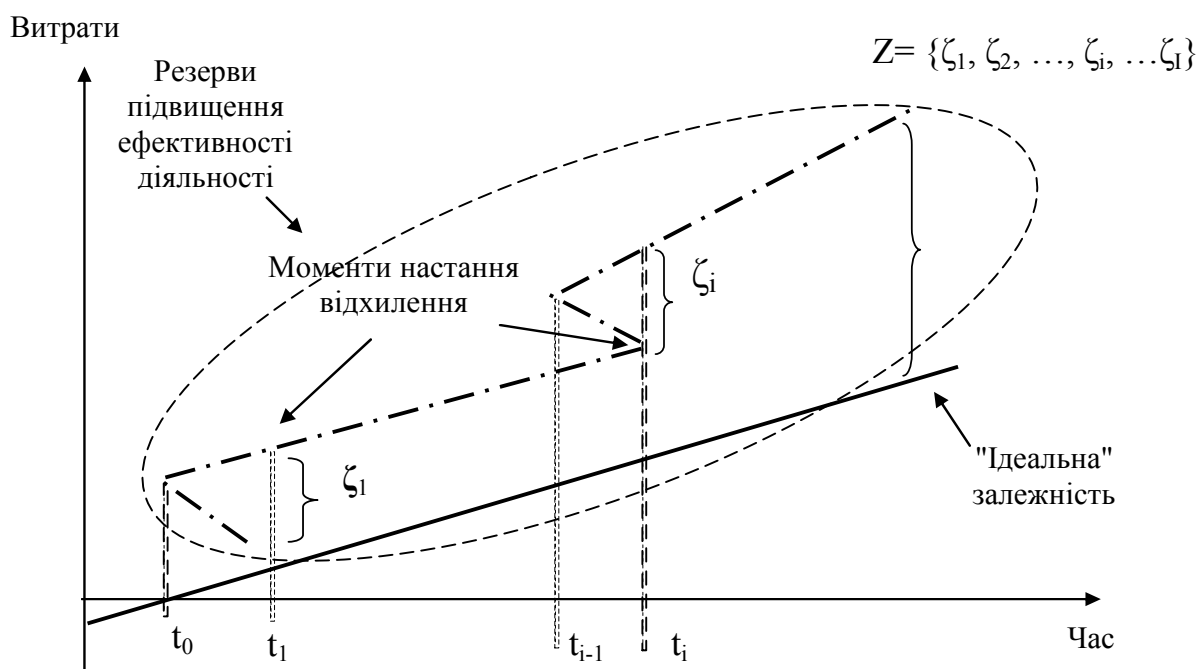


Рис. 1. Модель формування витрат на управління підприємством

Це супроводжується певними витратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів, розмір і структура яких можуть суттєво відрізнитися в залежності від виду прийнятого управлінського рішення [4]. Так, при досить часто повторюваних заходах, спрямованих на усунення відхилень значень параметричних характеристик БП, зростають витрати на організаційні, виробничі, маркетингові та інші заходи по забезпеченню його належного стану [4, 5].

У той же час, у випадку непередбачуваної відмови, до витрат на відновлення параметрів БП додаються економічні втрати, обумовлені його зупинкою, виробленням неякісної продукції, невиконанням замовлення тощо. Вказані втрати, особливо коли виконання БП підпорядковано складним виробничо-економічним відносинам, спрямованим на отримання спільного інтегрованого кінцевого результату, можуть бути значними і суттєво перевищувати витрати на превентивні дії – профілактику БП.

За таких умов адекватною для визначення оптимального моменту превентивних дій щодо БП може бути модель, яка містить фактор невизначеності у явному вигляді [6, 7]. Вона може бути представлена у наступному вигляді:

$$f_s(W) = \{R_s(W, d_s) + f_{s-1}[T_s(W, d_s)]\} \rightarrow \min, d_s \in D(W) \quad (1)$$

де  $W$  – певний стан БП;

$d_s$  – рішення, що приймається на  $s$ -у часовому інтервалі управління БП;

$D_s(W)$  – всі допустимі рішення на  $s$ -у часовому інтервалі, за умови що БП знаходиться в стані  $W$ ;

$R_s(W, d_s)$  – всі витрати, що мають місце при виборі рішення  $d_s$  при стані БП  $W$ ;

$T_s(W, d_s)$  – скорегований стан БП на часовому інтервалі  $(s - 1)$ .

