

Пилипенко А. А.

Дзьобко І. П.

Писарчук О. В.

**ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ОБ'ЄДНАНЬ**

Монографія

Харків. Вид. ХНЕУ, 2011

УДК 657.471

ББК 65.052

П32

Рецензенти: докт. екон. наук, професор, зав. кафедри оподаткування Харківського національного економічного університету *Іванов Ю. Б.*; докт. екон. наук, професор, зав. кафедри економічного аналізу та обліку Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут" *Тимофеев В. М.*; докт. екон. наук, професор, директор Харківського інституту банківської справи УБС НБУ *Тридід О. М.*

Рекомендовано до видання рішенням вченої ради Харківського національного економічного університету.

Протокол № 4 від 23.12.2010 р.

Авторський колектив: Пилипенко А. А., докт. екон. наук, доцент – вступ, п. 1.2, п. 2.1, п. 2.4, п. 5.1 – 5.3, висновки; Дзьобко І. П., викладач – п. 1.1, п. 2.1, п. 2.2, п. 3.1 – 3.3; Писарчук О. В., канд. екон. наук, доцент – п. 1.3, п. 2.1, п. 2.3, п. 4.1 – 4.3.

Пилипенко А. А.

П32 Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента Пилипенка А. А. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с. (Укр. мов.)

На системній основі розкрито склад і структуру, особливості формування та принципи функціонування, методологію і концептуальне підґрунтя впровадження обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх інтегрованих об'єднань. Розкрито датацентричну організацію облікового процесу при його орієнтуванні на підтримку прийняття рішень у сфері менеджменту логістичних витрат та управління знаннями підприємств. Значну увагу приділено розкриттю аспектів стратегічності у бухгалтерському обліку при проектно-процесному представленні життєдіяльності суб'єктів господарювання та обранні ресурсно-компетентнісного підходу до забезпечення управління ними.

Рекомендовано для наукових працівників, аспірантів, фахівців-практиків і студентів вищих навчальних закладів економічного профілю.

ISBN

УДК 657.471

ББК 65.052

© Пилипенко А. А.

Дзьобко І. П.

Писарчук О. В.

2011

ЗМІСТ

Вступ	5
1. Теоретичні основи формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань.....	7
1.1. Сутність і зміст процесів управління витратами та їх місце в системі стратегічного розвитку підприємства.....	7
1.2. Технологія та особливості формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами суб'єктів господарювання.....	26
1.3. Інноваційні витрати та їх місце в організації обліково-аналітичного процесу підприємств та їх об'єднань.....	45
2. Системний підхід до проблем формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств.....	59
2.1. Теоретико-методологічний базис та концепція обліково-аналітичної підтримки системи управління витратами підприємств та їх об'єднань.....	59
2.2. Особливості розбудови обліку витрат у процесній парадигмі організації управління підприємством.....	90
2.3. Особливості управління витратами проектно-орієнтованих інноваційних підприємств.....	100
2.4. Особливості формування та використання обліково-аналітичного забезпечення в умовах проектно-процесного підходу до реалізації та ресурсного обґрунтування інтеграційних процесів суб'єктів господарювання.....	113
3. Особливості формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами в умовах функціонування логістичної системи підприємства.....	138
3.1. Процесний підхід до розуміння функціонування логістичної системи підприємства.....	138
3.2. Індикативна оцінка витрат функціонування логістичної системи підприємства.....	153
3.3. Формування обліково-аналітичного забезпечення функціонування логістичної системи підприємства.....	167
4. Облік і аналіз інноваційних витрат підприємств та їх об'єднань.....	202

4.1. Моніторинг середовища як основа формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами.....	202
4.2. Формування облікового та аналітичного забезпечення при плануванні інноваційних витрат.....	213
4.3. Аналіз і оцінювання результативності інноваційних витрат.....	226
5. Стратегічний облік в управлінні витратами інтегрованих об'єднань суб'єктів господарювання.....	237
5.1. Організація обліково-аналітичної підтримки стратегічного управління витратами та консолідованим знанням у системі інтеграційного розвитку підприємств.....	237
5.2. Розвиток облікового моделювання в системі управління витратами інтегрованих суб'єктів господарювання.....	256
5.3. Розбудова збалансованої системи показників як складової обліково-аналітичного забезпечення управління трансакційними та консолідованими витратами.....	272
Висновки.....	299
Література.....	301
Додатки.....	323

ВСТУП

Посткризові умови національної економіки потребують збільшення уваги до регулювання рівня доходів і видатків підприємств. Варіантом реалізації тут є створення системи управління витратами, що становить систему принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, спрямованих на забезпечення ефективності витрат (на одержання прибутку, що реально виправдує ці витрати). Якість подолання наявних проблем значною мірою залежить від ефективного використання інформаційних ресурсів суб'єктів господарювання та створення дієвої системи обліково-аналітичного забезпечення їх діяльності. Тут актуалізується потреба орієнтування такого забезпечення на випереджаюче системне відображення динаміки розвитку об'єктів облікового спостереження. Прийняття ж ресурсно-компетентнісного підходу до менеджменту інтегрованих суб'єктів господарювання ще більше трансформує вимоги до обліково-аналітичного процесу, а отже, і підвищує значущість досліджень.

Дійсно, проблема формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств перетинається з проблемою ідентифікації сутності стратегічного обліку, остаточного розуміння якого ще й досі не склалося (у деяких випадках взагалі стверджується про недоречність використання такого словосполучення). Разом з тим, облікова парадигма у своїй основі містить орієнтування на ретроспективність відображення інформації, що не є виправданим саме з точки зору прийняття стратегічних рішень. Відповідно й розвиток облікової парадигми лежатиме саме у наданні елементам методу бухгалтерського обліку як можливості превентивного відображення відомостей про майбутні явища чи процеси, так і створення інструментарію фіксування в системі рахунків фазових трансформацій економічного об'єкта. Відповідно авторами доводиться доречність переведення обліково-аналітичного процесу з документоцентричної на датацентричну парадигму.

У цьому зв'язку за мету монографічного дослідження обрано розвиток теоретичних основ формування системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами суб'єктів господарювання й розробка науково-методологічних рекомендацій з її впровадження й використання. Відповідно предметом дослідження постало розкриття у світлі вирішення проблеми стратегічного узагальнення даних закономірностей формування інформаційної підтримки системи управління витратами, орієнтованих на методи превентивного перетворення облікового процесу.

Монографія складається з п'яти розділів, які підпорядковані загальній ідеї надання цілісного уявлення про структуру та зміст діяльності з організації обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств. Представлені в даних розділах розробки орієнтуються на розширення загальноприйнятої практики обліку новітніми досягненнями із суміжних галузей науки, таких, як консолідація інформації, стратегічне управління, теорії організації, методи економіко-математичного моделювання й інтелектуального аналізу даних тощо. Структурування роботи орієнтується на поєднання ресурсно-компетентнісного підходу до стратегічного управління та процесно-проектного представлення життєдіяльності суб'єктів господарювання (як відокремлених, так й інтегрованих). У результаті такого сполучення відбувається переорієнтування механізму управління витратами та використання облікових моделей, концептуально розширених до систем фіксування консолідованого знання та орієнтованих як на фіксування інноваційних витрат, так і на представлення діяльності підприємств у вигляді сукупності взаємопов'язаних та взаємозалежних бізнес-процесів.

Результати дослідження можуть успішно використовуватися фахівцями промислових підприємств, науковими працівниками, аспірантами й викладачами навчальних закладів, а також магістрами при вивченні навчальних дисциплін, пов'язаних з організацією бухгалтерського обліку та обліку витрат.

Автори висловлюють глибоку подяку рецензентам: доктору економічних наук, професору, директору Харківського інституту банківської справи УБС НБУ *Олександр Миколайовичу Тридіду*; доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри оподаткування Харківського національного економічного університету *Юрію Борисовичу Іванову*; доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри економічного аналізу та обліку Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» *Володимиру Миколайовичу Тимофєєву* за висловлені зауваження, наукові рекомендації, конструктивні пропозиції щодо подання матеріалу, а також усім, хто сприяв оприлюдненню цієї наукової роботи.

Автори будуть вдячні за надання будь-яких зауважень та пропозицій щодо матеріалу даного монографічного дослідження на електронну адресу: ***aapil@ukr.net***.

1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ОБ'ЄДНАНЬ

1.1. Сутність і зміст процесів управління витратами та їх місце в системі стратегічного розвитку підприємства

Бухгалтерський облік як наука постійно розвивається, удосконалюється, формуються нові наукові напрями дослідження. Особливе місце в цьому посідають витрати, оскільки вони впливають не тільки на собівартість продукції та її ціну, а й на обсяг одержаного прибутку і всю господарську діяльність підприємства загалом та на його функціонування в майбутньому. На сьогодні для більшості підприємств стає актуальною проблема контролю та обґрунтування зростання витрат. Для вирішення цього питання необхідним є розробка чіткої програми щодо управління витратами.

Дослідженню витрат присвячені роботи вітчизняних науковців: Бутинця Ф. Ф., Валуєва Б. І., Герасимовича А. М., Голова С. Ф., Кіндрацької Л. М., Кужельного М. В., Кузьмінського Ю. А., Линника В. Г., Мниха Є. В., Савченка В. Я., Сопка В. В., Чумаченка М. Г., а також зарубіжних вчених: Е. Бріттона, Дж. К. Ван Хорна, В. Говіндараджана, К. Друрі, Б. Нідлза, Б. Райна, Т. Скоуна, Р. Холта, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера та ін. Їх праці підтверджують, що будь-яка діяльність неможлива без витрат ресурсів. Закономірності розвитку ринкових відносин, логіка пізнання показують, що спочатку мають місце витрати ресурсів, а потім – результати, пов'язані з цими витратами.

Еволюція знань про витрати має свою історію, етапи становлення. Вчений Андрющенко Н. С. [5] на основі своїх досліджень виокремив чотири етапи розвитку знань про витрати:

перший етап – публічна звітність про витрати, відстеження, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях (XXVIII – II ст. до н. е.);

другий етап – здійснення спроб розкрити суть поняття «витрати», поява різних теорій витрат (XIV – XIX ст.);

третій етап – використання математичних методів у теорії, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об'єкта обліку і контролю (XX ст.);

четвертий етап – виникнення нового напрямку дослідження – управління витратами (кін. XX – поч. XXI ст.).

Питання обліку витрат у стародавніх країнах досліджували Олійник О. В. та Іваненко В. О., на основі чого вони узагальнили основні принципи та прийоми ведення бухгалтерського обліку в давні часи (табл. 1.1) [133].

Таблиця 1.1

Ретроспективне представлення основних принципів та прийомів ведення бухгалтерського обліку витрат

Країна	Часовий період	Основний вклад у розвиток обліку витрат	Зародження основних принципів та елементів системи бухгалтерського обліку
Єгипет	2500 р. до н. е.	Використання кошторисів і контроль за їх виконанням, норм уванням	Складання щоденних письмових звітів про витрати
Вавилон	2200 – 2150 рр. до н. е.	Використання зведених нарядів на виконання робіт, розподіл витрат на заробітну плату за видами та категоріями робітників	Здійснення планування (нормування) та контролю витрат на оплату праці
Єгипет	15 ст. до н. е.	Поява державного рахівництва – ведення облікових книг і складання звітності за державними доходами та видатками	Ведення централізованого обліку доходів і витрат
Греція	3 ст. до н. е.	Започатковані основи складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності	Спеціалізація обліку залежно від галузей господарства, тобто складання самостійної звітності за кожним видом діяльності

Отже, як видно з табл.1.1, розвиток знань про витрати бере свій початок ще в стародавніх країнах: Єгипті, Вавилоні, Греції, де сформувалися зародки поняття «витрати» та відображення їх в обліку, що стало підґрунтям для проведення подальших досліджень.

Витрати досліджували ще класики політичної економії. Уявлення про витрати розвивалося у працях видатних вчених-економістів: А. Сміта, Д. Рікардо – теорія витрат, У. Петті – вчення про справедливую ціну, Ж.-Б. Сея – теорія трьох факторів, К. Маркса – теорія трудової вартості, Ф. Візера – суб’єктивна теорія витрат альтернативних можливостей та інших.

Можна погодитися з тим, що «вивчення історії має велике значення. І не тільки тому, що можемо навчитися чогось з минулого, а й тому,

що сучасне і майбутнє пов'язані з минулим неперервністю суспільних інституцій. Сьогоднішній і завтрашній вибір формується минулим» [133], ось чому розгляд історичного розвитку поняття «витрати» як економічної категорії є важливим кроком у дослідженні даної тематики.

Таким чином, на основі проведеного ретроспективного аналізу поняття «витрати» у працях стародавніх економістів можна сказати, що витрати як економічна категорія – це грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб'єкта.

Виходячи із наявності безлічі публікацій з дослідження витрат, можна погодитися з дослідженням [114], де зазначено, що сьогодні часто можна зустріти бездумне вживання таких термінів, як «затрати» та «витрати», одні автори особливо не замислюються над цим питанням та використовують їх як синоніми, інші – намагаються розмежувати ці поняття та пояснити, чим одне відрізняється від іншого. Попри те, що вже неодноразово виходили публікації на дану тематику, досі не тільки не сформовано єдиного підходу до розуміння зазначених понять, але й, навпаки, здається внесено ще більше плутанини. Тому виникає потреба ознайомитись з поглядами авторів щодо даної проблеми, зважити їх аргументи та дати чітку відповідь на питання, що ж таке витрати та затрати, чи є між ними різниця? Якщо є, то в чому саме вона полягає?

Оскільки під час розробки національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) та російських положень бухгалтерського обліку (далі – ПБО) багато що було взято з міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), зокрема і визначення витрат, тому об'єктивним є те, що англійський термін «expenses», який фігурує в МСФЗ, відповідає українському «витрати» та російському «расходы».

Підходи до трактування поняття «витрати» в національних та зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку наведено в табл. 1.2.

З'ясування різниці між «витратами» та «затратами» спонукає погодитися зі Скрипник М. І. [266], яка акцентує увагу на існуючій негативній тенденції запозичення іноземних термінів та некоректному перекладі фахової літератури без її додаткового аналізу і врахування економічної сутності понять. На її думку, термін «затрати» стосується будь-якого використання ресурсів, у тому числі на придбання активів, у той час як термін «витрати» – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за даний період часу ставляться у відповідність доходам.

Визначення поняття «витрати» в національних та зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку

№	Стандарт	Визначення
1	П(С)БО 1	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
2	П(С)БО 16	Витрати – або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
3	ПБО 10/99	Витрати – зменшення економічних вигід у результаті вибуття активів (грошових коштів, іншого майна) і (або) виникнення зобов'язань, що призводять до зменшення капіталу цієї організації, за винятком зменшення внесків за рішенням учасників (власників майна)
4	IFRS	Витрати – зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або виснаження активів, чи збільшення суми зобов'язань і резервів, що виражається у зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками
5	GAAP	Витрати – фактичні або передбачувані відтоки грошових коштів або їх еквівалентів, які виникли або виникнуть у результаті основної діяльності компанії

Отже, слід погодитись зі Скрипник М. І. [266] у її зазначенні, що використання в економічній літературі поряд з термінами «витрати» та «затрати» таких, як «видатки», «втррати», «збитки» є неправомірним, оскільки останні відносяться до фінансових результатів діяльності та означають: втрати – зменшення активу в результаті непередбачених обставин (тільки в результаті фактів-подій), збитки – перевищення декапіталізованих витрат над доходами.

Автор Івченко Л. В. [5] зазначає про відмінність поняття витрат у бухгалтерському розумінні від витрат в економічному тлумаченні. Так, під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості при найкращому з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обме-

женістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів.

На думку [89], під затратами слід розуміти явні (фактичні) витрати підприємства, тобто вартісні оцінки ресурсів, використаних організацією у процесі своєї діяльності. Тоді як витратами організації визнається вартість використаних ресурсів, які повністю витрачені протягом певного періоду часу для отримання доходу. Такий підхід називається відповідністю витрат і доходів. Виходячи з цього, у бухгалтерському обліку всі доходи повинні співвідноситися з витратами на їх отримання.

Відповідно до поглядів Одінцової Т. М. [259], з облікової точки зору затрати та витрати є споживанням ресурсів у процесі господарської діяльності. Проте затрати є більш загальним поняттям, оскільки включають витрати і при цьому охоплюють ще ряд об'єктів обліку (зокрема, закупівлю запасів, інвестиції тощо). Схема відображення затрат і витрат у фінансовій звітності за Одінцовою Т. М. представлена на рис. 1.1.

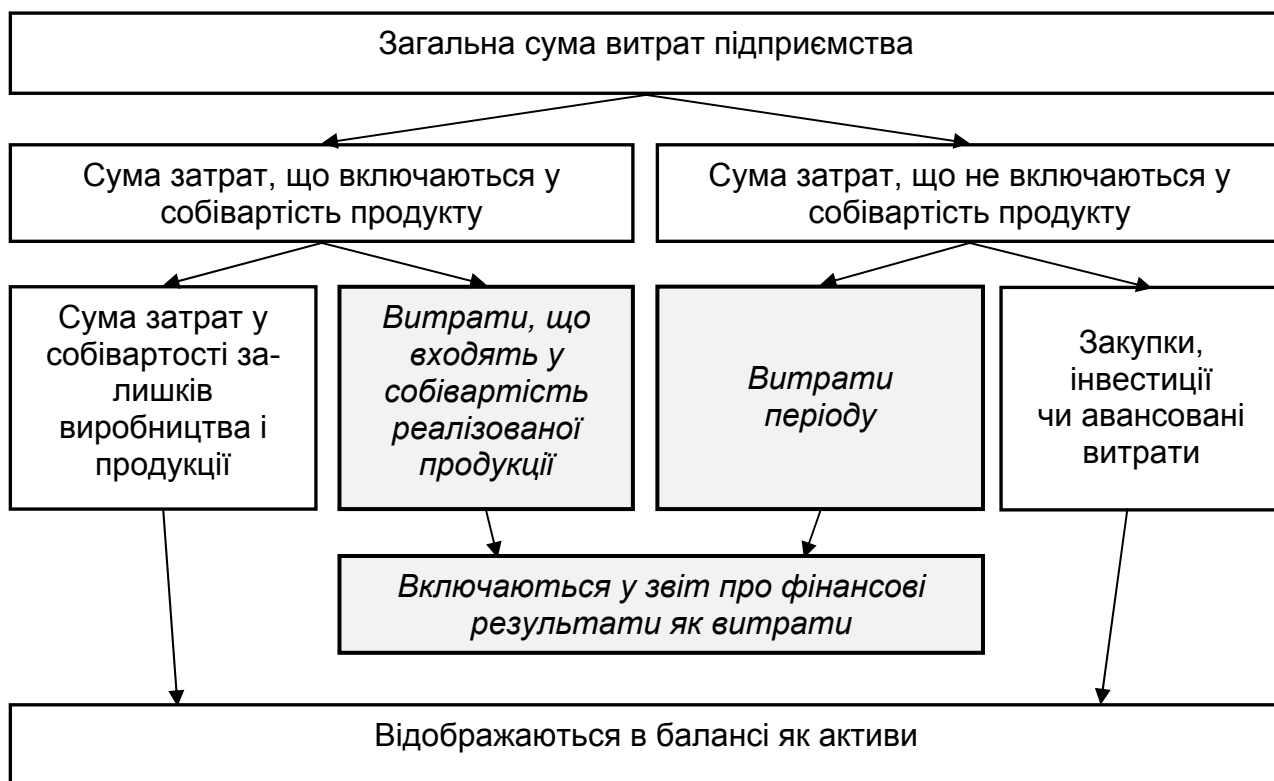


Рис. 1.1. **Схема відображення затрат і витрат періоду у фінансовій звітності [259]**

Головною причиною розмежування понять затрат і витрат є дія принципу періодичності в бухгалтерському обліку. Затрати, які здійснює

підприємство, можуть стати витратами в періоді виникнення або в подальших періодах, у той час як витрати, що визнаються в певному періоді, є частиною затрат і передбачають рух ресурсів підприємства, що зменшує його прибуток у даному періоді [259].

Автор Козаченко Г. В. зазначає про існування неординарного підходу, відносно якого в основі розмежування понять «витрати» та «затрати» закладено вартісний та натурально-речовий показники відповідно.

Як зазначається у роботі [124], затрати – це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво і реалізацію продукції за певний період часу. Витрати – це затрати певного періоду часу, документально підтверджені, економічно виправдані (обґрунтовані), такі, що повністю перенесли свою вартість на реалізовану за цей період продукцію. На відміну від затрат, витрати не можуть бути віднесені до активів підприємства. Вони відображаються при розрахунку прибутку підприємства у звіті про фінансові результати. Поняття «затрати» ширше за поняття «витрати», проте за певних умов вони можуть співпадати. Зазначений автор також надає визначення поняттю «издержки», під яким розуміє сукупність різних видів затрат на виробництво і продаж продукції в цілому або її окремих частин.

Щодо російського поняття «издержки» не існує однозначного українського еквіваленту, дане поняття має двоякий характер та може означати як витрати, так і затрати, залежно від того, у якому словосполученні вживається: «издержки производства» або «издержки обращения».

За Бланком І. А., поточні витрати підприємства представлені, в основному, «издержками», які в різних галузях набувають різної форми [52]:

«издержки производства – выраженные в денежной форме операционные затраты трудовых, материальных, нематериальных и финансовых ресурсов на производство продукции»;

«издержки обращения – выраженные в денежной форме операционные затраты трудовых, материальных, нематериальных и финансовых ресурсов на осуществление торговой (торгово-посреднической, сбытовой) деятельности предприятия»;

«издержки размещения – затраты, связанные с размещением эмитируемых предприятием ценных бумаг (акций, облигаций) на первичном фондовом рынке».

Котляров С. А. вказує на те, що під «расходами» слід розуміти витрати певного періоду, які відносять на реалізовану за цей період проду-

кцію [248]. Він зауважує, що існують деякі відмінності між поняттями «издержки» та «затрати». Так, слово «издержки» слід використовувати для позначення суми витрат на здійснення будь-якої виробничої функції підприємства. Інша відмінність полягає в тому, що «издержки» – більш широке поняття, ніж «затрати», оскільки воно містить і втрати, і витрати на соціальні потреби. Юровський Б. С. [228], навпаки, стверджує, що поняття «затрати» і «расходы» є синонімами, і розтлумачує їх як споживання ресурсів підприємства та вартість робіт і послуг, виконаних для підприємства.

Як бачимо, вчені та науковці трактують поняття витрат з різних підходів. Деякі з них наведені у проблемній статті Скрипник М. І. [266] та табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Визначення поняття «витрати» як економічної категорії у працях сучасних вчених

Джерело	Визначення поняття «витрати»
1	2
Семантична ознака – грошова форма (фінансовий підхід)	
Бланк І. А.	Витрати – виражені у грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових й інших видів ресурсів на виробництво продукції
Глен А. Велш, Деніел Г. Шор	Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу
Крушельницька О.В.	Витрати – грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, наданням послуг
Костенко Т. Д. та ін.	Витрати – це сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт й їхньою реалізацією
Х. Зайдель	Витрати – це виражене у грошах споживання товарів і послуг для виготовлення виробничої продукції за певний період
Семантична ознака – вартість або споживання ресурсів (ресурсний підхід)	
Грещак М. Г., Коцюба О. С.	Витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети
Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Завадський Й. С.	Витрати підприємства формуються у процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток)
Кривенко К. Т., Савчук В. С., Беляєв О. О.	Витрати – грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції
Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А.	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети

1	2
Семантична ознака – зменшення активів чи збільшення зобов'язань (обліковий підхід)	
Хэл Р. Вэриан	Витрати – це всі фактори виробництва, що використовуються фірмою, оцінені за їх ринковою ціною
Шим Джей К.	Витрати – показник у грошовому вираженні кількості ресурсів, використаних для досягнення певної мети
Кулішов В. В.	Витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу
Мельник Л. Г., Карінцева О. І.	Витрати – це прямі і непрямі витрати, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й утримати ресурси в межах даного напрямку діяльності
Нуреев Р. М.	Витрати – усе, що виробник (фірма) закуповує для використання з метою досягнення необхідного результату
Онисько С. М., Марич П. М.	Виробничі витрати – це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва)
Цал-Цалко Ю. С.	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
Г. Шмален	Витрати – сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства протягом одного року, які призводять до зменшення частки чистого майна

Проаналізувавши дані табл. 1.3, видно, що витрати трактують як сукупність понесених витрат для виготовлення продукції, також як кошти, які потрібно сплатити за придбані оборотні та необоротні активи. У П(С)БО 16 «Витрати» втрати і витрати на соціальні потреби не розглядаються як окремі види, а включаються загалом до загальновиробничих витрат підприємства [262] (рис.1.2). Неоднозначність даного терміна підтверджує і той факт, що англо-російські словники надають йому два англійські еквіваленти «expenses» та «costs». Тому, на думку авторів, логічно буде використовувати до словосполучень «виробничі затрати» і «витрати обігу» відповідні англійські переклади «production costs» та «distribution expenses». Таким чином, можна представити авторське власне бачення порядку узгодження перекладу понять «витрати» та «затрати» в українській, російській та англійській мовах (табл. 1.4).

Отже, на основі проведеного огляду літературних джерел [5; 53; 246] з даної тематики можна виділити три основні підходи (табл. 1.5).

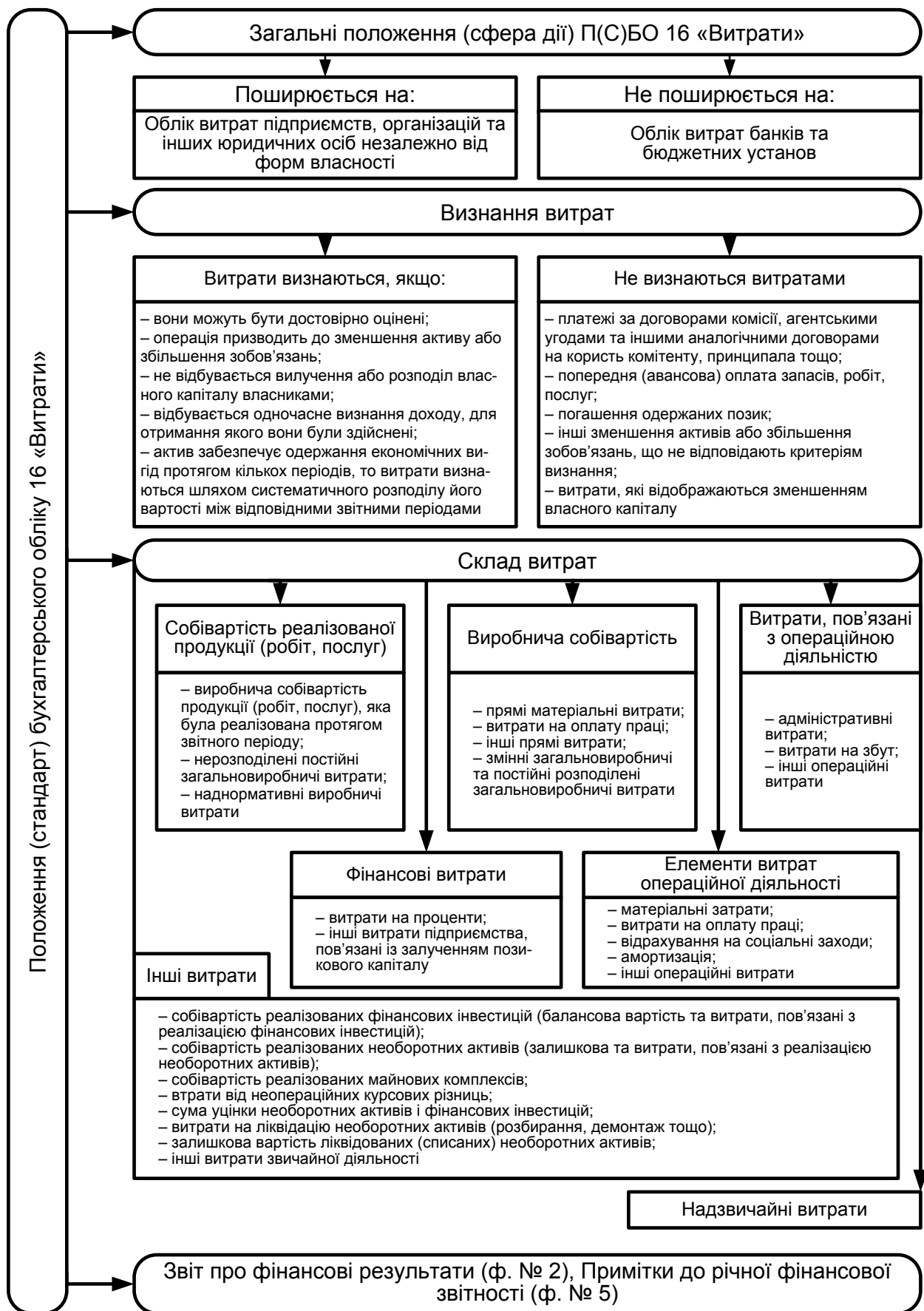


Рис. 1.2. Характеристика П(С)БО 16 «Витрати»

Узгодження перекладу понять «витрати» та «затрати»

Український варіант	Російський варіант	Англійський еквівалент
Витрати	Расходы	Expenses
Затрати	Затраты	Costs
Виробничі затрати	Издержки производства	Production costs
Витрати обігу	Издержки обращения	Distribution expenses

Таким чином, у сфері розмежування понять «затрати» та «витрати» важливо усвідомлювати одну ключову особливість. «Витрати» є складною економічною категорією, що витікає з їх місця, ролі й етапу виникнення в діяльності підприємства або інтегрованої структури бізнесу.

Існуючі підходи до розуміння понять «витрати» та «затрати»

Підходи до розуміння понять «витрати» та «затрати»		
Це синоніми	Це різні поняття	
Підхід № 1	Підхід № 2	Підхід № 3
Немає різниці, яке з понять вживати	Затрати – це натурально-речовий показник	Затрати – вартісна оцінка використаних ресурсів, не зменшують власний капітал організації
	Витрати – це вартісний показник	Витрати – зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу

Зазначимо, що саме підхід № 3 є найближчим до істини.

Відповідно до П(С)БО 16, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Важливо наголосити на визначальних словах: «... що призводить до зменшення власного капіталу підприємства». Це означає, що не у всіх випадках зменшення активів чи збільшення зобов'язань виникають витрати, а тільки в тих, коли зменшення одних активів не компенсується збільшенням інших активів, та в результаті чого

зменшується власний капітал підприємства. Тоді як здійснення затрат передбачає зменшення одних активів за умови рівнозначного збільшення інших, або збільшення активів і зобов'язань на одну і ту ж величину.

Таким чином, затрати – це будь-яке використання ресурсів, у тому числі і на придбання активів, у той час як термін «витрати» означає використання тільки тих ресурсів, які при визначенні фінансового результату компанії за відповідний звітний період ставляться у відповідність отриманим доходам (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат).

Необхідно розуміти, що затрати накопичуються протягом певного періоду, завершення якого визначається тим моментом, коли повною мірою виконані умови визнання активів, заради створення яких були здійснені такі затрати. Або ж коли стає очевидним те, що понесені затрати зменшують економічні вигоди компанії без створення нового активу. Тож логічно, що після закінчення певного періоду накопичення, затрати призводять до утворення або активів (знаходять своє відображення в балансі), або витрат (списуються на фінансові результати). У цьому і полягає вся принципова відмінність, що відрізняє одне поняття від іншого.

Таким чином, «витрати» та «затрати» – це різні поняття, що зумовлює необхідність їх розмежування в бухгалтерському обліку.

Поняття «затрати» є більш широким та має ключову рису: залежно від певних умов може виступати як актив та знаходити своє відображення в балансі або трансформуватись у витрати періоду. Якщо витрати – це або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, то затрати – це зменшення одних активів за умови рівнозначного збільшення інших, або збільшення активів і зобов'язань на одну і ту ж величину. Проведене дослідження, на думку авторів, дозволить чітко зрозуміти різницю між поняттями «витрати» та «затрати» й уникнути плутанини в подальших дослідженнях.

Сучасні умови господарювання характеризуються глобалізацією, інтеграцією та інформатизацією сфер діяльності, що потребують від сучасних керівників оперативного, чіткого та ефективного плану дій стратегічного розвитку підприємства. Функціонування підприємств за цих умов вимагає удосконалення системи управління витратами, побудови адаптивних структур управління, їх гнучкості задля забезпечення достовірною інформацією керівників для прийняття рішень і розробки стратегічних планів.

Зазначені умови вимагають уточнення таких понять, як «система», «управління», «управління витратами», «система управління витратами».

ми». Варто наголосити, що в цілому відомо безліч загальних визначень змісту поняття «управління». Так, у філософському розумінні, відповідно до Вікіпедії (вільної енциклопедії), система (грец. *systema* – те, що складається з частин, з'єднане) – це сукупність об'єктів і відношень між ними, що утворюють єдине ціле у процесі системогенезу.

За дослідженням [70], система – це сукупність різних функціональних одиниць (людських, машинних, інформаційних, природних), що взаємодіють з середовищем та спрямовані на досягнення загальної мети шляхом дії над матеріалами, енергією, біологічними явищами та керування ними.

Автор [175] надає власне визначення, згідно з яким система – це кінцева множина функціональних елементів та відносин між ними, що вирізняється з середовища до визначеної мети в межах означеного інтервалу часу.

Проте, які б не були зовнішні розбіжності різних визначень поняття системи, всі вони мають деякі спільні глибинні особливості та ознаки, властиві будь-якій системі і визначенню її поняття, у якій би галузі знань вони не розглядались. Усі визначення системи залежно від підходу можуть бути поділені на групи. Перша група визначає систему через поняття системного підходу – «елементи», «відносини», «зв'язки», «ціле», «цілісність». У другій групі системи розглядаються з позиції теорії регулювання через поняття «вхід», «вихід», «переробка інформації», «закон поведінки», «керування».

Коваленко І. І. зазначає, що типовим прикладом визначення «системи» може бути таке: «система – це об'єкт, який характеризується складом елементів, структурою їх зв'язків, параметрами і має хоча б один вхід і один вихід, які забезпечують зв'язок із зовнішнім середовищем, що характеризується законами поведінки та змінює поведінку при надходженні керуючих впливів» [251]. Таким об'єктом є система управління витратами зі всією сукупністю взаємопов'язаних та взаємозалежних елементів. При цьому отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежать від того, як підприємство вирішує питання управління витратами, котре передбачає пошук способів їх зниження.

Етапи розвитку науки управління не є новими і наведені у додатку А. Виходячи з того, що витрати – це об'єкт управління, який характеризується певними особливостями, то певних особливостей набуває й система управління витратами. Остання передбачає виконання всіх функцій, властивих управлінню будь-яким об'єктом: планування, організація, регулювання, мотивація, облік й аналіз, координація, контроль, стимулювання.

Питання системи управління витратами розглядали у своїх працях як зарубіжні, так і вітчизняні вчені. Так, у працях Вахрушеної М. А. [37] розглядаються питання елементів системи управління витратами, Друкера П. Ф. – питання виділення «точок» – витрат та їх категорій за місцями виникнення; Дроздов Т. В. акцентує увагу на удосконалення управління інформації, контролю, бюджетування витрат; Цишлик І. І. – на питання управління витратами на виробництво продукції на рівні підрозділів; Щепкін А. В. – питання бюджетування витрат на рівні центрів відповідальності. Більшість авторів у своїх працях орієнтуються на розробки закордонних дослідників, не враховуючи національних особливостей та надбань економічної думки минулого періоду. Однак, витрати є, як свідчить результат вивчення літературних джерел [48; 52; 60; 246; 249], головним оціночним показником діяльності підприємства. Тому об'єктивно необхідним є досконалий аналіз системи управління витратами з виокремленням й усуненням проблемних моментів.

Можна погодитися з Крушельницькою О. В., що управління витратами – це складний багатоаспектний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства. У сучасних умовах управління витратами означає створення єдиної, раціональної, чітко та безперебійно функціонуючої системи з певними цільовими установками та взаємопов'язаними елементами (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Аналітичні елементи системи управління витратами

На думку Крушельницької О. В., у системі управління витратами виділяють функціональний та організаційний аспекти. Тобто, система управління витратами включає такі організаційні підсистеми, як: пошук і виявлення факторів економії ресурсів; планування витрат за видами; облік й аналіз витрат; стимулювання економії ресурсів і зниження витрат.

Такими підсистемами керують відповідні структурні одиниці підприємства. Кожен елемент системи виконує чітко поставлені завдання і спрямований на досягнення загальних цілей підприємства. Так, організаційні підсистеми: нормування витрат, ресурсів, планування і прогнозування витрат за іншими видами, облік й аналіз, пошук і виявлення факторів економії ресурсів – вирішують проблеми в межах своїх обов'язків, а всі разом забезпечують конкурентоспроможність і ефективність діяльності як окремих підрозділів, так і підприємства в цілому.

Система управління витратами (СУВ) – це сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, що діють у межах функціональних обов'язків і утворюють певну цілісність, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються чітко поставлені цілі, реалізуються тактичні і стратегічні плани.

Система управління витратами має характерні ознаки і знаходиться під впливом багатьох факторів (рис. 1.4).

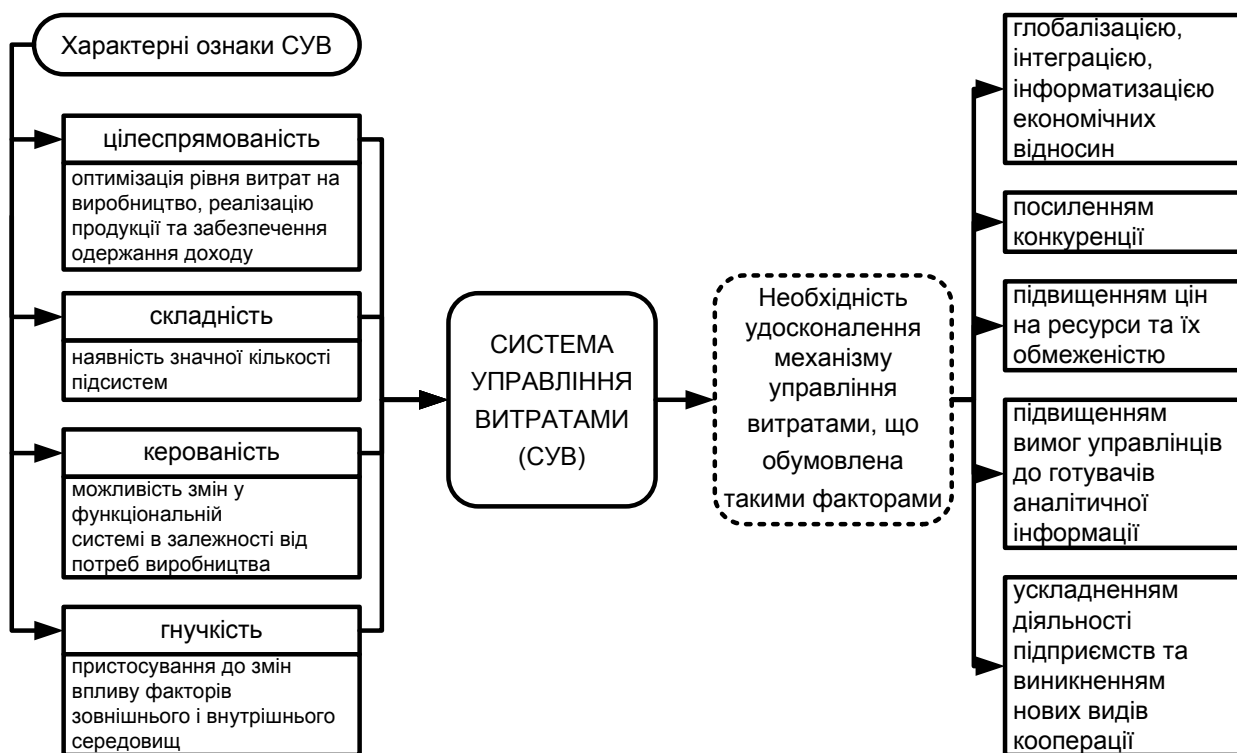


Рис. 1.4. Характерні ознаки системи управління витратами

Система управління витратами спрямована на вирішення таких завдань: здійснення контролю за ходом господарської діяльності підприємства; виявлення тенденцій змін рівня, обсягу та структури витрат на обсяг виробництва та одиницю продукції; збір, аналіз інформації про витрати; нормування, планування витрат у розрізі елементів, виробничих підрозділів і видів продукції; пошук резервів економії ресурсів і оптимізації витрат тощо.

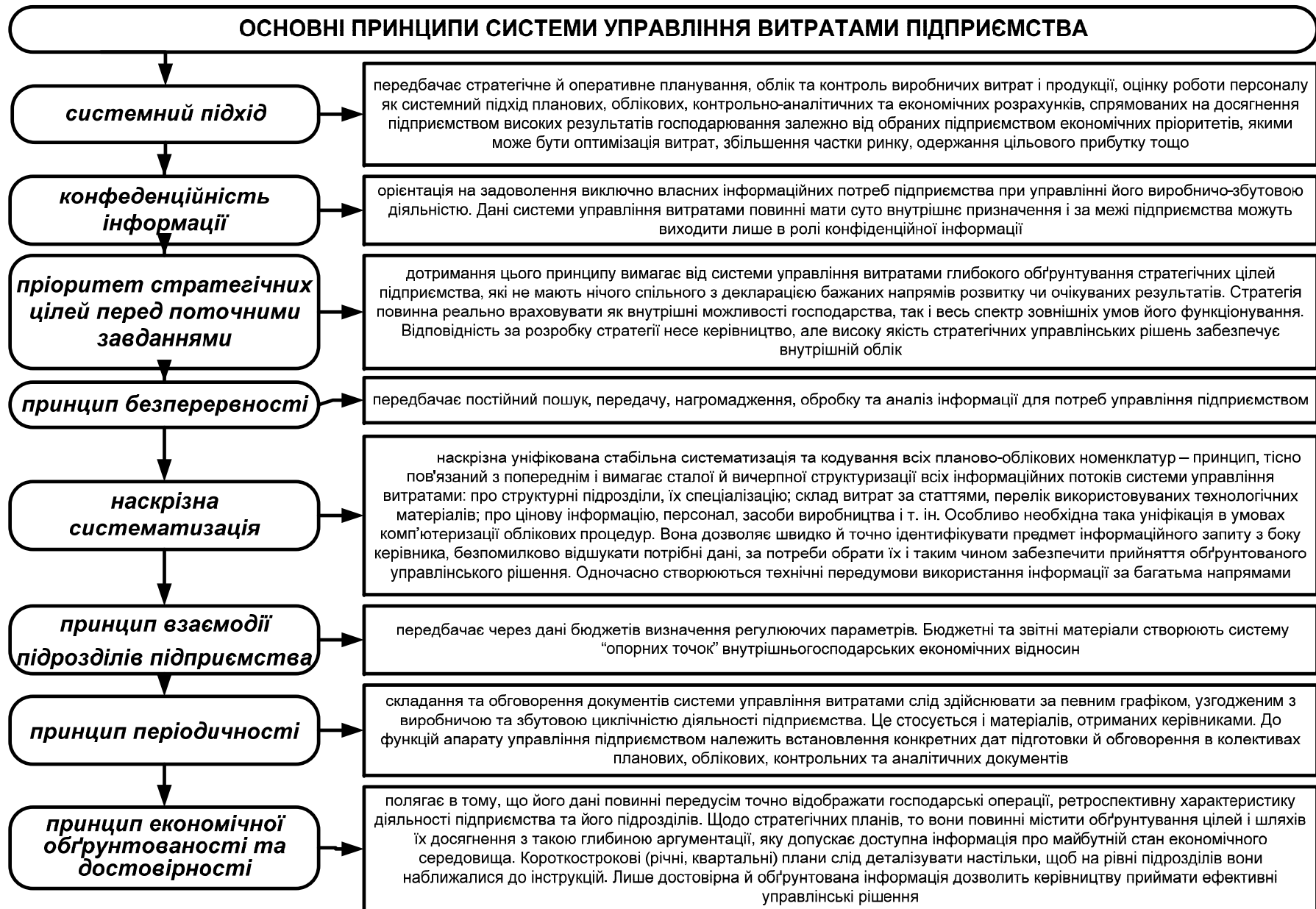
Також слід наголосити, що ефективна система управління витратами повинна ґрунтуватися на дотриманні певних принципів. Узагальнене представлення авторського бачення таких принципів наведено на рис. 1.5. Ці принципи вказують загальні напрями побудови системи управління витратами, а в конкретному господарстві застосовуються з урахуванням його організаційно-економічних особливостей. Обов'язковість дотримання всіх без винятку принципів не слід розглядати як абсолютну і тим більше як вимогу уніфікації системи управління витратами в усіх господарствах. Система управління витратами та форми її ведення визначаються самостійно кожним підприємством. Крім того, упровадження системи потребує певного часу для освоєння її методів та прийомів відповідними фахівцями: керівниками, галузевими спеціалістами, бухгалтерами та аналітиками.

Таким чином, управління витратами можна визначити як систему принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів.

Як зазначає Давидович І. Є., «управління витратами – це комплекс заходів, що спрямовані на формування найбільш необхідних і разом з тим доцільних з економічної і технічної точок зору витрат, яке забезпечується за допомогою раціонального їх нормування, оптимального планування, обґрунтування бухгалтерського обліку, оперативного економічного аналізу та своєчасного і всебічного контролю» [53].

З цього визначення випливає, що управління витратами дає змогу отримувачам необхідну інформацію щодо обліку, планування, аналізу та контролю витрат на конкретному підприємстві.

Саме «недооцінка ролі управління витратами зумовлює значні втрати підприємств і організацій, що, у кінцевому випадку, негативно впливає на рівень виробничих витрат, а звідси – й на результати господарювання», зазначає Давидович І. Є. [52]. Тобто, управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць й носіїв та постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Воно є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства.



На рис. 1.6 наведена принципова схема системи управління витратами промислового підприємства.

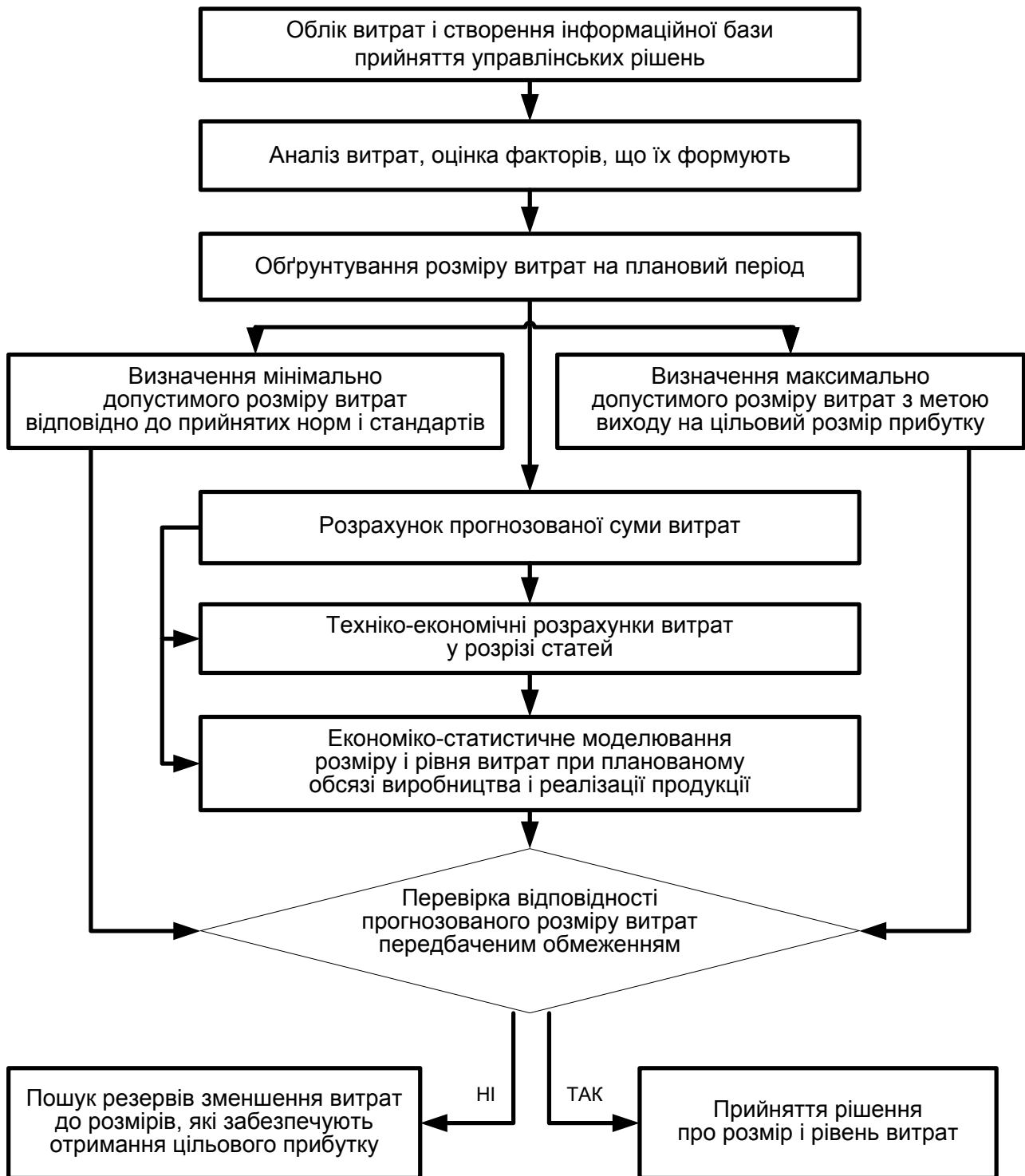


Рис. 1.6. Система управління витратами підприємства

Таким чином, уточнення змісту поняття «витрати» дозволяє об'єктивніше оцінити таку важливу для підприємства економічну категорію, а впровадження в обліковий процес етапів постановки системи

складності організаційно-структурної побудови внутрішнього середовища відокремлених та інтегрованих суб'єктів господарювання) й потребу встановлення відповідності між рівнями й видами облікового процесу та складовими аналітичного забезпечення, що також виділені на рис. 1.8.

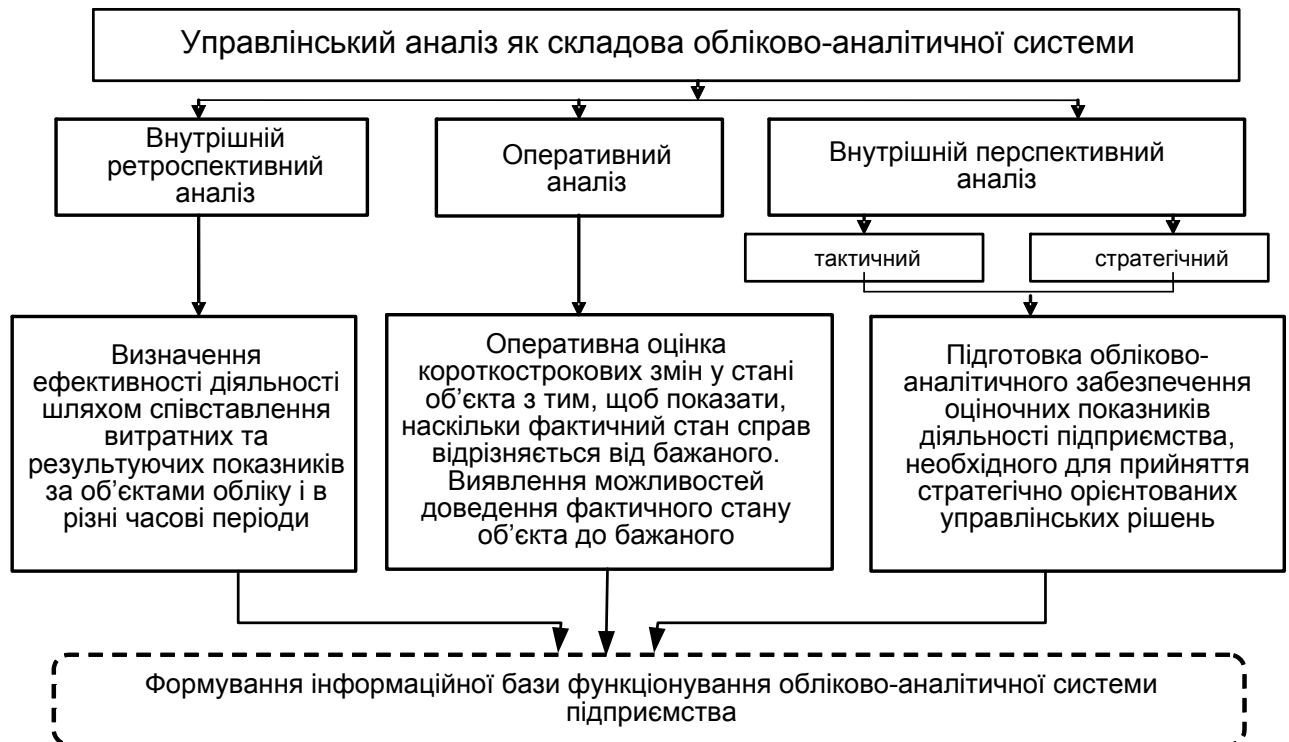


Рис. 1.8. Управлінський аналіз як складова обліково-аналітичного забезпечення

Таким чином, лише поєднання номенклатур та реєстрів облікового й аналітичного процесів здатні забезпечити досягнення як цілей розвитку підприємства, так і настанов системи управління витратами та реалізацію всіх означених на рис. 1.5 принципів її організації. Слід зазначити, що традиційно облік, аналіз і контроль визначали як окремі функції управління зі своїми характерними цілями, принципами й завданнями. Разом з тим жодна з функцій управління (особливо у сфері управління витратами) не може бути виконана, якщо не буде забезпечено відповідний доступ інформації до осіб, що їх реалізують. Отже, далі саме з огляду на те, що необхідна для управління підприємством інформація надто обширна за своїм обсягом і надходить з багатьох джерел, й розглянемо особливості формування ОАЗУВ.

1.2. Технологія та особливості формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами суб'єктів господарювання

Однією з найбільш актуальних проблем для більшості національних товаровиробників виявилось неконтрольоване та необґрунтоване зростання витрат. Її вирішення вимагає розробки чіткої програми управління витратами, фізичним втіленням якої має стати охарактеризована у першому підрозділі монографічного дослідження система управління витратами (СУВ). Головною метою СУВ в умовах динамічного й непередбаченого середовища господарювання постає формування (або вибір з певного переліку альтернативних рішень) програми дій, орієнтованих на коригування (збереження або зміну) рівня витрат. Дійсно, саме процеси управління витратами дозволяють забезпечити економію наявних у суб'єктів господарювання ресурсів та максимізувати розкриття потенціалу кожного з їх видів. Даний підхід є особливо цінним при орієнтуванні на виділений у табл. 1.3 ресурсний підхід до тлумачення змісту витрат та прийнятті ресурсно-компетентнісної парадигми стратегічного менеджменту [90; 167; 208].

При цьому, якщо підтримати Д. Дж. Колліса [90], саме корпоративна стратегія будь-якого суб'єкта господарювання (тут стратегія розуміється як спосіб створення вартості за рахунок чітко визначеного кола дій) визначає підпорядкованість ресурсів, бізнес-процесів, організаційних структур та принципів життєдіяльності. Оскільки ж кожен з цих елементів пов'язаний з виникненням певних витрат, необхідно організовувати управління витратами безпосередньо в розрізі об'єктивно існуючих ресурсних та супутніх ним потоків. Приймаючи ресурсну парадигму менеджменту Казаченко Г. В. із співавторами також наголошують на потребі виділення різних видів витрат, що належать до одного ресурсу.

До таких витрат відносяться витрати у сферах надходження, використання (створення нової вартості) та відчуження ресурсу. За такий умов ресурсно-компетентнісний підхід вимагає орієнтування облікової функції на набутки процесно-орієнтованого менеджменту. Отже, саме визначенню особливостей такого орієнтування бухгалтерського (переважно управлінського) обліку й присвячено дане монографічне дослідження.

Розробка та впровадження у практику господарювання систем управління витратами вимагає послідовної відповіді на ряд запитань щодо ідентифікації об'єкта управління (чим управляти?), визначення ме-

тодів управління (як управляти?) та інформаційного забезпечення управлінської діяльності (де брати дані?).

Детальне обґрунтування відповідей на ці запитання (наведено у попередньому підрозділі роботи) дозволяє запропонувати подану на рис. 1.9 схему структурування процесів управління витратами. Її побудова за допомогою методології ментальних карт (mind map) [19; 91; 122] обґрунтовується рядом таких переваг даного інструментарію, як: наочне відображення взаємозв'язків та перебігу певних явищ і процесів; можливість виявлення прихованих та потенційних можливостей; точність і ясність при виконанні організаційних задач та завдань зі структурування тощо.

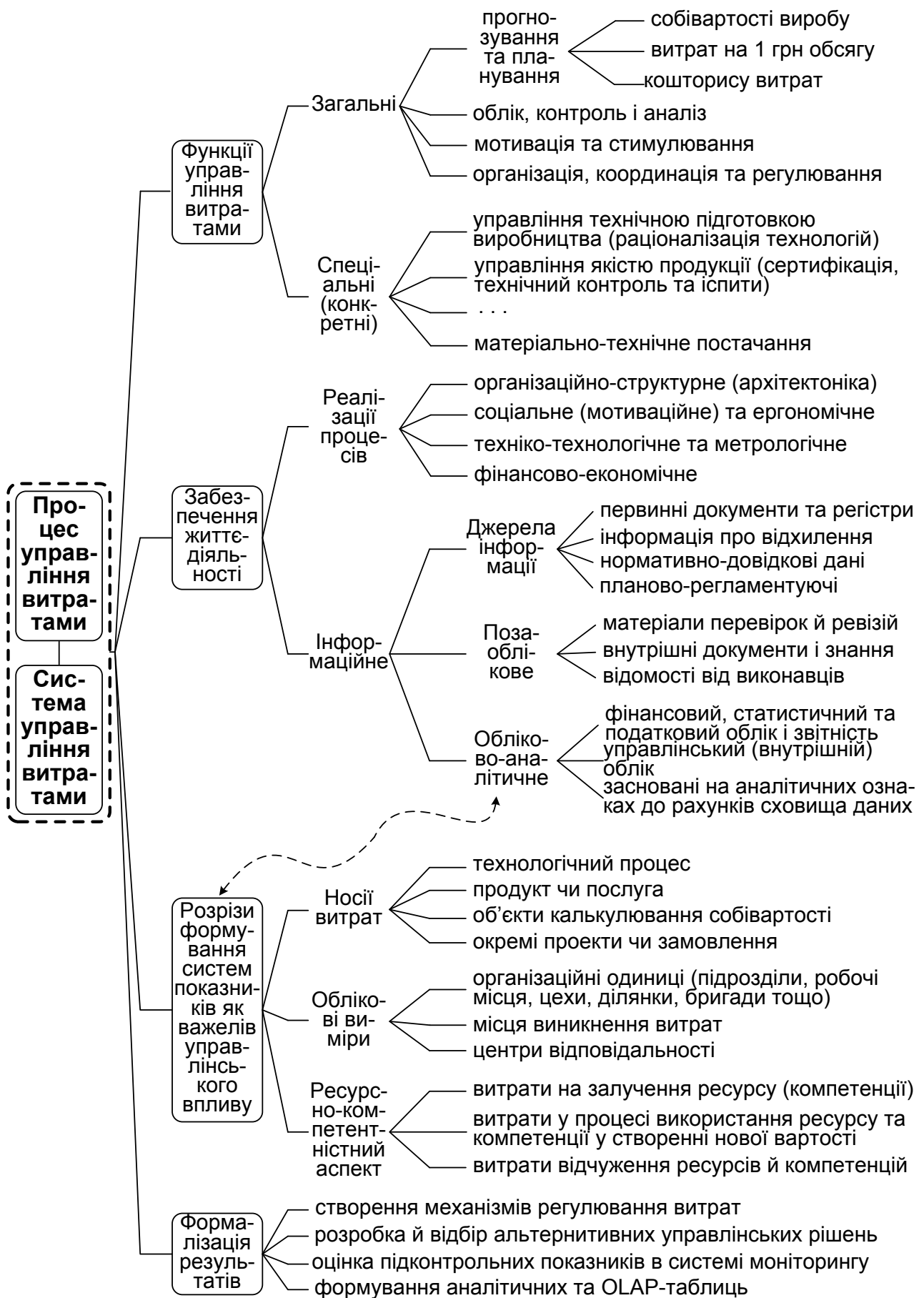
Формування моделей предметних областей за допомогою зв'язків «батько – нащадок» на ментальній карті сприяє повноті усвідомлення проблемної ситуації (у даному випадку – організації процесу управління витратами) з розробкою відповідних заходів з її вирішення (з огляду на предмет дослідження – розробкою обліково-аналітичного забезпечення процесу управління витратами).

Отже, гілки, поданого на рис. 1.9, дерева відображають основні змістовні елементи процесу управління витратами, що розкривається через створення СУВ. При цьому (також виходячи з рис. 1.9) одним з найважливіших елементів СУВ є різного роду забезпечення, у тому числі інформаційне та його складова – обліково-аналітичне. При цьому у наявній літературі, на жаль, відсутня єдність думок щодо розуміння сутності та інструментарію обліково-аналітичного забезпечення (ОАЗ) в цілому та обліково-аналітичного забезпечення управління витратами (ОАЗУВ) зокрема, хоча саме облік витрат є головною передумовою управління витратами (так саме як будь-які процеси збирання інформації та розрахунку контрольних показників є основою кожного управлінського циклу).

Більш того, навіть у ідентифікації терміна «забезпечення» можна виділити ряд суперечливих моментів. Так, у більшості випадків під забезпеченням розуміють сукупність заходів та умов, що сприяють нормальному здійсненню економічних процесів, реалізації запланованих програм, проєктів, підтримці стабільного функціонування економічної системи та її об'єктів, усуненню порушень нормативних актів [175]. На жаль, при цьому відсутні акценти на визначенні сутності, складу та структури забезпечення. Аналогічне зауваження можна адресувати й визначенню забезпечення у [260] через сукупність допоміжних засобів, що використовуються для підтримки життєдіяльності якоїсь системи.



Рис. 1.9. Розкриття сутності процесів управління витратами



Закінчення рис. 1.9

Розкриваючи сутність ОАЗ наголосимо на більшій поширеності в наявній літературі розкриття сутності та змісту інформаційного забезпечення, яке трактується через сукупність форм, методів та інструментів управління інформаційними ресурсами, необхідних і придатних для реалізації аналітичних та управлінських процедур, що забезпечують стабільне функціонування підприємства, його стійкий перспективний розвиток [185]; стимулювання інформаційного обміну між суб'єктами взаємодії [185, с. 265]; організацію масивів, потоків та процесів переробки інформації для всіх рівнів системи управління підприємством [97]; комплекс програмно-технічних засобів і методів виробництва, обробки й використання інформації [93, с. 675]; об'єднані інформаційним потоком персонал, обладнання і процедури, що використовуються менеджментом для планування, регулювання, контролю та аналізу функціонування й розвитку підприємства [177, с. 22]; забезпечення фахівців необхідною науковою й технічною інформацією, яке здійснюється інформаційними органами й службами [260]. Тут наголосимо, що всі перелічені тлумачення визначають інформаційні потреби менеджменту підприємства (у контексті предмета дослідження – потреби СУВ), але не дають відповіді на запитання, з яких джерел та за допомогою яких інструментів задовольнятимуться ці потреби.

Орієнтування на виділення інформаційних джерел міститься у працях Райзберга Б. А. [175], де інформаційне забезпечення зводиться як до необхідної системи менеджменту інформації, що втримується в базах даних інформаційних систем, так і до створення інформаційних умов функціонування системи у вигляді відбору засобів пошуку, отримання, збереження, нагромадження й обробки інформації. Таке тлумачення найбільш повно відповідає визначеній у Законі [1] сутності облікового процесу (облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства), що й об'єднує в собі як джерела, так й інструменти збирання інформації. Разом з тим, навіть на законодавчому рівні виділяються різні завдання, що ставлять перед обліково-аналітичним забезпеченням як менеджмент підприємства, так і СУВ. Пояснюється розбіжність завдань ОАЗ наявністю різних користувачів облікової інформації, а отже й різними видами обліку (бухгалтерського, статистичного, фінансового, управлінського, оперативного, креативного, стратегічного тощо).

Означена розбіжність завдань призводить як до роз'єднаності обліку й інших функцій управління, так і до невідповідності означених видів

обліку один одному. Вирішення цього протиріччя можливе на основі створення концепції інтегрованого обліку [172, с. 285–293] та формування ОАЗУВ у розрізі інструментів контролінгу (для останнього, на жаль, ще й до тепер не склалося однозначного тлумачення, навіть з огляду на численні розробки [82; 113; 180; 209]). Саме зважаючи на наявність різних видів обліку під час формування ОАЗУВ слід враховувати означену Кужельним М. В. та Левицькою С. О. [101, с. 188] проблему наявності в межах однієї системи потреб різних користувачів з суттєво розбіжними інтересами. Так, у процесі формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами будь-яких суб'єктів господарювання (ОАЗУВ) слід орієнтуватися на справедливе твердження Іванової А. В. [250] відносно того, що бухгалтерія та планово-економічні служби використовують досить різні підходи та принципи визначення загального рівня витрат та калькулювання собівартості продукції (розбіжність підходів є проявом функціонального розподілу праці на підприємстві, коли окремі відділи мають вузьку спеціалізацію й різні цілі функціонування).

Відповідно розрізнятимуться й вимоги до ОАЗУВ, які значно диференціюватимуться за умови управління витратами інтегрованих об'єднань підприємств (з огляду на численні авторські розробки [85; 142; 146; 172] такі об'єднання визначатимуться як інтегровані структури бізнесу або ІСБ). Отже, головною вимогою до процесу формування ОАЗУВ можна обрати обов'язковість його спрямування на потреби всіх зацікавлених в обліково-аналітичній інформації користувачів (автори свідомо орієнтуються на визначений у Законі [1] управлінський облік). За таких умов головною проблемою постане оптимізація поєднання системи управління з функцією обліку та з відповідною внутрішньою структуризацією останньої. Оскільки ж необхідність постійного вдосконалення методів управління обумовлює особливу актуальність найбільш ефективної організації кожного з них, то й стандартизація облікових процедур повинна поступатися місцем найбільш гнучким системам обліку, зорієнтованим на аналіз можливостей підприємства.

Відмовляючись від підходу окремого ведення різних видів обліку (через його витратність та необхідність подвійного введення інформації), наголосимо на організації ОАЗУВ у розрізі єдиного масиву інформації. Лише за таких умов структура функції обліку відповідатиме та виступатиме складовою частиною організаційної структури підприємства. Відповідно висунемо вимоги до функції обліку: повна відповідність розподілу повноважень і відповідальності на підприємстві; розподіл завдань ОАЗУВ таким чином, щоб результати їх рішення досить повно відповідали рівням управління. У даному випадку доречно (враховуючи означене на рис. 1.7 структурування) при-

вести подану на рис. 1.10 стандартизовану схему співвіднесення видів обліку з управлінською ієрархією (з користувачами інформації), обґрунтування особливостей формування якої було наведено авторами у [140, с. 25–37].



Рис. 1.10. Співвідношення видів обліку з управлінською ієрархією

З огляду на подану на рис. 1.10 ієрархію звернемо увагу на такі особливості витрат підприємства (рис. 1.9), як динамізм, постійна зміна рівня та відсутність єдності у підходах до вимірювання їх рівня (переважно пояснюється мінливістю та непередбачуваністю середовища господарювання). У цьому аспекті, формуючи ОАЗУВ, слід відходити від статичного підходу до формування облікових показників. Відповідно слід не лише забезпечити ув'язування облікових номенклатур (перелік засобів підприємства, джерел їхнього утворення й результатів господарської діяльності [186, с. 35]; кількісні або якісні параметри, що характеризують бізнес-процес та його результати [141, с. 153]; сукупність облікових інформаційних даних, які стосуються господарських фактів і операцій [182, с. 59]) з різними рівнями СУВ, а, наприклад, використати пропоновану Бичковою С. М. та Яндановою Ц. Н. [33, с. 54–66] динамічну концепцію бухгалтерського балансу. Дані автори вельми справедливо розглядають баланс не як «картину майна та джерел його формування», а як динамічну модель безперервного відображення діяльності підприємства. Зрозуміло, що основу раціоналізації такої діяльності складає формування СУВ. Означене на рис. 1.10 структурування вимагає застосування також й

охарактеризованої, зокрема у працях Легенчука С. Ф. [107], каталактичної теорії обліку, особливість якої складає включення до складу предмету бухгалтерського обліку частини зовнішнього середовища системи підприємства (збільшується «область охоплення» облікового спостереження). Як підтвердження доречності застосування даної теорії використаємо твердження Шершньової З. Є. [223, с. 350] відносно орієнтованості інформаційних систем сучасних підприємств на внутрішнє середовище, коли інформація про зовнішнє оточення має фрагментарний та несистемний характер. На думку авторів монографії каталактична теорія особливо актуалізується в умовах організації управління витратами об'єднань підприємств, коли зовнішнє середовище підприємства виступає внутрішнім середовищем інтеграційного утворення (ІСБ), до складу якого входить дане підприємство як учасник інтеграційної взаємодії.

Прийняття динамічної та каталектичної концепцій до формування СУВ та ОАЗУВ вимагає виділення двох принципово розбіжних рівнів управління (це цілком відповідає означеному на рис. 1.10 структуруванню). Перший – рівень оперативного управління – обслуговуватиметься фінансовим та управлінським обліком й відповідатиме за маніпулювання з даними та інформацією. Другий – стратегічний – реалізовуватиме аналітичну складову ОАЗУВ та формуватиме інформацію для стратегічного менеджменту з метою встановлення траєкторії розвитку підприємства (у нашому випадку – розраховуватиме витрати на додержання даної траєкторії). Отже, своєчасно отримана відповідним рівнем системи управління та відповідним чином інтерпретована до прийняття рішень інформація оперативного й бухгалтерського обліку може бути використана для управління розвитком підприємства. Динамічна ж концепція формування СУВ дозволить облікове спостереження співвіднести з виробленням стратегічних заходів та з прогнозуванням варіантів розвитку подій.

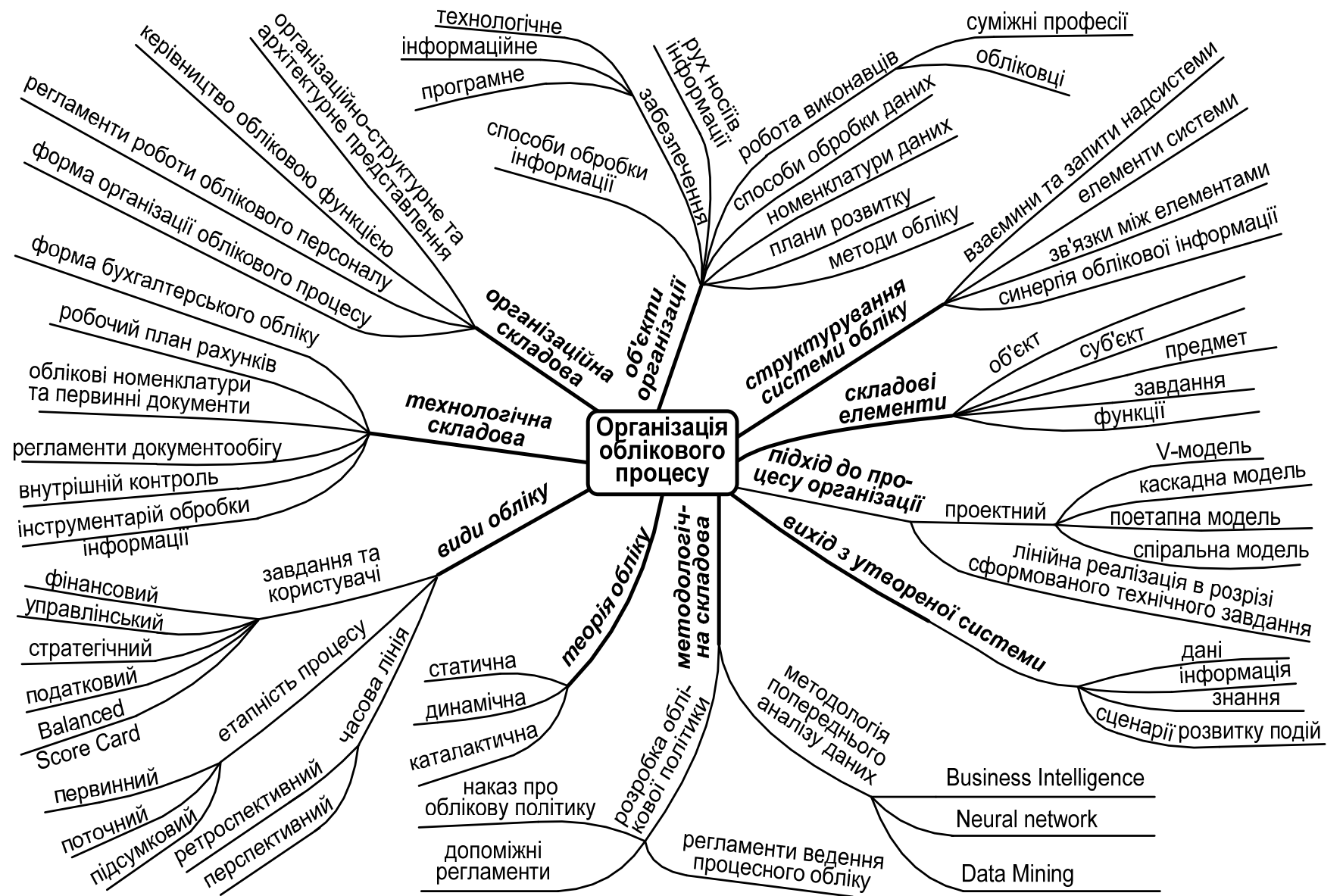
Зрозуміло, що впровадження динамічного підходу (особливо в розрізі концепції динамічних спроможностей фірми [32; 236]), потребує відповідного технічного забезпечення (у розрізі обчислювальних можливостей сучасної інформаційної інфраструктури). У цьому сенсі слід підтримати й Голова С. Ф. щодо необхідності перегляду предмету обліку та елементів його методу в напрямках вираховування можливостей й інструментарію сучасних інформаційних технологій [46, с. 11] та відмови лише від реєстрації ретроспективних даних [47, с. 18]. Доречність інтеграції всіх видів обліку в єдину інформаційну систему (у даному випадку –

систему підтримки прийняття рішень у галузі управління витратами) підтверджує й Бутинець Ф. Ф. [29, с. 28–29], говорячи про необхідність розширення аналітичності та меж обліку чи обґрунтованого збільшення кількості показників бухгалтерської звітності.

Відразу слід зауважити, що прийняття даних вимог щодо формування ОАЗУВ слід обов'язково співвіднести з висновками Н. Дж. Карра [83] щодо необхідності оптимізації витрат на утримання інформаційної системи. Більш того, критерії оптимізації розрізнятимуться залежно від рівня (стратегічного чи оперативного) управлінської ієрархії. Для оперативного управління вибір інформаційної системи здійснюватиметься у розрізі витрат на підтримку регламентованих Законом [1] дій. На стратегічному рівні отримання (та попередню аналітичну обробку інформації) слід співвідносити з надаваними за допомогою даної інформації перевагами у конкурентній боротьбі (через доступність інформаційних технологій всім суб'єктам ринку успішне створення ОАЗУВ не може бути гарантією успіху на стратегічних напрямках), якщо доступ до інформації буде обмежений для споживачів нижчих рівнів). Отже, завданням формування ОАЗУВ, скоріше за все, буде саме пошук оптимального співвідношення між витратами на регламентування обліково-аналітичних операцій та напрямками використання отриманих даних у межах СУВ.

Далі слід зауважити, що бухгалтерський облік, як і кожна система знань, постійно розвивається, що висуває особливі вимоги щодо його дієвої організації. Загальні питання організації облікового процесу широко представлено в економічній літературі [23; 124], хоча, на жаль, більшість розробок міститься в рамках навчальної літератури [131; 141; 182; 186] (відповідно можна наголосити на актуальності розробок у даній сфері). Також у більшості джерел відсутні або недостатньо пророблені питання інноваційного розвитку облікової підсистеми та її орієнтації на підтримку прийняття управлінських рішень, особливо у сфері стратегічного управління витратами (розвиток підприємства в цілому потребує розвитку до відповідного рівня й обліку, представленого як одна з рівноправних функцій управління).

Загальноприйнятий підхід до ведення фінансового обліку (регламентація організації якого представлена на рис. 1.11) дозволяє розглядати його лише як один з інструментів оцінки ефективності підприємства, що оперує лише ретроспективними показниками. Саме необхідність забезпечення стратегічної спрямованості облікових даних й ефективної їх інтеграції в систему управління обумовило актуальність даного дослідження.



Зрозуміло, що з огляду на ускладнення та зростання динамічності середовища господарювання, процес формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства обов'язково слід розглянути в контексті збільшення стратегічної спрямованості облікових даних. Потребу врахування стратегічних аспектів облікового процесу можна знайти зокрема й у працях Нападовської Л. В. [124; 125], яка пропонує розглядати облік як засіб оцінювання перспектив бізнесу [125, с. 57], та Сахно Л. А. [181, с. 60–61]. Останній автор наголошує на тому, що обліковий процес повинен концентруватися на певних ключових елементах діяльності підприємства, що забезпечує створення економічних цінностей в рамках так званого «С-циклу»: зобов'язання (commitment), контроль (control), грошові кошти та вартість (cash and cost) і можливості чи потенціал (capability).

Дійсно, більшість рішень у процесі управління витратами стикатимуться з визначенням різного роду планів, прогнозів, принципів, патернів, позицій, перспектив та правил (відповідає означеній Г. Мінцбергом [118; 119] концепції 5П розуміння стратегії). Така стратегічна спрямованість актуалізує необхідність дослідження доречності розгляду поняття стратегічного обліку в контексті формування ОАЗУВ. На жаль, існує досить багато тлумачень стратегічного обліку при повній відсутності єдності не лише у розумінні змісту даного словосполучення, а й у необхідності його використання взагалі. Так, ряд авторів наголошує на доречності введення стратегічного обліку [174; 190; 225] у практику господарювання. Інші – такі, як Бондар М. І. [22, с. 23] – заперечуючи означене словосполучення наголошують на потребі додавання ознак перспективності та стратегічності до облікових рахунків.

На жаль, деякі автори досить некоректно намагаються визначити сутність стратегічного обліку (це пояснюється переважно об'єктивно існуючою тенденцією зсуву акцентів розгляду управлінського обліку з безпосередньо обліку на управління). Так, Сахно Л.А. [181, с. 61] надає тлумачення стратегічному обліку як «фінансовому аналізу проблем». Такий підхід неприпустимий через підміну сутності функцій управлінського циклу. Тлумачення ж стратегічного обліку як способу відображення фінансово-облікових проблем підприємства [181, с. 60] нівелює як можливість використання нефінансових індикаторів діяльності підприємства, так і можливість інтеграції до ОАЗУВ відомостей про ситуацію в оточенні підприємства.

Найбільш часто стратегічний облік ототожнюють з управлінським. Підтвердженням цьому є тлумачення стратегічного обліку Кермовим В. Е. як

системи реєстрації, узагальнення й представлення даних, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень системою менеджменту [190, с. 48] або ще більш обмежена пропозиція Б. Райана щодо визначення сфери стратегічного обліку як області перетинання різних фінансових функцій (фінансового менеджменту, управлінського й фінансового обліків та управління грошовими коштами) [174, с. 31]. Такі розуміння стратегічного обліку не є виправданими саме через ретроспективність зафіксованої у ньому інформації. Більш дієвою буде ідентифікація сутності стратегічного обліку в рамках концепцій стратегічних систем вимірювання (так званих Performance Measurement [200; 239]) й особливо в рамках концепції збалансованої системи показників (BSC, Balanced Score Card [77; 78; 79]). Ефективність означених концепцій з точки зору формування ОАЗУВ пояснюється прийняттям принципу, що управляти можна лише тим, що можна виміряти.

Останню представляють як інструмент переведення стратегії на операційний рівень (формалізації стратегії). Тут, на думку авторів, слід розглядати BSC дещо більшим набутком, ніж просто інструмент операціоналізації стратегії (таке розуміння можливе лише при усвідомленні усього теоретичного підґрунтя, на якому базується впровадження BSC: від ресурсного підходу до стратегічного менеджменту, до різних теорій мотивації). Отже, розгляд даної концепції здійснимо в контексті появи словосполучення «стратегічний облік» та процесу формування ОАЗУВ. На погляд авторів, концепцію BSC можна вважати майже синонімом до стратегічного обліку, сутність якого зрештою зводиться до узагальнення й представлення даних для прийняття стратегічних управлінських визначених (у тому числі й у сфері управління витратами підприємствами).

Відповідно, оскільки у збалансованій системі показників прийнято поєднання як фінансових й нефінансових, так і кількісних та якісних показників, то можна стверджувати про необхідність розширення загальноприйнятої облікової парадигми у бік спроб формалізації знань чи суб'єктивних думок суб'єктів стратегічного менеджменту підприємства. При цьому змінюватимуться й облікові моделі діяльності суб'єктів господарювання (як відокремлених, так й інтегрованих).

За аналогією, моделювання облікової системи можна розглянути в розрізі надання відомостей для розрахунку так званих стратегічних матриць (матриць портфельного аналізу, чисельність яких визначається кількома десятками). Деякі осі таких матриць можуть бути легко ідентифіковані на підставі даних фінансового чи внутрішньогосподарського обліку. Ті

ж осі, які пов'язані з інформацією про конкурентів чи середовище непрямого впливу, стають досить складними для формалізованої інтерпретації, майже неможливої при орієнтуванні на парадигму фінансового обліку.

Слід звернути увагу, що збалансована система показників на перший погляд не має прямого відношення до СУВ. Це твердження не є цілком правильним. По-перше, формування витрат підприємства планується, контролюється й регулюється в рамках однієї з перспектив концепції – «внутрішні процеси». По-друге, наявність у BSC причинно-наслідкових зв'язків забезпечує цільову спрямованість діяльності СУВ. По-третє, BSC оперує з ключовими факторами успіху (KSF), серед яких можуть бути й фактори оптимізації рівня витрат (особливо при виборі стратегії «лідерства за витратами» у континуумі стратегій М. Портера [162; 164]). По-четверте, цікавим моментом тут постає пропозиція Карімова В. Е. [190] щодо розподілу стратегічного обліку на попроцесний (облік економічних процесів всіх фазових переходів, пов'язаних зі стратегічним розвитком організації [190, с. 54]) та поопераційний (облік операцій кожної окремої фази розвитку організації [190, с. 65]). Зрозуміло, що кожен з цих видів обліку оперує з процесами управління витратами, інтеграцію яких саме зі стратегічними настановами підприємства бажано реалізовувати в термінах концепції BSC. Отже, саме застосування BSC дозволяє більш ґрунтовно підійти до організації управління витратами в рамках єдиної інформаційної системи.

У контексті ж стратегічного аспекту облікового процесу слід звернути увагу, що для більшості управлінських рішень (особливо стратегічних) необхідно ввести додаткові показники, які не формуються в системі бухгалтерського обліку. Такими показниками можуть стати маржинальні чи трансакційні витрати (саме вони підпадають у сферу дії СУВ та потребують формування ОАЗУВ), вартість і наявність інтелектуального чи соціального капіталу тощо. Більш того, дані показники слід залучити до контуру управління за допомогою відповідного управлінського інструменту. Як вже неодноразово наголошувалось авторами, таким інструментом може стати концепція збалансованої системи показників (BSC). На жаль, дана концепція не адаптована до потреб консолідації інформації (консолідацію тут слід проводити в рамках процедур Business Inelegance, характеристику якої наведемо нижче). Також у зону уваги BSC напряду не входять характеристики середовища господарювання. Варіант подолання даної невідповідності представлено на рис. 1.12. Пропонований на рис. 1.12 підхід дозволяє не лише інтегрувати характеристики оточення до

обліково-аналітичної системи та стратегічного менеджменту заданого через BSC, а й забезпечити моделювання розвитку подій за рахунок імітаційного моделювання виділених у розрізі ключових факторів успіху індикаторів ефективності підприємства чи об'єднань підприємств. Більш того, означену на рис. 1.12 схему можна розглядати ще й як шаблон-приклад онтологічної моделі предметної області управління підприємством. Саме в розрізі визначених додатних та від'ємних зворотних зв'язків й слід забезпечувати оптимізацію поєднання системи управління та функції обліку з відповідною структурізацією останньої.

Розробки у сфері ідентифікації розуміння стратегічного обліку тісно стикаються з такою ознакою дієвості управлінських процесів, як превентивність чи проактивність, що особливо актуально в умовах об'єктивної потреби подолання негативних наслідків світової фінансово-економічної кризи. Так, формування обліково-аналітичної підтримки антикризового управління витратами вимагає уточнення не лише сутності такої підтримки, а й усвідомлення нового розуміння безпосередньо управлінського процесу.

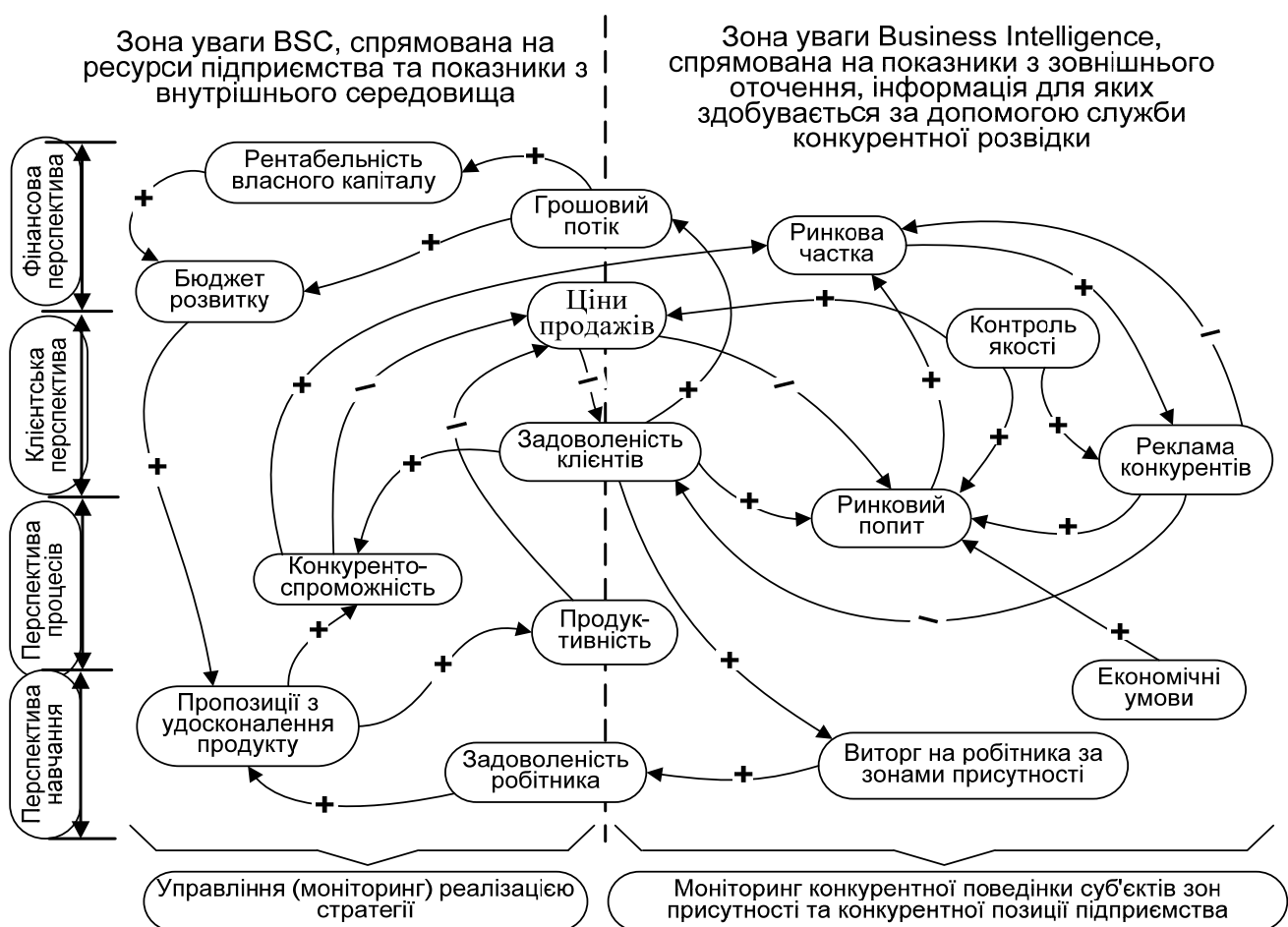


Рис. 1.12. Превентивна консолідація інформації для потреб менеджменту у збалансованій системі показників

Як видно з рис. 1.13, частина наявних тлумачень [88; 92] орієнтовані на реактивний характер антикризового управління. Спрямованість управлінського процесу відповідає означеній на рис. 1.13 другій зоні уваги менеджменту. З одного боку, даний підхід є цілком правильним, адже антикризовий менеджмент повинен сприяти поверненню підприємства на попередню траєкторію розвитку. У термінології Василенко О. В. [36, с. 493] відповідає таким етапам, як наближення кризи (t_H); прихована форма (t_C); проява кризи ($t_{П}$); обвальна криза (t_O); адаптація до кризи (t_A); стабілізація кризи (t_{CT}); ліквідація кризи ($t_{Л}$); відновлення системи (t_B). Разом з тим слід враховувати, що антикризова стратегія має справу не тільки з непередбаченими, але й із зовсім невідомими факторами [118]. Отже, зменшити можливі негативні впливи можна шляхом балансування непередбачуваності з отриманням більш якісної оперативної інформації.