Виходячи із означеного, сутність економічної постановки завдання по визначенню рівня оптимальності управління БП визначається наступними міркуваннями.

Нехай загальні витрати на управління БП, тривалістю  $S$ , складають  $Q_S$ . Особа, яка приймає відповідні рішення, починаючи з певного періоду, наприклад, на часовому інтервалі  $s$  ( $s \leq S$ ), стає перед дилемою: продовжувати БП до появи відмови чи провести відповідні превентивні дії. У залежності від прийнятого рішення, структура витрат на управління БП може бути представлена за наступними варіантами (рис. 2).

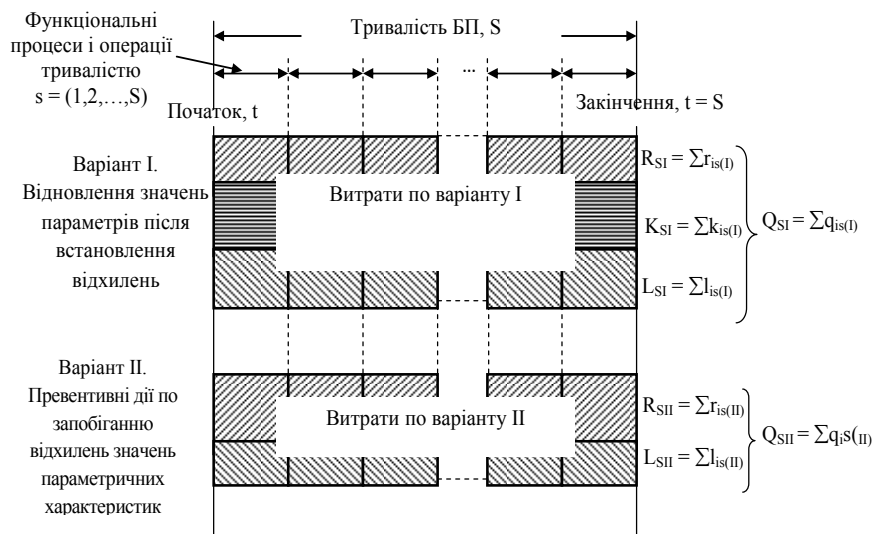


Рис. 2. Модель структури витрат на управління бізнес-процесами

Варіант I. Відновлення значень параметричних характеристик елементів БП після встановлення відмови.

Реалізація даного варіанту буде визначатися наступною залежністю:

$$q_{is(I)} = r_{is(I)} + k_{is(I)} + l_{is(I)} \quad (2)$$

де  $q_{is(I)}$  – сукупні витрати, віднесені до  $s$ -го часового інтервалу для  $i$ -го елемента БП;  
 $r_{is(I)}$  – базові витрати на БП на  $s$ -у часовому інтервалі для  $i$ -го елемента БП;  
 $k_{is(I)}$  – втрати, отримані у результаті відмови в  $i$ -у елементі БП на  $s$ -у часовому інтервалі;  
 $l_{is(I)}$  – витрати на відновлення значень параметрів  $i$ -го елемента БП  $s$ -у часовому інтервалі.  
 За таких умов витрати на управління БП  $Q_{S(I)}$  складатимуть:

$$Q_{S(I)} = \sum_{i=1}^I \sum_{s=1}^{S-n} q_{is(I)}, \quad (3)$$

де  $n$  – кількість часових інтервалів, на яких не були відзначені відмови БП;  
 $Q_{S(I)}$  – загальні витрати на управління БП.

Варіант II. Превентивні дії по попередженню відмов БП. Реалізація даного варіанту буде визначатися наступною залежністю:

$$q_{is(II)} = r_{is(II)} + l_{is(II)}, \quad (4)$$

де  $q_{is(II)}$  – мінімальні сукупні витрати на управління БП, віднесені до  $s$ -часового інтервалу для  $i$ -го елемента БП;  
 $r_{is(II)}$  – базові витрати на БП на  $s$ -у часовому інтервалі для  $i$ -ї елемента;  
 $l_{is(II)}$  – витрати на превентивні дії по попередженню відмов БП  $s$ -у часовому інтервалі для  $i$ -ї функції.