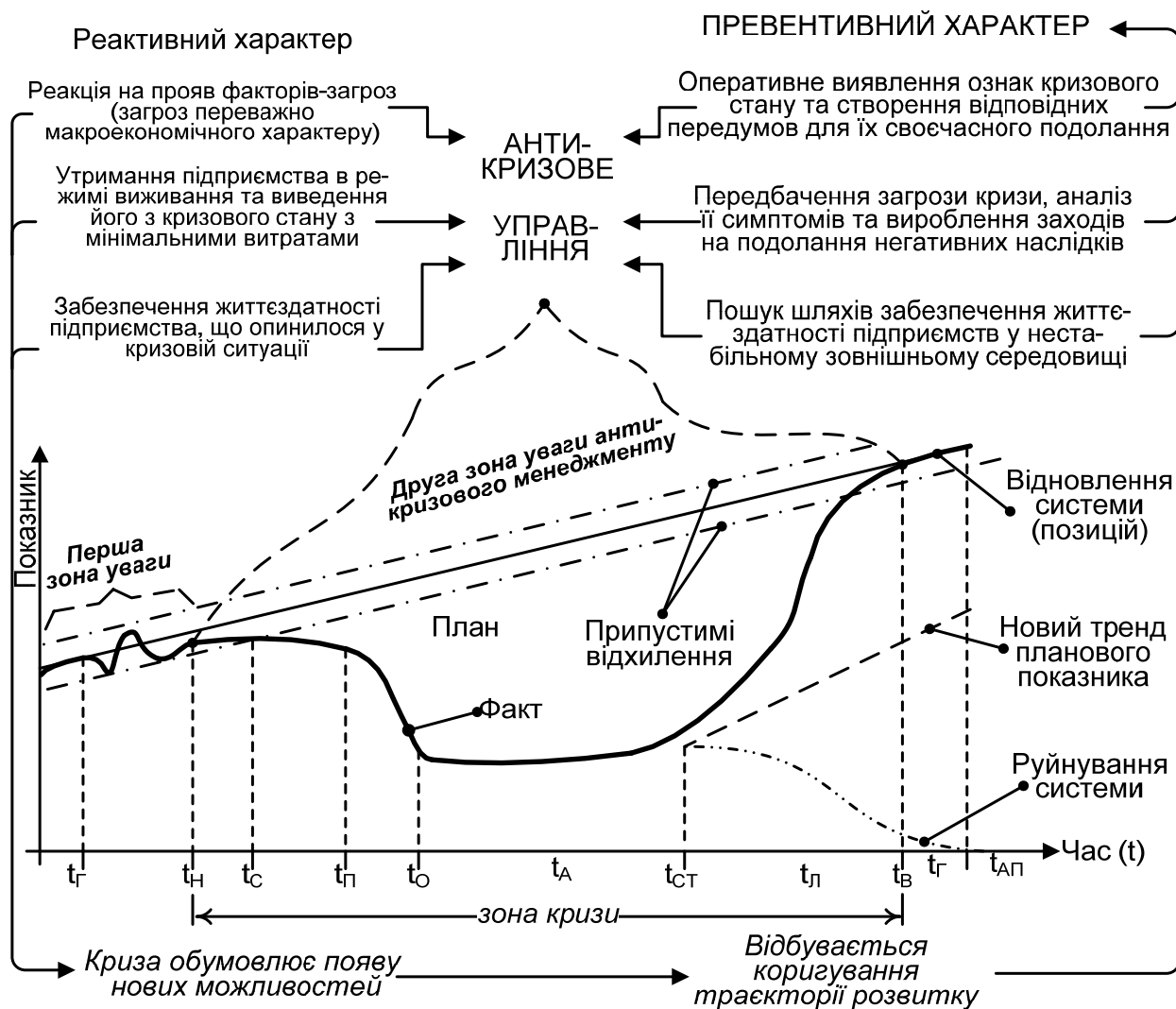


Рис. 1.13. Усвідомлення зон уваги антикризового менеджменту

З іншого боку, метою антикризової стратегії повинно бути запобігання виникненню кризових явищ, що нівелює актуальність першого варіанта. Отже, головною властивістю антикризового менеджменту постає превентивність або проактивність реагування. Тут слід зробити певне пояснення. Якщо кризу розглядати як зовнішні потрясіння, то приймати антикризові дії слід ще на етапі роботи за графіком (t_r), коли аналіз прояву та наслідків кризи (t_{AP}) робиться заздалегідь до її початку. Якщо ж кризу вважати як передумову розвитку підприємства (прояв кризи в рамках такої рушійної сили розвитку як наявність протиріч), то антикризовий менеджмент повинен навіть стимулювати появу кризових ситуацій (зокрема в рамках означеної Л. Грейнером [50] тріади «розмороження – рух системи – заморозка»).

Виділені авторами невідповідності у розумінні антикризового процесу привели до орієнтування облікових систем саме на реактивне фіксування інформації, що відповідає означеній на рис. 1.14 схемі. Традиційне розуміння облікового процесу (облік визначається як функція управління, а не у бухгалтерській термінології) орієнтується на використання петель від'ємних зворотних зв'язків. Проактивність же вимагає спрямованості облікового процесу на розробку й реалізацію превентивних заходів (виникає невідповідність між орієнтованими в минуле обліковими даними та уявленнями про майбутнє, якими оперує стратегічне планування та антикризовий менеджмент). Даний процес ще більше ускладнюється наявністю різних варіантів розвитку подій, кожен з яких має власний сценарій розвитку та відповідно й власне розуміння змісту інформаційної підтримки (тут облік пропонується підпорядкувати 4D-онтологічному підходу).

Отже, у контексті означеної на рис. 1.14 схеми недоречно обмежувати розвиток облікових систем лише фіксуванням додаткових відомостей (інтеграцією бухгалтерського обліку та моніторингу, про що говорять численні дослідники [55;124]). Потрібне додавання до облікових рахунків превентивних аналітичних ознак (відмінних від ідеології аналітичного обліку) та можливостей інтегрування інформації і знань. Дієвість такої пропозиції підтверджується зокрема й працею Алексєєва Н. С. [242], згідно з якою ОАЗУВ розглядається у світлі єдності стратегічного обліку та стратегічного аналізу, предметом яких постають стратегічні компетенції та потенціал підприємств, які відносяться до всієї сукупності його продуктів і потребують особливого підходу з точки зору управління [134, с. 117]. Відповідно, з огляду на [141, с. 135] під організацією стратегічного ОАЗУВ можна розуміти комплекс обладнання, процедур, методів та персоналу, що дозволяє

створювати, обробляти, зберігати і розподіляти достовірну інформацію, яка використовується у процесі стратегічного управління витратами.

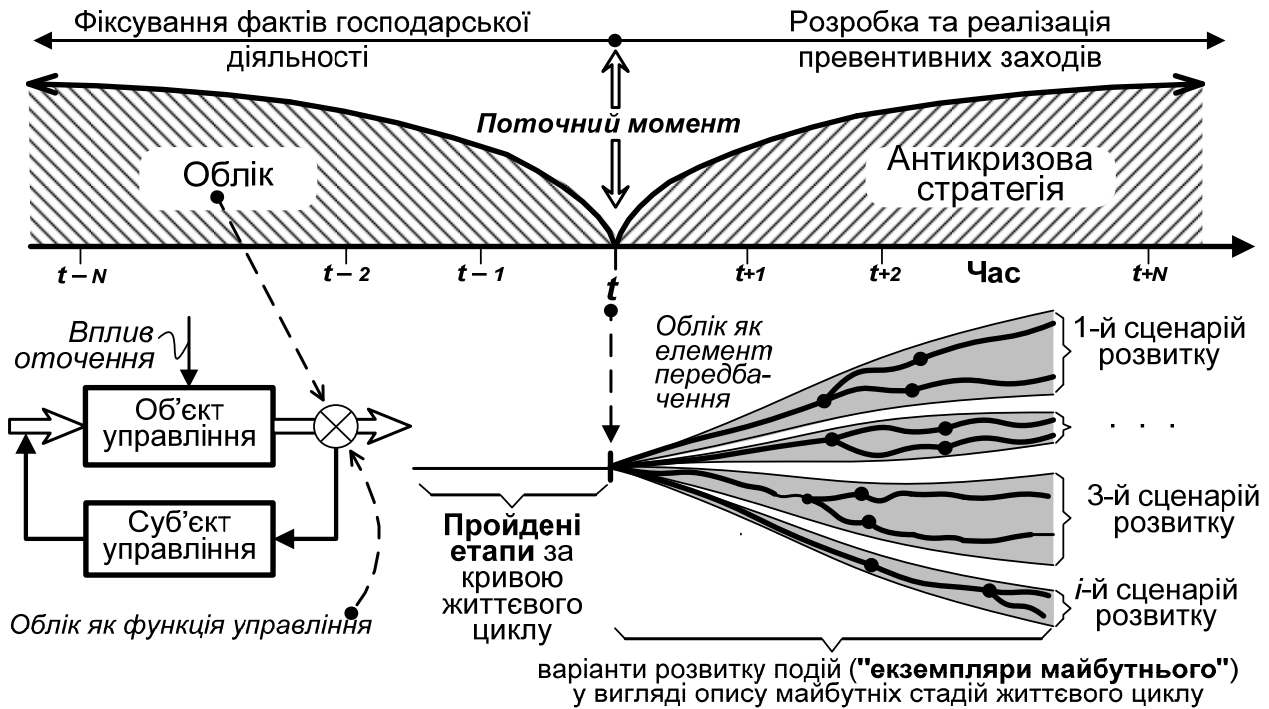


Рис. 1.14. Відбиття зміни спрямованості облікового спостереження

Такий підхід можна розглядати як передумову виникнення охарактеризованої у статтях [120; 121] концепції аналітичних-інформаційних систем. Зазначена концепція співпадає з думкою У. Кінга та Д. Кліланда відносно того, що інформація набуває стратегічного характеру, якщо дані пройшли аналітичну обробку та підготовлені до використання у процесі стратегічного планування [86, с. 237], проте значно розширена за рахунок орієнтації інформації ще й на процес реалізації обраних стратегічних альтернатив. Водночас слід звернути увагу, що будь-яка інформація, яка виникає в системі управління підприємством, повинна мати певне технологічне й організаційне підґрунтя для підтримки власного існування. В основу цього пропонується покласти наявні на кожному підприємстві облікові системи. Разом з тим слід враховувати, що рівень організації таких систем буде значною мірою відрізнятися від загального рівня організаційної культури на підприємстві й наявних технічних можливостей.

Окрім того, необхідність стратегічної орієнтації облікового процесу вимагає включення до складу наявних підсистем ще й певних аналітичних функцій. Представлення обліку як функції управління робить недореч-

ним його розгляд у відриві від решти функцій та такої з них, як контроль. В аспекті ж розглянутого представлення стратегічного обліку та означеного на рис. 1.10 виділення рівнів управлінської ієрархії, слід визначати розуміння ОАЗУВ з огляду на набутки такої дисципліни, як контролінг (див. рис. 1.10). Так, зміст завдань ОАЗУВ зміниться до складання періодичної (рутинної) внутрішньої звітності для управлінських рішень (забезпечення інформацією рішень, що приймаються з певним ступенем регулярності); складання нерегулярних (спеціальних) звітів для управлінських рішень (формування інформації для забезпечення прийняття рішень у ситуаціях, які виникають без певної періодичності або становлять прецедент); складання зовнішньої звітності, призначеної для інвесторів, органів державної влади тощо [211, с. 27]. Саме концепція контролінгу дозволяє віднести до функції обліку підготовку інформації для прийняття проблемних рішень (аналіз варіантів рішень та вибір кращого з них); ведення рахунків (збирання даних й підготовка звітності); орієнтація менеджерів на відхилення (орієнтація осіб, що приймають рішення, на наявні можливості й проблеми).

Методологія контролінгу в розрізі діяльності СУВ тісно перетинається з концепцією стратегічного управління витратами Дж. К. Шанка та В. Говиндараджана [218] (див. рис. 1.9). Зрозуміло, що стратегічний аспект функціонування СУВ стикається з вибором альтернативних рішень у сфері управління витратами з огляду на дії та параметри функціонування конкурентів підприємства (тим більше, що при прийнятті процесного підходу до управління підприємством саме дії конкурентів найбільше впливатимуть на вихід процесів, а отже й на рівень витрат бізнес-процесу). Відповідно, можна запропонувати залучення до інструментів управління витратами технології бенчмаркінгу [12], як це подано на рис. 1.9 (бенчмаркінг розглядається як метод отримання відомостей про витрати та процеси конкурентів, для їх використання в життєдіяльності підприємства). Таке залучення реалізується у контексті формування ОАЗУВ до застосування методів конкурентної розвідки, як показано на рис. 1.11. Дійсно, оскільки ефективність діяльності підприємства залежить від рівня розвитку його ключових компетенцій та прогнозування дій контрагентів, можна запропонувати виокремлення в рамках організаційної структури підприємства певної служби чи підрозділу, що здійснюватиме аналітичне оцінювання діяльності конкурентів (така служба, на думку Тітова В. В., забезпечуватиме керівництво підприємства необхідною інформацією для превентивного прийняття бізнес-рішень [252, с. 2]). Означена інформаційно-аналітична діяльність (діяль-

ність щодо збирання та аналізу інформації стосовно бізнес-оточення), відповідно до розробок Баранніка Р. В. [13, с. 74], може ідентифікуватися як «конкурентна розвідка». Дійсно, метою інформаційно-аналітичної роботи повинні бути саме прогнозування й передбачення намірів конкурентів, вивчення основних тенденції бізнесу, аналіз можливих ризиків тощо.

Сутність поняття «конкурентна розвідка» досліджувалось багатьма вченими. Її розглядали як постійний процес збирання, оброблення, оцінювання накопичення даних, а також їх аналізу з метою прийняття оптимальних рішень [100, с. 443]; чи як діяльність, що допомагає оцінювати та прогнозувати дії конкурентів, спрямовані на дестабілізацію діяльності підзахисної компанії та її керівної підсистеми або руйнування інформаційних зв'язків усередині компанії [257, с. 276]; збирання й оброблення інформації бізнесом [13, с. 75]. Зрозуміло, що дослідження конкурентів неможливе без певним чином організованого дієвого процесу підготовки й обробки інформації. Оскільки на підприємстві переважна більшість інформаційних потоків перетинається з системою бухгалтерського обліку, доречним й актуальним стає твердження про потребу організації обліково-аналітичного забезпечення служб конкурентної розвідки. Основу створення такого забезпечення складатиме трансформація облікової системи до технології консолідації інформації (консолідація інформації ідентифікується через створення відкритого знання, певною мірою обробленого й переформатованого, необхідного для обслуговування інформаційних потреб певної соціальної групи [55]).

З точки зору процесу консолідації інформації вельми цікавим є представлення ОАЗУВ і в контексті такого явища, як «креативний облік». Відразу наголосимо на підтриманні авторами у даному питанні Бондаря М. І. [22, с. 22] відносно того, що виділення креативного обліку передбачає наявність іншого (некреативного, з відсутністю творчого підходу) обліку, що не є методологічно правильним. Цінною є полеміка Пушкаря М. С. [169] та Бутинця Ф. Ф. [28, с. 165 – 175]. Так, якщо останній наголошує на неможливості бухгалтерами самостійно осмислювати факти й передбачати майбутнє [28, с. 168], то автор [169] навпаки вимагає від облікових працівників використання правил організації та групування фактів, виходячи з інтересів системи управління (у контексті предмета дослідження – системи управління витратами). Також Пушкарь М. С. [169, с. 90] до обов'язків облікових працівників відносить й отримання знань про нові об'єкти облікового спостереження (знову ж у контексті предмета дослідження такими об'єктами можуть поставити наприклад трансакційні витрати чи маржинальний дохід).

Дійсно, креативний облік в інтерпретації Пушкаря М. С. [169, с. 90] здатен допомогти у пошуках напрямів зниження витрат за рахунок раціоналізації процесів, операцій чи методів організації діяльності. Разом з тим правильним є й те, що такі дії значно виходять за межі відповідальності саме облікових працівників. З іншого боку, таке розуміння обліку цілком відповідає зміненим та збільшеним вимогам до обліково-аналітичного забезпечення. У цьому контексті потребує певної проробки визначення як того, хто саме виступатиме суб'єктом обліково-аналітичної підтримки управління витратами, так і того, хто виступатиме суб'єктом формування ОАЗУВ. Також лише в аспекті креативного обліку можливою стає організація обліку, аналізу та регулювання витрат на інновації. Методика та технологія такого обліку часто виходить за межі загальноприйнятих підходів. Так, зокрема, недосконалість обліково-аналітичного забезпечення розробки та впровадження інноваційних проектів потребує належного розгляду.

1.3. Інноваційні витрати та їх місце в організації обліково-аналітичного процесу підприємств та їх об'єднань

Сучасний стан розвитку суспільства має певні характерні особливості, що впливають на організацію та протікання економічних процесів. Так, галопуючі темпи розвитку інформаційних технологій, інформатизації суспільства, активний розвиток глобалізаційних процесів, нівелювання понять «кордонів», вихід знань на якісно новий рівень та зростання їх впливу не тільки в суспільному, а й в економічному секторах, усе це призвело до формування «інформаційної економіки» [37], «економіки знань» [37], а також обумовило утворення мегаекономіки [37, с. 10] як єдиного світового економічного простору. Наступною характерною рисою сучасної економіки стає переміщення акцентів на соціальні аспекти економічних процесів та на тісну співпрацю зі споживачем, що переходить у партнерські відносини. Тобто останні визначаються як такі, що орієнтовані на клієнта. Поява гнучких технологій, робототехніки, розробок у сфері «штучного інтелекту», відчутні досягнення в суміжних науках, таких, як біоніка, синергетика, обумовило значне зростання ролі інноваційного підходу [37, с. 10] в усіх сферах діяльності підприємств.

Таким чином, усе це вимагає впровадження нових підходів на мікрорівні. Устремління підприємств зайняти гідне місце в умовах жорсткої конкуренції та швидкоплинних процесів у середовищі, на сьогодні, вима-

гає чіткого дотримання стратегії розвитку, а саме інноваційного, оскільки лише інноваційний шлях розвитку спроможний адекватно відповідати сучасним тенденціям. Зміни в системах управління підприємств та їх об'єднань, у системах управління розвитком, формування нових підходів до інноваційних процесів обумовлює необхідність трансформації організаційних процедур, зміни в підсистемах забезпечення. Особливої актуальності набувають питання формування інноваційних витрат, їх обліку, а також проблеми щодо управління такими витратами в системі управління інноваційним розвитком підприємства.

Розглядаючи сутність процесу розвитку, слід відмітити, що його кінцевий результат втілюється в підвищенні якості функціонування підприємства та в забезпеченні його конкурентоспроможності. У свою чергу, сукупність перетворень, спрямованих на зміни в організаційних структурах управління, оновлення технічної та технологічної баз виробництва, освоєння якісно нової продукції та інше, складають процес розвитку. Для забезпечення послідовного розвитку підприємства мають відбуватися періодичні або постійні зміни. Зважаючи на посилення впливу нових технологій, на думку авторів, необхідно в рамках проведеного дослідження визначити сучасну роль і значення інноваційного розвитку, особливості формування інноваційних витрат та їх місце в організації обліково-аналітичних процесів.

Визначаючи за мету отримання економічних вигід, підприємство, його власники, керівництво, використовуючи всі можливості управлінського, фінансового, ресурсного, інтелектуального впливу, постійно намагаються досягти максимального результату в реалізації цілей. Таким чином, процес управління інноваційним розвитком стає невід'ємною обов'язковою складовою досягнення поставленої мети та враховує дію як внутрішнього, так і зовнішнього впливу на функціонування і розвиток підприємства.

Інновації та інноваційна діяльність згідно з [76, с. 18], з чим погоджуються і автори даного наукового видання, за своєю суттю розглядаються як джерело доходу. Таким чином, шляхом впровадження інноваційних змін, трансформаційних перетворень, зміни напряму діяльності, переведення її в іншу сферу чи галузь створюється можливість для реалізації об'єктивно існуючого прагнення до виходу з кризи, досягнення сталості в роботі та забезпечення можливості подальшого розвитку.

Якщо у процесі реалізації стратегії інноваційного розвитку підприємство досягає поставленої мети, система набуває нових здібностей, виходить на якісно новий рівень. Воно не повинне зупинитись на досяг-

нутому, виникає необхідність в активному пошуку нових ідей, у визначенні та постановці нових цілей, проводиться аналіз напрямів їх досягнення, вивчаються можливі альтернативи подальшого розвитку, тобто процес розвитку набуває циклічного характеру.

Амплітуда і динаміка коливань у життєвому циклі, що виникають внаслідок впливу інноваційних перетворень, залежать від багатьох факторів, серед яких, на думку автора, важливе місце займає залежність від того, яку саме інновацію було впроваджено.

Визначення комплексного характеру інновацій, розкриття всебічних можливостей їх використання через характеристику системи та класифікацію нововведень дозволить застосовувати відповідні методи управління інноваційними витратами для досягнення мети інноваційного розвитку підприємств та їх об'єднань. Аналіз наукових досліджень [51; 76; 102; 192] виявив наявність різних класифікаційних характеристик інновацій, однак кожна з класифікацій висвітлює особливості інновації лише з одного боку, що не дозволяє ефективно управляти інноваційними витратами. Комплексне урахування всіх параметрів, що характеризують інновації, формує основу обліково-аналітичного забезпечення управління інноваційними витратами.

На рис. 1.15 авторами наведені основні напрями класифікації інновацій (саме виділені ознаки, на їх погляд, значною мірою впливають на результати інноваційного розвитку підприємства) та визначена необхідність урахування даних ознак у рамках інструментів формованого ОАЗУВ, оскільки, з одного боку, упровадження інновацій спричиняє певні витрати, а з іншого – дозволяє мінімізувати собівартість виробів. Залежно від сфери застосування було виділено п'ять видів інновацій ($X = 1, 2, \dots, 5$): технологічні, економічні, торгові, соціальні та управлінські.

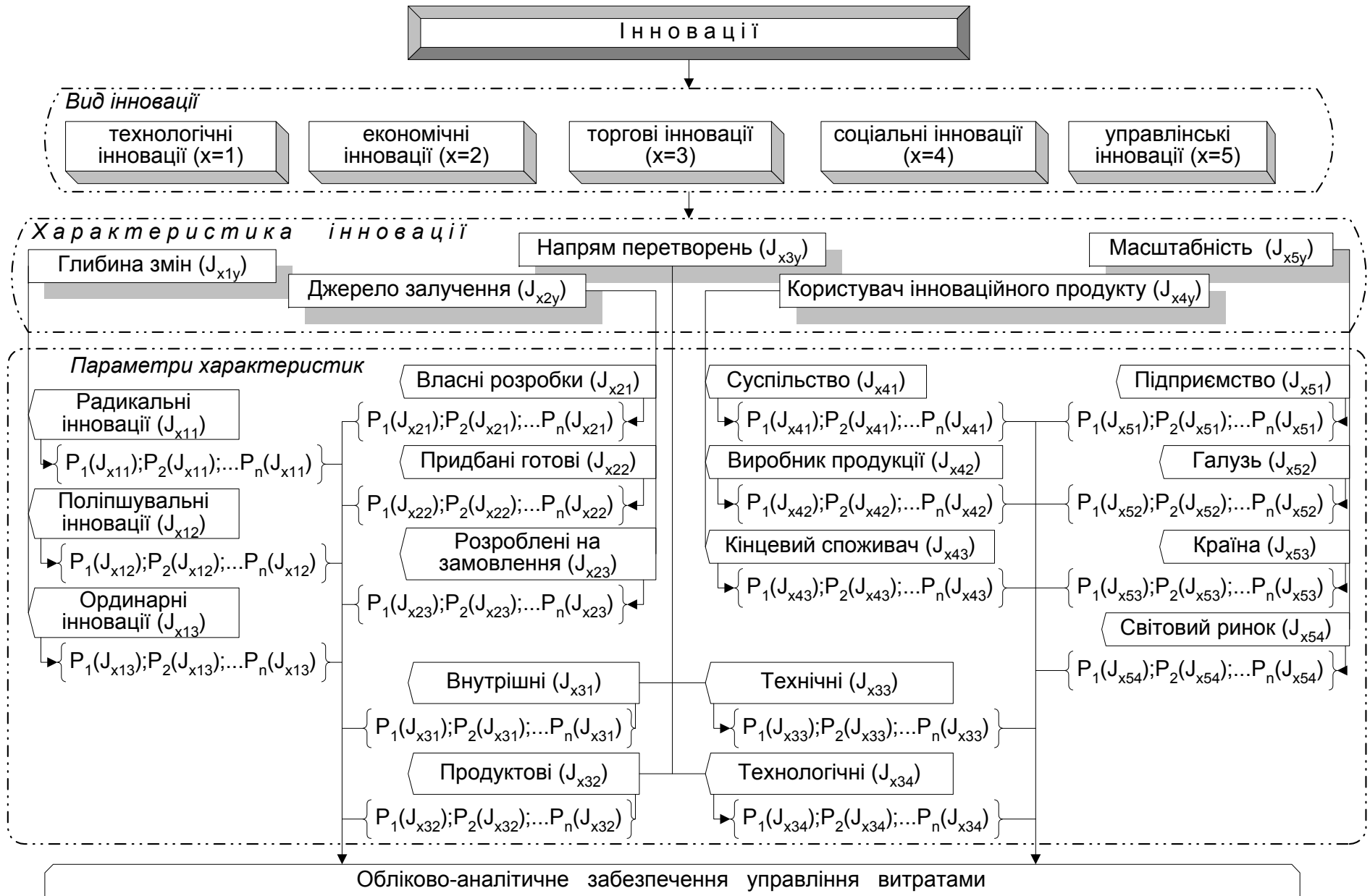
Кожна інновація може бути описана за допомогою ряду характеристик, а саме: глибина змін, які відбуваються у випадку впровадження обраної інновації; джерело залучення, отримання нововведення дає можливість визначити або спрогнозувати унікальність інновації; напрям перетворень характеризує та визначає об'єкт, на який спрямовано впровадження інновацій; користувач результатів інноваційних перетворень, тобто орієнтація на споживача продукту, у якому втілена інновація; масштабність нововведення дає можливість отримати пріоритет часового лага.

Авторами були обрані зазначені характеристики інновацій, оскільки вони принципово впливають на характер змін, їх кардинальність, а отже і на тенденції показників, що характеризують ефективність діяльності.

Більш того, впровадження інновацій з різними параметрами передбачає різні витрати для підприємств та їх об'єднань. Сукупність показників $\{P_n (J_{xzy})\}$, які визначають кожен з параметрів, дають можливість формувати масив ОАЗУВ, що, у свою чергу, сприяє підвищенню ефективності прийняття управлінських рішень. Таким чином, сукупність параметрів, що характеризують інноваційні перетворення, дозволяє прогнозувати потенційні результати від впровадження відповідного нововведення та додає додаткових важелів управління як підприємством, так і його інноваційним розвитком. Доцільно звернути увагу на перехід пріоритету від технічної новизни інновації до новизни її споживчих властивостей: відповідно до цього ринок та ефективність ведення маркетингової діяльності відіграють значну роль у розвитку підприємства. Так, кожна інновація може бути описана за допомогою параметрів (J_{xzy}), кожний з яких дає відповідну характеристику інновації з точки зору тієї чи іншої ознаки.

Характеризуючи інновації з точки зору глибини змін, визначають ступінь новизни, а саме: чи це радикальні інновації (J_{x11}) – винаходи, створення принципово нових продуктів, чи це поліпшувальні інновації (J_{x12}) у вигляді модернізації та модифікації, чи ординарні інновації (J_{x13}), що становлять менш значні перетворення. Відповідно, зі зростанням ступеня кардинальності інновацій, які впроваджуються, відбувається зростання показників, що характеризують ефективність діяльності, а також змінюються витрати на їх впровадження та супровід.

На думку авторів, не можна не враховувати такої характеристики, як джерело залучення інновації (J_{x2y}). Розроблення її власними силами в підрозділах підприємства з урахуванням усіх потреб, доскональне володіння інформацією про особливості виробництва, придбання патенту, права на використання або виробництво чи впровадження досвіду – усе це впливає на можливість отримання переваг на період володіння ними, а також на можливість наближення та реалізації мети підприємства, внаслідок чого усе це відповідним чином позначається на його життєвому циклі. Залежно від обраного джерела залучення інновації, визначається прогнозний обсяг витрат на отримання інновації або ліміт наявних у розпорядженні ресурсів визначає перелік джерел отримання інновації. Так, може бути складено прогнозний кошторис витрат на виробництво, залежно від циклів НДДКР; визначено ціни придбання та умови щодо спільної розробки чи підготовки замовлення на розробку інновації, з точки зору затратності, дохідності, результативності, умов збереження комерційної таємниці.



Відповідно, кожен з напрямів має певні витрати, які необхідно враховувати. Інформація, що характеризує джерело отримання інновації, також значною мірою впливає на формування ОАЗУВ підприємств та їх об'єднань.

З метою оптимізації ресурсів та досягнення максимальних результатів, процес управління інноваційним розвитком вимагає не спонтанної дії, а визначення напрямку управлінського впливу, тобто напрямку перетворень (J_{x3y}). Таким чином, суб'єкт управління конкретизує об'єкт змін. Визначення напрямку інноваційних перетворень – внутрішніх, продуктових, технічних чи технологічних – безпосередньо пов'язане із забезпеченням таких інновацій. Вибір різних об'єктів для впровадження інновацій матиме різні за складом та обсягом витрати. Також, залежно від обраного об'єкта, може змінюватись методика калькулювання таких витрат. Це, у свою чергу, впливатиме на ОАЗУВ.

Характеристика користувача результатів інноваційного продукту (J_{x4y}) (суспільство, виробник продукції чи кінцевий споживач – людина) дає можливість визначити рівень необхідності такої інновації, спрогнозувати попит на неї, визначити можливі мотиваційні ознаки та дії, а також часові межі використання продукції з втіленою інновацією.

Масштабність (J_{x5y}) використаної інновації, а саме це є інновацією для конкретного підприємства (J_{x51}), галузі (J_{x52}), країни (J_{x53}) або світового ринку (J_{x54}), дозволяє спрогнозувати конкурентну позицію підприємств та їх об'єднань, термін володіння перевагами на ринку. Відповідним чином і буде змінюватись тенденція показників ефективності діяльності підприємства. Адекватне оцінювання інновацій за характеристиками «масштабність» та «користувач інноваційного продукту» вимагає активної взаємодії підсистем інформаційного забезпечення підприємства та ОАЗУВ й їх інтеграції.

Інновації, потрапляючи до тієї чи іншої групи, за кожною ознакою набувають певних властивостей, які в сукупності значно впливають на результативність їх втілення, а отже і на характер поведінки життєвого циклу підприємства. Так, сукупність параметрів (J_{xzy}) створює унікальну комбінацію, яка властива саме для цієї інновації, характеризує її переваги і недоліки. Відповідно, виходячи з унікальних особливостей кожної складової, суб'єкт управління приймає адекватні управлінські рішення в системі управління інноваційним розвитком підприємства.

Кожна з отриманих комбінацій складових впливає на характер та нахил логістичної кривої розвитку. Збільшення ступеня кардинальності, новизни інновації приводить до більш різкої, стрімкої зміни поведінки ло-

гістичної кривої розвитку, що відбиває впровадження інновацій. Навпаки, поліпшуючі зміни, нові лише для даного підприємства, упровадження яких в його діяльність не дасть значного ефекту, на логістичній кривій будуть відображені незначними, помірними коливаннями.

Розподіл інновацій за ознаками має суттєве значення для вибору форми і методів їх впровадження, а також для збільшення ефективності управління інноваційним розвитком підприємства, оскільки розробка, упровадження, умови реалізації та подальшого просування на ринку, експлуатація та використання результатів нових розробок для кожної конкретної інновації будуть неоднакові. Через те, що на сьогодні, інноваційний процес займає вагомe місце в діяльності підприємств та їх об'єднань, на формування ОАЗУВ значно впливає і формування інноваційних витрат. Так, авторами на рис. 1.16 наведено інформаційний зв'язок та взаємодію ОАЗУВ з процесом визначення параметрів інновацій для впровадження.

Як показано на рис. 1.16, при виборі інновацій для впровадження з параметрами, що відповідають цільовій спрямованості системи управління та можуть бути реалізовані підприємством, майже на кожному з етапів відбувається інформаційна взаємодія з ОАЗУВ підприємства.

Однак, на ефективність діяльності та результативність інноваційного розвитку підприємств та їх об'єднань впливають не тільки якісні характеристики інновацій, що впроваджуються, а й кількісні показники та періодичність впровадження інновацій. Упровадження періодичних інноваційних перетворень на підприємстві приводить до зміни графічного зображення життєвого циклу підприємства. Вид обраної інновації, її класифікаційна характеристика, особливості параметрів значно впливають на поведінку, характер логістичної кривої, яка є відображенням періоду розвитку в життєвому циклі підприємства, на кут нахилу та ступінь плавності чи різкості змін, частоту, інтенсивність та амплітуду коливань.

В економічній теорії склався цілий напрям досліджень – теорія життєвих циклів. У роботах багатьох вчених подаються визначення поняття життєвого циклу з виділенням різних за сутністю та складом етапів. Узагальнюючи трактування, теорії життєвих циклів можна розподілити на кілька груп. Деякі науковці розглядають життєвий цикл підприємства як сукупність життєвих циклів продукції; інші, життєвий цикл підприємства співставляють зі змінами, що відбуваються в організаційній структурі управління; група науковців вважає, що життєвий цикл підприємства формується на сукупності кризових явищ та антикризових заходах.

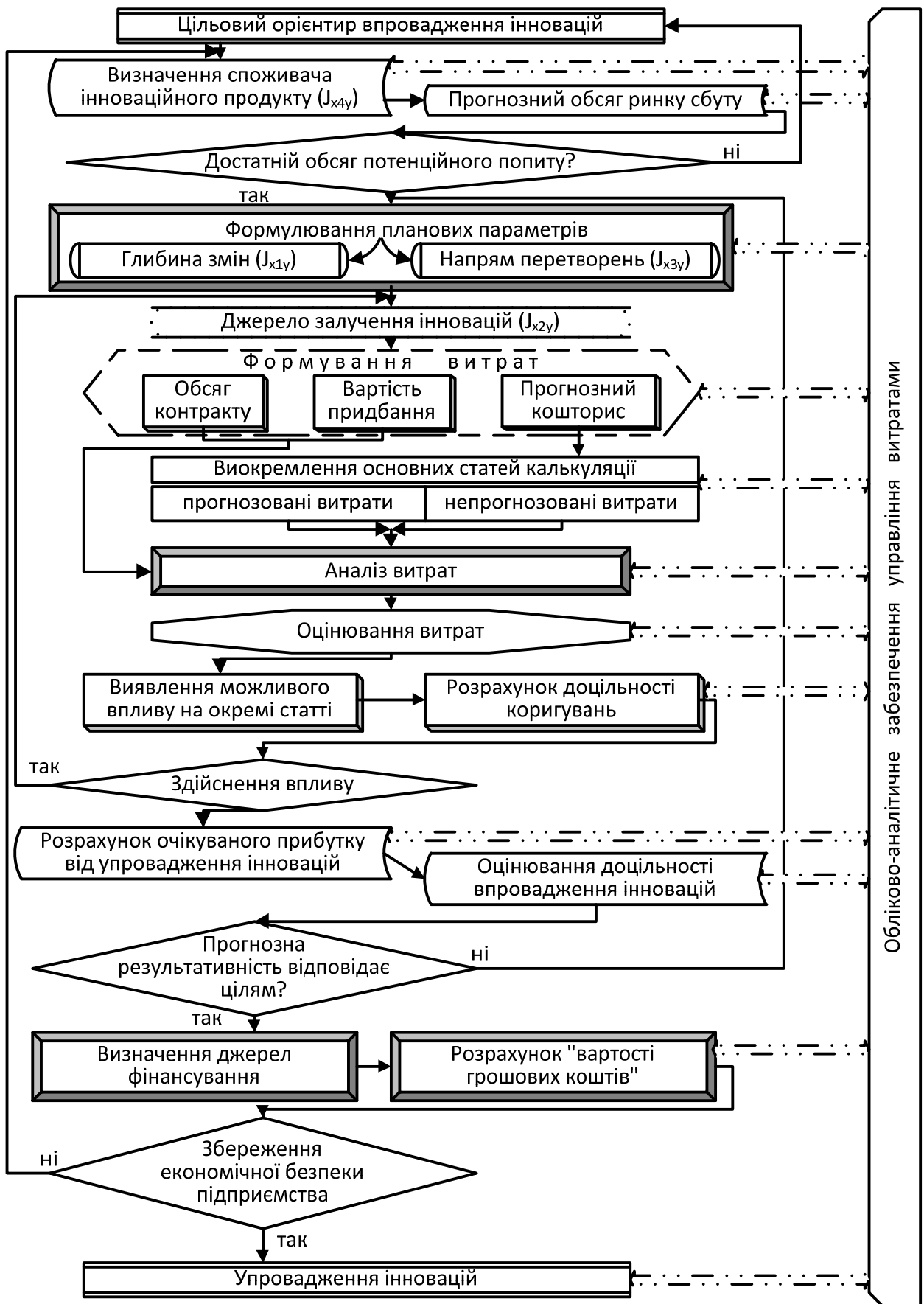


Рис. 1.16. Інформаційний зв'язок елементів алгоритму визначення параметрів інновацій з ОАЗУВ

Також у графічному представленні життєвого циклу підприємства виділяють нормальний закон розподілу та циклічний характер розвитку. Так, Мільнер Б. З. у [117, с. 62] дотримується точки зору відносно визначення життєвого циклу підприємства як ряду змін, які передбачаються, з певною послідовністю станів за часом, та відповідають стадіям життєвого циклу, стадіям розвитку організації, виділяючи такі: народження, дитинство, отрочество, рання зрілість, розквіт сил, пізня зрілість, старіння, оновлення.

У дослідженні [117, с. 57] пропонується виділення таких етапів.

Підприємницький етап припускає вільний творчий пошук під час створення і формування життєвих циклів продукції. Важливим фактором для переходу на наступний етап є стабільне забезпечення ресурсами.

Етап колективності зіставляється зі зростанням і характеризується: розвитком інноваційних процесів попереднього етапу; формальною формою комунікацій, структури організації; наявністю підвищених зобов'язань; значними витратами часу на розвиток контактів між членами організації.

На етапі формалізації та управління визначаються процедури, вводяться правила, стабілізується структура підприємства, органи розробки та прийняття рішень стають основними компонентами організації, зростає роль вищого керівництва, прийняті рішення більш зважені, консервативні. Вагомий акцент зроблено на ефективності інновацій та стабільності.

Етап ускладнення організаційної структури – вона стає більш комплексною, відпрацьованою, проводиться її удосконалення на етапі вироблення структури. Механізм прийняття рішень децентралізовано. Відбувається зростання випуску продукції, керівництво постійно працює над створенням нових можливостей розвитку. На думку авторів, для досягнення динамічного, постійного розвитку підприємство має впроваджувати свою стратегію таким чином, щоб зазначений етап став базою для зародження наступного циклу, «витка» розвитку і щоб на графічному зображенні життєвого циклу підприємства спостерігалась поступова тенденція до зростання.

Етап занепаду настає в результаті конкуренції, скорочення ринку, внаслідок чого зменшується попит на продукцію та послуги, підприємство змушене шукати шляхи утримання ринків та використання нових можливостей. Поряд зі зростанням попиту на робітників, особливо найбільш цінних спеціальностей, збільшується кількість та глибина конфліктів. Механізм вироблення та прийняття рішень стає централізованим.

Модель Л. Грейнера [50] пропонує п'ять фаз розвитку підприємства, спираючись на організаційну структуру управління, яка змінюється під впли-

вом часу, розміру, а також під дією криз, що проявляються на кожному з етапів. Становлення підприємства відбувається через такі п'ять фаз, проходячи які підприємство не тільки збільшується у своєму розмірі та розширюється, а й удосконалюється:

1. Фаза розвитку через утворення проходить кризу керівництва, кризу лідерства.

2. Фаза розвитку через управління характеризується процесами побудови структур управління, формалізацією управлінських систем, стандартизацією бізнес-процесів. Досягнутий успіх веде до кризи автономії.

3. На фазі розвитку шляхом делегування відбувається реорганізація, створення нових структурних одиниць, центрів, зон, виникає об'єктивна необхідність у децентралізації функцій, що призводить до часткової втрати контролю, а згодом і до кризи контролю.

4. Фаза розширення підприємства приводить до необхідності впровадження процедур корпоративного планування, внаслідок чого знижується підприємницький і творчий інтерес співробітників. Таким чином, на фазі розвитку через координацію виникає криза бюрократичного апарату.

5. На фазі розвитку завдяки співробітництву проходять процеси створення структури на основі самостійних бізнес-одиниць з перерозподілом функцій між підрозділами і центром, у результаті зростає ймовірність виникнення кризи синергії у групі.

Уявлення Л. Грейнером процесу розвитку через подолання послідовності криз, на думку авторів, є обґрунтованим і доцільним, з огляду на поширену в економічній теорії думку, що саме суперечності, нерівновага та кризи стають рушійною силою розвитку. Крім того, відмітною рисою цієї моделі є незавершеність процесу розвитку, тобто відсутня межа ліквідації компанії. Подолання кожної кризи переводить підприємство на новий рівень і відкриває можливості для реалізації нового циклу, «витка» розвитку.

У більшості робіт [2; 11; 72; 117; 256; 171] модель життєвого циклу підприємства графічно зображують у вигляді нормального закону розподілу, з прогнозованою ліквідацією, розподіляючи весь цикл на більш детальні стадії або узагальнюючи їх. Однак спільною рисою є визначення та передбачення обов'язкового, прогнозованого закриття підприємства. Автори вважають такий підхід не зовсім коректним. Підприємство створюється не для того, щоб його ліквідувати. Воно може проходити як кризові стани, так і періоди різкого розвитку, переживати трансформаційні процеси, однак природно буде прагнути продовжувати функціонування на існуючому та на якісно новому рівні.

Класична модель життєвого циклу об'єктивно може бути використана при розгляді підприємств, які не підлягають відтворенню і є вичерпними. У такому випадку, існує можливість досить точного визначення стадії, на якій знаходиться підприємство, прогнозування динаміки функціонування та розвитку, а також періоду завершення останньої стадії життєвого циклу. Підприємства, які відносяться до інших галузей виробництва, на думку авторів, мають інше графічне зображення лінії життєвого циклу. Так, Пушкар О. І. у [171, с. 23] пропонує модель розвитку підприємства, яка має декілька різних траєкторій розвитку залежно від обраної антикризової стратегії. Серед них лише одна призводить до закриття, а інші, з різним «кутом нахилу», різною динамікою та амплітудою переходять на новий цикл розвитку. У моделі, запропонованій Д. Черчиллем та Р. Льюїсом [72, с. 36], можна простежити чітку тенденцію до зростання при проходженні виділених п'яти стадій життєвого циклу, причому слід наголосити на збереженні зазначеної тенденції відносно різних показників: при зміні системи управління, організаційної структури, розвитком формальних систем менеджменту тощо.

Кожне підприємство в певний період часу, як стверджують Аніскін Ю. П. і Моїсеєва Н. К. у [6], водночас знаходиться в режимі стійкого функціонування та послідовного розвитку. Ілляшенко С. М. [76, с. 19] визначає такий стан як існування стабілізаційної стратегії для збереження досягнутого рівня виробництва, частки ринку, а також розвиваючої стратегії, спрямованої на розширення виробництва, збільшення прибутку, частки ринку та ін. Таким чином, виникає необхідність у реалізації двох функцій – забезпечення сталого виробництва існуючої продукції та підтримка процесу оновлення. Реалізація цих функцій вимагає впровадження організаційно-економічного впливу, який забезпечить упорядкований рух до мети. Сукупний вплив стадій розвитку і функціонування спричиняють зміну фазових станів виробництва і приводять до появи циклічності розвитку підприємства. Кожна фаза характеризується певною динамікою зміни показників виробництва, а також місцем на кривій життєвого циклу. Різні показники, що характеризують обсяги, рівень та якість виробництва, – прибуток, фондівіддача, завантаженість основних фондів, обсяг чистої продукції та інші – можуть виступати індикаторами циклічності, водночас, наповнюючи ОАЗУВ підприємств та їх об'єднань. Процеси оновлення за своєю суттю відносяться до циклічних процесів, у яких наприкінці кожного з циклів синтез еволюційних та революційних перетворень приводить до швидкого переходу об'єкта оновлення на якісно новий рівень [87, с. 27], що, є однією з властивостей розвитку.

У процесі оновлення продукції, техніки, технології на підприємстві відносно стійкий стан порушується, у результаті чого з метою перешкодження поширенню дисбалансу та різного роду неузгодженостей пріоритетною стає роль організаційних процесів. Нова структура, що була створена, виходить з перехідного періоду через накопичений досвід у стійкий стан функціонування на якісно новому рівні. Проектний випуск нової продукції, завершуючи цикл оновлення, створює передумови для наступних циклів розвитку.

Клевлін А. І. та Моїсеєв Н. К., розглядаючи процес оновлення, визначили, що взаємодія циклів організаційного та технологічного розвитку з життєвим циклом продукту сприяють появі економічних циклів оновлення, які, у свою чергу, позначаються на динаміці циклічної зміни прибутку [87]. Необхідність завчасного забезпечення готовності підприємства до впровадження та реалізації технічних і технологічних нововведень є однією з особливостей організаційних циклів оновлення. Оскільки інновація визначається як впровадження нового і означає процес використання новації або винаходу [192, с. 44], то з моменту прийняття до розповсюдження новація, нова ідея набуває нової якості – стає інновацією, а відповідно, процес перетворення нововведення в інновацію є інноваційним процесом. Криві життєвого циклу продукції, технології, капіталу, які через взаємодію у часі визначають сукупну ефективність функціонування підприємства, можуть виступати орієнтиром для прогнозування економічних коливань інноваційного характеру. Еволюційні та революційні перетворення, технологічні розриви значно впливають на кут нахилу кривих організаційного розвитку підприємства. При появі нового продукту відбувається циклічне повторення процесу організаційного розвитку.

На думку авторів, одним з ключових завдань підприємства може стати забезпечення постійного перебування на етапі розвитку, шляхом своєчасного впровадження змін, інновацій, ефективного управління якими дозволить утримати тенденцію до зростання. Причому темпи такого зростання визначають результативність функціонування підприємства та впливають на його конкурентну позицію. Наявність значної кількості факторів, що впливають, приводить до необхідності управління процесами інноваційного розвитку.

Як зазначалось, розвиток проходить через зміни. Через певний період часу виникає необхідність у взаємообумовлюючих процесах створення нової продукції, технології, методів організації виробництва, управління, кожному з яких характерна своя періодичність. Вони можуть проходити разом або з певним часовим лагом. Безперечно, властивості нововведень – продуктів, нововведень – технологій, нововведень – методів організації та

управління, мають певні відмінності. Так, об'єкти нововведень відрізняються термінами створення та освоєння, рівнем складності, ступенем готовності до їх сприйняття виробником і споживачем, рівнем витрат на їх впровадження. Однак, на думку авторів, саме ці процеси мають однаковий характер впливу на тенденцію та напрям кривої життєвого циклу підприємства, дозволяючи, з різною амплітудою коливань, мати тенденцію до зростання.

При розгляді інноваційної поведінки підприємства Трифілова А. О. у [194, с. 198] виділяє два варіанти переходу до нової стратегії – паралельний і послідовний. Їх подання на рис. 1.17 оперує з показником результативності впровадження нової технології (R) та лінією часу (T).

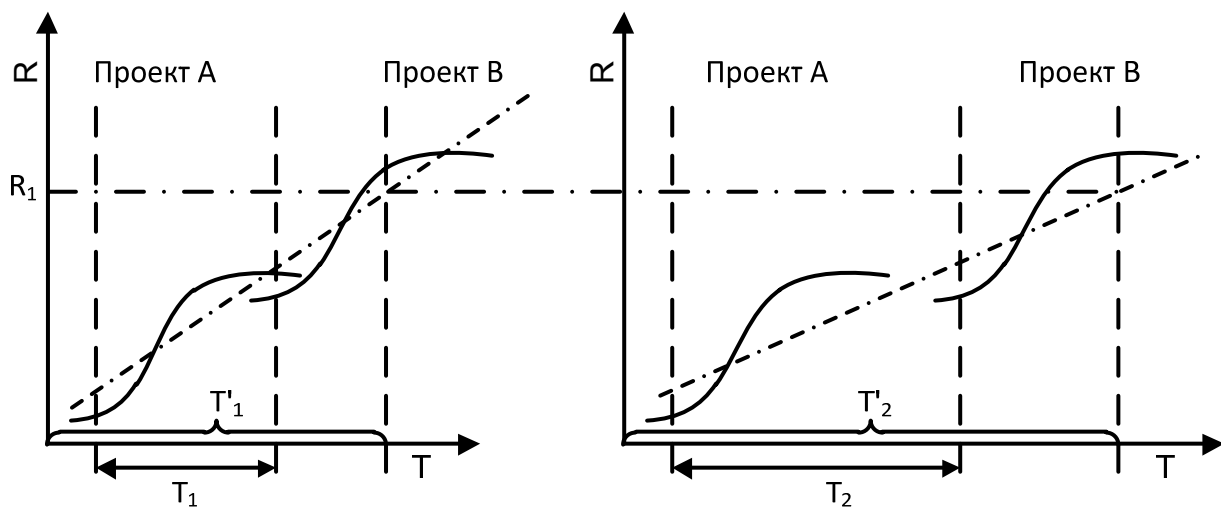


Рис. 1.17. Паралельне та послідовне впровадження інноваційних перетворень

При паралельному варіанті продуктивні та технологічні інновації впроваджуються одночасно, зі створенням інноваційного портфеля. Нові технології і технології, що вдосконалюються, розробляються і впроваджуються постійно, створюючи замкнутий цикл, замінюють одна одну. Варіант послідовного переходу до нової технології є реакцією на інноваційні дії конкурентів. Упровадження інноваційних змін носить непрямий примусовий характер, коли підприємство для забезпечення відповідного становища на ринку змушене рівнятися на інноваційно активних конкурентів.

Вибір паралельного або послідовного переходу до нової технології залежить від сукупності можливостей підприємства, а також, від ступеня значущості вимог внутрішнього та зовнішнього середовищ. Незалежно від вибору варіанта переходу до впровадження інновацій загальна тенденція зберігається і лише при проекції на тривалий проміжок часу відрізнятися будуть

інтенсивність і радикальність інновацій. Варто зауважити, що віддалення моменту впровадження нової інновації позначиться на графічному зображенні кривої життєвого циклу, її амплітуді та стрімкості.

Так, при послідовному впровадженні інновацій, для досягнення певного рівня результативності R_1 , необхідно більший період часу T'_2 , ніж при паралельному (рис 1.17). Витрати часу зростають ($T'_2 > T'_1$). Узагальнено, інноваційні витрати можна розподілити на витрати на підготовку до інноваційної діяльності; витрати на впровадження інновацій; витрати на оцінювання отриманих результатів. При варіанті послідовного впровадження інновацій момент, коли підприємство повинно понести витрати на підготовку до впровадження інновацій, настає пізніше, ніж при паралельному впровадженні інновацій. Однак і момент отримання результатів також віддаляється.

При зміні витрат часу змінюються витрати й інших ресурсів. В умовах конкурентної боротьби, така категорія, як час, займає особливе місце. Тому врахування зазначеного аспекту в управлінні витратами є дуже важливим і значущим. Проведення відповідних аналітичних розрахунків та оцінювання можливості понесення відповідних витрат у задані проміжки часу сприяє прийняттю рішень, а також входить в ОАЗУВ підприємств та їх об'єднань.

Таким чином, були зазначені основні аспекти формування інноваційних витрат, їх вплив на розвиток підприємства, його діяльність, а також, представлено взаємозв'язок з ОАЗУВ підприємств та їх об'єднань. Саме інноваційний аспект вимагає розгляду управління витратами як складного, багатоаспектного й динамічного процесу, орієнтованого на досягнення високого економічного результату діяльності підприємства (забезпечується максимізацією розкриття потенціалу наявних ресурсів). Більш того, саме інноваційні проекти вимагають модифікації функції обліку шляхом орієнтації її на прийняття стратегічних рішень (неадекватність обліку потребам підприємства в інформаційному забезпеченні зменшує дієвість системи менеджменту, призводячи її до повного знищення).

Отже, не існує варіанта розвитку облікової функції, що не передбачав би необхідності його приведення у відповідність до вимог сучасного етапу інноваційного розвитку економіки.

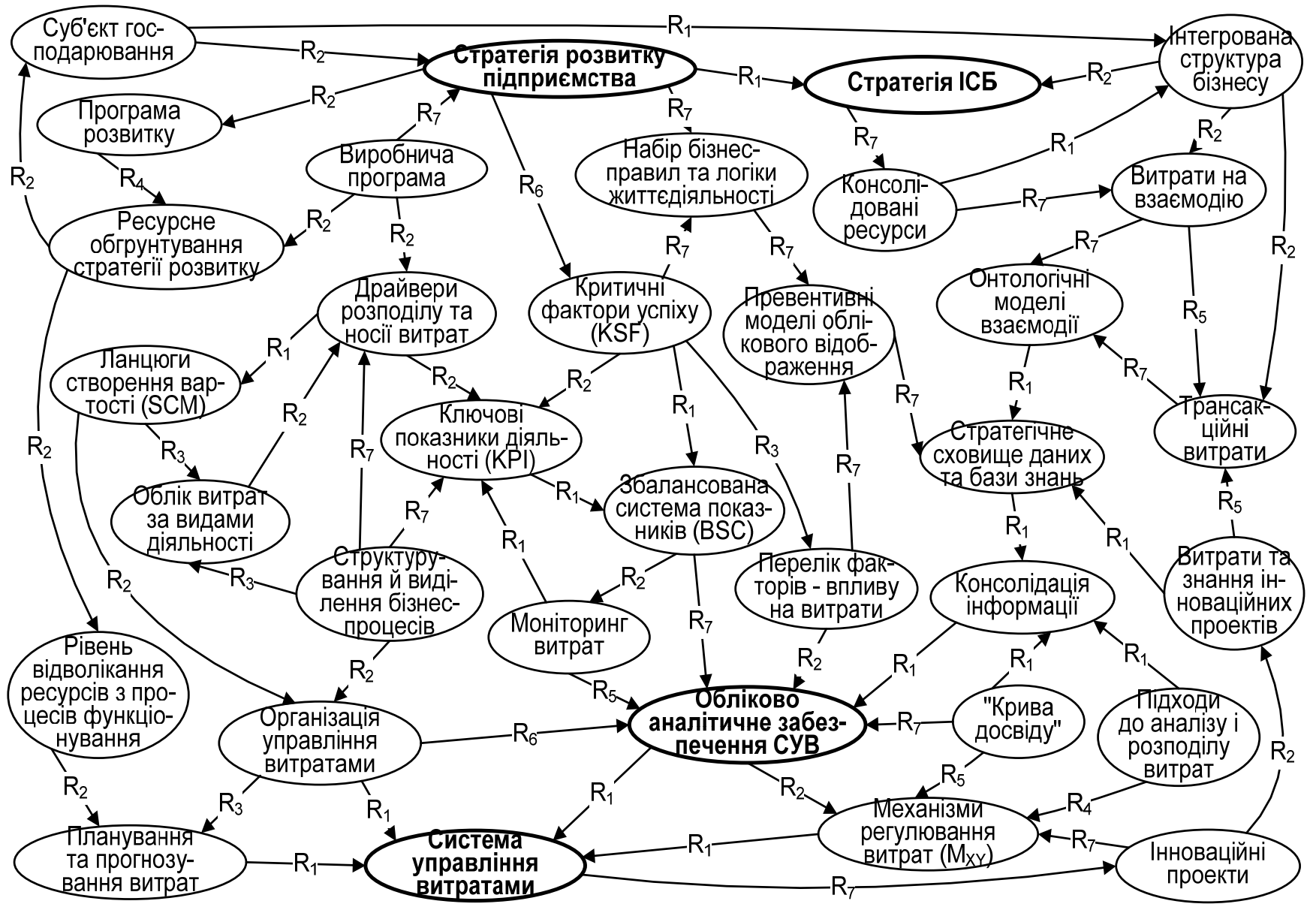
Оскільки ж формування системи управління витратами повинне ґрунтуватися на чіткому визначенні не лише її цілей, об'єктів, суб'єктів, методів, інструментів, а й джерел інформації та форм формалізації результатів, розробки у сфері утворення відповідного обліково-аналітичного забезпечення не втрачають актуальності та народногосподарського значення.

2. СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ПРОБЛЕМ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Теоретико-методологічний базис та концепція обліково-аналітичної підтримки системи управління витратами підприємств та їх об'єднань

У сучасних умовах розвитку економіки України успіх діяльності товаровиробників визначається ефективністю виробництва, яка обумовлюється ступенем задоволення споживчих запитів з мінімальними витратами. Водночас основою і причиною діяльності будь-якого суб'єкта господарювання є прибуток, який визначає можливості його розвитку та значною мірою залежить від розміру виробничих витрат. Отже, потреба вибору найкращого варіанта управління витратами в системі стратегічного розвитку підприємства має значне народногосподарське значення. При цьому, як обґрунтування варіанта функціонування системи управління витратами (СУВ на рис. 2.1), так і забезпечення реалізації керівних впливів у циклах регулювання рівня витрат потребують належної інформаційної підтримки, що й було доведено у попередньому розділі. На жаль, трансформація умов господарювання вимагає додаткового вивчення цілого комплексу питань щодо удосконалення систем обліку, аналізу й регулювання витрат, що й зумовлює необхідність подальшого проведення досліджень.

Розкриття мети розбудови теоретико-методологічних засад організації обліково-аналітичної підтримки управління витратами, орієнтованого на випереджаюче відображення розвитку подій та підтримку позитивних зворотних зв'язків, пропонується реалізувати через розроблення концепції превентивного обліково-аналітичного забезпечення функціонування СУВ. Основу даної концепції складає означена на рис. 2.1 мережна структурна схема предметної області дослідження. Як підґрунтя для її формування обрано підхід Пономаренка В. С. й Пушкаря О. І., які пропонують використовувати шість видів відносин R_{ij} : R_1 – відносини структуризації; R_2 – причинні зв'язки; R_3 – квазіпричинні зв'язки-обмеження; R_4 – визначальні відносини; R_5 – кореляційні зв'язки (наявність математичної залежності без причинно-наслідкових зв'язків); R_6 – квазіпричинні визначальні багатопараметричні відношення (лінійні відношення між змінними) [159, с. 9–12]; R_7 – зв'язки залежності («залежить від»).



Закладену ж на рис. 2.1 головну гіпотезу щодо орієнтування формованого обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань (ОАЗУВ) на превентивні запити СУВ та утворення й підтримку інформаційних моделей випереджаючого системного відображення об'єкта спрямування керівних впливів пропонується розкрити через таку систему концептуальних положень, взаємозв'язок між якими представлено на рис. 2.2 (номера положень подано у кружечках):

Положення 1. З огляду на значну кількість теорій фірми та концепцій стратегічного менеджменту пропонується організувати управління витратами в рамках ресурсно-компетентнісного та ситуаційного підходів з відповідною модифікацією розуміння змісту та особливостей створення й використання обліково-аналітичного забезпечення управління витратами.

У дослідженнях вчених економістів та в наявній у поточний момент часу практиці господарювання виділяється досить велика кількість концепцій та теорій. Зрозуміло, що реалізація об'єктивної потреби організації управління витратами не може бути вирішена у відриві від наявних теоретичних і практичних здобутків. Разом з тим, не всі теорії фірми та концепції менеджменту повною мірою відповідають сучасним умовам господарювання.

Так, наприклад, класична (технологічна) концепція фірми, хоча і є найбільш поширеною, базується на уявленні про повне виділення належних ресурсів й факторів виробництва економічними суб'єктами та орієнтується лише на максимізацію прибутку, що не є цілком правильним.

Вільна від цих обмежень інституціональна теорія хоча й передбачає опортунізм у поведінці учасників ринку, орієнтування на специфічність активів та обмежену раціональність, все ж таки нівелює можливість оптимізації саме трансформаційних, а не трансакційних витрат.

Більш повний аналіз теорій фірми, проведений авторами у [144; 146, с. 34–100], дозволив зробити висновок щодо переважної орієнтації на ресурсну концепцію стратегічного управління [90], яка разом з теорією динамічних можливостей [236] і формулює зміст ресурсно-компетентнісного підходу.

З іншого боку, потреба проактивного регулювання рівня витрат (доведена в рамках означеного на рис. 1.14 4D-онтологічного підходу) вимагає застосування й набутків ситуаційного менеджменту [35; 75].

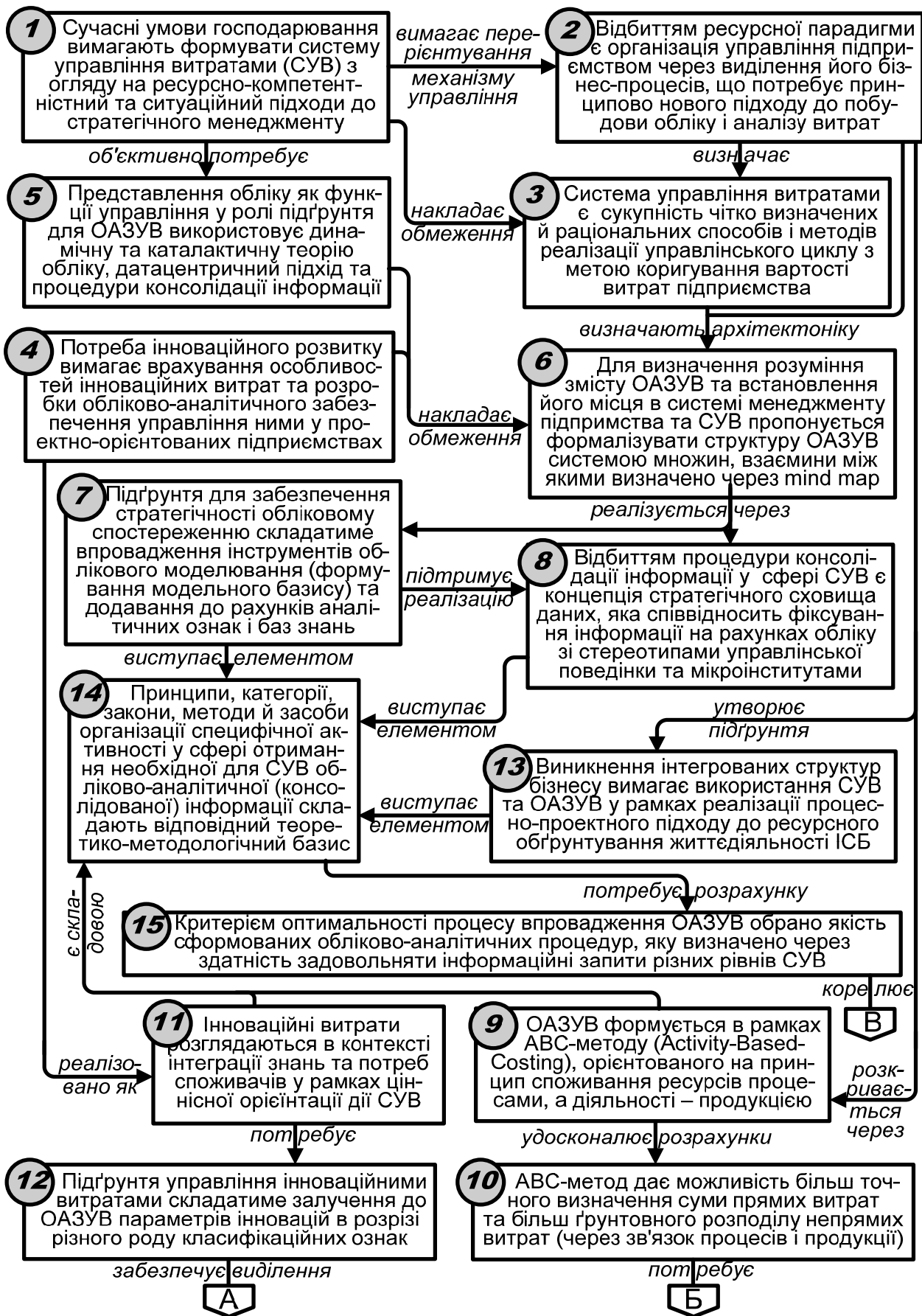
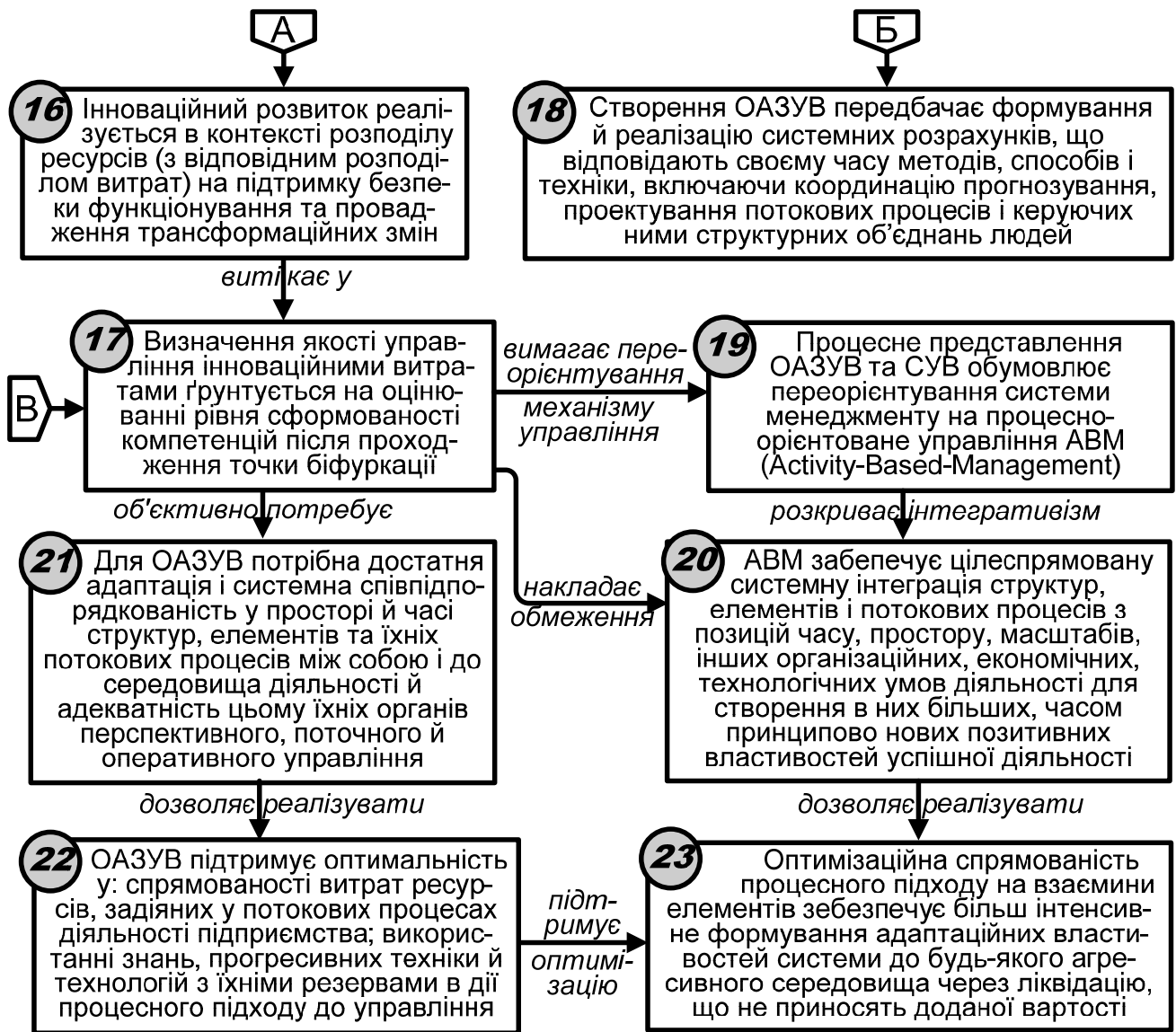


Рис. 2.2. Розкриття концепції обліково-аналітичної підтримки управління витратами підприємств та їх об'єднань



Закінчення рис. 2.2

У даному аспекті управління витратами необхідно орієнтувати на розроблені Пономаренком В. С. [159, с. 139–154] ситуаційно-ресурсний (передбачається опис кожного ресурсу підприємства в рамках динамічних характеристик поточних ситуацій) та Куркіним М. В. [104, с. 100–112] ресурсно-функціональний (моделювання розвитку підприємства на основі кількісного й якісного розширення простору ресурсів і подолання супутньої невідповідності інтересів окремих функціональних областей) підходи. Особливо актуальним поєднання вказаних підходів бачиться у разі організації СУВ та ОАЗУВ у рамках коопераційно-інтеграційних об'єднань суб'єктів господарювання, коли стає можливим виникнення різного роду синергетичних ефектів (не лише в розрізі ресурсів та партнерств підприємств, а й у розрізі синергії облікової інформації). Орієнтація ж на можливе спільне використання ресурсів знань ще більше актуалізує означене положення.

Положення 2. У рамках ресурсної парадигми функціонування підприємств та їх об'єднань об'єктивно необхідним є представлення їх діяльності у вигляді сукупності взаємопов'язаних та взаємозалежних бізнес-процесів. Процесний підхід до управління потребує змін в управлінні витратами і зводить його зміст до обліку результатів певних видів діяльності (об'єктів обліку).

Якісні зміни в системі економічних відносин (різноманітність форм власності, інноваційність перетворень, глобалізаційно-інтеграційні аспекти тощо) ставлять задачі, які вимагають формування обліково-аналітичної системи підприємства, адекватної новим умовам. Постає необхідність у визначенні нових об'єктів обліку, внесення корективів до формування традиційних інформаційних масивів, суттєвого підвищення оперативності обліку й аналізу, переміщення акцентів на показники якості інформації. Більшість науковців звертають увагу на проблемні питання формування фінансової звітності, і тому процес формування обліково-аналітичної системи підприємства підпорядкований цій меті і повною мірою не задовольняє вимог інших зацікавлених сторін. Така обліково-аналітична система підприємства невиправдано ігнорує дані обліку про стан і рух поточкових процесів. З цих позицій варто представляти діяльність підприємства у вигляді сукупності взаємопов'язаних поточкових процесів (бізнес-процесів), відслідковувати однорідні операції, групувати їх у відповідні функції, що стане підґрунтям для формування об'єктивної, прозорої, всеохоплюючої обліково-аналітичної системи підприємства.

Положення 3. Прийняття ресурсно-компетентнісної теорії фірми та процесної орієнтації менеджменту дозволяє визначити систему управління витратами як систему заходів, що спрямовані на формування найбільш необхідних і разом з тим доцільних з економічної і технічної точок зору витрат, яке забезпечується за допомогою виокремлення видів діяльності та обліку їх результатів.

Незважаючи на те, що затрати – це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво і реалізацію продукції за певний період часу, а витрати – це затрати певного періоду часу, документально підтверджені, економічно виправдані (обґрунтовані), такі, що повністю перенесли свою вартість на реалізовану за період продукцію, процесна орієнтація менеджменту орієнтує систему обліку витрат саме за процесами. Тоді управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць і носіїв

та постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. При цьому процесна модель компанії допомагає бачити, як утворюється кінцевий результат і які є можливості (резерви) його поліпшення.

Система обліку за таких умов припускає, що база розподілу витрат не є причиною витрат. У більшості випадків це якась величина, що вже відслідковується, наприклад, обсяг продажів, обсяг продукції, витрати на працю основних робітників тощо. Однак з розвитком економічних відносин число продуктів, що випускаються, зросло, а, крім того, виникло велике число допоміжних й обслуговуючих підрозділів, сформувалася розгалужена мережа збутових, маркетингових, дослідницьких й управлінських підрозділів. Витрати на виконання цими підрозділами своїх функцій, так само як і витрати на здійснення фінансової діяльності, корпоративні витрати, витрати на сплату податків треба вважати непрямими (накладними) й розподіляти їх за продуктами штучним шляхом.

Положення 4. Представлення інноваційного розвитку підприємства в контексті ресурсної орієнтації його стратегічної поведінки вимагає врахування особливостей інноваційних витрат та розробки обліково-аналітичного забезпечення управління ними у проектно-орієнтованих підприємствах або утворених в рамках інноваційних проектів об'єднаннях підприємств.

Розвиток економічних відносин, переміщення акцентів ролі ресурсів у світовому господарстві, формування інформаційної економіки, економіки знань обумовило необхідність змін пріоритетів і господарюючих суб'єктів різних рівнів. Така тенденція позначилась і на переміщенні корпоративних інтересів великих світових господарюючих суб'єктів. Вирішення проблеми ефективного розвитку та економічного зростання підприємств, які займаються науково-дослідними розробками, не можливе без удосконалення управління витратами на інновації. Створення власної наукової бази для проведення наукових робіт за різними циклами, виконання НДДКР без залучення сторонніх виконавців, активне стимулювання продукування нових знань співробітниками, формування та підтримка інтелектуального капіталу – усе це постає важливими та необхідними питаннями і виступає передумовою інноваційного розвитку підприємств та їх об'єднань. На жаль, методика обліку й аналізу витрат на інновації не повною мірою відповідає сучасним вимогам. Це стосується, насамперед, недосконалості обліково-аналітичного забезпечення розробки та впровадження інноваційних проектів.

Положення 5. Під час формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств облік розглядатиметься не лише

як означений у Законі України [1] процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, а й як рівноправна функція управління витратами. Відповідно методологічне підґрунтя для ОАЗУВ складають каталактична й динамічні теорії обліку та обґрунтовані переходом від документоцентрики до датацентрики процедури консолідації інформації й інтелектуального аналізу даних.

Обґрунтовані у підрозділі 1.2 теоретичні викладки дозволяють розглянути у ролі головного призначення функції обліку формування якісної і всебічної інформації про господарську та фінансову діяльність підприємства й своєчасне її надання зацікавленим користувачам. Місце функції обліку визначається логічним зв'язком між функціями управління (у межах СУВ) й роллю обліку у процесі управління. Як було відображено на рис. 1.12, використовується у процесі регулювання діяльності підприємства облікова інформація переважно орієнтована на прийняття оперативних рішень у рамках вироблення корегуючих заходів при отриманні сигналу про наявність відхилення. Функція обліку у даному випадку забезпечує поданий на рис. 1.14 зворотний зв'язок для безпосереднього оперативного впливу на керований об'єкт (у разі її зв'язку з функцією контролю та регулювання).

Приймаючи множинність підходів до розуміння сутності облікового забезпечення [93; 97; 170; 185] та з точки зору інтеграції різних видів обліку (див. рис. 1.11) до єдиного циклу управління, розширення обліку до фіксування інформації про оточення підприємства (каталектична теорія) та введення динамічних ознак для балансового спостереження, головною авторською пропозицією постане розгляд процесів консолідації інформації та формування обліково-аналітичного забезпечення як тотожних (мається на увазі не лише у сфері управління витратами, а повний спектр антикризових, оперативних та стратегічних управлінських рішень, що приймаються інтегрованими та відокремленими суб'єктами господарювання).

Найбільш вдалим визначенням консолідації інформації є її тлумачення Дерев'янко А. С. та Солощук М. Н. [55] через створення спеціальним чином обробленого та підготовленого для використання відкритого знання (консолідована інформація – «відкрите знання, спеціальним чином оброблене, відібране, проаналізоване, оцінене, реструктуроване й переформатоване для обслуговування нагальних рішень, проблем й інформаційних потреб певної клієнтури або соціальних груп, які інакше не здатні ефективно й раціонально звертатися до цього знання, через його важкодоступність у похідній формі й розподіленість за багатьма документами» [55]). Критерії

відбору, оцінки та реструктуризації такого знання визначаються потенційною клієнтурою (у розрізі предмета даного монографічного дослідження – означеним на рис. 1.9 суб'єктом СУВ), а отже й входять до структури ОАЗУВ. Зрозуміло, що тут мова йде не про фізичну (інформація та облікові відомості фізично збираються в одному місці), а про логічну (для розподіленої інформації встановлюються однакові та стандартизовані правила доступу і принципи використання) консолідацію.

Говорячи саме про логічну консолідацію інформації звернемо увагу на необхідність переведення облікового процесу з документоцентричного до датацентричного підходу. Так, якщо документоцентрика орієнтується на застосування документів як цілісних об'єктів (через це відсутній гнучкий зв'язок як між виділеними у документах обліковими номенклатурами, так і між цими номенклатурами та змінюваними потребами антикризового менеджменту), то датацентрика оперує з отриманими у різних нотаціях та інтегрованими між собою схемами фіксування даних. У даному випадку організація облікової підтримки перетворюється у формування відповідної онтології предметної області. Саме утворення онтологічних схем дозволяє в обліковому процесі забезпечити обмін знанням та створити умови для належного управління витратами (див. рис. 1.13) у системі розвитку підприємств чи ІСБ.

Якщо ж розвиток подати в контексті процесів накопичення і структуризації інформації, то в рамках облікового процесу можна забезпечити (за рахунок введення основних та компліментарних облікових номенклатур) орієнтування на означену на рис. 1.14 нелінійність та багатоваріантність розвитку. Дійсно, випадковість впливу оточення збільшує кількість можливих траєкторій та сценаріїв розвитку. Відповідно, унеможлиблюється передбачення параметрів утвореної (у результаті біфуркаційного переходу) соціально-економічної системи. Отже у процесі організації обліково-аналітичної підтримки треба передбачити такий склад і процедури наповнення облікових номенклатур, що надаватимуть розширене обґрунтування для можливих сценаріїв розвитку (серед яких і будуть проактивні, стратегічні, антикризові тощо).

Положення 6. Розуміння обліково-аналітичного забезпечення управління витратами пропонується звести до системи, яка базується на бухгалтерській інформації, розширеній результатами моніторингу середовища господарювання та підданій попередній обробці методами економічного й інтелектуального аналізу задля представлення у стратегічному, а не лише в оперативному й ретроспективному вимірах.

Запропоноване представлення ОАЗУВ у вигляді системи вимагає чіткого структурування її елементів та взаємозв'язків між ними. Найбільш ефективним інструментом для цього, на думку авторів, є набутки теорії множин. Основу ж такого структурування становитимуть означені на рис. 1.9 та 1.11 підходи щодо розкриття змісту управління витратами (ОАЗУВ повинно забезпечувати запити всіх означених на рис. 1.9 гілок) та розуміння процесу організації облікового процесу (формування ОАЗУВ має відповідати всім виділеним на рис. 1.11 етапам). Таким чином, сутність ОАЗУВ можна розкрити за допомогою такого кортежу (2.1):

$$\text{ОАЗУВ} = \left\langle \begin{array}{l} \{I\Phi\text{ОАЗ}\}, \{BO\} \times \{EO\}, \{AC\}, \\ \{DW\}, \{BSC\}, \{ПC\}, \{МБ\} \end{array} \right\rangle, \quad (2.1)$$

де $\{I\Phi\text{ОАЗ}\}$ – інструментарій та формалізовані послідовності формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами;
 $\{BO\}$ – види обліку у ОАЗУВ (подаються як облікове забезпечення);
 $\{EO\}$ – елементи ОАЗУВ у розрізі виділених видів обліку;
 $\{BSC\}$ – елементи концепції збалансованої системи показників, які дозволяють інтегрувати контури управління підприємством та СУВ;
 $\{AC\}$ – аналітична складова формованого ОАЗУВ;
 $\{DW\}$ – елементи стратегічного сховища даних;
 $\{МБ\}$ – модельний базис ОАЗУВ;
 $\{ПC\}$ – підтримуюча складова формованого ОАЗУВ.

Далі більш детально охарактеризуємо складові кортежу (2.1). Перш за все, звернемо увагу на виділення у складі ОАЗУВ окремих видів обліку (задано через множину $\{BO\}$), таких, як фінансовий ($\{FO\}$), управлінський ($\{УO\}$) та стратегічний ($\{CO\}$). Також до складу множини $\{BO\}$ доречно ввести системи моніторингу зовнішнього середовища ($\{MC\}$) та контролінгу ($\{KT\}$):

$$BO = \langle FO, УO, CO, MC, KT \rangle. \quad (2.2)$$

Представлення у складі кортежу (2.2) видів обліку у вигляді множин дозволяє вводити до складу ОАЗУВ окремі топологічні підсистеми даних видів обліку (це потрібно, оскільки означені види обліку використовуються для фіксування всієї інформації про конкретних суб'єктів господарювання, а не лише для потреб СУВ). Реалізація кожного з цих видів обліку вимагає використання таких елементів, як рахунки обліку ($\{PO\}$), облікові номенкла-

тури ($\{OH\}$), носії інформації ($\{HI\}$), графіки руху носіїв інформації визначені як регламенти документообігу ($\{PD\}$) та інформаційні моделі предметної області та структури даних ($\{IM\}$), які й відобразатимуть розподіл витрат за означеними на рис. 1.9 розрізами формування системи показників:

$$EO = \langle PO, OH, HI, PD, IM \rangle. \quad (2.3)$$

Отже, можна наголосити, що саме означений у кортежі (2.1) декартовий добуток ($\{BO\} \times \{EO\}$) складових кортежів (2.2) та (2.3) і складатиме облікову складову формованого ОАЗУВ. Дійсно, саме утворення всіх упорядкованих пар елементів означених множин і відбиватиме інструментарій узагальнення даних для СУВ. Зрозуміло, що потрібна певна оптимізація складу та чисельності отриманих пар. Так, якщо у складі множини рахунків обліку $\{PO\}$ виділити рахунки управлінського ($\{PO_{YO}\}$), фінансового ($\{PO_{YO}\}$) і стратегічного обліків ($\{PO_{YO}\}$) та додати до них номенклатури системи моніторингу ($\{PO_{MC}\}$) й контролінгу ($\{PO_{KT}\}$), то можна встановити склад робочого плану рахунків, що здійснюватиме інтеграцію облікової функції ($\{PO\} = \{PO_{FO}\} \cap \{PO_{YO}\} \cap \{PO_{CO}\} \cap \{PO_{MC}\} \cap \{PO_{KT}\}$).

Особливу увагу слід приділити виділений у складі кортежу (2.1) множині $\{BSC\}$, яка розкривається через елементи розглянутої у підрозділі 1.2 збалансованої системи показників. Тут можливе сприйняття некоректності відокремленого виділення даної множини через твердження про синонімічність даної концепції та стратегічного обліку. Обґрунтування такого підходу міститься у сфері інтеграції СУВ та механізму менеджменту підприємства. Саме збалансована система показників і дозволяє забезпечити таку інтеграцію й підпорядкувати дію СУВ загальній системі цілій, місії та стратегії підприємства. При цьому у складі $\{BSC\}$ виділятимуться як головні елементи множини ключові фактори успіху підприємства ($\{KSF\}$) та ключові показники ефективності ($\{KPI\}$). Разом з тим, для розкриття саме цільової спрямованості можна ввести неформалізовану множину $\{SM\}$, що міститиме у своєму складі стратегічні карти (Strategic Map) різного рівня декомпозиції (у розрізі поданої на рис. 1.11 ієрархії). Саме елементи $\{SM\}$ (у рамках перспективи бізнес-процесів) і визначатимуть контур управління СУВ, реалізацію якого складатиме система стратегічних заходів (задається через елементи $\{SA\}$). Більш детальну характеристику означених у кортежі (2.4) елементів можна знайти зокрема у працях авторів [84; 142]:

$$BSC = \langle KSF, KPI, SM, SA \rangle. \quad (2.4)$$

Важливе значення має і підтримуюча складова формованого ОАЗУВ, задана через множину $\{ПС\}$ кортежу (2.1). Саме її складові забезпечують функціонування ОАЗУВ. Тут, в аспекті пропозицій Фролової Л. В. [206, с. 185], доречним буде виділення підтримуючих (визначають регламенти роботи), виконавчих (реалізують наявні регламенти в реальному часі та на основі реальних даних) та аналітичних (програми аналізу функціональних сфер логістики) програмних компонентів (задаються через відповідні множини $\{ПК_{П}\} \cup \{ПК_{В}\} \cup \{ПК_{А}\} = \{ПК\}$). Окрім програмних компонентів підтримуюча складова повинна містити систему організаційних регламентів. Це регламенти: функціонування суб'єкта ОАЗУВ ($\{РГ_{ФС}\}$), передачі інформації ($\{РГ_{ПІ}\}$) та порядку і форм представлення інформації ($\{РГ_{ФПІ}\}$). Також доречним є введення сформованого в розрізі стратегічних завдань переліку відомостей ($\{РПВ\}$) про реалізацію управлінського циклу в межах СУВ. У рамках даного елемента слід виділити технологічну ($\{ПР_{ТХ}\}$), ергономічну ($\{ПР_{ЕР}\}$), соціальну ($\{ПР_{СЦ}\}$) та економічну ($\{ПР_{ЕК}\}$) підтримки реалізації ОАЗУВ (2.5):

$$ПС = \left\langle \begin{array}{c} \{ПК_{П}\}, \{ПК_{В}\}, \{ПК_{А}\}, \{РГ_{ФС}\}, \{РГ_{ПІ}\}, \{РГ_{ФПІ}\}, \\ РПВ, \{ПР_{ТХ}\}, \{ПР_{ЕР}\}, \{ПР_{СЦ}\}, \{ПР_{ЕК}\}, \end{array} \right\rangle. \quad (2.5)$$

Наведена докладна характеристика вхідних до кортежу (2.1) складових дозволяє сформулювати карту (Mind Map) процесу формування ОАЗУВ, яка становитиме інтеграцію означених на рис. 1.9, 1.11 та 2.1 схем. Зрозуміло, що авторський варіант такої карти, поданий на рис. 2.3, корелює з виділеними складовими ОАЗУВ та містить напрями їх інтегрування до загальної системи управління підприємством.

Положення 7. Прийняття динамічної концепція управління витратами вимагає відповідної зміни організації обліково-аналітичної підтримки управлінських процесів у напрямі розширення аналітичності й превентивності інформації, зафіксованої на рахунках обліку. Задля цього вводиться спеціальний інструментарій заснованих на обліковому моделюванні та додаванні до рахунків обліку ознак попередньої аналітичної обробки даних.

Як видно з рис. 2.3, для формування ОАЗУВ не достатньо сформулювати систему облікових номенклатур та обрати аналітичні показники. Перш за все потрібно забезпечити інтеграцію облікового та аналітичного забезпечення. Задля цього необхідно як сформулювати рахунки аналітичного обліку відповідно до запитів СУВ, так і виділити аналітичні показники (ці показники у своїй праці [43, с. 25] Галузіна С. М. справедливо розглядає в контексті таких загальнонаукових методів, як «аналіз» та «синтез»).

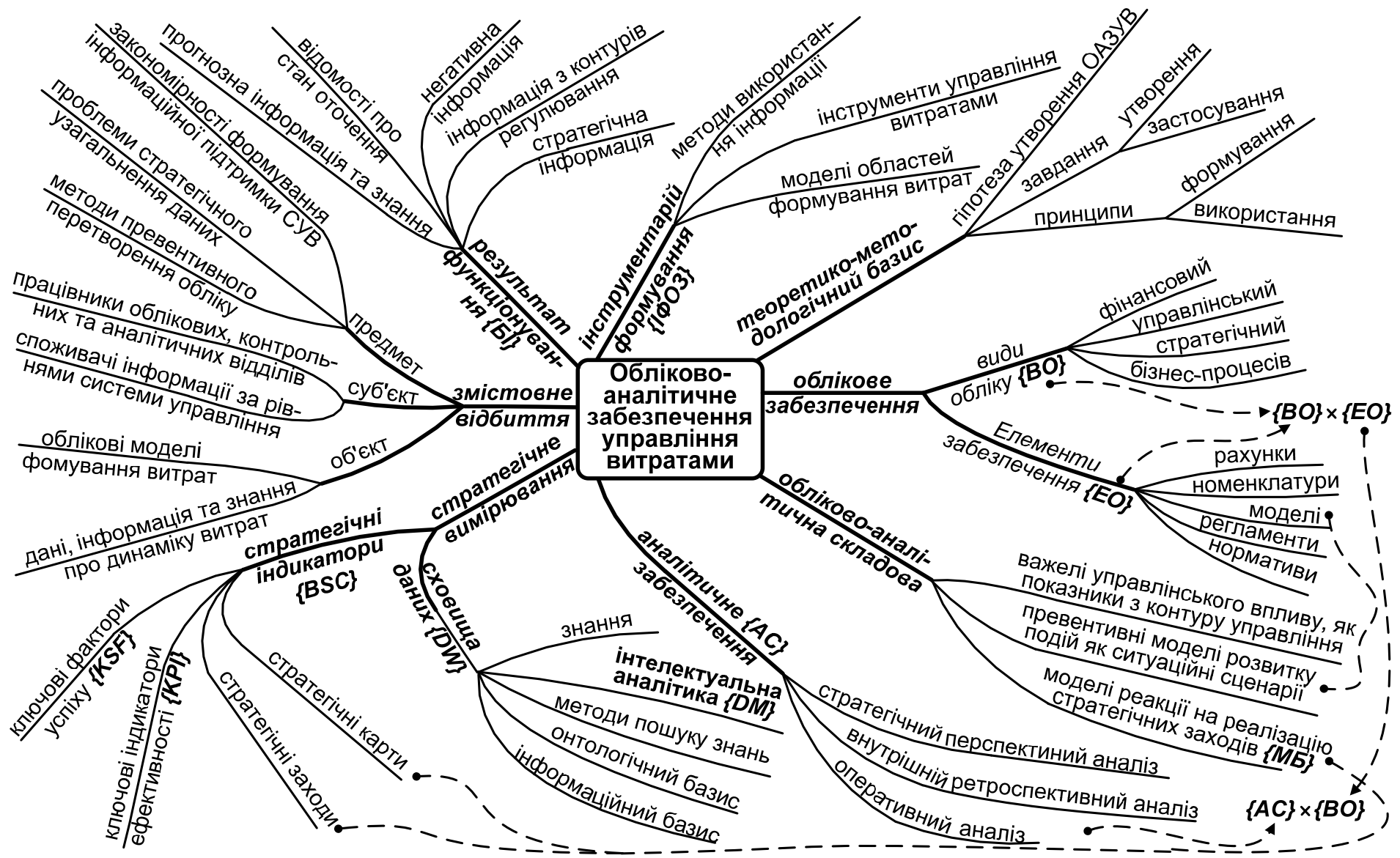


Рис. 2.3. Розкриття сутності та змісту обліково-аналітичного забезпечення управління витратами

Так, якщо облікова складова визначається у кортежі (2.1) добутком $\{BO\} \times \{EO\}$, то саме через змістовне наповнення інструментарію (топологічних елементів) оперативного ($\{OA\}$) та стратегічного ($\{CA\}$) аналізів розкривається аналітична складова ($\{AC\} = \{OA\} \cup \{CA\}$) ОАЗУВ.

Звернемо увагу, що авторами монографії окремо не виділяються показники, які використовуються для проведення аналізу. Тут передбачено інтегрування саме облікової складової та елементів концепції збалансованої системи показників як до контуру управління розвитком підприємства, так і до СУВ. Дійсно, оскільки напрямку розвитку встановлюється переважно не на основі пройденої системою траєкторії вздовж власного життєвого циклу (при цьому не слід нівелювати набутки інституціональної парадигми в частині залежності від попереднього шляху розвитку), а на основі уявлень про майбутні структури-аттрактори, то й логічним стає вказане вище введення до облікових рахунків додаткових аналітичних ознак (авторами вже розглядалась можливість інтеграції цих ознак з інструментарієм імітаційного моделювання та нейронними мережами [138]), формалізованих у множині $\{ДАО\}$.

Отже, підґрунтя для інтеграції облікового та аналітичного забезпечення містить у розрізі поданих у кортежі (2.1) множини $\{BSC\}$ та $\{МБ\}$. Так, складові множини $\{BSC\}$ шляхом відображення стратегічних карт, цілей та облікових рахунків на ключові показники ефективності інтегрують СУВ у системи менеджменту (тобто аналітична складова ОАЗУВ працює саме з індикаторами BSC, заданими через $\{KPI\}$). У стратегічному аспекті аналітика працює з відображенням ключових факторів успіху, які відповідають перспективі бізнес-процесів (СУВ: $KSF \rightarrow KPI$). В оперативному – з виділеними у множинах $\{BO\} \times \{PO\}$ кортежів (2.2) та (2.3) рахунках обліку (особливо з номенклатурами системи моніторингу ($\{PO_{MC}\}$) й контролінгу ($\{PO_{KT}\}$)).

Стосовно ж формування складу множини $\{МБ\}$ у кортежі (2.1) слід дати певні пояснення. Перш за все наголосимо, що у даному дослідженні пропонується не просто розраховувати аналітичні показники та фіксувати дані на рахунках обліку. Оскільки підґрунтя для ОАЗУВ складає саме динамічна концепція обліку, фіксування значень показників (як важелів для управління витратами) складатимуть процедури облікового моделювання (це особливо актуально з огляду на потребу наділення ОАЗУВ новими властивостями, орієнтованими не лише на фіксування відомостей про витрати господарюючих суб'єктів, а й формалізацію обраних стратегічних напрямів розвитку підприємств чи їх об'єднань). Прийняття даного положення призводить до того, що збирання інформації в ОАЗУВ відбу-

ватиметься в рамках ключових факторів успіху (множина $\{KSF\}$), що досягається розширенням переліку напрямів для фіксування інформації та появою нових видів облікових номенклатур.