За таких умов витрати на управління БП  $Q_{S(II)}$  складатимуть:

$$Q_{S(II)} = \sum_{i=1}^I \sum_{s=1}^S q_{is(II)}. \quad (5)$$

В принципі задачу «попереджувати – не попереджувати» слід розглядати для кожного із  $s$ -го часового інтервалу управління БП, за виключенням першого. Формування поля можливих рішень може бути визначено наступним чином: очевидно, що існує така стратегія управління БП при якій досягається мінімум сукупних витрат до складу яких входять:

- базові витрати на управління БП ( $C_{\text{баз.}}$ );
- витрати на усунення невідповідностей значень параметричних характеристик елементів БП ( $C_{\text{збит.}}$ );

- витрати на оцінювання значень параметричних характеристик елементів БП ( $C_{\text{оцін.}}$ );
- витрати на превентивні дії, профілактику появи невідповідностей значень параметричних характеристик елементів БП ( $C_{\text{прев.}}$ ).

Логічна схема процедури пошуку оптимального варіанту управління БП наведена на рис. 3.

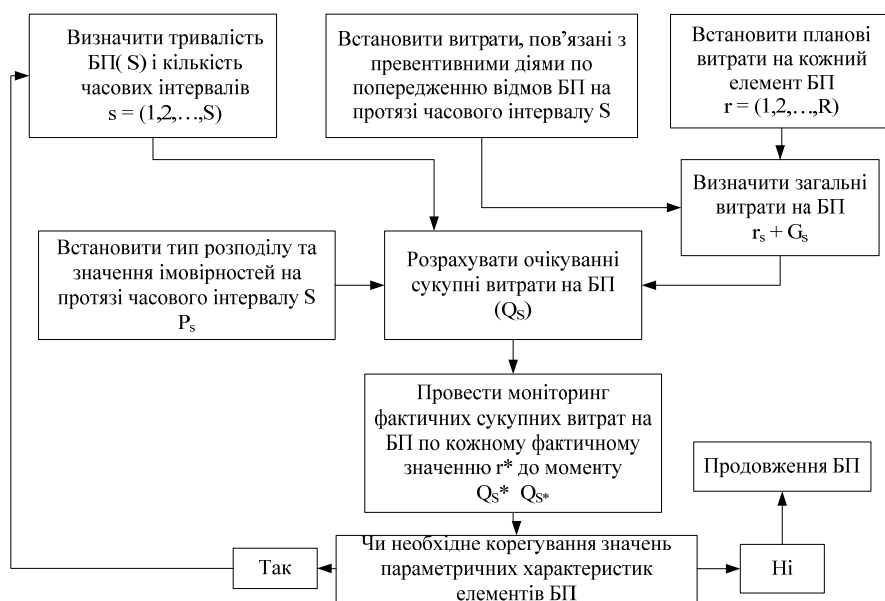


Рис. 3. Схема пошуку оптимального варіанту управління бізнес-процесами

За всієї привабливості стратегії превентивного усунення відмов БП, вона вимагає чіткого техніко-економічного обґрунтування з формуванням адекватної математично-економічної моделі. Основна складність у визначенні раціонального моменту початку превентивних дій полягає в тому, що він не піддається точній кількісній оцінці. В силу наявності ряду факторів випадкового характеру міра упорядкованості елементів БП є достатньо невизначеною величиною.

Очевидно, що при управлінні БП основні витрати йдуть на усунення невідповідностей значень параметричних характеристик БП. У свою чергу, збільшення витрат на превентивну роботу забезпечує новий рівень управління БП, але з часом слід очікувати зменшення частоти аналізу ситуацій. При зменшенні кількості відмов відбувається різке зменшення витрат на їх усунення. Таким чином, за умов незмінності базових витрат на управління БП, сукупні витрати мають знижуватися (рис. 4).

Оскільки кількість варіантів таких стратегій може бути невизначеною, принциповим є знаходження найбільш оптимального рішення, тобто такого, при якому сукупні витрати будуть мінімальними. За таких умов до уваги приймаються наступні положення, що виходять із відомих математичних методів дослідження операцій.

1. Процедура пошуку оптимальної стратегії формується як багатокроковий процес прийняття рішення, що реалізується у чітко визначеній послідовності.

2. У якості єдиної інформації щодо попередніх кроків, використовуваної для вибору оптимальних значень перемінних на кроці, що розглядається, застосовується перемінна стану (фактичний рівень витрат на виконання БП).

3. Рішення, що приймається на даному кроці, має вплив на стан БП при наступному кроці.

4. Оптимальність поточного рішення оцінюють в термінах прогнозованих витрат для даного кроку та всіх наступних кроків.