Таким чином, складові модельного базису $\{MB\}$ мають відповідати потрібним для СУВ обліковим номенклатурам. Тут передбачається виділення моделей топологічних підсистем, виділених у множині $\{BO\}$ кортежу (2.1) видів обліку (формалізується як $\{M_{BO}\}$). Окрім того планується виділення ще ряду множин: $\{M_{ЗС}\}$ – моделі зовнішнього середовища господарювання, $\{M_{ОН}\}$ – моделі облікових номенклатур, $\{M_{ДЗО}\}$ – моделі документаційного забезпечення обліку, $\{M_{СУ}\}$ – моделі ситуаційного управління підприємством, $\{M_{ОП}\}$ – моделі обраної облікової політики, $\{M_{DM}\}$ – моделі пошуку даних:

$$MB = \langle M_{BO}, M_{ЗС}, M_{ОН}, M_{ДЗО}, M_{СУ}, M_{ОП}, M_{DM} \rangle. \quad (2.6)$$

Відзначимо, що залучені до кортежу (2.6) моделі топологічних підсистем розкриваються в розрізі відображення видів обліку з кортежу (2.1) та формованого модельного базису у розрізі запитів СУВ (СУВ: $\{BO\} \rightarrow \{M_{BO}\}$). Зрозуміло, що таке відображення робиться для кожного виділеного в дослідженні виду обліку. Наприклад, для фінансового обліку (СУВ: $\{FO\} \rightarrow \{M_{FO}\}$) можна передбачити виділення моделей обліку процесів формування витрат в розрізі: M_{FO1} – основних засобів, M_{FO2} – запасів, M_{FO3} – оплати праці, M_{FO4} – різного роду резервів та забезпечень, M_{FO5} – власного капіталу. Проте такий розподіл завжди буде суб'єктивним для кожного елемента $\{BO\}$.

З точки зору взаємодії із зовнішнім середовищем можна виділити: $M_{ЗС1}$ – модель середовища безпосереднього впливу, $M_{ЗС2}$ – модель середовища непрямого впливу, $M_{ЗС3}$ – модель середовища контрагентів, з якими встановлено партнерські взаємини. Документаційне забезпечення облікового процесу також буде розподілено на ряд моделей, що відповідатимуть різним типам обліку, а саме: на $M_{ДЗОFO}$, $M_{ДЗОУО}$, $M_{ДЗОСО}$, $M_{ДЗКТ}$. При цьому склад облікових номенклатур визначатиметься у вигляді об'єднання цих моделей. Для цього потрібно встановити функцію, що буде забезпечувати розробку раціональних форм документів, які будуть містити всі потрібні системі стратегічного управління облікові дані ($f: M_{BO} \rightarrow M_{ДЗОFO} \cup M_{ДЗОУО} \cup M_{ДЗОСО} \cup M_{ДЗОК}$).

Положення 8. Практичне втілення процедури додавання аналітичних ознак до облікових рахунків дозволяє реалізувати процес перетворення зафіксованої облікової інформації до вимог концепції стратегічного сховища даних. При цьому відбуватиметься співвіднесення процесу фіксування інформації на рахунках обліку зі створенням стереотипу управ-

лінської поведінки (може бути досягнуто за рахунок застосування інструментів нейронних мереж чи нечіткого логічного висновку).

Означений у попередньому концептуальному положенні модельний базис орієнтовано на додавання додаткових аналітичних ознак. Можна наголосити, що з точки зору фінансового обліку введення таких додаткових облікових номенклатур майже не має ніякого сенсу. З точки зору стратегічного обліку такі номенклатури формуватимуться залежно від потреб в інформації для планування розвитку та від прийнятого співвідношення видів обліку з управлінською ієрархією. Отже, інтеграція систем обліку і стратегічного управління (як напрям розвитку облікової парадигми) забезпечується за рахунок створення й підтримки у дієвому стані єдиної системи цілей, показників та критеріїв їх досягнення.

Зрозуміло, що на виході системи обліково-аналітичного забезпечення формується інформація, потрібна для СУВ. Як правило її зводять до тієї інформації, яку продукує синтетичний та аналітичний бухгалтерських облік (усі його види визначені у кортежі (2.1) множиною $\{BO\}$) та інформація, що готується методами економічного аналізу (у результаті використання означених у кортежі (2.1) множиною $\{AC\}$). Аналітичність інформації тут розуміється лише в аспекті опрацювання облікової інформації. Орієнтування ОАЗУВ на процеси консолідації інформації (див. положення 5 на рис. 2.2) дозволяє розширити обліково-економічну інформацію додаванням до її складу баз знань та сценаріїв ситуаційного управління. З одного боку їх недоречно прямо включати до ОАЗУВ, з іншого – орієнтування на концепцію стратегічного сховища даних (уже розглядалась у працях авторів у [140, с. 38–50]) цілком нівелює таку недоречність.

Оскільки ж у BSC прийнято поєднання як фінансових й нефінансових, так і кількісних та якісних показників, то можна стверджувати про необхідність розширення загальноприйнятої облікової парадигми у бік спроб формалізації знань чи суб'єктивних думок суб'єктів стратегічного менеджменту підприємства. Відповідно змінюватимуться й облікові моделі діяльності суб'єктів господарювання (як відокремлених, так й інтегрованих). Для залучення знань використовується згадувана парадигма ситуаційного менеджменту, для впровадження якої використовується концепція стратегічного сховища даних (Data Warehouse [231]), елементи якого виділені у кортежі (2.1) через множину $\{DW\}$. Тут передбачається фіксування відомостей вже не тільки в розрізі внутрішнього оточення підприємства, а й у розрізі неформалізованої множини сценаріїв розвитку подій ($\{CL\}$) та прийнятих на підп-

риємстві інституціональних концепцій контролю ($\{KK\}$). Використання таких сценаріїв базується на введенні відповідної структуризації баз даних для облікових номенклатур. У змістовному аспекті таке структурування може трактуватися як виділення інформаційних блоків ($\{BI\}$), засноване на створенні онтологічних моделей (онтологічного базису) для СУВ ($\{OB\}$). До даного блоку входить й аналітичний інструментарій, який на відміну від множини $\{AC\}$ кортежу (2.1) містить інструменти інтелектуального аналізу даних ($\{DM\}$). Окремо слід виділити модуль отримання, пошуку та вилучення знань ($\{OZ\}$), до якого входять елементи відповідного інструментарію підприємства. З точки зору наповнення множини $\{OZ\}$ велике значення має й визначення критеріїв відбору, оцінки та реструктуризації інформації і знання ($\{KBI\}$), яке залучається до сховища даних ($\{KBI\}:\{BO\} \times \{EO\} \rightarrow \{OZ\}$), що й показано у кортежі (2.7):

$$DW = \langle BI, OB, DM, OZ, KBI, ДАО, СЦ, КК \rangle. \quad (2.7)$$

Далі більш детально розглянемо таку складову кортежу (2.7), як інформаційні блоки та відповідні їм бази даних (множина $\{BI\}$ формується з огляду на означений у 5-му положенні даної концепції датацентричний підхід). Зрозуміло, організація ОАЗУВ вимагає відповідного структурування наявної інформації задля забезпечення різних стратегічних потреб (у тому числі й СУВ). З цієї точки зору продуктивним є виділення таких блоків: $\{BI_{ZO}\}$ – оброблені відомості про стан зовнішнього оточення підприємства; $\{BI_{СТР}\}$ – стратегічна інформація для формування стратегії управління витратами; $\{BI_{ОП}\}$ – інформація про реальний стан виконання завдань системи управління витратами; $\{BI_{ПР}\}$ – прогнозна інформація; $\{BI_{НД}\}$ – нормативно-довідкова інформація; $\{BI_{ЗЗ}\}$ – інформація зворотного зв'язку як відбиття відхилень типу «факт – план»; $\{BI_{НП}\}$ – негативна інформація про підприємство; $\{З\}$ – залучені до сховища даних знання; $\{BI_{РРС}\}$ – банк даних про ризики у реалізації стратегії управління витратами.

$$BI = \langle BI_{ЗС}, BI_{СТР}, BI_{ОП}, BI_{ПР}, BI_{НД}, BI_{ЗЗ}, BI_{НП}, З, BI_{РРС} \rangle. \quad (2.8)$$

Важливе значення при формуванні аналітичної складової ОАЗУВ має визначення інструментів інтелектуального аналізу даних (Data Mining), що задаються через множину $\{DM\}$. До її складу входять описи процедур застосування в рамках СУВ та ОАЗУВ статистичних ($\{DM_{СТ}\}$) та оптимізаційних ($\{DM_{ОП}\}$) методів, методів нейронних мереж ($\{DM_{НН}\}$), дерев рішень ($\{DM_{ДР}\}$) та генетичних алгоритмів ($\{DM_{ГА}\}$) тощо.

Важливою складовою даного елемента буде база імітаційних ($\{IM\}$) та економіко-математичних ($\{EMM\}$) моделей, яка розширює означений у кортежі (2.6) базис безпосередньо облікового моделювання ($\{MB\}$):

$$DM = \langle DM_{CT}, DM_{OP}, DM_{NN}, DM_{DP}, DM_{GA}, IM, EMM \rangle. \quad (2.9)$$

Урахування означеного у кортежі (2.7) структурування дозволило розробити організаційну схему інтеграції стратегічного сховища даних (Data Warehouse, DW) до обліково-аналітичного забезпечення системи управління витратами. Дана схема (раніше оприлюднена у [140, с. 50], де було надано більш детальне обґрунтування її елементів) наведена на рис. 2.4. При цьому безпосередньо DW виконується у вигляді темпоральної бази даних, створюючи основу для структуризації минулого досвіду у формі, найбільш придатній для пошуку сценаріїв ситуаційного управління. Зокрема, у накопиченому ретроспективному досвіді методами асоціативної пам'яті формуються деякі шаблони (паттерни) аналогів, що дозволяють зіставляти минуле з поточною виробничою ситуацією і тим самим здійснювати прогноз розвитку нестаціонарних (у тому числі стрибкоподібно змінюваних) процесів.

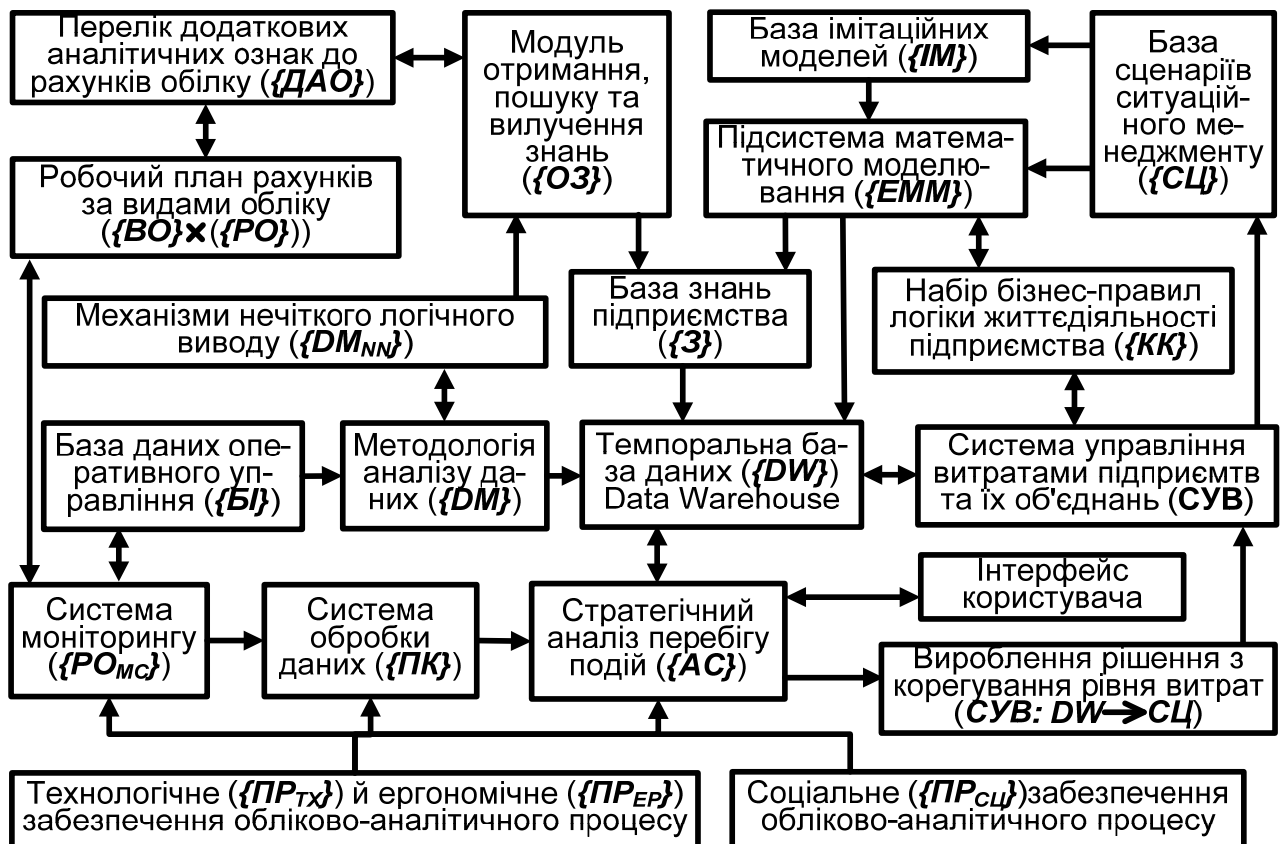


Рис. 2.4. Стратегічне сховище даних як основа формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами

Створення стратегічного сховища даних DW, як змістовне та інструментальне наповнення визначених у кортежах (2.7) та (2.8) множин, тісно співпадає з формуванням відповідного інструментарію формування ОАЗУВ (наповнення визначеної у кортежі (2.1) множини $\{I\Phi O A 3\}$). Тут слід виділити інформаційні моделі формування витрат ($\{M\Phi B\}$) та інструментарій управління витратами ($\{IYB\}$) і методи використання інформації про витрати ($\{BIB\}$):

$$I\Phi O A 3 = \langle M\Phi B, IYB, BIB \rangle. \quad (2.10)$$

У контексті формування ОАЗУВ саме означені в кортежі (2.10) множини визначають змістовне наповнення його елементів. Так, моделі формування витрат, які задані множиною $\{M\Phi B\}$, визначають з огляду на цільову орієнтацію СУВ склад потрібних рахунків обліку ($KSF: \{M\Phi B\} \rightarrow \{PO\}$) та структуру онтологічного базису ($SM: \{M\Phi B\} \rightarrow \{OB\}$). Інструментарій управління витратами також впливає на такі складові ОАЗУВ, як, наприклад, перелік облікових номенклатур ($\{BO\}: \{IYB\} \rightarrow \{OH\}$) й відповідні носії інформації ($\{BO\}: \{IYB\} \rightarrow \{HI\}$) у розрізі видів обліку у кортежі (2.3) чи регламентування бажаних значень важелів управлінського впливу для контуру управління витратами ($SM: \{IYB\} \rightarrow \{KPI\}$). Методи використання інформації про витрати, у свою чергу, визначають параметри та особливості формування знань підприємства ($DM: \{BIB\} \rightarrow \{3\}$).

Положення 9. Відбиттям процесного представлення діяльності підприємств та їх об'єднань є формування ОАЗУВ за видами діяльності, тобто ABC-методу (Activity-Based-Costing), який виходить із того, що ресурси споживаються процесами (бізнес-процесами), а продукція споживає діяльність (процеси, операції і т. ін.).

Упровадження ABC ґрунтується на твердженні, що продукція не є причиною виникнення затрат, а є причиною операцій, у результаті яких виникають витрати. ABC-метод – це функціональний метод обліку витрат, в основі якого знаходиться поняття діяльності, яка споживає ресурси. Під діяльністю розуміється сукупність дій, що регулярно повторюються та спрямовані на виконання конкретних й вимірних задач. Загальною основою застосування методу ABC є розподіл бухгалтерських даних про витрати на кінцеві продукти або послуги через бізнес-процеси підприємства. Витрати розподіляються зверху вниз – так, як це подано на рис. 2.5.

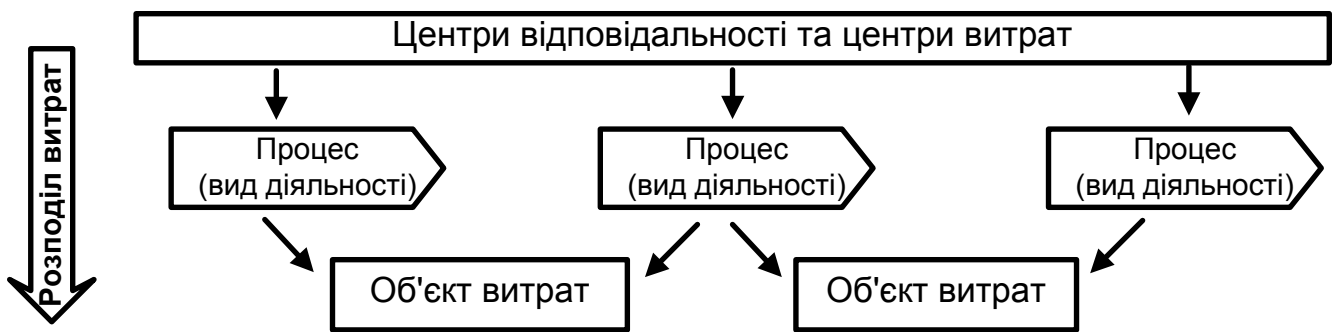


Рис. 2.5. Розподіл витрат від ресурсу до процесів [267]

Положення 10. ABC-метод дає можливість більш точно визначити суму прямих витрат, а непрямі витрати розподілити за продуктами більш обґрунтовано: виходячи із зв'язку бізнес-процесів, що створюють непрямі витрати, з бізнес-процесами, що створюють продукцію

Для кожного виду діяльності у процесі організації ОАЗУВ встановлюється вектор виміру активності, який відображає сутність даного виду діяльності. За допомогою цього вектора визначається драйвер розподілу витрат, який відобразить інтенсивність використання ресурсу або процесу. Таким драйвером повинен бути фактор, що найбільш адекватно відбиває перерозподіл витрат між об'єктами витрат. Кожне джерело витрат повинно мати один драйвер, що визначатиме, як витрати розподіляються на кінцевий об'єкт. Можливо й виділення груп драйверів, як це пропонують В. Савчук та І. Троян [178] та як це подано на рис. 2.6.

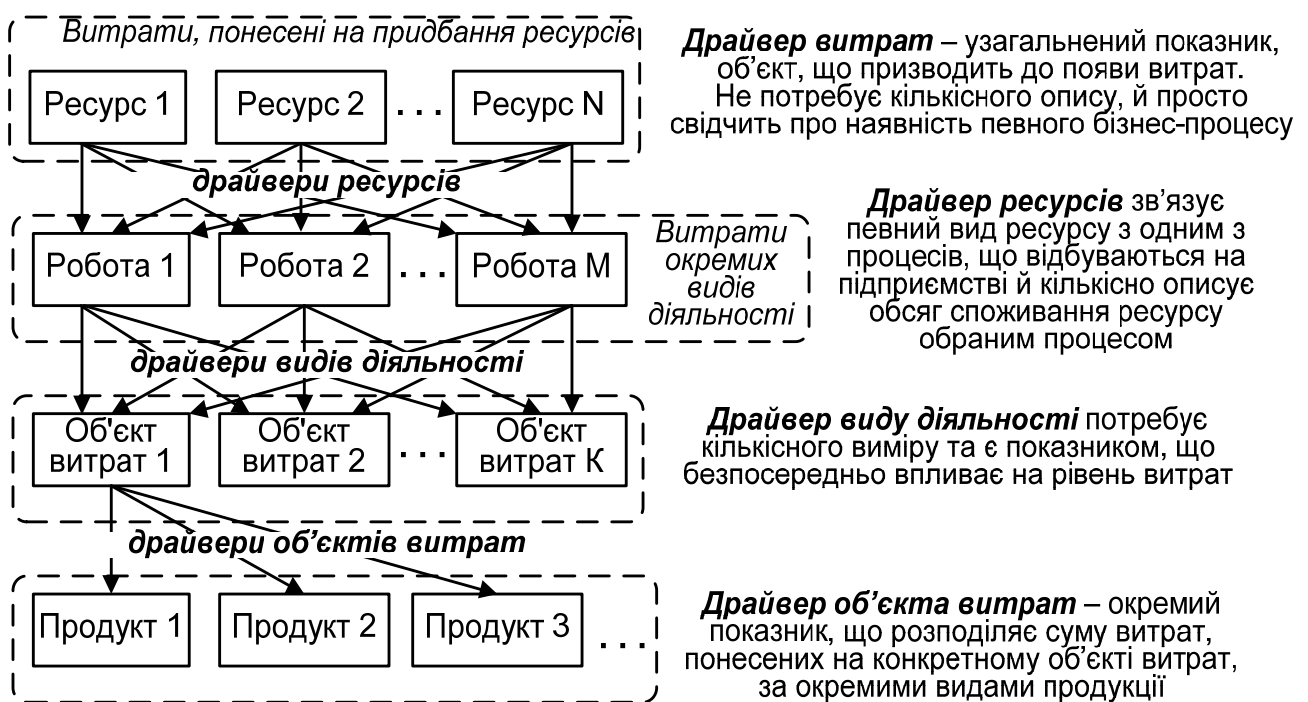


Рис. 2.6. Ієрархія драйверів ABC-технології [178]

Положення 11. Управління інноваційними витратами має врахувати ряд основних етапів розробки та комерціалізації інновацій, що простиратимуться від ідеї до її впровадження у виробництві та отримання результатів від використання. У розрізі кожного з цих етапів формуються особливі вимоги до ОАЗУВ, пов'язані з потребою інтеграції наукових та нових знань, виробництва та споживчих потреб на основі формування ціннісно орієнтованої вартості на виході проекту впровадження інновацій.

Виходячи з переліку етапів, які проходить ідея від її появи до отримання результатів упровадження інновації, підприємство має можливість розробляти відповідні інноваційні проекти. Для кожного проекту визначається шлях отримання інновацій, або придбання вже готової, або участь в її розробці. Кожен з можливих проектів має свою вартість, яка втілюється в перелік витрат кожного з етапів. Так, як об'єкт для СУВ та ОАЗУВ можна виділити сукупність витрат на моніторинг споживчих потреб та запитів, моніторинг нових досягнень та відкриттів, технологій, прогнозування появи продуктових і технологічних інновацій, фінансування проведення наукових досліджень, проведення сукупності робіт з лабораторних досліджень, дослідних розробок, забезпечення технологічного процесу, також сукупність витрат на забезпечення нормативно-правової форми інновації, захист прав інтелектуальної власності, супровід інноваційного продукту та багато іншого.

Широкий перелік витрат, їх різноплановість, диференційоване відношення щодо впливу на результат впровадження інновацій, наявність неформалізованого представлення певної сукупності витрат, несистемність виникнення деяких з них, високий рівень невизначеності інноваційного процесу та багато іншого – усе це обумовлює гостру необхідність управління такими витратами. Відповідно, формування ОАЗУВ повинно передбачати можливість оперування всією сукупністю інформаційних даних облікового та необлікового характеру, яка задовольняє потреби користувачів інформації при прийнятті управлінських рішень. У тому числі, при розрахунку можливості обрати той чи інший проект щодо розробки інновації, при прогнозуванні інноваційних витрат, а також забезпечувати можливість ефективного управління такими витратами. У той же час, слід наголосити на специфічній особливості інновацій. З одного боку, визначення витрат проводиться окремо для кожного інноваційного проекту, з іншого – прийняття рішення щодо реалізації обраного інноваційного проекту приймається з огляду на економічний стан підприємства в цілому. Лише виведення інноваційної діяльності на стратегічний рівень з визнанням її пріоритетності на всіх ланках, особливо

на корпоративному рівні управління, сприятиме підвищенню ефективності інноваційного розвитку.

Положення 12. Управління інноваційними витратами пропонується ґрунтувати на основі параметрів інновацій. Виділені об'єкти управління інноваційним розвитком підприємств та їх об'єднань забезпечують формування систематизованого ОАЗУВ та обумовлюють підвищення якості управління на основі запропонованої системи класифікаційних ознак.

Форма одержання інноваційного продукту, а також раціональне його використання, значно впливають на результати управління інноваційним розвитком підприємства, зокрема на швидкість, ефективність, значущість, визначають ступінь кардинальних перетворень, одержаних переваг і тривалість володіння ними. Широкий діапазон дій, а саме: придбання ідей, патентів, готової технологічної лінії, прав на використання, виробництво або створення інновацій та інноваційних розробок власними зусиллями у підпорядкованих науково-дослідних інститутах, центрах, лабораторіях приводить до альтернативності та багатоваріантності рішень. Серед завдань ОАЗУВ є збір, обробка, накопичення, систематизація та підготовка до використання інформації, що характеризує означені складові. Формування інноваційних витрат відбувається з урахуванням особливостей параметрів, що описують інновацію. Відповідно, управління такими витратами доцільно здійснювати виходячи з класифікаційних характеристик інновацій, ураховуючи той факт, що в ОАЗУВ накопичення інформації про параметри інновацій також відбувається виходячи з класифікаційних ознак. Серед класифікаційних характеристик пропонується виділити означені у табл. 2.1 чотири напрями впровадження інновацій як форми реалізації інноваційного проекту.

Таблиця 2.1

Порівняльна характеристика напрямів управлінського впливу як об'єкта системи управління інноваційним розвитком підприємства

Фактор	Внутрішні перетворення	Продуктові інновації	Технічні перетворення	Технологічні інновації
1	2	3	4	5
Рівень фінансових витрат	Мінімальний	Середній	Високий	Максимальний
Ступінь глибини змін	Використання резервів	Нова продукція. Поліпшення	Значні поліпшення	Кардинальні поліпшення
Прогнозний період володіння перевагами	Короткостроковий	Середньостроковий	Середньостроковий	Довгостроковий

1	2	3	4	5
Можливий варіант отримання інновацій	Власні розробки	Придбання патентів, ліцензії; власні розробки	Капітальні інвестиції; будівництво	Власні розробки; придбання дозволів, ліцензій
Спрямованість інноваційних змін	Окремі складові організаційної структура підприємства	Поліпшення продукції; модифікація чи розробка нової продукції	Обладнання; споруди; техніка; оснащення	Технологія; послідовність етапів вироблення продукції
Розмір витрат	Організаційні витрати	Дорівнюють ціні інновації	Капітальні вкладення	Сума витрачених коштів

Положення 13. Поширення інтеграційний процесів та виникнення інтегрованих структур бізнесу вимагає відповідного коригування як параметрів функціонування системи управління витратами, так й особливостей впровадження відповідного обліково-аналітичного забезпечення. Прийняті в дослідженні інноваційний аспект організації обліково-аналітичного забезпечення (4-те положення) та орієнтування на логістичну парадигму (2-ге положення) дозволяють організувати управління витратами ІСБ у рамках проектно-процесного підходу. За таких умов підґрунтя формування ОАЗУВ складатиме орієнтування облікової політики учасників ІСБ на набутки онтологічних систем та стандарти ISO у галузі інформаційних технологій.

Поширення коопераційно-інтеграційних процесів вимагає переорієнтування логіки функціонування СУВ на використання інтеграційних властивостей логістики, коли СУВ змістовно перетворюється на систему управління ланцюгами постачань. У такому випадку завданням управління витратами стає не оптимізація потоків всередині організації, а оптимізація (у більшості випадків – максимізація) розміру додаткової вартості, що створюється всіма учасниками інтегрованого ланцюга постачань (тут під ІСБ також можна розуміти саме інтегрований логістичний ланцюг, а не лише об'єднання суб'єктів господарювання). Незважаючи на те, що моделі ведення обліку для інтегрованих утворень представлені у літературі, стратегічний аспект управління витратами нівельовано майже у всіх наявних джерелах. З цього боку, досить цікавим набутком для облікового процесу в розрізі вказаного на рис. 2.4 стратегічного сховища даних може стати орієнтування на так званий звід знань зі стратегічного управління даними (Data Management Body of Knowledge, DMBOK [271]), який визначає можливі напрями роботи з даними (що обов'язково потребують обліково-аналітичного забезпечення) та встановлює процедури трансформування даних через інформацію у знання з їх розподілом в розрізі архітектурних проєкцій економі-

чного об'єкта. Цей документ, який визначає подане на рис. 2.7 структурування основних областей спрямування уваги ОАЗУВ, є аналогічним до більш відомих зводів знань з управління проектами (PMBOOK) та бізнес-аналізу (BABOOK), але, на жаль, майже не розповсюджених серед вітчизняних учених-обліковців.

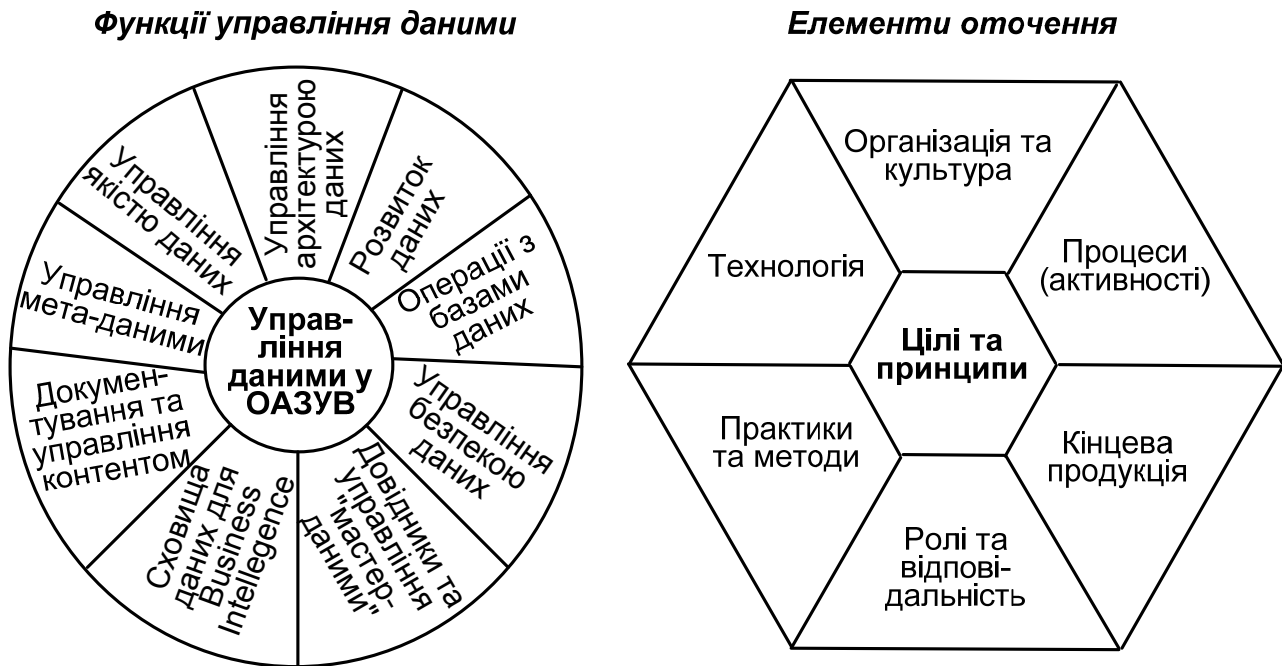


Рис. 2.7. Розкриття напрямів обліково-аналітичної підтримки управління витратами в розрізі предметних областей зводу знань зі стратегічного управління даними DMBOOK

Використання означеної на рис. 2.7 схеми вимагає наявності моделей відповідних предметних областей управління витратами. Це вимагає й такі елементи формованого ОАЗУВ, як онтологічний базис (означена у кортежі (2.7) множина $\{OB\}$) та інформаційні моделі (означена у кортежі (2.3) множина $\{IM\}$). З точки зору ІСБ теоретичну основу утворення даних елементів ОАЗУВ складатиме стандарт ISO 15944 «Інформаційні технології. Представлення ділових операцій» (4-та його частини «Сценарії ділових операцій. Бухгалтерська та економічна онтології») [272]. Даний стандарт доцільно також використовувати і в процесі архітектурного моделювання облікової системи та розробки процедур каскадування означених у кортежі (2.4) складових BSC. ISO 15944 пропонує представлення онтологій для будь-якого соціально-економічного об'єкта зі складною архітектурою, заснованих на трикутнику «ресурси – події – агенти». При йо-

го застосуванні обліковий процес дозволяє поєднати концепції ситуаційного й ресурсного підходів та відобразити на своїх рахунках діяльність підприємств та установ у ресурсно-подійному зрізі.

Положення 14. Прийняття гіпотези про превентивність орієнтації обліково-аналітичного забезпечення управління витратами у реалізації проектно-процесного підходу до організації діяльності підприємства вимагає розгляду певних трансформацій в елементах відповідного теоретико-методологічного базису, до складу якого входить дана концепція.

Існує досить численна множина визначень розуміння методології: від сукупності системних методів і засобів, спрямованих на вирішення складних й комплексних проблем [187, с. 202], до набору концептуальних принципів [168, с. 386] та вчення про застосування принципів, категорій, законів діалектики науки до процесу пізнання і практики задля отримання нових знань [15, с. 17]. У контексті пропонованої на рис. 2.1 структури предметної області приймемо розуміння методології у тлумаченні Новікова А. М. та Новікова Д. А. як вчення про організацію діяльності [129, с. 20]. У контексті даного дослідження під діяльністю розумітиметься специфічна форма активності щодо отримання необхідної для СУВ обліково-аналітичної інформації. Складові елементи формованого теоретико-методологічного базису було представлено на рис. 2.3, а їх змістовне наповнення в агрегованому вигляді відображено на рис. 2.8.

Положення 15. Завершальним етапом впровадження обліково-аналітичного забезпечення управління витратами та реалізації пропонованого теоретико-методологічного базису має бути оцінювання якості сформованих обліково-аналітичних процедур. Під якістю тут пропонується розуміти здатність облікового процесу задовольняти суспільні, державні, виробничі або особисті потреби суб'єкта управління чи особи, яка приймає рішення (здатність формувати інформацію, необхідну для здійснення основних функцій управління).

Наприкінці розгляду трансформації парадигми облікового моделювання слід звернути увагу на оцінювання якості змін в організації облікового процесу та оцінювання якості безпосередньо процесу ведення бухгалтерського обліку. Відповідно і головним критерієм, що буде використовуватися при реалізації проектів з постановки стратегічного обліку для підприємств та їх об'єднань, стане рівень якості обліку (відносна характеристика, заснована на порівнянні значень фактичного стану з базовими значеннями або еталоном).

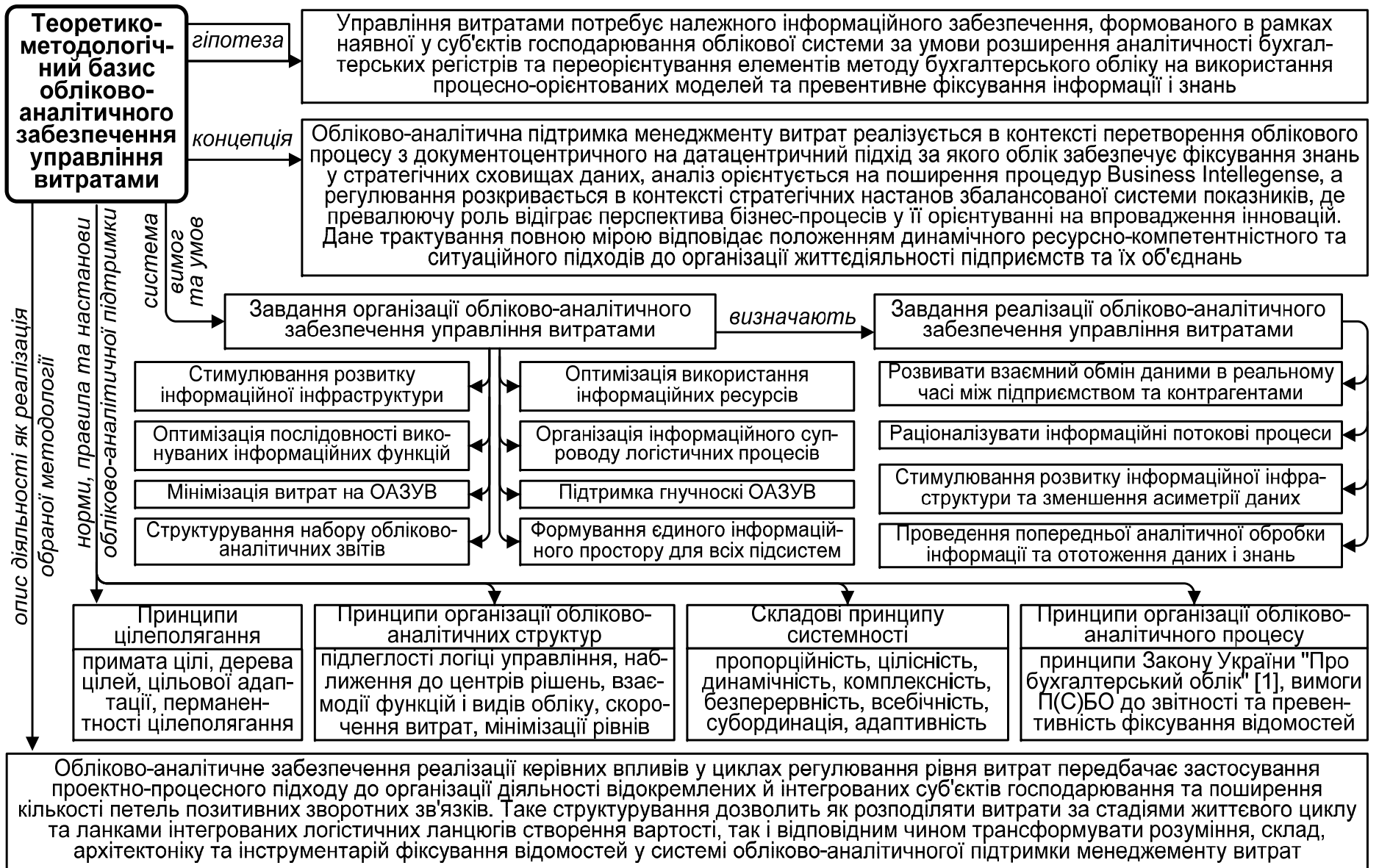


Рис. 2.8. Теоретико-методологічний базис обліково-аналітичного забезпечення управління витратами

Складність і багатоетапність облікового процесу дозволяє виділити дві окремі характеристики: якість ведення бухгалтерського обліку та якість отриманої інформації. Якість обліку складатиметься з рівнів якості його складових елементів, під якими розуміють обов'язкові для виконання правила, вимоги, що передбачені офіційними документами, що регламентують організацію обліку.

Для реалізації процесу оцінювання якості облікових моделей її пропонується ідентифікувати як кількісну характеристику однієї чи сукупності складових елементів облікового процесу (передбачається послідовне визначення відповідності складових, окремих показників та усього облікового процесу). Організуючи обліковий процес доречним є використання матриці «якість – ефективність» здійснюваних облікових операцій. Сегменти даної матриці дозволять як оцінювати відповідність наданої обліковою системою інформації цілям й вимогам системи управління, так і створити відповідність кількості і якості облікової інформації реальним потребам у ній.

Відповідно, для оцінки якості облікового моделювання можна використовувати такі методи, як: метод життєвого циклу штучних систем, основу якого складає вимір «ідеальності» системи через співвідношення її корисних факторів до суми шкідливих факторів та факторів розплати за виконання корисних функцій; метод отриманої економічної інформації, заснований на визначенні цінності інформації різними інструментальними засобами; метод оцінювання доданої вартості, трансформований до розрахунку отриманої вигоди від використання облікових даних тощо. За умов функціонування ІСБ, кожен з означених методів передбачає використання певної сукупності показників, розподілених за ієрархічними рівнями структурування підприємства та облікового процесу. Основу розподілу складатиме матриця «етап облікового процесу – рівень архітектури підприємства – аспекти опису системи», у рамках сегментів якої й визначатимуться об'єкти для оцінки якості облікового процесу та визначатиметься їх відповідність робочому плану рахунків.

Положення 16. Інноваційний розвиток підприємства обумовлює об'єктивну необхідність розподілення ресурсів усіх видів за двома аспектами. Перший – для підтримки безпечного функціонування та забезпечення простого відтворення. Другий аспект передбачає своєчасне та необхідне забезпечення ресурсами діяльності, орієнтованої на перспективу, тобто на реалізацію інновацій. Планування інноваційних витрат ґрунтується на визначенні стану підприємства за різними ознаками.

При управлінні витратами, у рамках спрямування ресурсів на перспективну діяльність, необхідно значну увагу приділити інноваційному характеру відтворення складових виробничого процесу. Високий ступінь невизначеності, ризикованість, які характерні інноваційному розвитку підприємства, ускладнюють управління інноваційними витратами та збільшують ризик створення дисбалансу між розвитком та функціонуванням. З метою визначення достатності у підприємств та їх об'єднань ресурсів всіх видів для ефективного забезпечення як поточної діяльності, так і процесу розвитку, проводять комплексний аналіз його стану з метою оцінювання можливостей впровадження інновацій, їх параметрів і, відповідно, визначити, які саме інноваційні витрати може понести підприємство. Це обумовило розробку та впровадження методичного підходу планування інноваційних витрат виходячи з наявного стану підприємства.

З огляду на це, формування ОАЗУВ передбачає проведення моніторингу факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ підприємств, аналізу існуючих тенденцій, визначення сукупності показників, які впливають безпосередньо на інтенсивність інноваційного процесу, та показників, що обумовлюють необхідність інноваційного розвитку. Збереження оптимального співвідношення в розподілі ресурсів між функціонуванням і розвитком вимагає виваженого оцінювання готовності підприємства до впровадження інновацій. Урахування ж означеної на рис. 2.7 схеми дозволяє визначати можливі напрями інноваційного розвитку шляхом застосування нечітко-логічної моделі. Таким чином, оцінювання стану підприємства та ступеня його готовності до впровадження інновацій визначається з урахуванням якісних і кількісних показників, у тому числі факторів, що не входять до фінансово-статистичної звітності, однак мають вагомий вплив на процес інноваційного розвитку підприємств.

Комплексна оцінка стану підприємства з урахуванням активів всіх видів, особливо таких, що створюють інтелектуальний капітал, дозволяє встановити динамічну відповідність і взаємоузгодженість між поточною виробничою діяльністю та впровадженням інновацій з метою створення можливості подальшого отримання прогресивних досягнень. Відповідно це надає можливість ефективного управління як витратами підприємства в цілому, так й інноваційними витратами. Використання наявного економіко-математичного апарату, в тому числі й теорії нечіткої логіки, в ОАЗУВ, а також наявність систематизованої інформаційної бази виступає невід'ємною складовою формування ОАЗУВ суб'єктів господарювання.

Положення 17. Якість управління інноваційними витратами обумовлює результативність інноваційного розвитку суб'єктів господарювання, що становить необоротний процес переходу з одного стану в інший і характеризується сукупністю змін щодо формування нових властивостей системи, зміни її якісного стану, зростання компетенцій, потенціалу та рівня ефективності діяльності. Відповідно встановлення рівня якості управління інноваційними витратами пропонується ґрунтувати на оцінюванні всіх видів активів, які визначають діяльність підприємств стратегічного, репутаційного, людського, матеріально-фінансового, технологічного та організаційного характеру.

Управління інноваційними витратами та управління інноваційним розвитком потребують оцінки ефективності такої діяльності. Відповідно й інформація в ОАЗУВ має орієнтуватися на підтримку процесів визначення наявності перетворень, їх ступеня через вимірювання рівня зміни якісних і кількісних змін активів. Зміна вартості матеріально-фінансових, технологічних, стратегічних, репутаційних, людських, організаційних активів свідчить про їх зміну, про результати від впровадження інноваційних перетворень та про ступінь впливу на загальний стан підприємства. Лише багаторівнева модель ОАЗУВ здатна поєднати якісні та кількісні показники, що описують об'єкт управління інноваційним розвитком, крім того, впроваджені інтегральні показники підвищують її універсальність. Відповідно і структурування реєстрів ОАЗУВ має надавати можливість визначення результатів розвитку за кожним видом активу, з підтримкою відповідного аналізу та економічного тлумачення його результатів на різних етапах моделі оцінювання.

Положення 18. Створення ОАЗУВ передбачає формування й реалізацію системних розрахунків, методів, що відповідають своєму часу, способів і техніки, включаючи координацію прогнозування, проектування поточкових процесів і керуючих ними структурних об'єднань людей.

Обліково-аналітичний процес слід організувати на основі інтеграції, щоб усі складові були взаємопов'язані між собою єдиним масивом інформації. До структури функції обліку у цьому разі висуваються дві вимоги: вона повинна відповідати розподілу повноважень і відповідальності на підприємстві; завдання обліку мають бути розподілені таким чином, щоб результати їх рішень повністю відповідали рівням управління (див. рис. 1.7 та 1.10).

Положення 19. Формування ОАЗУВ за процесним підходом об'єктивно обумовлює необхідність переорієнтування системи менеджменту на процесно-орієнтоване управління АВМ (Activity-Based Management). Принципова відмінність АВМ від традиційного підходу полягає в тому, що в управлінні

кардинально зміщується фокус уваги з функцій на процеси діяльності. Ця відмінність процесно-орієнтованої концепції дозволяє створювати моделі управління і системи обліку підприємства на принципово іншій основі. Головний акцент у сфері управління ресурсами підприємства ставитися на видах діяльності, у процесі яких створюється нова вартість, а не на розподілі ресурсів. По суті, створюються реальні умови управління не тільки витратами, але й всім процесом створення вартості. Як об'єкт управління в концепції АВМ розглядаються процеси діяльності (бізнес-процеси). Мережа процесів діяльності і процесів управління утворюють основу системи АВМ, що включає в себе важливі управлінські інструменти: процесно-орієнтоване бюджетування (АВВ – Activity-Based Budgeting) і, як вже наголошувалось вище, – збалансовану систему оцінних індикаторів (BSC – Balanced Scorecard). На основі АВВ у контексті АВМ забезпечується оперативне планування і контроль, а за допомогою BSC досягається погодженість із цілями підприємства, тобто реалізується рівень стратегічного управління АВМ. Згідно із цим, дану концепцію можна представити у вигляді сполучної ланки АВВ – АВМ – BSC, різних процесно-орієнтованих стратегій. З огляду на особливості АВМ, можна констатувати, що дана концепція більшою мірою обґрунтовує необхідність переорієнтації облікової парадигми.