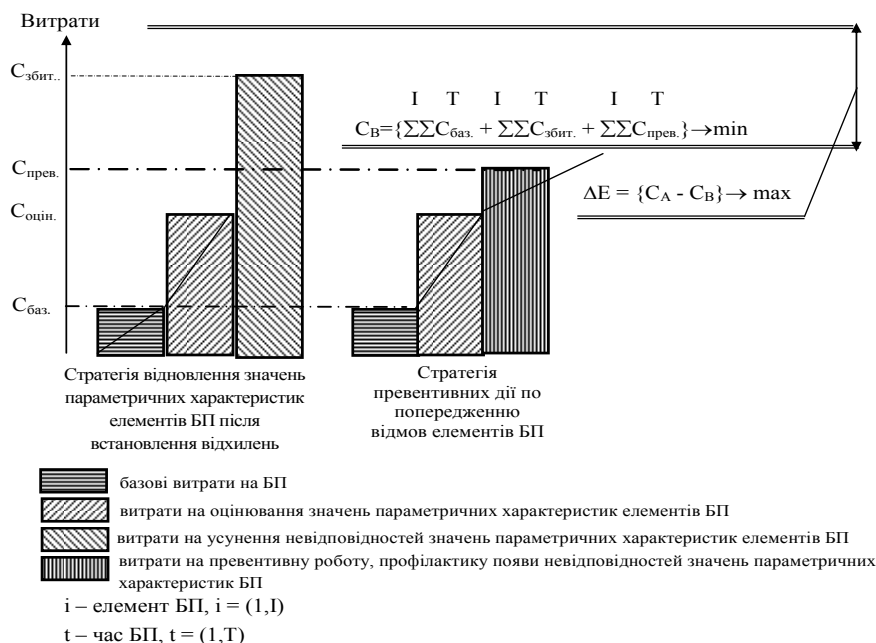


Рис. 4. Логіка формування стратегії зниження сукупних витрат на управління БП

## ВИСНОВКИ

Відображення БП становить фундаментальний інструмент для осмислення сутності діяльності підприємства, ефективність якого визначається спроможністю процесного управління утримувати в часових параметрах її функціонування збалансованого співвідношення попиту та пропозиції; швидкістю та гнучкістю реагування підприємства на зміни ринкових умов, усвідомлення ним пріоритетності потреб споживача. Економічні відносини, що викликають матеріально-технологічні, організаційно-економічні та інші витрати [8–10], повинні спрямовуватися на забезпечення досягнення кінцевої мети діяльності підприємства – «створення споживача». Це змінює дії при формуванні обліково-аналітичного забезпечення, орієнтуючи його на виявлення взаємозв'язків БП із всіма елементами системи підприємства. Така організація облікового забезпечення витрат цілком відповідає сучасним вимогам менеджменту та виступає дієвим підґрунтям для розробки стратегії розвитку підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Елиферов В. Г. Бизнес-процеси : Регламентация и управление [Текст] : учебник / В. Г. Елиферов, В. В. Репин. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 320 с.
2. Дзєбко И. П. Методы калькулирования себестоимости. Попроектный метод ABC : пособие / И. П. Дзєбко. – Харьков : ООО Центр «Консульт», 2008. – 148 с.
3. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань / А. А. Пилипенко, І. П. Дзєбко, О. В. Писарчук; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента Пилипенка А. А. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с. (Укр. мов.).
4. Друри, Колин. Введение в управленческий и производственный учёт: [Учеб. пособие для вузов] / Пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриаивили. – 3 изд., перераб. и доп. – М. : Аудит-ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
5. Хорнгрен, Чарльз Т., Фостер, Джордж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект : [Пер. с англ.] – М. : Финансы и статистика, 1995. – 415 с.
6. Каплан Р. Стратегическое единство : создание синергии организации с помощью сбалансир. системы показат / Р. Каплан, Д. Нортон. – М. : ИД «Вильяс», 2006. – 384 с.
7. Кизим М. О. Збалансована система показників : монографія / М. О. Кизим, А. А. Пилипенко, В. А. Зінченко. – Харків : ВД «Інжек», 2007. – 192 с.
8. Голов С. Ф. Управленческий учёт : [учебник] / С. Ф. Голов. – К. : Либра, 2004. – 576 с.
9. Нападівська Л. В. Управлінський облік : [підруч. для вищ. навч. закл.] / Л. В. Нападівська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
10. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : [навч. посібник] / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.