Положення 20. Прийняття методології АВМ як підґрунтя для СУВ передбачає цілеспрямовану системну інтеграцію структур, елементів і поточних процесів з позицій часу, простору, масштабів, інших організаційних, економічних, технологічних умов діяльності підприємств та їх об'єднань, для створення в них більших, часом принципово нових позитивних властивостей успішної діяльності й можливостей досягнення переваг.

Формування обліково-аналітичної системи управління витратами на основі концепції АВМ значною мірою варто розглядати як організаційну методологію, що спонукає менеджмент підприємств та їх об'єднань до певних організаційних трансформацій і змін. Найбільш складним і трудомістким етапом постановки ОАЗУВ є саме організаційне проектування створюваної системи, точніше, моделювання процесної структури й архітектури процесно-орієнтованого управління й обліку.

Положення 21. Методологія АВМ забезпечує достатню адаптацію, взаємозв'язок і системну співпорядкованість у просторі й часі структур, елементів та їхніх поточних процесів між собою і до середовища діяльності й адекватність цьому їхніх органів перспективного, поточного й оперативного управління.

Побудова обліково-аналітичної системи за процесною технологією розширює границі завдань управління підприємством та їх об'єднань, до яких належать: вивчення причин відхилень за певними видами процесів; вивчення причин відхилення фактичних витрат від запланованого рівня; визначення доцільності забезпечення нормативного рівня показників, за якими функціонують процеси; розробка й реалізація програми профілактичних і коригувальних заходів щодо попередження можливих причин невідповідності, що породжують загрози, і оцінка витрат на цю програму. ОАЗУВ на принципах АВМ стає діючим інструментом управління процесом створення вартості, орієнтованої на процеси діяльності підприємств та їх об'єднань. У підсумку досягається прозорість бізнесу, простота й доступність інформації, що забезпечує оперативне настроювання системи управління ресурсами і життєдіяльності підприємства.

Положення 22. Дія СУВ в умовах прийняття АВМ передбачає введення ряду критеріїв оптимальності. Тут виділяється: оптимальна системність, ощадливість і доцільна спрямованість витрат всіх ресурсів, задіяних у поточних процесах діяльності підприємства; оптимальність використання знань, прогресивних техніки і технологій з їхніми резервами в дії процесного підходу до управління підприємством та їх об'єднаннями.

Вихід на Activity-Based Management співробітництво припускає більш високий рівень знань, необхідний для організації систем і координації своїх дій. Цього можна досягти тільки на основі підвищення змістовної глибини теорій, моделей, методів, які використовуються для аналізу ситуації і прийняття рішень (особливо в розрізі означеного на рис. 2.4 підходу). У середовищі, яке динамічно змінюється, в умовах невизначеного майбутнього ефективну організацію не можна побудувати на основі копіювання відомих рішень, процедур і правил, успадкованих від минулого. Безперервна адаптація, постійне вдосконалення вимагають виходу на новий рівень розуміння природи організації. Глибинні знання потрібні для того, щоб усвідомлено створювати структури бізнес-систем, у яких гармонійно переплітаються технічні, матеріальні, соціальні й людські виміри.

Положення 23. Оптимізаційна спрямованість процесного підходу на взаємини елементів, впливаючи тим самим більш цілеспрямовано, інтенсивно і сукупно на формування адаптаційних властивостей системи до будь-якого агресивного середовища, проявляється через ліквідацію робіт (операцій), що не приносять доданої вартості.

Для одержання якісного результату при вдосконаленні діяльності підприємств та їх об'єднань необхідно взаємозв'язане поєднання обох напрямів: упровадження процесно-орієнтованого управління і формування відповідного ОАЗУВ. Кардинальна зміна управління неможлива без застосування належного обліково-аналітичного забезпечення, а вдосконалення системи обліку витрат без перебудови системи менеджменту приводить лише до негативних результатів.

2.2. Особливості розбудови обліку витрат у процесній парадигмі організації управління підприємством

Сучасні умови структурної перебудови економіки України визначають інноваційні підходи і вимоги до системи інформаційного забезпечення, яке повинно сприяти підвищенню результативності управлінських рішень із стратегічних і тактичних питань розвитку підприємства. У реальній практиці облік зорієнтований головним чином на складання фінансової та податкової звітності й інформація, яку надає така система обліку, не є достатньою для управління. Безсумнівним є той факт, що сучасна обліково-аналітична система підприємства повинна орієнтуватися на вимоги різних рівнів керівників, власників, акціонерів, інвесторів, представників влади та інших користувачів інформації.

За цих умов об'єктивно необхідним є обґрунтування необхідності застосування процесного підходу до формування обліково-аналітичної системи підприємства, що сприяє прозорості та ефективності прийняття управлінських рішень. Тобто, об'єктом дослідження є процес формування обліково-аналітичної системи підприємства з урахуванням процесного представлення його діяльності. Предметом дослідження є сукупність теоретичних та практичних питань формування обліково-аналітичної системи підприємства.

Якісні зміни в системі економічних відносин (різноманітність форм власності, інноваційність перетворень, глобалізаційно-інтеграційні аспекти тощо) ставлять задачі, які вимагають формування обліково-аналітичної системи підприємства, адекватної новим умовам. Постає необхідність у визначенні нових об'єктів обліку, внесенні корективів до формування традиційних інформаційних масивів, суттєвому підвищенні оперативності обліку й аналізу, переміщенні акцентів на показники якості інформації.

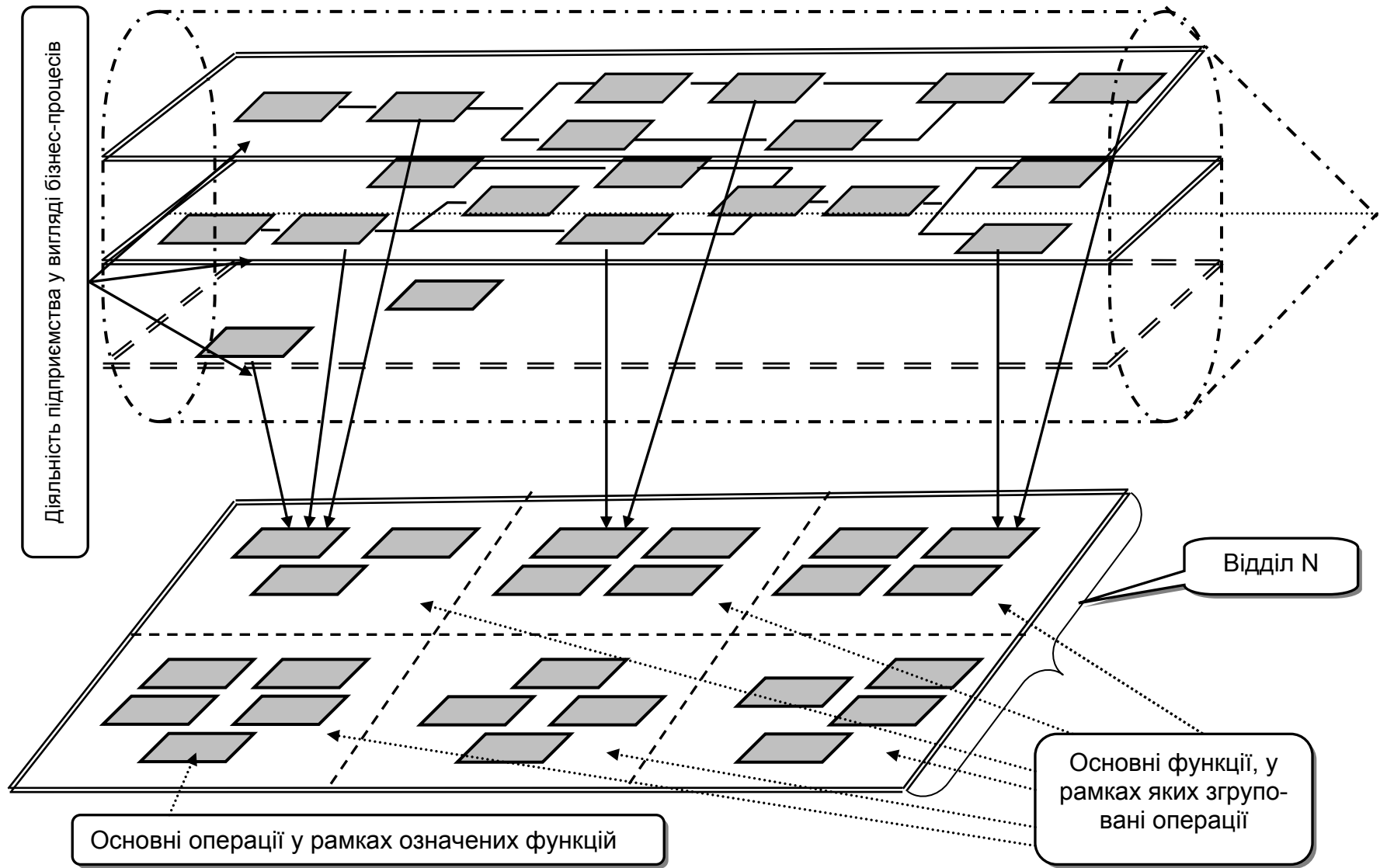
Аналіз літературних джерел показав, що більшість науковців [37; 124] звертають увагу на проблемні питання формування фінансової звітності, і

тому процес формування обліково-аналітичної системи підприємства підпорядкований цій меті і повною мірою не задовольняє вимогам інших зацікавлених сторін. Така обліково-аналітична система підприємства невиправдано ігнорує дані обліку про стан і рух потокових процесів. З цих позицій варто представляти діяльність підприємства у вигляді сукупності взаємопов'язаних потокових процесів (бізнес-процесів), відслідковувати однорідні операції, групувати їх у відповідні функції, що стане підґрунтям для формування об'єктивної, прозорої, всеохоплюючої обліково-аналітичної системи підприємства. Так, на рис. 2.9 наведено принципову схему діяльності підприємства у вигляді бізнес-процесів, що дозволяє прослідити послідовність дій щодо виникнення, накопичення, організації первинних облікових даних – фундаменту обліково-аналітичної системи.

Згідно з [124], обліково-аналітична система – це система, що базується на даних бухгалтерського обліку, включаючи оперативні дані, і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу та довідкову й інші види інформації. Тобто, обліково-аналітична система є збором, опрацюванням та оцінкою всіх видів інформації, що стосується діяльності підприємства. При цьому більшість авторів рекомендують формувати інформацію у розрізі трьох видів діяльності: операційної, фінансової та інвестиційної. Але сформована за таким принципом обліково-аналітична система зводиться до задоволення потреб контролюючих органів і не відображає реальний стан речей. Для того щоб керівництво підприємства мало підґрунтя для прийняття стратегічних рішень з приводу стійкого розвитку компанії та поліпшення його фінансового стану, об'єктивно необхідним є застосування процесного підходу до формування обліково-аналітичної системи. Відповідно, в додатку Б наведено приклад обліково-аналітичної системи типового підприємства, сформованої з урахуванням сукупності взаємопов'язаних бізнес-процесів.

Діяльність підприємства й результати його роботи залежать від безперервної послідовності прийнятих рішень, кожне з яких викликає рух матеріальних, трудових і фінансових ресурсів і в остаточному підсумку впливає як сприятливо, так і несприятливо на фінансовий стан підприємства.

Інформаційне забезпечення процесу управління включає бухгалтерську, статистичну звітність, оперативні дані, різні неформалізовані необлікові відомості. Зрозуміло, що ефективність процесу управління залежить від якості інформаційного забезпечення. Стосовно підприємства потоки інформаційних даних обумовлюються зовнішніми й внутрішніми факторами.



Зовнішні фактори характеризують стан економіки й умови розвитку техніки і технології, взаємозв'язок підприємства з різними фінансово-кредитними установами й державними органами контролю. Крім того, підприємство має справу з різного роду ринками, які становлять його безпосереднє комерційне оточення: ринок покупців продукції (робіт, послуг); ринок постачальників матеріалів, енергоресурсів, устаткування й інших виробничих ресурсів; конкуренти, що провадять аналогічні види продукції (присутні як на ринку покупців, так і на ринку постачальників); канали збуту – оптовий канал, роздрібний, змішаний, через посередників або філії, представництва. Вплив підприємства на ці фактори досить обмежений і вони перебувають поза областю управління, але їх необхідно враховувати при формуванні управлінських рішень.

Внутрішні фактори зосереджені на самому підприємстві і включають стан його виробничо-фінансових активів, ефективність використання наявних ресурсів і рівень витрат виробництва. Ці дані перебувають в області управлінських рішень підприємства і формуються в основному в підсистемі бухгалтерського обліку. Однак безпосереднє використання даних бухгалтерського обліку для цілей управління утруднено. Інформаційні потреби й запити керівників і менеджерів обмежуються з таких причин: складність розуміння економічного втримування статей і форм бухгалтерської звітності, їхнього взаємозв'язку; ретроспективний характер ведення бухгалтерського обліку; необхідність включення й оцінки альтернативних дій; необхідність формування інформації з різним рівнем узагальнення залежно від рівня управління. Вирішення зазначених проблем привело до відносного відокремлення, поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський (див. рис. 1.10).

Аналізуючи безліч визначень управлінського обліку можна стверджувати, що управлінський облік є інформаційно-обчислювальною системою, що поєднує сукупність форм і методів планування, обліку, контролю й аналізу, спрямованою на формування альтернативних варіантів функціонування підприємства й призначеною для інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

Узагальнюючи аналітичні матеріали Інтернет-джерел про управлінський облік, уточнимо, що даний вид обліку є складовою частиною системи управління підприємством і покликаний формувати інформацію для: планування майбутньої стратегії й тактики функціонування підприємства в цілому і здійснення окремих господарських операцій; оптимізації викорис-

тання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства; виміру й оцінки ефективності господарювання в цілому й у розрізі підрозділів; виявлення ступеня рентабельності окремих видів продукції (робіт, послуг); контролю економічності поточної діяльності підприємства в цілому й у розрізі окремих підрозділів, видів діяльності; корегування керуючих впливів на хід виробництва й реалізації продукції (робіт, послуг).

До конкретних практичних завдань управлінського обліку варто віднести: ефективний і детальний облік витрат з виявленням областей найбільшого ризику й вузьких місць у діяльності підприємства; формування цінової політики підприємства, у тому числі меж знижок, при різних умовах збуту й платежу; формування асортиментної політики й виявлення збиткових видів продукції; оцінку ефективності додаткових витрат і раціональності капітальних вкладень. Таким чином, використовуючи положення процесного підходу до управління й беручи до уваги наробітки обліку витрат, надані управлінським обліком, узагальнимо наявні на сьогоднішній день інструменти обліку витрат. У табл. 2.2 наведено основні їх характеристики.

Таблиця 2.2

Основні характеристики існуючих систем обліку витрат

Метод	Характеристика				
	Об'єкт калькул.	Способи калькулювання	Вид виробництва	Облік часового періоду	Повнота обліку витрат
Показаний метод	Замовлення	Сумування витрат, прямий розрахунок, виключення витрат	Одиничний, дрібносерійний	Після закінчення замовлення	Облік всіх витрат
Попроцесний метод	Процес	Сумування витрат, прямий розрахунок	Багатосерійний, масовий	Звітний період	Облік всіх витрат
Нормативний метод	Виріб	Нормативний	Багатосерійний, масовий	Звітний період	Облік всіх витрат
Метод повного обліку витрат	Виріб	Сумування витрат, розподіл витрат	Одиничний, дрібносерійний, багатосерійний, масовий	Звітний період	Облік всіх витрат
Метод директ-костинг	Виріб	Сумування витрат	Одиничний, дрібно-, багатосерійний, масовий	Звітний період	Облік прямих витрат
Функціональний метод	Операція	Сумування витрат, прямий розрахунок, розподіл витрат	Багатосерійний, масовий	Після закінчення виробництва, операції (робіт)	Облік всіх витрат

Як можна бачити з табл. 2.2, розвиток господарських відносин призводить до розвитку систем обліку витрат. Сучасні умови, у яких доводиться працювати підприємствам, стали ще більш складними й заплутаними. У таких умовах саме процесна модель компанії допомагає бачити, як утворюється кінцевий результат і які є можливості (резерви) його поліпшення.

Існують різні методи розподілу витрат. Основних методів три [248]: пряме відстеження; причинно-наслідковий розподіл; умовний розподіл.

Пряме відстеження витрат припускає, що шляхом фізичного спостереження витрати можуть бути легко й точно віднесені на кінцевий об'єкт. Цей спосіб є найбільш точним. Основний недолік методу прямого відстеження полягає в тому, що може знадобитися занадто багато ресурсів для фізичного спостереження, щоб відстежити шлях витрат.

Метод розподілу витрат шляхом установлення причинно-наслідкових зв'язків використовується тоді, коли неможливо здійснити пряме відстеження витрат, або коли це неефективно з погляду витрат на ведення обліку. Даний метод також має свої недоліки. Він припускає, що існує тільки одна причина, один фактор витрат. У результаті, для витрат, які мають дві або більше причини (факторів), застосування даного методу буде некоректним.

Метод умовного розподілу використовується, коли не можна застосувати два вищезгаданих методи. Він схожий на причинно-наслідковий метод, за винятком того, що база розподілу витрат не є причиною витрат. Але оскільки база розподілу витрат не є причиною, цей метод буде давати менш точні результати, ніж два вищезгаданих методи. Можливо, розподіл витрат і буде правильним – це відбудеться у випадку вагомого взаємозв'язку бази розподілу і причинного фактору. Порівняльний аналіз трьох способів відстеження й розподілу витрат по кінцевих об'єктах наведений у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Методи розподілу витрат

Метод	Точність	Витрати на ведення обліку	Застосованість для контролю витрат
Пряме відстеження	Висока	Високі, потрібні значні ресурси	Середня, через відсутність аналізу факторів витрат
Причинно-наслідковий	Висока	Середні	Висока
Умовний розподіл	Низька	Низькі	Низька

Кожний з методів відстеження витрат знайшов своє застосування в певній системі розрахунку собівартості (табл. 2.4). Прямий метод – у директ-костингу; прямий разом з умовним – у традиційній системі; прямий та причинно-наслідковий – у попроцесних системах (ABC-системах).

Таблиця 2.4

Методи розрахунку собівартості

Методи Витрати	Директ-костинг	Традиційна система	За видами діяльності (ABC-метод)	Позаказна система	Попроцесна система
Прямі	Пряме відстеження	Пряме відстеження	Пряме відстеження	Пряме відстеження	Умовний розподіл
Непрямі	Немає	Умовний розподіл	Причинно-наслідкові зв'язки	Пряме відстеження	Пряме відстеження

Позаказна і попроцесна системи підходять тільки для специфічних підприємств. Система директ-костинг підходить тільки для виробничих підприємств, однак не придатна для стратегічного аналізу, а також не придатна на підприємствах з високою часткою непрямих витрат. Традиційна система обліку витрат – найбільш проста й часто застосовувана, використовує окрему базу розподілу.

ABC-метод – найбільш популярний; дозволяє розподілити непрямі витрати у пропорції до видів діяльності. Причина популярності ABC-методу, на думку Юровського Б. С. [228], у традиційній, сформованій майже 200 років тому, системі обліку витрат за калькуляційними статтями. При цьому, витрати враховуються за місцями їх виникнення, тобто за підрозділами, які є елементами існуючої організаційної структури. Таке припущення можна було б реалізувати, якби кожний підрозділ випускав один продукт.

Однак з розвитком економічних відносин число продуктів, що випускаються, зросло, а, крім того, виникло велике число допоміжних й обслуговуючих підрозділів, сформувалася розгалужена мережа збутових, маркетингових, дослідницьких й управлінських підрозділів.

Витрати на виконання цими підрозділами своїх функцій, так само як і витрати на здійснення фінансової діяльності, корпоративні витрати, витрати на сплату податків стали вважати непрямими (накладними) й розподіляти їх за продуктами штучним шляхом.

Непрямі (накладні) витрати – це основний момент калькулювання собівартості; залежно від способу їх розподілу за видами продукції, і є причиною того, що собівартість здобуває різні значення. Разом з тим, багато із цих витрат мають пряме або опосередковане відношення до випуску продукції, тобто повинні розподілятися на собівартість прямо, а не шляхом розподілу. Довгий час була відсутня методика виявлення зв'язку таких витрат з конкретними продуктами. Сьогодні така методика є, але вона мало відома практикам. У результаті цього більшість підприємств не знають реальної собівартості продукції, і отже, не можуть вірогідно визначити величину прибутку від продажів даного продукту, а, часом навіть не знають – прибутковий цей продукт чи збитковий.

Як пише Дж. Дейлі [233], «сьогодні занадто багато компаній ухваляють рішення щодо цін, не маючи реальної інформації про свої витрати». Метод, який дозволяє одержати максимально достовірну інформацію про витрати на випуск і продаж товару, – ABC-метод (Activity-Based Costing), або метод обліку витрат за видами діяльності. При цьому вважається, що ABC-метод поліпшує систему обліку витрат компанії, приводячи до більш точних результатів. Основними перевагами та недоліками ABC-методу є (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Переваги та недоліки ABC-методу

Переваги ABC-методу	Недоліки ABC-методу
ABC-метод збільшує число облікових одиниць, що використовуються для підрахунку непрямих витрат. Замість нагромадження витрат по всьому підприємству вони акумулюються по цехах і відділах через виконувані операції	Довільність у виборі базового показника. Критики ABC-методу стверджують, що деякі загальнозаводські витрати не можуть розподілятися на продукцію довільно, тому що вони розраховуються на весь випуск. Однак захисники ABC-методу заперечують, що, незважаючи на це, він дає більш точну інформацію і це, безумовно, дає йому переваги.
ABC-метод змінює базу, що використовується для нарахування непрямих витрат на продукцію. Замість використання прямих витрат праці як бази розподілу непрямих витрат використовуються інші базові показники, які можуть бути простежені по продукції або виконуваних операціях	Використання ABC-методу вимагає більших витрат на дослідження операцій, ведення документації тощо. Тому в деяких випадках вони можуть перевищувати очікуваний ефект. Отже, компанія, що готується використовувати ABC-метод, повинна відповідати певним характеристикам для одержання вигоди від його використання
ABC-метод змінює сприйняття менеджерами багатьох видів непрямих витрат, які формально були непрямими (використання енергії, контроль якості, переналагодження устаткування), однак простежувалися через певні операції й у такий спосіб були віднесені на собівартість продукції	

Виходячи із потреб менеджменту сьогодення, актуальним є врахування процесного підходу. Разом з тим, одним із головних завдань формування обліково-аналітичної системи за процесним підходом є організація збирання й реєстрації інформації про витрати бізнес-процесів та аналіз їх ефективності. Традиційне калькулювання побудоване на принципі «продукція споживає ресурси». Таке калькулювання полягає в тому, щоб віднести всі витрати, пов'язані зі споживанням ресурсів, прямо на продукцію. Однак зробити це на практиці важко, особливо відносно енергоресурсів, допоміжних матеріалів, амортизації, витрат на обслуговування устаткування.

ABC-метод виходить із того, що «ресурси споживаються процесами (бізнес-процесами), а продукція споживає діяльність (процеси, операції і т. д.)». Це дає можливість більш точно визначити суму прямих витрат, а непрямі витрати розподілити по продуктах більш обґрунтовано – виходячи із зв'язку бізнес-процесів, що створюють непрямі витрати, з бізнес-процесами, що створюють продукцію.

Знову процитуємо Дж. Дейла [233]: «облік витрат за видами діяльності з'явився й одержав широке поширення в 1986 році в результаті реалізації проекту Міжнародного консорціуму промисловців (Consortium for Advanced Manufacturing-International – CAM-I)». CAM-I є асоціацію великих компаній, що займається вдосконалюванням промислових технологій. У CAM-I входять такі компанії, як Boeing, General Electric, Kodak, Motorola, деякі урядові заклади США й більшість провідних аудиторських і консалтингових компаній. CAM-I вдалося зібрати першокласну команду для реалізації проекту щодо удосконалення методики обліку витрат. Серед інших, у цю команду ввійшли Роберт Каплан [78] з Гарвардського університету й Робін Купер [233], який у цей час працював у Клермонському університеті, а керівником проекту став Джеймс Брімсон. Усі вони належали до провідних дослідників методів обліку витрат за видами діяльності. Національна асоціація бухгалтерів США (NAA), у цей час перейменована в Інститут управлінського обліку (IMA), також взяла активну участь у реалізації проекту. Хоча згодом CAM-I перемкнулася на інші проекти, IMA докладав і продовжує докладати значних зусиль для популяризації ідей ABC у своїх програмах і публікаціях. IMA проводить сертифікацію дипломованих фахівців з управлінського обліку у США, аналогічний сертифікат існує й у Канаді.

Облік витрат за видами діяльності спрямований на точну оцінку витрат за кожним об'єктом витрат. Ідея ABC-методу полягає в розподілі всіх витрат підприємства за бізнес-процесами з наступним визначенням:

яка частина витрат при здійсненні кожного бізнес-процесу буде відноситись на об'єкт калькулювання залежно від його ролі у здійсненні операційної діяльності підприємства. Не існує єдиної й універсальної методики проведення ABC-розподілу, але є основні принципи, поняття й ідеї, які необхідно враховувати при застосуванні цього методу на практиці. Досвід застосування ABC-методу показує, що процес калькулювання собівартості включає 4 кроки (етапи), подані на рис. 2.10.

Тобто, основна ідея ABC-методу – витрати виникають не самі по собі, а в результаті певного виду діяльності (Activity) [178]. Тому об'єктом обліку витрат (об'єктом калькулювання (Cost Object)) є вид діяльності. Термін «вид діяльності» застосовується для опису способів споживання ресурсів. Вид діяльності – це послідовність операцій, у результаті яких споживаються ресурси [228]. Деякі види діяльності прямо пов'язані з виробництвом продукту, інші – із продажем (збутом), треті – з обслуговуванням покупців. Деякі види діяльності ніяк не пов'язані ні з виробництвом, ні зі збутом, ні з обслуговуванням.

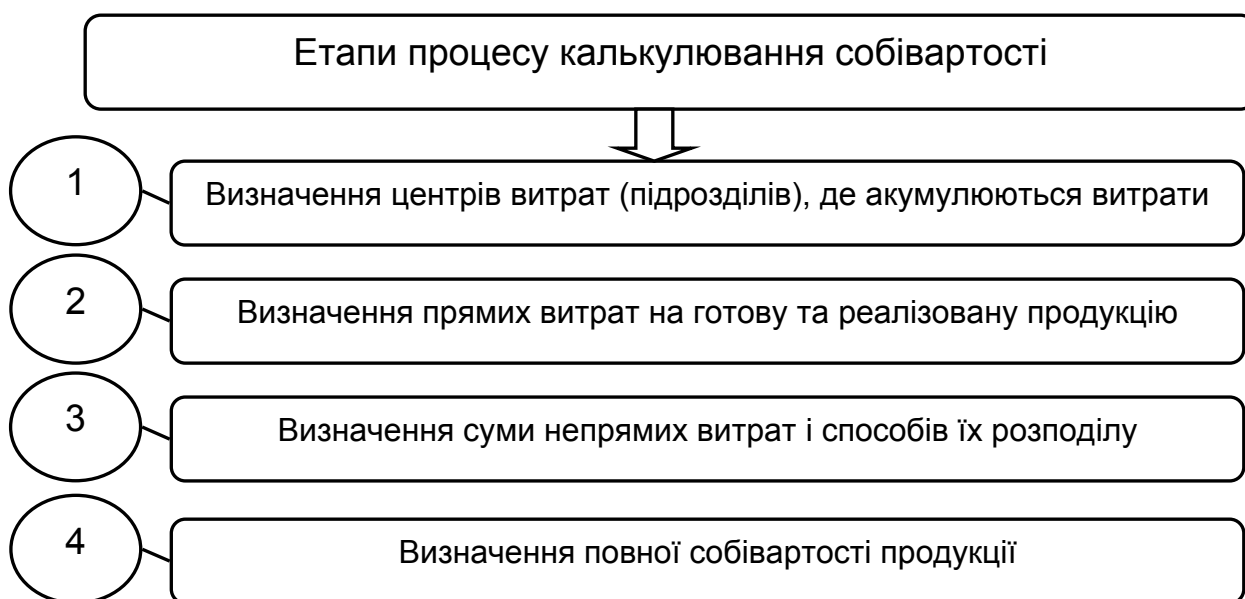


Рис. 2.10. Етапи процесу калькулювання собівартості за ABC-методом

Таким чином, розуміння діяльності підприємств через функціонування їх бізнес-процесів дає змогу чітко й правильно сформулювати інформаційне підґрунтя через застосування ABC-методу обліку витрат для ефективного менеджменту, що дозволяє не тільки знижувати витрати, усуваючи

роботи, які не приносять додаткової вартості і не підвищують прибутковість бізнесу, але й приймати стратегічно правильні рішення, орієнтуючись на потреби клієнта й ігноруючи ієрархічні протистояння.

2.3. Особливості управління витратами проектно-орієнтованих інноваційних підприємств

На сьогоднішній день відомо різні системи управління витратами в рамках облікових управлінських процесів. З розвитком економічних відносин відбувалась і трансформація систем управління витратами, з метою задоволення виникаючих потреб сучасності. Активний перехід до інноваційного розвитку обумовив необхідність формування системи управління витратами, яка б дозволила вести коректний облік інноваційних витрат. Одним з методів калькулювання собівартості інноваційних продуктів є метод калькулювання цільової собівартості «таргет-костинг». Цей метод передбачає розрахунок собівартості за попередньо встановленою ціною реалізації інноваційного продукту. При цільовому калькулюванні передбачається урахування витрат на маркетингові дослідження, проектування, експлуатацію та супровід продукту [37, с. 62]. Особливості інновацій, їх вплив на діяльність підприємств та їх об'єднань, а також на можливість інноваційного розвитку – усе це обумовлює специфічні характеристики інноваційних витрат, а значить й особливості управління ними.

Аналіз діяльності підприємств показує, що однією з головних і найвагомішою причиною виникнення ускладнень у процесі реалізації заходів щодо інноваційного розвитку підприємств та їх об'єднань стає фінансування впровадження інновацій у виробничу діяльність. Головною причиною неповноцінного або несвоєчасного виділення та спрямування ресурсів на обраний етап створення і впровадження інновації є визначення пріоритетів щодо розподілу ресурсів. Виникнення фінансово-економічних потреб у поточній діяльності здебільшого призводить до зменшення бюджету програм розвитку і перспективних розробок, до вилучення коштів з інноваційних програм. Довгостроковий характер НДДКР не забезпечує швидкого отримання прибутку від витрачених коштів, а це не узгоджується з концепцією максимально швидкого отримання результату діяльності, якої дотримується переважна більшість сучасних підприємств. Таким чином, вирішення даної проблеми полягає у встановленні динамічної фінансової відповідності між поточною виробничо-господарською діяльністю та перспективною інноваційною.

Проведення ефективної виробничо-господарської діяльності створює принципові можливості для впровадження процесів розвитку через впровадження інновацій різних за своїми параметрами, однак неприпустимим є зневажання операційною діяльністю при переміщенні акценту на інновації. На певному етапі процесу створення та впровадження інновацій економічне становище може погіршитись.

З метою недопущення критичної ситуації в системі управління підприємством постійно виконуються функції моніторингу економічного становища. Реалізація такої функції тісно пов'язана з ОАЗУВ підприємств та їх об'єднань.

Однак існує ймовірність виникнення протилежної ситуації. У літературі вона визначається як овертрейдинг [227, с. 42]. Надмірне збільшення поточних інвестиційних фінансових вкладень з метою отримання в перспективі значних переваг за рахунок скорочення існуючих фінансових резервів може призвести до банкрутства внаслідок виходу за гранично допустимі норми.

Тому інноваційна діяльність потребує обґрунтованого аналітичного забезпечення прийняття відповідних рішень. Виходячи з цього, певна сукупність підприємств орієнтовано на розробку інноваційних проектів, їх обґрунтування та вибір оптимального для реалізації та впровадження.

Управління витратами підприємств, що реалізують інноваційні проекти, повинно враховувати появу інноваційних витрат ще на проектній стадії. Для кожного інноваційного проекту тривалість та ресурсна витратність проектної стадії може кардинально варіюватись, оскільки існує декілька стадій розробки інновації до її впровадження.

Відповідно, це потребує адекватного калькулювання таких витрат та управління ними. Виходячи із зазначеного, необхідно в рамках даної роботи визначити всі стадії процесу розробки, створення та впровадження інновацій; провести аналіз з метою визначення можливостей здійснення управлінського впливу на інноваційний процес та рівень інноваційних витрат на різних його стадіях.

На рис. 2.11 представлена послідовність етапів, які проходить ідея від її зародження, втілення у проект, розробки інновації, впровадження її у виробництво, до отримання результатів від використання інноваційної розробки.

У контексті формування ОАЗУВ головний акцент уваги зміщується на прогностну суму витрат на кожному з етапів, яка на рис. 2.11 представлена через множину $\{X_{ij}\}$.

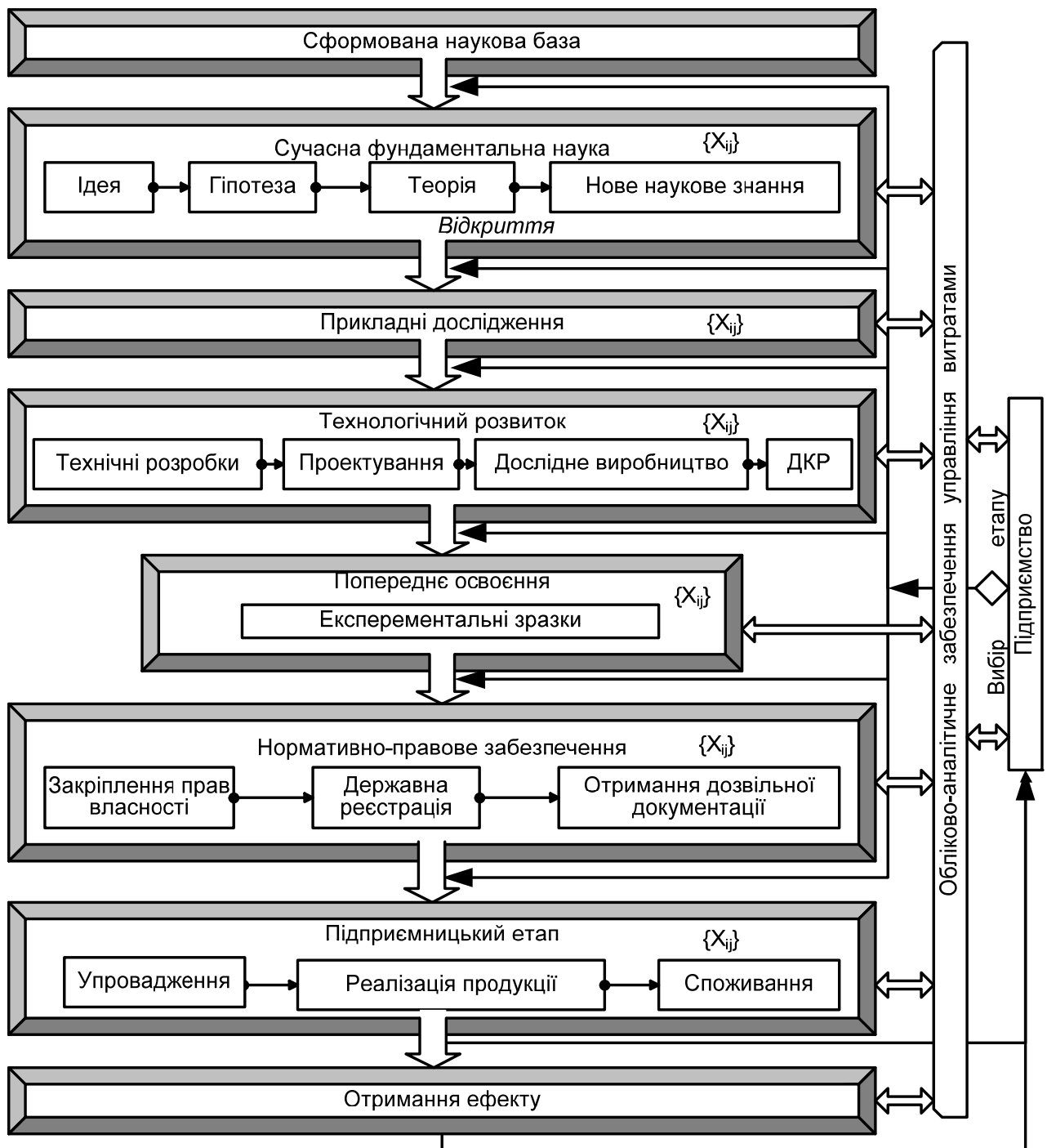


Рис. 2.11. Послідовність етапів створення та впровадження інновації

Сучасна система фундаментальних досліджень, фундаментальна наука ґрунтуються на світовій науковій базі, яка формувалась протягом всієї історії існування людства. Інтелектуальний внесок багатьох поколінь вчених постійно збільшує науковий потенціал людства, а разом з тим і наукомісткість продукції. У сучасній фундаментальній науці використовуються результати попередніх досліджень, розробок, частина з яких так і не була впроваджена. Такі дослідження пропонуємо розподілити на:

відкриті для широкого кола користувачів – для міжнародної спільноти в наукових колах, у рамках держави – це теоретичні знання, теорії, що доведені, результати досліджень вітчизняних і зарубіжних вчених, які оприлюднені, а достовірність такого знання була підтверджена тощо. Переважно спектр використання таких теоретичних знань розповсюджується майже на всі сфери науки та життя;

закриті для широкого кола користувачів – у межах наукового центру, інституту, галузі, держави. До цієї категорії, на думку авторів, коректно віднести такі дослідження: розробки, результати яких було використано лише замовником з обов'язковою умовою щодо закритості інформації про технологічні особливості, які забезпечили унікальність і новизну; роботи над науковими проблемами за державним замовленням, результати яких використовуються військово-промисловим комплексом; інші розробки для підприємств, галузей, які мають стратегічне значення, тощо.

Спрямованістю фундаментальних досліджень є отримання нових наукових знань, виявлення найбільш важливих закономірностей.

Ідея або сформульована наукова проблема після обробки даними, існуючими фактами перетворюється в наукову гіпотезу або групу гіпотез. Детальне вивчення найбільш імовірної гіпотези, відповідність її достовірним знанням, доведення відсутності логічних протиріч приводить до появи теоретично-розробленого знання – формулювання теорії, а в деяких випадках і до відкриття. Пріоритетне значення фундаментальної науки визначається можливістю виходу у принципово нові сфери, галузі шляхом генерації ідей, однак імовірність позитивного результату фундаментальних досліджень у світовій науці становить лише 5 % [203, с. 334].

Проведення прикладних досліджень обумовлюється необхідністю визначення та більш ретельного дослідження шляхів і методів практичного використання явищ, процесів, наукових знань, що були відкриті раніше, з урахуванням галузевих, регіональних чи інших особливостей. На етапі прикладних досліджень до результатів фундаментальної науки підходять через призму потреб конкретної галузі економіки для створення можливості практичного застосування нових ідей, одержання конкретних наукових результатів для вирішення задач промислового виробництва з подальшим задоволенням потреб суспільства. Іноді прикладну науку асоціюють з галузевею, виходячи з її спрямованості. Відповідні дослідження можуть проводитись в академічних, галузевих і регіональних наукових інститутах, закладах залежно від їх специфіки, а також на наукових базах підприємств. Ре-

зультатами прикладних досліджень стають науково-технічні ідеї, задумки, пропозиції щодо проектування, а також наукове обґрунтування методів використання на практиці теоретичних знань і відкриттів.

Проведення процесів технічної розробки, проектування, дослідного виробництва та дослідно-конструкторських робіт (ДКР) створюють етап технологічного розвитку результатів прикладних досліджень. На цьому етапі проводиться розробка певної конструкції інженерного об'єкта, технічної системи, розробка технологічних процесів, розробка ідей, варіантів нового об'єкта. Після виготовлення експериментальних зразків нової продукції, їх випробування – проведення етапу попереднього освоєння, розробляється відповідна технічна документація із зазначенням усіх технічних характеристик. Зазначена стадія – це завершальна стадія наукових досліджень. Вона є перехідною від лабораторних та експериментальних умов до промислового виробництва.

Пропонується наступним етапом виділити нормативно-правове оформлення нововведення. У сучасному економічному середовищі значною мірою відбулись зміна та розширення змісту зазначеного етапу завдяки процедурам, що не мають безпосереднього відношення до наукових розробок, але без вдалого і по можливості швидкого проходження цього етапу втілення новації у промислове виробництво стає неможливим. На цьому етапі відбувається документальне оформлення та закріплення прав власності за бажанням виробника інновації, на новацію – продукт, право його виробництва, на технологію тощо, а також проводиться державна реєстрація та отримання пакета відповідної дозвільної документації. Перелік необхідної документації, її структура значною мірою залежать від виду перетворень, які впроваджуються підприємством, глибини змін та їх напряму. Так, упровадження продуктової новації може привести до необхідності одержання дозволу на виробництво нового продукту, його сертифікації, перевірку на відповідність екологічним, медичним, санітарним, технічним, технологічним та іншим нормам. Реалізація процесу розвитку шляхом проведення технічних перетворень призводить до необхідності одержання в органах державної влади пакета дозвільної документації на реконструкцію, перебудову, а у випадку необхідності проведення додаткового будівництва – дозволу на будівництво, документацію на землю та ін.

Слід зауважити, що кожний з таких документів становить цілий пакет документації, що негативно позначається на швидкості отримання кінцевого результату.

Особливістю процесу одержання пакета дозвільної документації в сучасних умовах функціонування економіки України, яка відображає її незадовільну характеристику, стає беззаперечність того факту, що це процес з найбільшою кількістю бюрократичних бар'єрів, який неможливо передбачити з точки зору фінансових витрат і витрат часу. Підприємство не має якимось чином впливати на швидкість проходження етапу, що в умовах конкурентної боротьби при високій динаміці змін середовища може привести до морального старіння ще не впровадженої новації.

Підприємницький етап – комерціалізація новації – включає впровадження результатів наукових досліджень, новації в діяльність підприємства з наступною реалізацією і споживанням продукції як результату новації. Споживання приводить до задоволення потреб, а при досягненні певного рівня насиченості породжує і формує нові, таким чином забезпечується циклічність процесу розвитку. Ефективність впровадження, результативність даного етапу як значно впливають на діяльність промислового підприємства в цілому, так і дають відповіді стосовно ступеня наближення до очікуваних результатів розвитку. За своєю суттю підприємницький етап є найважливішим з етапів створення нововведення, оскільки саме задоволення потреб відбувається у процесі споживання, а розглядаючи через призму цілей розвитку та економічної ефективності проведення всіх попередніх етапів, значущість їх результатів, новизна й унікальність досліджень, їх перспективність досягаються задля кінцевого результату – розвитку підприємства, галузі, суспільства в цілому – і реалізуються саме на даному етапі.

Вирішуючи завдання інноваційного розвитку, підприємство поряд зі значною кількістю задач має вирішити й проблему щодо способу одержання інновації. Виходячи з цілей розвитку, а також враховуючи запропоновану класифікаційну характеристику інновацій за їх ознаками, підприємство має обрати етап створення і впровадження інновації, на якому воно одержує або приєднується до процесу створення інновації з одержанням відповідних переваг і понесенням певних витрат. Основними критеріями такого вибору, в якості обмежень, стають: рівень фінансових витрат на кожному з етапів створення й упровадження інновації; період часу, який необхідно витратити для одержання результатів від впровадження інновацій; готовність до несення сукупності ризиків, що супроводжують процес створення і впровадження інновації. Починаючи з кінця ХХ століття нові економічні умови, що склалися, вимагають інтенсивної інноваційної діяльності, підвищення

уваги до ефективності організації досліджень і розробок, створення умов для організації постійного процесу впровадження інновацій на всіх етапах діяльності підприємства, до зниження інноваційних ризиків, стратегічного управління тощо.

Ефективне функціонування системи управління інноваційним розвитком підприємства передбачає впровадження в його діяльність нововведень, а також інших змін, які спрямовані на досягнення та утримання відповідного становища на ринку, допустимого рівня економічної безпеки, фінансово-господарського стану та бажаної конкурентної позиції.

Таким чином, гармонійне поєднання та одночасне протікання процесів стабільного функціонування і перетворень інноваційного характеру є об'єктивною необхідністю функціонування сучасного підприємства. Зазначені два процеси взаємодоповнюють один одного. У роботі [198, с. 309] вказується на те, що стан стабільного процесу визначає інноваційні задачі, а результати інноваційної діяльності через ефективне впровадження реалізуються в стабільній діяльності.

Постійне зростання ролі та масштабів інноваційних процесів у діяльності як підприємств, так і суспільства в цілому приводить до необхідності пошуку ефективних методів управління цим процесом, а також управління інноваційними витратами.

Враховуючи значний обсяг процесу створення і впровадження нововведення, необхідність забезпечення його провідним науковим, технічним, технологічним, інтелектуальним потенціалом, а також відповідним і своєчасним фінансуванням всіх стадій процесу для забезпечення досягнення максимально корисних результатів, а також виходячи з аналізу стану промислових підприємств України, зазначимо, що переважна більшість підприємств не має можливості за рахунок власних засобів проводити повний цикл НДДКР зі створення та впровадження інновацій. Більше того, одержання та супровід інновацій на підприємствах, які проводять трансформаційні перетворення, намагаються реалізувати програму розвитку або інтуїтивно впроваджують поліпшуючі дії, відбувається переважно лише на стадії впровадження.

Для забезпечення оптимального рівня ефективності від впровадження інновацій підприємство має можливість вибрати етап у процесі створення та впровадження нововведень, на якому воно бажає приєднатись до процесу розробки, або одержати результат досліджень. Слід зазначити, що для кожного окремого проекту доцільно визначити етап ство-

рення інновації, на якому підприємство планує розпочати таку роботу, або на якій стадії готовності воно придбає інноваційний продукт. Причому калькулювання інноваційних витрат за кожним проектом впровадження інновацій відбувається окремо. Відповідно, змінюється тривалість часу, в період якого необхідно нести такі інноваційні витрати.

Прийняття рішення щодо вибору оптимального етапу входження підприємства в процес створення і впровадження нововведень спирається на визначення переваг кожного з етапів, значущість цих переваг, а також виходячи з існуючих системних обмежень. Крім того, з метою сприяння досягненню бажаного результату та забезпечення можливості оптимального вибору авторами пропонується розглянути такі фактори, частина з яких є пріоритетними, бажаними для підприємства, а частина – такі, що обмежують можливість проведення ряду етапів створення і впровадження нововведень.

Так, для більшості підприємств основною причиною необхідності проведення НДДКР самостійно або пошуку оптимальних варіантів взаємодії з науковими центрами є можливість одержання, в результаті такої взаємодії, унікальних знань, методів, ексклюзивної інформації, що забезпечує додаткові переваги для отримання та збереження бажаної конкурентної позиції. На етапі фундаментальних досліджень можливість одержання унікального результату максимальна, оскільки майже всі відкриття, принципово нові підходи, вихід у нові сфери відбуваються саме на цьому етапі. З переходом до кожного нового етапу можливість володіння унікальними перевагами поступово зменшується, особливо після етапу нормативно-правового забезпечення, коли розпочинається процес трансферту інновацій. Поряд з цим участь у фундаментальних розробках потребує значних ресурсів усіх видів: матеріально-фінансових, інтелектуальних, часових, технологічних, людський капітал тощо. Калькулювання та планування витрат інноваційної діяльності для таких підприємств має певні особливості. Фундаментальні розробки потребують значних витрат, однак ці розробки не завжди закінчуються створенням інновації з можливістю її подальшого впровадження. У результаті понесені витрати некоректно відносити до інноваційних витрат, оскільки інновація відсутня. Відповідно, такі витрати будуть віднесені на витрати діяльності або збиток.

Наступним фактором для розгляду авторами запропоновано фактор ступеня ризику. В умовах невизначеності середовища, постійного зростання динаміки змін урахування фактора ризику обов'язкове не тільки для системи управління інноваційним розвитком підприємства, а й

для системи управління підприємством у цілому. Крім того, поряд із визначенням максимально можливого переліку загроз для діяльності підприємства, ймовірності їх настання для зменшення ступеня ризику необхідно проводити запобіжні заходи з метою попередження, уникнення й протидії настанню небажаних подій. Ураховуючи широкий спектр існуючих видів ризику, а також спираючись на статистичні дані щодо частки наукових досягнень, які отримали практичне застосування, були впроваджені з одержанням корисного ефекту, фінансування наукових досліджень являє собою діяльність з високим рівнем ризику.

Наявність фактора ризику характерна для всіх етапів створення і впровадження нововведень. Максимального його значення досягнуто на першому етапі – етапі фундаментальних досліджень. З переходом на новий етап відбувається зниження ступеня ризику, але досить повільно; на етапі впровадження ступінь ризику значно зменшується, а мінімального свого значення досягає після впровадження.

Серед факторів, які впливають на прийняття рішення щодо вибору етапу входження підприємства у процес створення і впровадження інновацій, є можливість володіння додатковими перевагами з подальшим отриманням економічного, соціального, політичного чи іншого ефекту, а також можливість реалізації результатів досліджень. Свого максимального значення цей фактор досягає на етапі нормативно-правового забезпечення, особливо після одержання всього пакета дозвільно-правової документації. На етапі впровадження значення цього фактора досить низьке, а впродовж проходження етапу зовсім зникає.

Найвагомішими факторами, які виступають як обмеження, є сукупна сума витрат, переважно фінансових, а також час від моменту одержання інновації або початку взаємодії з науковими центрами з приводу розробки інновацій до моменту одержання економічного ефекту від реалізації результатів розробок. З точки зору конкурентної боротьби, а також у рамках короткострокових стратегій час визначається як найдорожчий ресурс, який зменшується прогресивними темпами.

Однією з особливостей визначення рівня витрат часу є повна невизначеність на етапі фундаментальних досліджень, оскільки, як було зазначено вище, лише 5 % ідей доводиться до останнього етапу. Крім того, деякі ідеї, винаходи тощо можуть бути сформульовані, але не знайти застосування в даний період часу, таким чином вони поповнюють існуючу базу наукових знань, а згодом, можливо, будуть втілені в інновації. Ви-

значення періоду такого часового лагу можливе лише з великим математичним припущенням. У [198, с. 279] зазначається, що витрати часу на проведення прикладних НДР технологічного профілю значно менші, ніж витрати часу, необхідні на наступному етапі для кожного з нововведень. Таким чином, одним зі способів підвищення результативності, а значить, і ефективності, шляхом використання резервів, стає організація паралельного характеру проведення робіт.

Кардинальна зміна соціально-політичного устрою у країні, безумовно, привела до зміни економічного укладу, який існував. Перехід від адміністративно-командної системи до ринкової економіки зумовив кардинальні зміни всієї економічної структури та інфраструктури. У науково-технічній сфері це призвело до виникнення певного розриву. Фінансування найбільш витратних етапів НДДКР проводилось за рахунок держави, разом з тим, відповідно, покривались високі ризики. Усі етапи академічної науки у сфері фундаментальних досліджень, а також дослідження прикладної науки знаходились у сфері державного управління, створюючи високий науковий, інтелектуальний потенціал не тільки окремої галузі, а й держави в цілому. У результаті чого постійно підтримувалась можливість інноваційного розвитку економіки.

Основною проблемою, яка залишається невирішеною в сучасних економічних умовах України, є фінансування саме цих етапів. Потреба у значному обсязі фінансування, високий рівень сукупних ризиків, а також майже повна невизначеність та низька ймовірність передбачити результат, через призму економічної політики підприємства, роблять етап фундаментальних досліджень малопривабливим для фінансування з інших джерел, крім державного.

Для створення можливості визначення підприємством найбільш прийняттого варіанта одержання інновацій проводиться комплексна оцінка з включенням ряду вагомих факторів. Калькулювання сукупних інноваційних витрат при прийнятті управлінського рішення щодо вибору одного з проектів впровадження інновацій повинно враховувати єдиноразові витрати, які несе підприємство під час придбання результатів досліджень, у вигляді витрат на придбання нової техніки, технології, патенту, ліцензії, прав на виробництво, використання наукових результатів або одноразових витрат на встановлення взаємодії з науковими центрами, при входженні до одного з етапів створення та впровадження інновації. У сучасних економічних умовах в Україні стратегія розвитку підприємства

шляхом придбання наукових інститутів, центрів, лабораторій не дуже поширена, але вона існує, і в цьому випадку підприємство несе певні фінансові витрати. Більш поширеною формою взаємодії є укладання різного рівня договорів, що потребує значно менших витрат.

Останнім фактором, який впливає на вибір етапу, на якому підприємство приєднується до процесу створення і впровадження інновації, пропонується розглядати рівень передбачуваності результату. У науковій сфері, особливо на початкових стадіях, ймовірність передбачення результатів дуже низька.

У рамках управління витратами проектно орієнтованих підприємств, вирішення завдання щодо визначення оптимального проекту впровадження інновацій, виходячи зі способу, методу та форми взаємодії з науковими розробками, з метою інноваційного розвитку підприємства шляхом впровадження внутрішніх, продуктових, технічних і технологічних інновацій авторами пропонується така схема процесу вибору етапу створення та впровадження інновації (рис. 2.12), на якому підприємство отримує результати досліджень або приєднується до проведення робіт для одержання інновації.

Виходячи з обраної стратегії розвитку підприємства, його місії, цілей, з урахуванням стану підприємства та середовища, у якому воно працює, необхідно сформулювати сукупність параметрів, які повинна мати інновація. Систематизовані параметри характеристик інновацій було представлено в розділі 1 даного монографічного дослідження. Таким чином, з усієї сукупності обираються такі, які б відповідали поставленим цілям і сприяли досягненню бажаного результату.

За ознакою – «джерело залучення інновації» – у випадку, коли придбано готову інновацію, визначимо можливість отримання інновації на етапі нормативно-правового оформлення або на підприємницькому етапі.

По-перше, проводиться комплексна оцінка витрат, які має понести підприємство у разі вибору даного етапу, з розрахунком найбільш суттєвих факторів, наприклад таких, як час, ризик та фінансове забезпечення.

По-друге, з використанням ОАЗУВ проводиться критична оцінка наявних можливостей підприємства, з подальшим формулюванням висновку щодо визначення спроможності забезпечити майбутні витрати.

Так, проводиться оцінка фінансово-економічного становища підприємства, виявлення наявних «вільних» коштів для одномоментного вкладення, а також визначається спроможності постійного фінансування, оскільки інноваційний процес вимагає довгострокового і постійного фінансування.

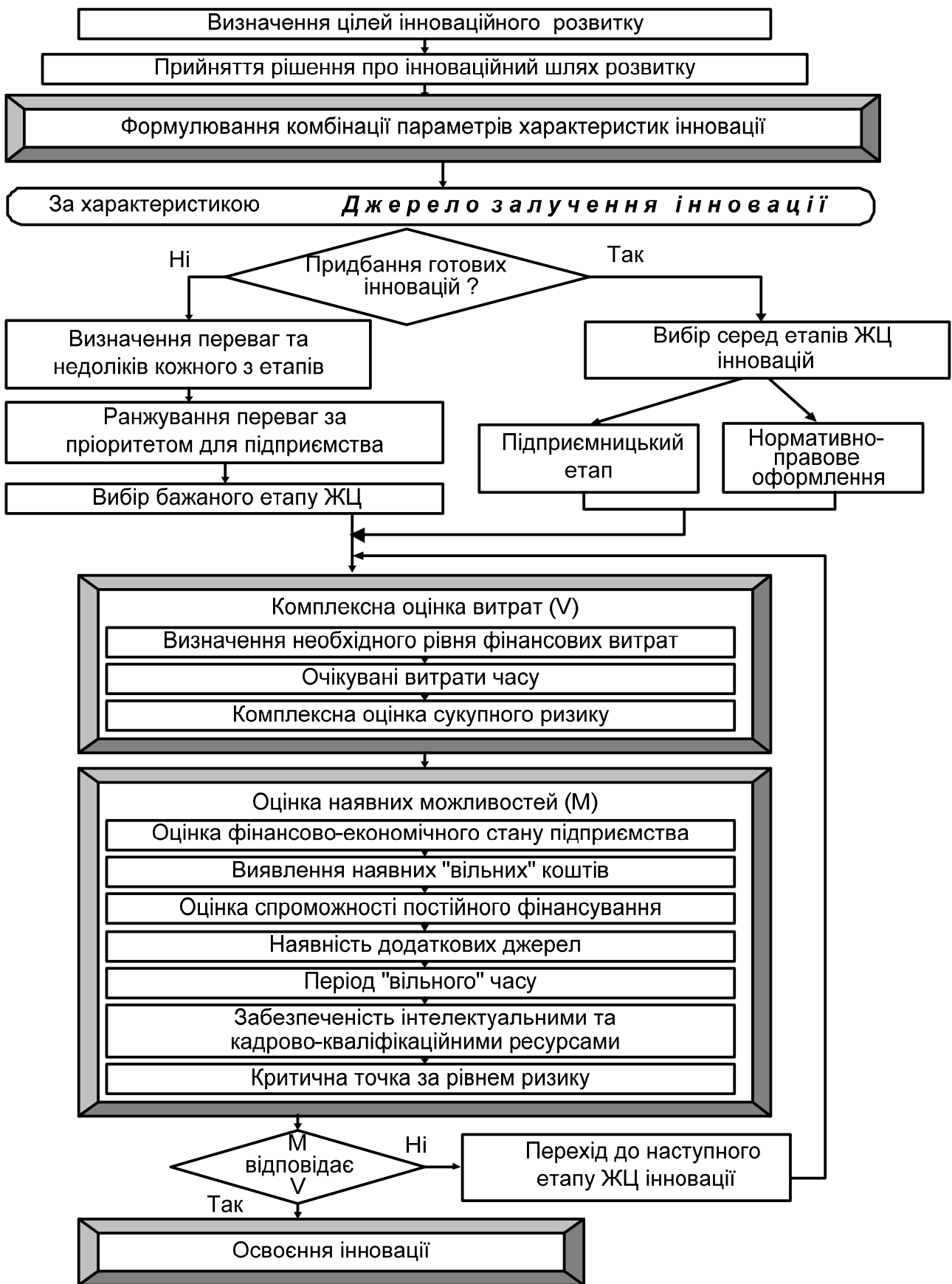


Рис. 2.12. **Схема процесу вибору етапу створення та впровадження інновації**

Крім того, проводиться виявлення додаткових джерел фінансування з визначенням можливого потенціалу щодо їх використання. У сучасних динамічних умовах одним з важливих факторів є визначення періоду «вільного» часу для запобігання впровадженню вже застарілої інновації. Разом з тим, визначається рівень допустимого ризику і забезпеченість інтелектуальними та кадрово-кваліфікаційними ресурсами, які обумовлюють можливість адекватного сприйняття інновації.

У випадку невідповідності наявних можливостей необхідним витратам і відсутності можливості компенсувати таку різницю за рахунок зовнішніх джерел необхідно провести аналогічний аналіз для наступного етапу створення та впровадження інновації. Наступним кроком стають розробка і впровадження стратегії подальшого інноваційного розвитку з урахуванням обраної форми взаємодії з наукою.

Причому при проведенні розрахунків у рамках представленої послідовності, підприємство самостійно обирає методи аналізу. Так, наприклад, для аналізу ризиків можливо обрати аналіз можливих сценаріїв, аналіз чутливості або метод Монте-Карло, який поєднує в собі елементи попередніх двох методів. Також, широке поширення отримало використання економіко-математичних методів для оцінювання ймовірності досягнення поставлених цілей внаслідок упровадження інновацій.

При прийнятті рішень щодо впровадження інноваційного проекту комплексна оцінка витрат та наявних можливостей їх забезпечити у рамках оцінювання фінансової складової передбачає визначення таких показників. Період окупності капіталовкладень, обліковий коефіцієнт окупності капіталовкладень, оцінка капіталовкладень з урахуванням дисконтування, визначення зміни вартості грошових коштів у часі, співставлення дохідності від інноваційного проекту та вкладення коштів у цінні папери тощо – усе це стає основою для розрахунків. Упровадження інновацій через інноваційний проект поряд з економічним результатом має містити показники принципової новизни, патентної, ліцензійної чистоти, пріоритетності спрямування інновацій, унікальності та її світової конкурентоспроможності, а також можливості виробничого і ринкового застосування. Однак, поряд з цим, головними оцінюючими критеріями інноваційного проекту при залученні інвестицій є його фінансова, комерційна, бюджетна та економічна ефективності. У своїй роботі Трифілова А. А. [194, с. 52] наголошує на загрозливому характері впровадження інвестицій без інновацій. Такий підхід призводить до укріплення технологічної відсталості об'єктів, що реконстру-

ують та споруджують, внаслідок чого погіршується конкурентоспроможність продукції, яка випускається, з подальшим швидким руйнуванням конкурентної позиції. Унаслідок проведення ефективної політики щодо створення та впровадження інновацій перед підприємствами відкривається широкий спектр можливостей. Так, при появі неординарних інновацій на початковому етапі відбувається їх поступовий, повільний розвиток, виходячи з монопольного становища окремих підприємств, організацій, які перші використали такі інновації. Використовуючи законодавство із захисту прав інтелектуальної власності, підприємство має певний часовий лаг для одержання максимального прибутку. В умовах жорсткої конкуренції період монопольного становища на ринку не є постійним.

Таким чином, у період стабілізації виробництва нового продукту або стабілізації завдяки введенню інновації підприємство-монополіст має можливість своєчасно реалізувати ліцензії на технологію виробництва, а отже одержання додаткового прибутку. Серед напрямів використання такого прибутку може стати спрямування його на новий цикл інноваційних досліджень.

У результаті відбувається розповсюдження нововведення, яке супроводжується масовим перерозподілом капіталу в нові технологічні лінії, а значить, поступове зменшення прибутковості від використання попередньої технології [198, с. 272]. При цьому відбувається структурна перебудова економіки, яка характеризується оновленням більшості технологічних ланцюгів виробництва продукції та послуг. Водночас під впливом змін у системі цінностей в новому напрямі відбувається розвиток ділових кіл.

Наявність альтернативного вибору щодо включення підприємства до дослідницького процесу забезпечує можливість планування та управління витратами за кожним проектом інноваційної діяльності підприємства.

2.4. Особливості формування та використання обліково-аналітичного забезпечення в умовах проектно-процесного підходу до реалізації та ресурсного обґрунтування інтеграційних процесів суб'єктів господарювання

Для сучасного етапу розвитку світової та національної економіки притаманно декілька досить значних тенденцій, до яких слід віднести значне розширення кількості інтеграційних процесів, до яких залучаються раніше відокремлені суб'єкти господарювання. Поряд із цим, з'явило-

ся досить багато публікацій практичного [42; 105; 230] та теоретичного [96; 234] характеру, які наголошують на появі і стрімкому розвитку такваної «економіки знань». Не заперечуючи актуальність подібних розробок слід звернути увагу на таку негативну рису, як занадто публіцистичний характер викладення матеріалу щодо розуміння та фіксування знань. Як виняток можна розглядати роботи, присвячені побудові різного роду баз та сховищ даних [231; 229] чи моделюванню онтологічних систем [42; 230]. На жаль, цей пласт досліджень відноситься більше до технічних, а не до економічних наук. Одним з можливих шляхів подолання означеної проблеми є інтеграція потреб системи управління знанням з наявними у різного роду суб'єктів господарювання обліковими системами.

Подібна пропозиція, яка введена в рамках пропонованої на рис. 2.2 концепції, вже розглядалася авторами у [136], хоча й там увагу більше приділялось розгляду саме можливості трансформування бухгалтерського обліку у систему фіксування знань. Реальне ж здійснення такої трансформації потребує вироблення принципово нових моделей організації облікового процесу. Більш того, співвіднесення даної проблематики з поширенням інтеграційних тенденцій потребує орієнтування змінених моделей облікових процесів на використання в умовах життєдіяльності саме інтегрованих структур бізнесу (ІСБ). На жаль, питання навіть організації управлінського обліку для ІСБ, не орієнтованого на потреби фіксування та управління знанням, майже не знайшли уваги серед учених-економістів.

Означена невідповідність між потребами учасників інтеграційних утворень у якісному інформаційному забезпеченні систем стратегічного управління витратами та традиційною спрямованістю облікового процесу потребує розробки методичних рекомендацій щодо удосконалення процесу організації облікової підсистеми підприємства та забезпечення її спрямування на підтримку реалізації обраних альтернатив інтеграційного розвитку суб'єктів господарювання.

Отже, далі сформулюємо особливості формування та змістовного наповнення ОАЗУВ в умовах поширення інтеграційно-коопераційних тенденцій. Тут наголосимо, що як теоретичне підґрунтя виступатиме поєднання розглянутих у попередніх підрозділах процесного (підрозділ 2.2) та проектного (підрозділ 2.3) підходів. Застосування такого інтегрованого проектно-процесного підходу в цілому відповідає авторській концепції формування ОАЗУВ та регламентування діяльності СУВ (див. 13-те положення означеної на рис. 2.2 схеми).

Орієнтація життєдіяльності ІСБ на проектно-процесний підхід тісно корелює з рядом новітніх тенденцій сучасного менеджменту. Отже необхідне визначення напрямів узгодженого з цими тенденціями розвитку облікової парадигми та встановлення шляхів її інтеграції з системами стратегічного управління витратами підприємств. При цьому парадигма розкривається в рамках її тлумачень Д. Баркером [14, с. 32] (через набори норм та правил, які встановлюють певні межі й визначають, як діяти у цих межах) та Т. Куном [252] (через систему поглядів). Відповідно, кожна сучасна концепція менеджменту визначатиме зміну вимог до ОАЗУВ саме в контексті проектно-процесного підходу. Означені вимоги виступатимуть обмеженнями для ОАЗУВ та становитимуть зміст погляду споживачів облікової інформації. Розкриття змінених вимог буде представлено в контексті деталізації розгляду 13-го положення пропонованої концепції формування ОАЗУВ (див. рис. 2.2). Таку деталізацію можна подати як концепцію моделювання обліку, орієнтовану на фіксування організаційних знань ІСБ за допомогою розширених номенклатур та рахунків бухгалтерського обліку. Особливості даної концепції можна розкрити через такий ряд положень, кількість яких свідомо обмежена розкриттям лише особливостей пропонованого підходу та визначенням нових елементів, що вводяться до ОАЗУВ в умовах ІСБ:

1. Умовою появи проектно-процесного підходу постала об'єктивна потреба забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання, який реалізується чергуванням революційних й еволюційних (детерміністських та біфуркаційних етапів). Сукупність таких етапів становить життєвий цикл розвитку суб'єкта господарювання, кожній стадії якого властиві як власні управлінські інструменти й цілі їх застосування, так і типи й види витрат. Як приклад розподілу витрат за стадіями ЖЦ розглянемо означену на рис. 2.13 схему, що особливо актуально в контексті означених на рис. 1.17 послідовностей впровадження інноваційних перетворень. На ній виділено часові, об'ємні й якісні показники ЖЦ, які знаходяться в тісному взаємозв'язку та сукупно впливають на рівень витрат підприємства.

У контексті теорії життєвого циклу (ЖЦ) можна стверджувати, що функціонування суб'єкта господарювання в рамках якоїсь стадії ЖЦ (еволюційний розвиток при детерміністській поведінці) співвідноситиметься з виконанням певних процесів. Потреба зміни стадії ЖЦ (розкривається як точка біфуркації) вимагає розробки і реалізації певного проекту (як правило, з огляду на матеріал підрозділу 2.3, інноваційного), на виході якого буде зміна параметрів виконуваних підприємством бізнес-процесів.



Дане положення повною мірою відноситься не тільки до підтримки стійкості розвитку, а й до необхідності подолання кризових явищ, прикладом чому служить представлена на рис. 1.13 схема. Ураховуючи ж означений на рис. 1.14 аспект превентивності облікового спостереження, наголосимо, що система ОАЗУВ має збирати інформацію для розрахунку означених на рис. 2.13 показників витрат не лише в рамках поточної стадії ЖЦ, а й в розрізі прогнозних рівнів витрат наступних стадій ЖЦ.

Формуючи ОАЗУВ слід врахувати, що одним з напрямів трансформації облікової парадигми є її орієнтування на підтримку логістичної взаємодії інтегрованих суб'єктів господарювання, що інструментально може бути реалізовано створенням системи взаємного моніторингу (базуються на забезпеченні взаємодії безпосередньо систем управління двох окремих підприємств й, у випадку централізації функцій управління, створеного координаційного центру). Концепції життєвого циклу з одного боку стоять осторонь від вказаних процесів. З іншого – вони передбачають динамічність представлення інтеграційної взаємодії та визначають вимоги до системи обліку. Цікавим напрямом дослідження тут є, наприклад, інтеграція до облікового процесу елементів стандарту ISO 15926 «Інтеграція даних життєвого циклу», який регламентує обмін даними при спільному виконанні робіт.

Отже, з точки зору наведеного на рис. 2.13 життєвого циклу можна стверджувати, що кожна його стадія розкривається як певний процес. Інструментом же переходу між стадіями, як і реагування на виникнення біфуркацій під час реалізації стадії, виступатимуть методи проектного менеджменту. З точки зору ІСБ проектно-процесне представлення ускладнюється значною кількістю процесів у різних учасників ІСБ, кожен з яких може знаходитися на різній стадії свого ЖЦ. У даному випадку говорять про управління сукупністю чи програмами проектів (найбільш поширеною роботою тут є праця Д. А. Рассела [176] щодо впровадження мультипроектного управління як консолідованого управління проектами на спільних ресурсах). При цьому проект розглядається як унікальний екземпляр процесу, що містить у собі координовану та керовану систему дій. Оскільки ж реалізація таких дій вимагає певних витрат, то саме тут виникає зона уваги СУВ з відповідним визначенням завдань для ОАЗУВ.

2. Розгляд стадії ЖЦ в контексті виконуваних у ній процесів потребує відходу від наявного зараз відокремленого розгляду процесного підходу (у [25; 116] взагалі він розглядається як самостійна теорія), приклади чого було представлено у підрозділі 2.2. За таких умов (з огляду на

рис. 2.2 та в аспекті удосконалення інструментарію облікового спостереження), процесний підхід будемо розглядати як теоретичне підґрунтя для виділення в рамках стратегічної карти BSC перспективи бізнес-процесів. З одного боку, при цьому відбуватиметься регламентація руху потоків, з іншого – обиратимуться специфічні показники, які вимагатимуть розширення складу облікових номенклатур. Таке розширення складу облікових номенклатур та підходів до організації управління підприємством змінює й правила реалізації облікового процесу – процесно-орієнтованих інформаційних систем. Дані системи реалізують облікову парадигму нового типу, в основу якої покладено облік витрат за процесами та видами діяльності. Така облікова система за своєю суттю є однією з підсистем управлінського обліку модульного типу. Метою її створення й функціонування є формування інформації про результативність та ефективність процесів і видів діяльності. Досягнення означеної мети можливе шляхом постановки таких завдань перед системою процесного обліку: формування інформації про витрати й результати процесів; контроль ефективності процесів; аналіз ефективності використання ресурсів; аналіз відповідності встановленій якості бізнес-процесів; формування системи трансфертного ціноутворення у процесно-орієнтованій системі управління.

З системою процесного обліку пов'язана поява двох методологій, упровадження яких дозволить покращити рівень організації обліку і контролю на підприємстві. По-перше, це система обліку споживання ресурсів (RCA – Resource Consumption Accounting). Головним завданням цього методу є орієнтація системи управління підприємством на ефективність використання ресурсів. Ресурси в цьому випадку виступають як центри витрат та центри відповідальності. По-друге, це система процесно-орієнтованого бюджетування АВВ (Activity-Based Budgeting). Відповідно до АВВ планування майбутніх розходів відбувається згідно з уявленням про кількість і вартість носіїв та драйверів витрат за кожним видом діяльності. На базі таких оцінок визначаються витрати, необхідні для забезпечення запланованого обсягу діяльності. У такому випадку АВВ-система розглядається як інформаційно-контрольна система, де інформація формується в розрізі центрів відповідальності та бюджетних показників за видами діяльності.

3. Зрозуміло, що орієнтування систем управління підприємствами та їх інтегрованими об'єднаннями на процесно-проектний підхід змінює й принципи та підходи до формування обліково-аналітичного забезпечення як управлінської діяльності в цілому, так і процесів управління витратами. Тут

перш за все слід врахувати думку Іванової І. А. [250] щодо зведення будь-якого проекту з точки зору формування витрат до структурованої послідовності певного набору робіт та завдань. Отже діяльність ОАЗУВ слід орієнтувати як на облік витрат за проектом в цілому, так і на облік витрат у розрізі конкретних робіт (з даної точки зору облікова підтримка СУВ тісно корелює з позамовним обліком й калькулюванням). Найбільш актуальними концепціями для утворення ОАЗУВ при цьому постають концепції калькулювання за стадіями життєвого циклу (Life Cycle Costing, LCC), калькуляція цільових витрат (Target Costing) та теорія обмежень (Theory of Constraints, TOC).

Ці концепції передбачають наявність впливу на рівень витрат структури життєвого циклу продукту. Проте скорочення якоїсь зі стадій циклу не означає, що витрати скоротяться. Наприклад, скорочення обсягів НДДКР часто призводить до того, що створювана продукція за своїми якісними та експлуатаційними характеристиками поступається конкуруючим зразкам. Тривалість життєвого циклу також тісно пов'язана з витратами: його скорочення або подовження активно впливає на сумарні витрати. Зв'язок між часовими та витратними параметрами неоднозначний. Якщо в ряді випадків подовження циклу призводить до збільшення загальних витрат, то в інших, наприклад коли це подовження обумовлене більш ретельною науковою та дослідно-конструкторською проробкою виробу, воно може дати значну економію на стадіях виробництва та експлуатації.

Головна особливість діяльності СУВ за умови калькулювання за стадіями ЖЦ та її відмінність від традиційних систем калькулювання полягає в тому, що до об'єкта управління витратами відносяться ще й до-виробничі і післявиробничі витрати (як правило вони не відносяться до того продукту, який був джерелом їх виникнення). Тут справедливим є твердження Скрипник М. І. [184] щодо доречності використання різних методів управління витратами на різних стадіях ЖЦ. При цьому визначення витрат за стадіями життєвого циклу потребує дотримання таких умов: облік повних витрат за всіма стадіями; облік та врахування всіх споживаних ресурсів; використання методів калькулювання, які б відповідали особливостям стадій життєвого циклу та використання єдиної методології визначення етапів циклу і єдиної класифікації складу та змісту витрат. Укрупнений склад витрат, що враховуються на різноманітних стадіях життєвого циклу продукту, приведений на рис. 2.13.

Отже, обсяг витрат на окремих стадіях ЖЦ залежить від характеру продукції, її технологічної складності та новизни. Принциповим моментом

тут є: для СУВ – чітка класифікація факторів, що впливають на рівень витрат на кожній стадії ЖЦ; для ОАЗУВ – надання можливості визначення ступеня залежності сумарних витрат від виділених факторів шляхом надання можливості кількісної оцінки кожного з них. Також ОАЗУВ має врахувати розбіжність розміру витрат, на різних стадіях ЖЦ, та вплив окремої стадії на розмір сумарних витрат. Ця розбіжність очевидна при порівнянні фактичних витрат на стадіях розробки виробництва, обігу і споживання виробів та питомої ваги витрат, сформованих на цих стадіях.

Відповідно, з точки зору поєднання інформації з різних видів обліку (див. рис. 1.11) у відповідь на запити СУВ, доречно використовувати таку пропозицію Іванової А. В. [250], як уведення «облікових одиниць витрат» (ООВ). На думку автора [250] під такою обліковою одиницею витрат слід розуміти комплексний класифікатор, кожна позиція якого має посилання на організаційні одиниці підприємства, місця виникнення витрат та центри відповідальності (саме в розрізі таких ООВ й ведеться первинний облік та формуються дебетові записи за рахунками обліку витрат). На жаль, пропозиціям Іванової А. В. притаманний такий недолік, як відсутність саме аналітичних ознак при рахунках обліку (автором [250] пропонується просте групування ООВ за видами собівартості: повна, виробнича та собівартість конкретного процесу, що в цілому відповідає прийнятій практиці обліку та калькулювання витрат).

4. Зміни середовища господарювання, які відбулися в останні роки, об'єктивно свідчать про важливість управління знанням. При цьому слід наголосити на неспроможності окремого суб'єкта господарювання самостійно продукувати компетенції, достатні для перемоги у конкурентній боротьбі. Єдиною можливістю отримання таких переваг є утворення різного роду й типу інтеграційних об'єднань (створення ІСГ), системи діяльності учасників яких будуть взаємодіяти саме за рахунок спільного продукування, обміну та використання консолідованого знання. Відповідно, потрібне утворення механізмів фіксування такого знання, підґрунтям для чого може постати система консолідованого бухгалтерського обліку. Тут, відповідно до [234], ОАЗУВ орієнтуватиметься на збирання не розрізненої інформації, а знань (закономірностей і принципів, що дозволяють вирішувати реальні виробничі й бізнес-завдання у сфері управління витратами).

Відбувається зміщення акцентів на цінність інформації. При цьому в розрахунок беруться й ті знання, які зберігаються в пам'яті фахівців, а не лише на матеріальних носіях. Саме у світлі даної концепції наведено най-

більшу кількість критичних зауважень щодо невідповідності наявної зараз системи фінансового обліку запитам суб'єктів господарювання щодо отримання, транслювання та збереження знань. Дійсно, перехід до економіки знань значно збагачує перелік об'єктів для організації облікового спостереження. Відповідно й відомості про більшість з цих об'єктів не можуть бути представлені в розрізі наявного плану рахунків. Водночас, слід враховувати, що саме тому інфраструктура облікової підсистеми, наявні її технічні елементи є підґрунтям для збирання знань. Облік, у даному розумінні, розглядається і як головний інтегруючий та організуючий фактор, і як інформаційне забезпечення підтримки процесів створення, поширення, обробки й використання знань усередині підприємств та ІСБ.

Формування ОАЗУВ розрізняє два підходи до управління знаннями. Якщо функціонування суб'єкта господарювання засноване не минулому досвіді, який постійно необхідно використовувати, то в системі облікового діловодства варто виділити відповідні номенклатури справ. У таких номенклатурах знання будуть зберігатися у вигляді документів. Такий підхід можна визначити як кодифікацію. Він більш за все збігається з традиційною організацією обліку й пов'язаний з підтримкою ефективної вибірки інформації для агрегованих рішень. Інший, інноваційний підхід до організації облікового процесу виникає у разі значної диверсифікації діяльності й розвитку підприємства. У цьому разі облікова підсистема оперує з прихованими знаннями, коли минається етап свідомого зберігання і залишається лише етап упорядкування інформації у свідомості облікових працівників. Цей підхід вимагає орієнтації соціального й організаційного аспектів організації облікового процесу на командну роботу в децентралізованих структурах та самоорганізацію, коли неможливе ототожнення збирання інформації лише з технологічними процедурами, а потрібне м'яке регламентування облікового процесу.

5. З концепціями управління знанням тісно перетинаються теорії організаційного навчання, які визначають навчання через здатність організації придбавати знання й розуміння шляхом експериментів, спостереження, аналізу та бажання вивчати як успішні, так і провальні ситуації задля забезпечення інноваційного розвитку підприємства [8; 183; 231]. Дійсно, функціонування підприємства генерує велику кількість інформації, частина якої навіть залишається необробленою. У даному разі саме облікова підсистема спроможна стати інтегруючим фактором і встановити принципи структурування інформації для всіх елементів системи управління підприємством. Основу такого структурування складає безліч мето-

дів з концепцій управління знанням, до головних з яких можна віднести: створення концептуальних карт (Concept Map); використання різного роду класифікаторів, каталогів та онтологій; застосування Semantic Web тощо. Саме в розрізі орієнтації на реалізацію цих методів і слід адаптувати парадигму обліку (у розрізі рахунків та облікових номенклатур).

Слід наголосити, що з точки зору ОАЗУВ не можна ототожнювати управління знанням лише з організацією обліку нематеріальних активів. Дійсно, частина організаційних знань може бути зафіксована в розрізі складових 12 рахунку. Разом з тим, знання є значно ширшим поняттям відносно до наявних у суб'єкта господарювання ноу-хау, патентів та ліцензій. Саме тому пропонується процес організації обліку поєднати з концепцією організаційного навчання, яке у даному випадку виступає як здатність організації придбати знання й розуміння шляхом експериментів, спостереження, аналізу та бажання вивчати як успішні, так і провальні ситуації задля забезпечення інноваційного розвитку ІСБ. Головною метою облікового процесу при цьому стає створення методик для фіксування та оптимального використання інтелектуального потенціалу і знань ІСБ, підґрунтям для яких постануть відповідні результати моделювання відповідних предметних областей.

6. Орієнтація на проектно-процесний підхід та прийняття концепції калькулювання витрат за стадіями життєвого циклу (LCC) актуалізувала використання ще однієї новітньої концепції менеджменту – управління відносинами зі споживачами (Customer Relationship Management, CRM). Її поява обумовлена означеною у ISO 9000 орієнтацією процесів підприємства на створення споживчої цінності та задоволення потреб клієнтів підприємства. Обліковий процес при цьому слід підпорядковувати набуткам концепції маркетингу партнерських відносин (МПО), який тлумачиться як безперервний процес визначення і створення нових цінностей разом з індивідуальними споживачами, а потім спільного отримання й розподілу вигоди від цієї діяльності між учасниками взаємодії [49, с. 35]. Реалізувати такий підхід можна лише налаштуванням системи моніторингу процесів (як складової ОАЗУВ, що відображено на рис. 2.1), інтегрованої з існуючою системою менеджменту якості та зорієнтованою на досягнення стратегічних цілей розвитку й управління ефективністю поточної діяльності.

Відповідно, на думку авторів, актуальним буде поєднання облікової парадигми з методологією інтегрованої інформаційної підтримки виробів та CALS-технологіями. Зазначений перехід до інтегрованого інформаційного середовища охопить усі стадії життєвого циклу виробу, особливо у випадку

наукомістких виробів. Потреба у створенні інтегрованої системи підтримки життєвого циклу виробу й систематизації інформаційної взаємодії компонентів такої системи приводять до необхідності створення інтегрованої інформаційної системи (інтегрованої системи підтримки виробів).

У загальному випадку під інтегрованою інформаційною підтримкою виробів (ІІПВ) розуміють сукупність інваріантних принципів управлінських технологій і технологій управління даними, що реалізуються в інтегрованому інформаційному середовищі та поєднують інформаційні процеси всіх учасників життєвого циклу виробу, на основі уніфікованих моделей даних й угод про способи обміну цими даними. Зрозуміло, що впровадження CALS вимагає для підприємства значних змін в ОАЗУВ та розширення логістичної взаємодії зі споживачами продукції. Відповідна інформаційна інтеграція полягатиме в тому, що всі автоматизовані системи, які застосовуються на різних стадіях життєвого циклу, оперують з формалізованими інформаційними моделями, що описують виріб, технологію його виробництва й використання. Інтегроване інформаційне середовище становить сукупність розподілених баз даних, у яких діють єдині, стандартні правила зберігання, відновлення, пошуку й передачі інформації, через яку здійснюється безпаперова інформаційна взаємодія між всіма учасниками життєвого циклу виробу (логістичної взаємодії). Процес інтеграції починається з аналізу поліпшених процесів на предмет їхнього інформаційного забезпечення. Це дозволяє розробити концепцію інформаційної інтеграції та корпоративної регламентації.

Саме в умовах дії CRM та МПО можливо забезпечити при калькулюванні життєвого циклу виробу означений у [184] вихід за межі традиційних підходів до управління витратами. Саме тут система ОАЗУВ дозволить оцінити та врахувати витрати за весь термін існування продукту, визначити, чи дозволяє прибуток, отриманий від товару на етапі виробництва, покрити витрати інших стадій життєвого циклу. Якщо ж залучити до СУВ концепції таргет-костингу, стандарт-костингу, і кайзен-костингу, можна створити механізм послідовного і цілеспрямованого управління процесом створення цільової вартості продукту замість простої ідентифікації повної собівартості продукту.

7. Орієнтування на розвиток лояльності та партнерських відносин як інструмент стратегічного менеджменту призвело до переорієнтації підприємств на утворення так званих ключових компетенцій (знань чи вмінь, необхідних для ефективної життєдіяльності [235, с. 40], та навичок, які ІСБ реалізує краще за своїх конкурентів та які можуть бути використані у бага-

тьох виробках [239, с. 204]). Поширеність орієнтації на ключові компетенції також вимагає додавання певних елементів до облікової парадигми. Змістове наповнення цих елементів міститься в розрізі твердження про необхідність співвіднесення компетенції з певним різновидом підтримки: ресурсною, технологічною, інформацією тощо. Відповідно і в розрізі рахунків управлінського обліку слід передбачити структурування робочого плану рахунків відповідно до видів компетенцій та забезпечити можливість фіксування таких характеристик, як напрями використання компетенції, виконувані дії та ролі, способи реалізації компетенції, носії компетенції, стандарти поведінки для носія компетенції, поведінкові індикатори, перелік компліментарних компетенцій, перелік та характеристика потрібного для реалізації компетенції забезпечення, мінімально необхідні знання, уміння й навички тощо. Тут можна передбачити використання процесно-орієнтованих моделей обліку саме для фіксування витрат на реалізацію компетенцій та визначення доходів і результатів від такої реалізації.

8. Доволі актуальною концепцією, про яку майже відсутні згадування не лише у працях вітчизняних вчених, присвячених обліково-аналітичному забезпеченню управління підприємством, а й у працях безпосередньо орієнтованих на розкриття напрямів розвитку концепцій менеджменту, є так званий архітектурний підхід. Не розглядаючи детально сутність даного підходу (полягає у визначенні принципів організації робіт, визначенні функціонального складу основних елементів систем та структурування керуючих й інформаційних зв'язків між ними [230]), наголосимо на доречності його використання з точки зору покращення рівня організації систем обліку та ОВЗУВ.

Тут можна бути стверджувати про доречність розробки архітектурних моделей облікового процесу. Одночасно можна виділити й інший погляд на застосування архітектурного підходу. Так, усі джерела, які тим чи іншим чином згадують про потребу розгляду архітектурних проєкцій соціально-економічних об'єктів [230; 239], обов'язково містять відомості про розподіл даних між рівнями такої архітектури. Як найбільш поширений приклад звернемося до моделі Дж. Захмана [239], яка для різних рівнів абстракції (концепція, бізнес-модель, функціональність тощо) та відповідей на ряд запитань (як?, що?, де? тощо) розкриває зміст різних областей розгляду об'єкта. Однією з таких областей є дані (поруч з функціями, акторами, мережею часом та мотивами), якими оперує система менеджменту. Зрозуміло, що вибір облікових номенклатур (особливо для управлінського обліку) слід здійснювати в розрізі архітектурного представлен-

ня необхідних для управління обраним об'єктом даних. Тут варто наголосити, що побудова такого архітектурного представлення тісно перетинається з процедурою каскадування показників у концепції BSC, а отже, може розглядатися як процес організації стратегічного обліку.

9. Архітектурний підхід не можна розглядати у відриві від іншої, дуже актуальної та не дуже поширеної концепції – системної інженерії. Основним призначенням даної дисципліни є створення різного роду технічних [237] та соціально-економічних систем [232]. Саме у контексті даної теорії слід створювати підґрунтя для організації облікового процесу (обирати інструментарій для формування ОАЗУВ). Тут слід відзначити, що з одного боку, системну інженерію можна розглядати як набір інструментів, орієнтованих на утворення штучних систем; а з іншого – вона є цілісною концепцією, що починає поширювати властиві принципи та методологію щодо зовнішнього погляду на створювані системи. Цікавим набуток даної теорії є можливість її поєднання з інституціональною концепцією в контексті дисципліни «інженерії вимог» (інституціональне проектування буде реалізовуватися через узгодження взаємних вимог представників певного простору взаємодії).

У такому контексті від системи бухгалтерського обліку можна вимагати впровадження реєстрів, що забезпечуватимуть формалізоване представлення. Разом з тим, орієнтування на дану концепцію вимагає більш детального розгляду кожного з наявних у ній інструментів у контексті пошуку нових об'єктів облікового спостереження. Так, прийняття у практиці господарювання вимог стандартів ISO 15288 «Системна інженерія. Процеси життєвого циклу систем» та ISO 24748 «Керівництво з управління життєвим циклом» орієнтує бухгалтерський облік на фіксування витрат, доходів та результатів у розрізі елементарних одиниць діяльності, сукупність яких утворює процеси життєвого циклу. Більш того, при цьому зміниться й підхід до калькулювання собівартості, яка буде тепер підпорядкована методу поетапного виділення ресурсів з перерахунком їх розподілу між стадіями життєвого циклу (у розрізі наведеного у [271] методу ICM).

10. В умовах економіки знань, реалізація проектно-процесного підходу у сфері управління витратами ІСБ вимагає розробки відповідних онтологічних моделей предметних областей (означена у кортежі (2.7) множина $\{ОБ\}$). Ресурсна ж концепція стратегічного управління, у свою чергу, актуалізує орієнтування на положення стандарту ISO/IEC 15944-4:2006 «Інформаційна технологія. Операційні сценарії. Бухгалтерський облік та економічна онтологія» [272], який спрямовує увагу дослідників та взаємодію економічних ре-

Прийняття означеного підходу сприятиме збільшенню швидкості спільних взаємодій або зниження витрат завдяки полегшенню процедури використання знань та сприянню впровадження інновацій і створенню нових продуктів на основі більш ефективного обміну знаннями учасниками ІСБ.

11. Вельми цікавим є розгляд означеної на рис. 2.13 схеми в розрізі охарактеризованих у першому розділі роботи ситуаційного та сценарного підходів. Тут структурування *PIB*-простору здійснюватиметься відповідно до положень теорії функціональних систем (кожен учасник ІСБ розглядається як окрема функціональна система – ФС). Саме сукупна діяльність кожної ФС у їх взаємодії визначатиме процеси адаптації всередині ІСБ та в її взаємодії з середовищем (що і є основою обліково-аналітичної підтримки розвитку ІСБ). Прийняття авторського підходу дозволяє підпорядкувати обліковий процес параметрам *PIB*-простору (виступає як надсистема, що потребує облікові дані). Водночас *PIB*-простір як система вищого рівня повинен обслуговувати цілі системи нижчого рівня, представлені композицією *УПВ*-мереж. При цьому за допомогою ряду механізмів створюється цілісне уявлення про ситуацію в середовищі.

При цьому, якщо ж урахувати орієнтованість процедур формування *DW* на застосування методів інтелектуального аналізу даних (визначена у кортежі (2.7) та розкрита у кортежі (2.9) множина $\{DM\}$), можна передбачити наявність стандартизованих механізмів регулювання рівня витрат (елемент $\{M_{XY}\}$ на рис. 2.1), реалізація яких проходить в рамках одного із заздалегідь визначених сценаріїв розвитку подій (визначаються через подану у кортежі (2.7) множину $\{C\}$). Отже, отримане за допомогою технології *Data Mining* інтегроване відбиття конкретної ситуації порівнюється з образами типових ситуацій (еталонами), що зберігаються у *DW*. Результатом такого порівняння є віднесення образу поточної ситуації до одного з еталонів або відомих класів ситуацій (у розрізі сформованої стратегічної карти *BSC* розкривається відображенням $SM: C \rightarrow M_{XY}$). Це дозволяє миттєво ініціалізувати ФС, що відповідає типовій ситуації, та з мінімальними ресурсними витратами швидко й правильно відреагувати на неї (залучити до роботи у ІСБ конкретного суб'єкта господарювання з необхідними компетенціями й системами діяльності).

12. Наявність у блоці знань еталонів дії або незначних відхилень у прогнозі результату, що здійснює блок нейронних мереж, ініціює проведення відповідних дій в механізмі управління ІСБ. Отже, завданням даного механізму постане створення потрібних управлінських стереотипів,

формування й узгодження еталонів дій у певних ситуаціях (наприклад, у вигляді застосування нечіткого логічного виводу та визначення й навчання нейронних мереж $\{S_j\}$). При відсутності у DW таких еталонів потрібно реагувати на незвичайну ситуацію випадковим чином, тобто вибирати або конструювати відповідну ситуації ФС інтуїтивно. Формування потрібної ФС як сприяє виживанню ІСБ й збагаченню наявної бази знань, так і розширює парадигму ситуаційного менеджменту.

Наводячи приклад використання означеного надання прогнозу за допомогою блоку нейронних мереж ($\{S_j\}$), використаємо пропозиції щодо розширення облікових рахунків додатковими аналітичними ознаками. Тут виділення означеної на рис. 2.4 множини $\{ДАО\}$ передбачає розгляд ІСБ як цілісної саморегулюючої відкритої системи в її безперервному зв'язку з навколишнім середовищем і введення в їхню структуру елементів апарату передбачення необхідного результату.

Далі змоделюємо інтеграційну взаємодію на прикладі логістичних операцій ВАТ «Мотор Січ», здійснюваних на детерміністському етапі його життєдіяльності. Подана на рис. 2.15 схема орієнтована на розгляд взаємодії ВАТ «Мотор Січ» з представниками УПВ-мережі як актора-волонтер у динамічній фокальній мережі. Відповідно й завданням блоку прогнозування ($\{S_j\}$) буде ідентифікація доречності залучення певного суб'єкта господарювання до участі у спільному продукуванні споживчої цінності.

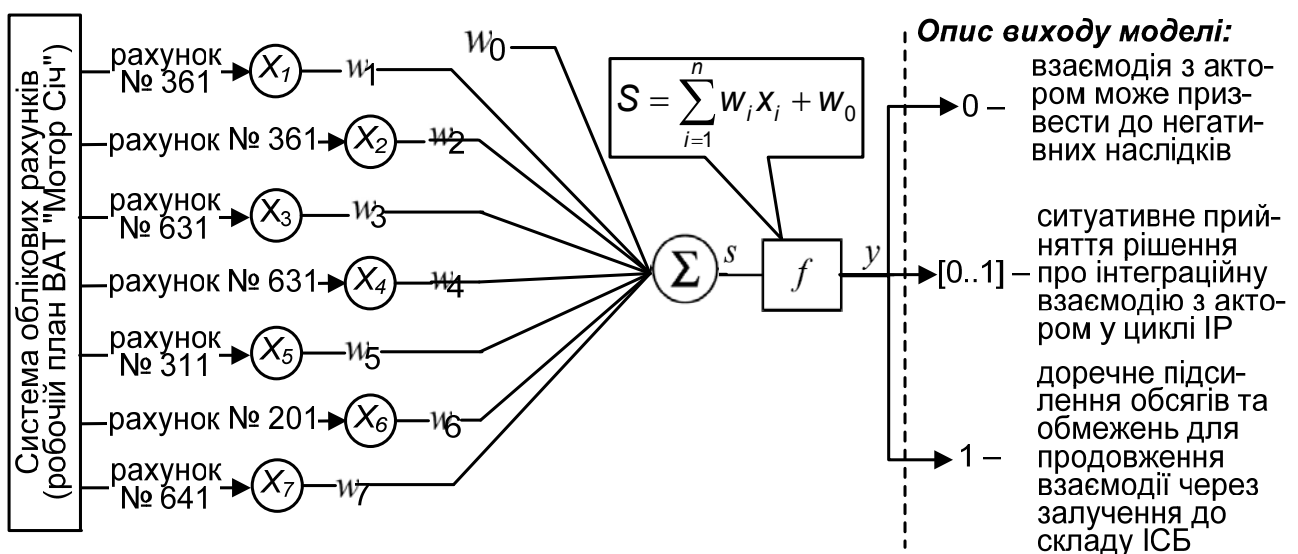


Рис. 2.15. Нейронна мережа для оцінювання доречності параметрів взаємодії ВАТ «Мотор Січ»

При цьому, відбувається орієнтування на такі властивості управління поведінкою ІСБ, як: цілеспрямованість, мотивація, розпізнавання ситуації, прогнозування результатів дії, оцінка результату дії, зіставлення прогнозу й результату, пошук рішення й корегування бази знань (у випадку неузгодженості прогнозу й результату), навчання. Особливістю представленої на рис. 2.15 схеми є організація (у циклі управління розвитком ІСБ) подання даних бухгалтерського обліку безпосередньо на вхід моделі. Зв'язок облікових рахунків та входів мережі $\{S_i\}$ наведено у табл. 2.6. Отже, з формуванням апарату «передбачення» майбутнього результату порушується поступальний, лінійний хід реакцій на події. Він набуває випереджального та імовірнісного характеру. Відповідно основним управлінським принципом стає гармонізація цілей субструктур, за які можуть виступати окремі ФС (суб'єкти у складі ІСБ).

Таблиця 2.6

Архітектура облікової системи як підґрунтя для навчання нейронної моделі

Рахунок бухгалтерського обліку	Додана аналітична ознака	Вхід мережі	Кореспондуючі рахунки	Характеристика й обґрунтування введення
361 – «розрахунки з замовниками»; 371 – «розрахунки за авансами»	Рівень синергії від спільного задоволення наступного учасника мережі	w_1X_1	70, 71, 76, 38, 50, 51, 30, 34, 35	Дозволяє визначити потребу перегляду технологічних меж <i>PIB</i> -простору
	Зв'язаність клієнта з продукцією, виробленою в рамках накладених $\{IO\}$	w_2X_2	70, 71, 76, 38, 50, 51, 30, 34, 35	Відбиває рівень задоволення наступної за парою акторів ланки УПВ-мережі
631 – «розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Приріст компліментарності наданих матеріалів впродовж періоду роботи	w_3X_3	30, 34, 41, 20, 31, 68, 80, 85	Дозволяє визначити потребу перегляду технологічних меж <i>PIB</i> -простору
	Експертна оцінка розвитку ситуації взаємосприяння в зоні стратегічних ресурсів	w_4X_4	30, 34, 41, 20, 31, 68, 80, 85	Характеризує ступінь наближення до перегляду системи обмежень
311 – «рахунки в банках»	Приріст рівня доходу від кожного акту взаємодії з контрагентом	w_5X_5	35, 36, 37, 41, 42, 45, 50, 51, 30	Відбиває ефективність накладеної системи інтеграційних обмежень
201 – «виробничі запаси»	Експертна оцінка якості отриманих матеріалів та їх відповідності стандартам	w_6X_6	23, 24, 26, 28, 37, 39, 91, 92, 93	Дозволяє визначити потребу перегляду технологічних меж <i>PIB</i> -простору
641 – «розрахунки з бюджетом»	Приріст економії податкових платежів від спільно виконаних дій	w_7X_7	34, 36, 50, 51, 60, 62, 65, 68	Впливає на оптимізацію бази для розрахунку податкового навантаження

Апробація наведеної на рис. 2.15 моделі нейронної мережі у програмному середовищі *Statistical Neural Networks* дозволила отримати 10 % варіативності рішення про доречність продовження співпраці ВАТ «Мотор Січ» з і-м логістичним посередником у сформованій композиції інтеграційних обмежень. Отже, механізм управління розвитком ІСБ, як спеціалізований людино-машинний комплекс, повинен виступати в ролі домінуючої функціональної системи й забезпечувати ефективну діяльність в обраній ІСБ сфері. Саморозвиток вхідних до *PIB*-простору суб'єктів господарювання сприятиме переходу ІСБ до якісно нового етапу її розвитку. Підґрунтям означених процесів буде цілеспрямований (корисний для виживання системи) відбір і нагромадження структур (інформації).

13. Організуючи інтеграцію до ОАЗУВ моделей, аналогічних до поданих на рис. 2.15, слід чітко розрізняти поняття «моделювання бухгалтерського обліку» та «моделювання в бухгалтерському обліку» оскільки досить часто вченими вони розглядаються їх як тотожні, що не є цілком правильним. Так, для моделювання бухгалтерського обліку об'єктом моделювання виступає безпосередньо облікова система підприємства (необхідність такого моделювання як правило міститься в аспекті удосконалення організації облікового процесу). Моделювання ж у бухгалтерському обліку визначається як створення моделей окремих господарських операцій (даний вид моделювання потрібен як для удосконалення процесу фіксування інформації та знань, так і для вироблення превентивних стратегічних рішень).

У контексті облікового моделювання та забезпечення превентивності облікових даних вельми доречним постає використання апарату системної динаміки. Він дозволяє представити динамічні процеси життєдіяльності систем у вигляді сукупності взаємопов'язаних темповими змінними резервуарів та потоків. Її інструментарій дозволяє вирішити ще одну з актуальних нині проблем бухгалтерського обліку (при його розгляді в аспекті підтримки прийняття управлінських рішень) – ретроспективність та застарілість облікової інформації. Дійсно, принципи фінансового обліку, визначені у [1], забезпечують збільшення достовірності інформації. Разом з тим, концепція системної динаміки дозволяє отримати динамічні моделі (певна відмова від принципу періодичності), орієнтовані на прогностичний характер облікових показників (розширення такого інструменту управлінського обліку, як бюджетування). Більш того, форма бухгалтерського балансу та принципи його побудови повністю можуть бути реалізовані у термінах системної динаміки. При цьому статті балансу та відповідні бухгалтерські рахунки представля-

ються у вигляд відповідних резервуарів, а зміни статей – вхідних та вихідних потоків, ідентичних до відповідних записів за дебетом чи кредитом рахунку (вхідні потоки відповідають записом за дебетом активних рахунків чи за кредитом пасивних рахунків).

З точки зору системної динаміки моделювання у бухгалтерському обліку реалізовано не через створення облікових моделей господарських операцій (як пропонується у [225]), а через створення моделей реалізації функції обліку. Системна динаміка дозволяє формувати моделі системного випереджаючого відображення господарських операцій, які поєднують в собі відображення операцій на рахунках обліку з можливістю прогнозування різних ситуацій розвитку подій. Отже й вибір саме даного інструментарію пояснюється хронологічністю відображення здійснених підприємством процесів та операцій на рахунках обліку. Приклад агрегованої моделі господарських операцій підприємства подано на рис. 2.16.

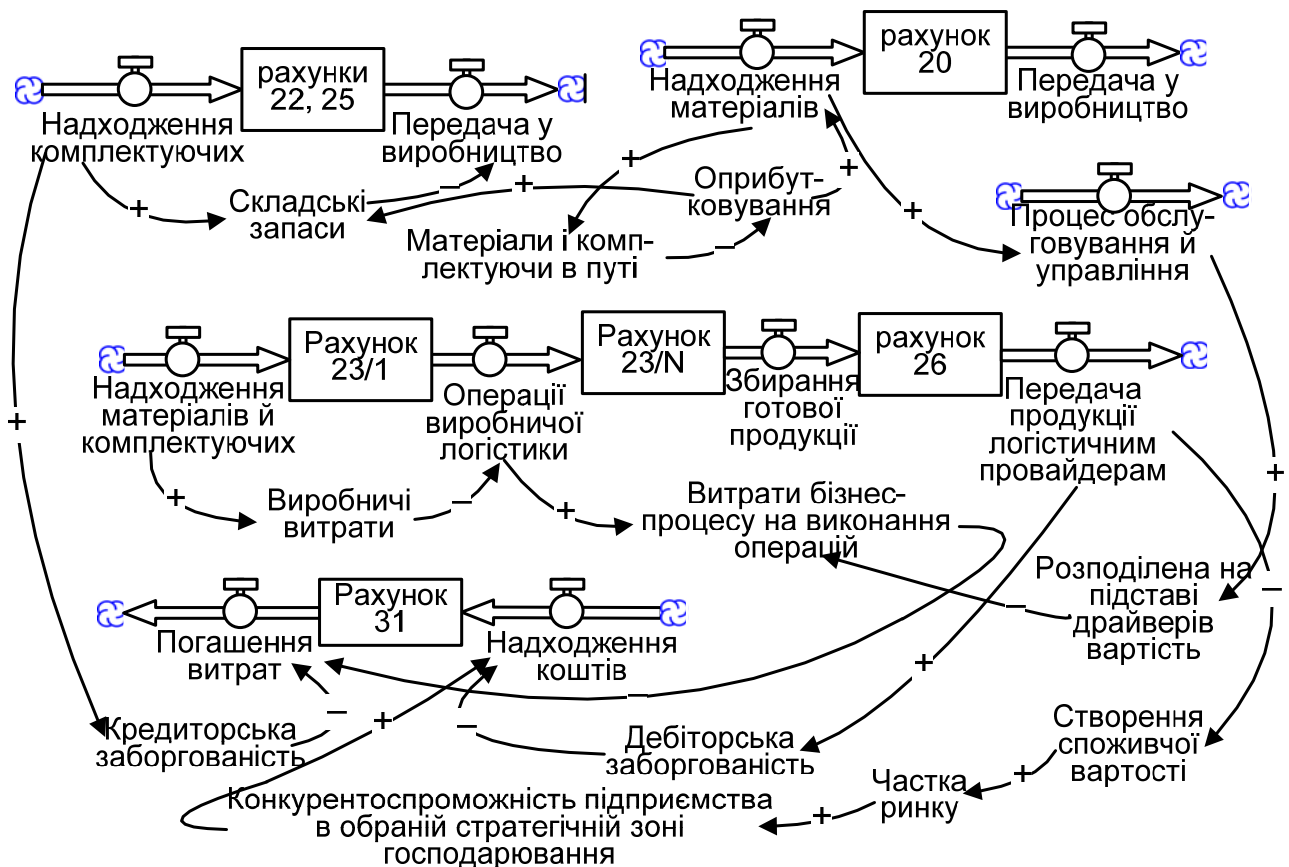


Рис. 2.16. Логіка використання темпів та рівнів імітаційної моделі (оприлюднено у [143])

14. Поєднання методів інтелектуального аналізу даних з апаратом системної динаміки дозволяє значно підвищити ефективність утвореного стра-

тегічного сховища даних за рахунок превентивної розробки сценаріїв ситуаційного менеджменту (наповнення множини $\{CL\}$). Приклад інтегрування означених методів (у даному конкретному випадку використано означений на рис. 2.15 інструментарій нейронних мереж та наведена на рис. 2.16 модель системної динаміки) подано на рис. 2.17. З нього видно, що фіксування знань представляється як превентивне навчання нейронів, які виділені в рамках класифікації бухгалтерських рахунків.

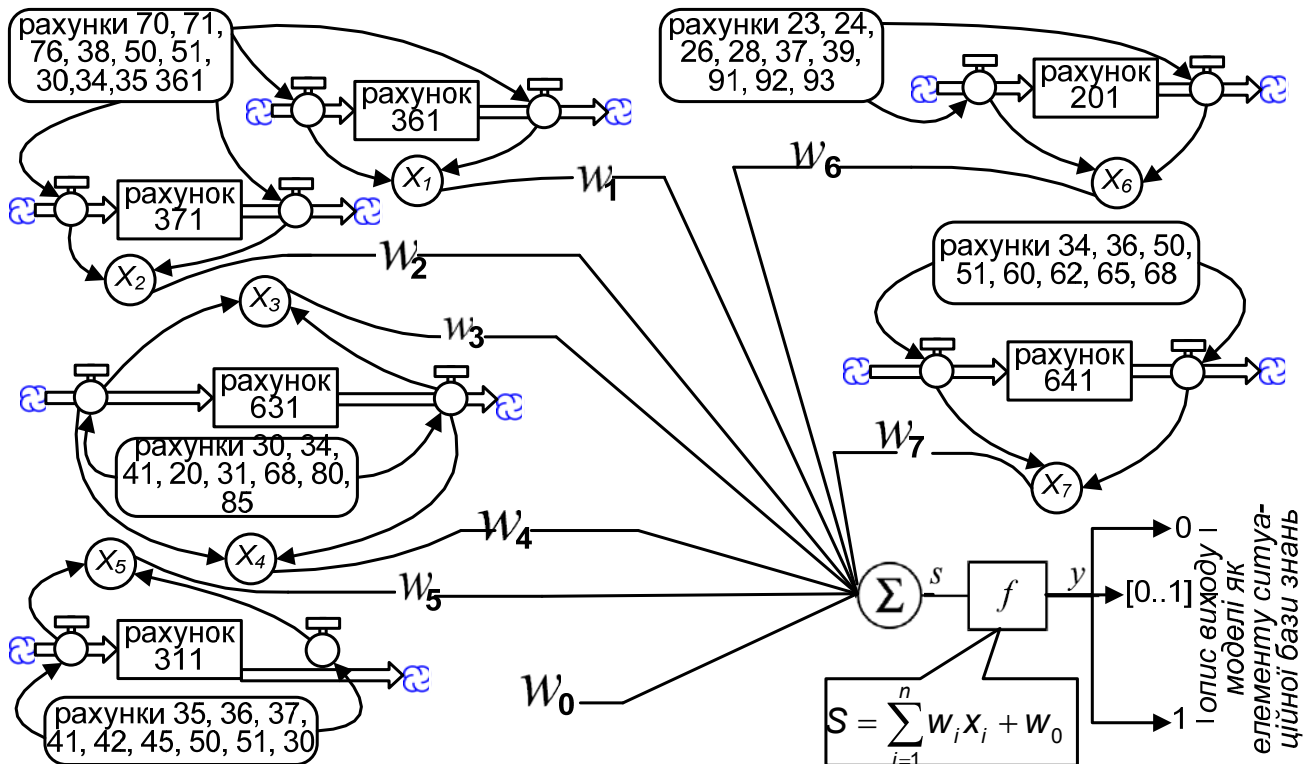


Рис. 2.17. Логіка превентивного створення ситуаційної бази знань

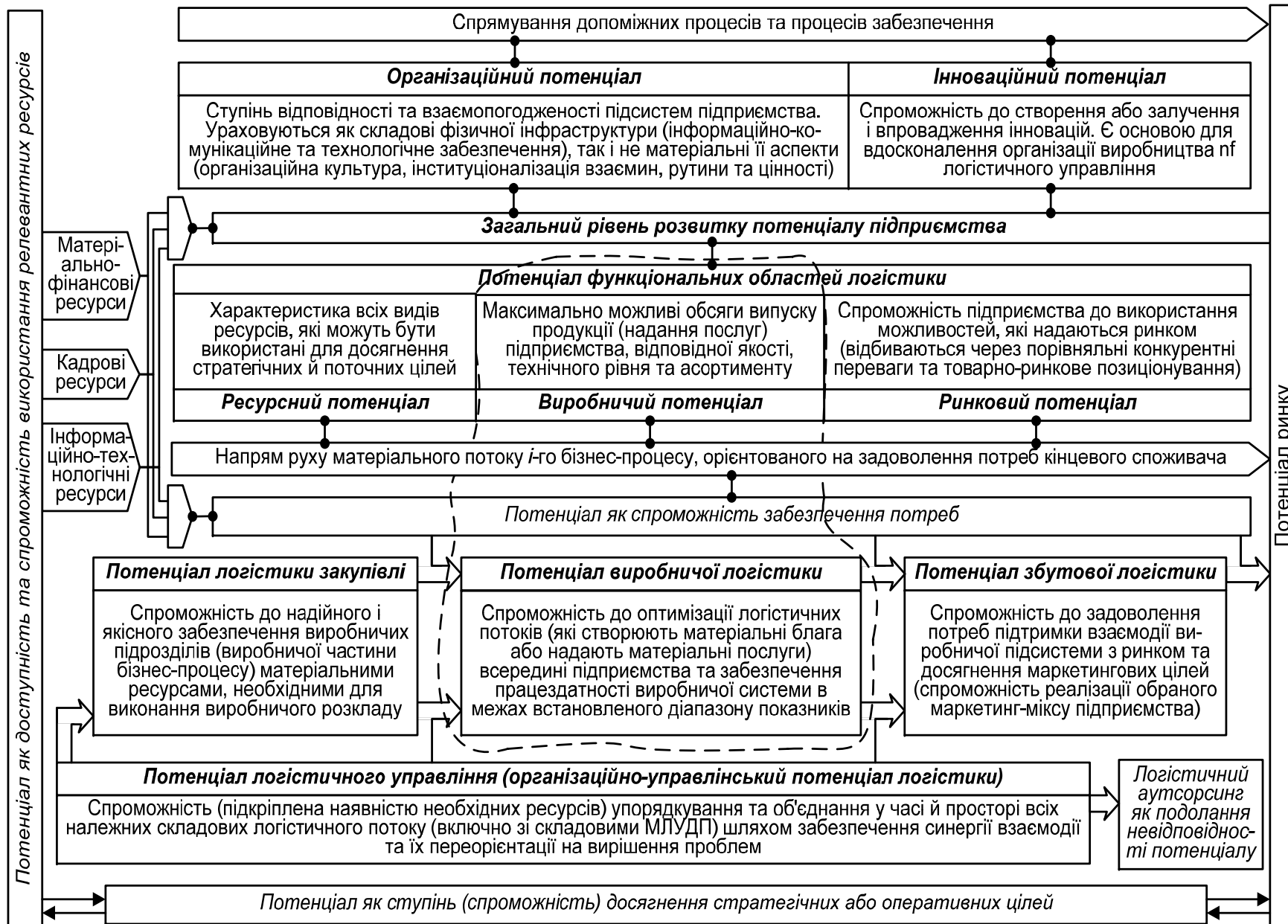
15. Головною умовою, яка визначає якість роботи ОАЗУВ, є ефективність рішень щодо регулювання розміру витрат, прийнятих СУВ. При цьому слід орієнтуватися на максимізацію розкриття потенціалу наявних у підприємства ресурсів. Отже, саме в контексті процесно-проектного підходу можна стверджувати, що актуалізуються питання розробки технології проведення аналізу потенціалу суб'єкта господарювання, який поширювався б на всі сфери життєдіяльності та функціональні області інтегрованої корпоративної логістичної системи. Тут перш за все слід уточнити розуміння економічного та логістичного потенціалу підприємства й встановити зв'язки між ними.

Ураховуючи, що найбільш розповсюдженим є ресурсний підхід до визначення потенціалу, саме його пропонується першочергово адаптувати

ти до визначення логістичного потенціалу. У цьому сенсі найбільш прийнятним стає подане у [126, с. 13] його визначення як сукупності ресурсів, що забезпечують здатність підприємства до ефективного здійснення логістичних операцій. Проте головним недоліком такого підходу є складність виділення тих ресурсів і цілей, що мають безпосереднє відношення до предмета логістики. Аналогічне зауваження можна зробити й до тлумачення [135, с. 88] логістичного потенціалу як спроможності реалізовувати логістичні функції з максимально можливим кінцевим результатом.

Отже, задля розвитку теоретичних засад ідентифікації й оцінювання логістичного потенціалу суб'єкта господарювання (як інтегрованого, так і відокремленого) подані ресурсні тлумачення потенціалу слід співвідносити з можливостями його використання та означеним у [39, с. 54] цільовим спрямуванням. Унаслідок цього методика повинна давати характеристику якості використовуваних ресурсів (з розподілом їх за функціональними областями логістики) та встановлювати ступінь досягнення підприємством потенційних результатів діяльності (ефективність використання). Одночасно слід наголосити на обов'язковій потребі співвіднесення рівнів розвитку логістичного й ринкового (максимально можливий обсяг реалізації при даному рівні забезпеченості ресурсами [161, с. 41]) потенціалів, що обумовлюється клієнтською орієнтацією бізнес-процесів підприємства.

Більш того, якщо передбачити, що потенціал відбивається у сукупності можливостей формувати й максимально задовольняти потреби клієнтів, то рівень розвитку потенціалу кожної функціональної області логістики визначатиметься оптимальністю її взаємодії з наступною функціональною областю, упродовж руху логістичного потоку. При цьому пропонується розрізняти поняття «логістичний потенціал» та «потенціал функціональної області логістики», особливості співвідношення між якими представлено на рис. 2.18. Логістичний потенціал за такої умови варто визначати (у термінах означених вище цільового й «здібнісного» підходів) або як обмежену кількість цілей ланок логістичної системи, які можуть бути ним досягнуті на наявній ресурсній базі, або як сукупність можливостей (забезпечених ресурсами), спрямованих на реалізацію цілей логістичної системи. Потенціал логістики співвідноситься з наведеною у [204, с. 10] класифікаційною ознакою сфери виникнення потенціалу. Орієнтуючись же на [214, с. 24], його пропонується тлумачити як максимальну можливість бізнес-одиниці при існуючому рівні розвитку техніко-технологічної бази задовольняти потреби входу наступної, за рухом матеріального потоку, ланки логістичної системи.



Інтегральна оцінка потенціалу всіх функціональних областей відбиватиме загальний рівень потенціалу підприємства. Уведення критерію конкурентоспроможності ґрунтується на потребі створення інструментарію обґрунтування рішень у сфері логістичного аутсорсингу. Як окрему гіпотезу пропонується встановити таке обмеження, що рівень розвитку логістичного потенціалу не може (не повинен) перевищувати рівень розвитку потенціалу підприємства (у термінах будь-якого з наведених вище концептуальних підходів до його ідентифікації). У разі недодержання цієї вимоги надмірно високий рівень логістичного управління спричинятиме зайві витрати, які не будуть підтверджені потенціалом функціональних областей логістики. Узагальнюючи викладені положення, можна встановити взаємозв'язки між видами потенціалу, які також представлені на рис. 2.18.

Також слід урахувувати, що завдання повного розкриття потенціалу кожного ресурсу є значно більш складним, ніж повне їхнє використання. Відповідна послідовність оцінки відповідності логістичного потенціалу цілям функціонування й розвитку ІСБ представлена на рис. 2.19.

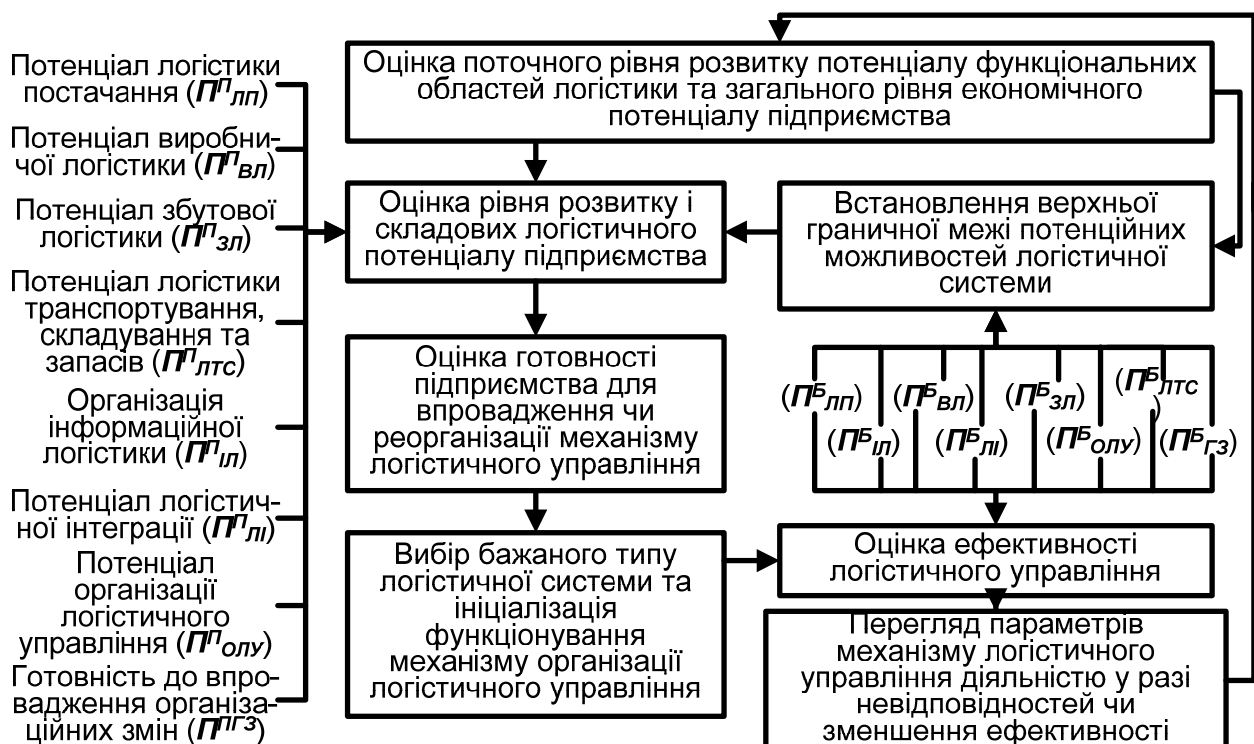


Рис. 2.19. Оцінка відповідності логістичного потенціалу цілям розвитку (оприлюднено у [137])

Якщо ІСБ неправильно оцінює потенціал існуючих ресурсів, то стратегія, покликана його реалізувати, одержить недостатню ресурсну підтримку. Разом з тим, розкриваючи потенціал кожного ресурсу в межах однієї з функ-

ціональних областей логістики, слід враховувати рівень розвитку потенціалу решти функціональних областей. У певних випадках можливе виникнення ситуації «надмірного розвитку потенціалу», коли логістичні витрати на підвищення рівня розвитку логістичного потенціалу перевищуватимуть оптимальний рівень. Саме цю гіпотезу (співвідношення поточного ($\Gamma^П$) та бажаного ($\Gamma^Б$) рівнів розвитку логістичного потенціалу в розрізі функціональних областей логістики) пропонується покласти в основу визначення вибору впроваджуваної моделі СУВ. Як базовий інструмент оцінювання логістичного потенціалу пропонується прийняти експертні методи та орієнтуватися на подані на рис. 2.20 лінгвістичні змінні. При цьому пропонується їх розподіл на дві змістовні частини: змінні, які передбачають розгляд потенціалу як задоволення потреб наступної ланки логістичної системи, та змінні, які розглядають логістичний потенціал як відповідність цілям.

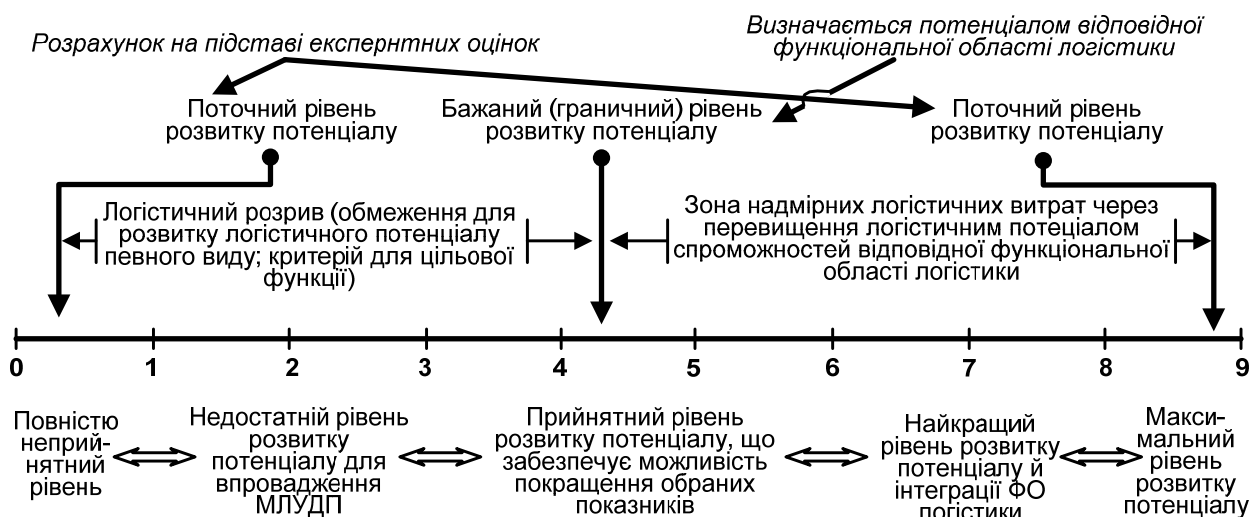


Рис. 2.20. Характеристика оцінок рівня розвитку логістичного потенціалу (оприлюднено у [137])

При цьому означена схема буде застосовуватися відносно до всіх поданих на рис. 2.18 складових потенціалу. Для кожної складової встановлюватиметься поточний рівень логістичного потенціалу, та граничний рівень, який встановлюється потенціалом відповідної функціональної області логістики. Приклад проведення розрахунків представлено на рис. 2.21.

Отже, можна стверджувати, що запропонований підхід до організації облікового процесу та формування ОАЗУВ змінює філософію функціонування облікових підсистем у системі управління підприємством, орієнтуючи її на стратегічні потреби підприємства. Його впровадження дозволяє підвищити швидкість обміну як релевантною обліковою інформацією, так і досві-

дом та знаннями, скоротити час на пошук знань й інформації, налагодити взаємодії між відділами підприємства, забезпечити формування корпоративних інформаційних систем. Визначені ж концептуальні засади організації управління знанням ІСБ на підґрунті вироблення відповідних моделей бухгалтерського обліку ще більше підвищують цінність отриманих пропозицій.

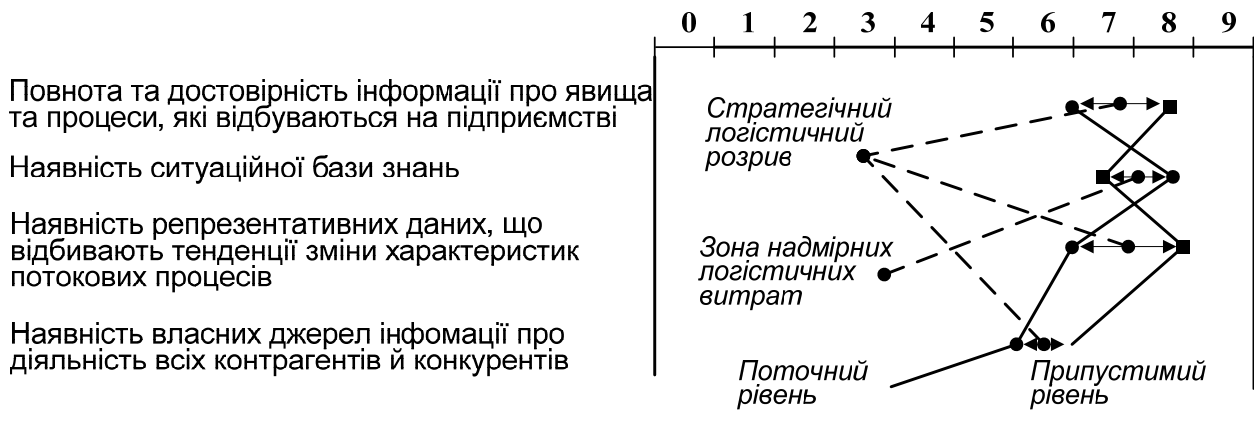


Рис. 2.21. Фрагмент результатів оцінювання потенціалу інформаційної логістики (оприлюднено у [137])

Важливим аспектом організації роботи ОАЗУВ у контексті ж ресурсно-компетентнісного підходу є орієнтування СУВ на максимізацію потенціалу наявних ресурсів з виділенням відповідної системи облікових номенклатур. Задля цього запропоновано виділення у структурі потенціалу підприємств учасників ІСБ – такого елемента, як логістичний потенціал. Відповідно наведено послідовність його розрахунку, що дозволяє не лише визначати рівень його розвитку, але й ідентифікувати зони надмірного виконання логістичних функцій. Такий підхід дозволить як запобігти виникненню зайвих витрат, пов'язаних з виконанням логістичних операцій на надмірно високому рівні, так і виявити області недостатньо дієвої організації логістичного управління.

Разом з тим постає низка питань, що потребують скорішого вирішення, таких, як вимір ефективності організації управління знаннями, регламентація процедур збирання знань, формалізація інноваційних процесів, що відбуваються в обліковій підсистемі підприємства. Окрім того, до означеної на рис. 2.16 моделі слід ввести рахунки управлінського обліку, які збиратимуть інформацію поза рамками фінансових показників та регламентованих законодавством варіантів обліку операцій. Важливим завданням постає й орієнтація ОАЗУВ на фіксування інформації про наявність розривів, які виникають між рівнем розвитку логістичного потенціалу та потенціалу відповідної функціональної області логістики.

3. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ ЛОГІСТИЧНОЇ СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Процесний підхід до розуміння функціонування логістичної системи підприємства

Економіка України сьогодні характеризується інтеграційними тенденціями, які зумовлені внутрішньою логікою ринкової трансформації в поєднанні з глобалізаційними процесами в міжнародних економічних відносинах. Відкритість суспільства для міжнародного співробітництва вимагає від кожного бізнес-суб'єкта такої організації своєї діяльності, яка б відповідала світовим вимогам і забезпечувала конкурентоспроможність. Тому доцільним є створення інтегрованих систем. Як влучно охарактеризував Нагловський С. М.: «...вони сприяють нівелюванню суперечностей, розв'язанню проблем, які самостійно не можуть бути вирішені, і досягненню нових ефектів від об'єднання» [123].

Унаслідок об'єднання діяльності різних підприємств або їх підрозділів виникають інтеграційні процеси, основна мета яких – підвищення ефективності використання ресурсів і споживання готової продукції як за рахунок економії часу, так і скорочення витрат виробництва, постачання і споживання товарів (послуг) на основі раціональних взаємозв'язків інтегрованих систем. Ефективна організація таких систем потребує впровадження логістико-орієнтованого управління, під яким розуміється цілеспрямоване оптимальне управління сукупністю внутрішніх і зовнішніх відносин із приводу потокових процесів, заснованих на концепції логістики [63]. Таким чином, об'єднуючим елементом інтегрованих систем є потоковий процес, якісне дослідження якого дозволить розробити ефективні методи впливу з метою його оптимізації. Тобто розуміння закономірностей функціонування логістичної системи підприємства дасть змогу розробити адекватну систему обліково-аналітичного забезпечення управління витратами.

Аналіз літературних джерел щодо дослідження потокових процесів свідчить про полемічність вирішення сутності потокових процесів. Серед вітчизняних вчених з вирішення цього питання можна виділити роботи Дороніної М. С., Фролової Л. В. [205], Нагловського С. М. [123], Міротіна Л. Б., Сер-

гєєва В. І. [109] та ін. Серед зарубіжних вчених можна виділити роботи М. Хаммера, Дж. Чампі, Роберта Б. Хендфілда, Т. Давенпорта та ін.

Розкриємо суть потокового процесу як основного елементу функціонування логістичної системи підприємства через розкриття сутності понять «потік», «процес», «потоковий процес». Одна з енциклопедій дає таке визначення потоку: «потік – сукупність об'єктів, які сприймаються як єдине ціле, що існує протягом часового інтервалу та вимірюється в абсолютних одиницях виміру за певний інтервал часу» [70]. Звернімо увагу, що автори енциклопедичного тлумачення потоку не наполягають на визначенні його як системи, а лише як сукупності об'єктів, які сприймаються як єдине ціле. Приблизно таке ж визначення з ознакою системності дав цьому поняттю спеціаліст з логістики С. Уваров: «потік – сукупність об'єктів, що переміщуються та сприймаються як єдине ціле» [110]. За таким визначенням потік – це теж не система, а лише сукупність об'єктів. Але для сукупності об'єктів притаманний розвиток, тобто якісна зміна станів. Для того щоб відобразити в потоках розвиток, слід скористатися таким поняттям, як «процес». У даний час науковці з управління не мають стандартного розуміння «процесу». Велика кількість статей, виступів на конференціях, комерційних пропозицій з описом підходів та інших матеріалів створили визначене інформаційне поле, у якому можна зустріти безліч підходів і трактувань. Державний стандарт України ІСО 9000/2001 визначає процес як сукупність взаємопов'язаних або взаємообумовлених видів діяльності, які використовують ресурси й управляються у визначеному порядку, що дозволяє перетворювати «входи» у «виходи» [56].

У працях значної кількості науковців прослідковується одностайність поглядів на сутність поняття «процес» як на систематизований набір повторюваних дій (операцій), які перетворюють початкові ресурси в кінцевий продукт (послугу) відповідно до завчасно встановлених правил. Міротін Л. Б. та Ташбаєв И. Е. тлумачать процес як явище, яке невинно змінюється з плином часу [109], Дороніна М. С. розглядає процеси у двох напрямках: як послідовне змінювання економічних/соціальних явищ, сукупність послідовних дій для досягнення певного економічного/соціального результату; і як закономірне безперервне послідовне змінювання моментів розвитку (якісних змін) явища, предмета. Є погляд на процес і як на групу взаємозалежних дій, що спільно створюють цінність для споживача [189]. Семененко А. І. характеризує процес як «послідовну зміну станів, стадій розвитку, сукупність послідовних дій для досягнення якого-небудь результату» [65].

Також поширеним є поняття «бізнес-процес». Ойхман Ю. Г. і Попов Є. В. бізнес-процес характеризують як безліч кроків або видів діяльності, які розпочинаються з одного або декількох входів і закінчуються створенням продукції, необхідної клієнту. Призначення кожного бізнес-процесу вони бачать у тому, щоб запропонувати клієнту товар або послугу, тобто продукцію, яка задовольняє його за вартістю, тривалістю функціонування, рівнем сервісу та якості. Т. Давенпорт розглядає бізнес-процеси як структурований набір операцій, установлений для створення виходу потрібного продукту для окремого споживача чи ринку [233]. М. Хаммер та Дж. Чампі дотримуються майже аналогічної думки. Вони вважають, що бізнес-процеси – це сукупність різних видів діяльності, у межах якої «на вході» використовується один чи більше різновидів ресурсів, а на «виході» створюється продукт, що становить цінність для споживача. Наведені визначення авторів свідчать про ототожнення поняття «процес» і «бізнес-процес». Але, наприклад, Фролова Л. В. [205] розрізняє ці поняття – є ціле (загальне), яким є процес, і є його особлива форма – бізнес-процес. На її думку процесом вважається сукупність різноманітних бізнес-процесів підприємства, тобто послідовність робіт (видів діяльності), згрупованих за напрямками діяльності підприємства для досягнення і взаємоузгодження інтересів підприємства і споживачів. А бізнес-процес визначається як взаємозалежна сукупність операцій (окремих видів діяльності), яка видозмінює ресурси підприємства в результат, визначений стратегією цього підприємства. Але наведена аргументація не досить переконлива, на думку авторів, поняття процесу і бізнес-процесу синонімічні. У табл. 3.1 наведені основні визначення понять «потік», «процес», «потіковий процес». Виходячи із даних у табл. 3.1 визначень поняття «процес», у подальшому в роботі будемо розуміти під процесом стійку, цілеспрямовану сукупність взаємозалежних видів діяльності, що за визначеною технологією перетворює вхідний потік, додаючи йому певної цінності, у вихідний [65]. Тобто, за таким визначенням процес – це сукупність видів діяльності, об'єктом яких є потік як сукупність елементів. Результатом діяльності є зміна стану певної сукупності елементів на новий більш якісний стан.

Таким чином, потоку притаманний розвиток тільки якщо додати до нього певних зусиль визначеної послідовності. Ця послідовність дій має назву процес. Тоді, потоковий процес як елемент логістичної системи підприємства становить цілеспрямовану зміну якісних станів потоку.

**Аналіз підходів до визначення понять «потік», «процес»,
«потоковий процес»**

Автор	Трактування
Енциклопедія [70]	Потік – сукупність об’єктів, які сприймаються як єдине ціле, що існує протягом часового інтервалу та вимірюється в абсолютних одиницях виміру за певний інтервал часу
С. Уваров [109]	Потік – сукупність об’єктів, що переміщуються та сприймаються як єдине ціле
Державний стандарт України ІСО 9000/2001 [56]	Процес – сукупність взаємопов’язаних або взаємообумовлених видів діяльності, які використовують ресурси і управляються у визначеному порядку, що дозволяє перетворювати «входи» у «виходи»
Дороніна М. С.	Процес у двох напрямках: 1) як послідовне змінювання економічних/соціальних явищ, сукупність послідовних дій для досягнення певного економічного/соціального результату;
	2) закономірне безперервне послідовне змінювання моментів розвитку (якісних змін) явища, предмета
Міротін Л. Б. [93]	Процес – явище, яке невинно змінюється з плином часу
Семененко А. І., Сергєєв В. І. [205]	Процес – послідовна зміну станів, стадій розвитку, сукупність послідовних дій для досягнення якого-небудь результату
Ойхман Ю. Г., Попов Є. В. [189]	Бізнес-процес – безліч кроків або видів діяльності, які розпочинаються з одного або декількох входів і закінчуються створенням продукції, необхідної клієнту. Призначення кожного бізнес-процесу вони бачать у тому, щоб запропонувати клієнту товар або послугу, тобто продукцію, яка задовольняє його за вартістю, тривалістю функціонування, рівнем сервісу та якості
Т. Давенпорт [233]	Бізнес-процеси – структурований набір операцій, установлений для створення виходу потрібного продукту для окремого споживача чи ринку
М. Хаммер, Дж. Чампі [238]	Бізнес-процеси – це сукупність різних видів діяльності, у межах якої «на вході» використовується один чи більше різновидів ресурсів, а на «виході» створюється продукт, що становить цінність для споживача
Фролова Л. В. [205]	Процес – сукупність різноманітних бізнес-процесів підприємства, тобто, послідовність робіт (видів діяльності), згрупованих за напрямками діяльності підприємства для досягнення і взаємоузгодження інтересів підприємства і споживачів. Бізнес-процес – взаємозалежна сукупність операцій (окремих видів діяльності), яка видозмінює ресурси підприємства в результат, визначений стратегією підприємства

Виходить, що потоковий процес – це результат певного управління. Але управління (сукупність видів діяльності) само по собі не може існувати, певні види діяльності виконує людина, тоді управляти потоковим

процесом, значить управляти людьми щодо виконуваних ними видів діяльності над певним потоком. І від того, чи належним чином організоване таке управління, залежать результати господарювання системи.

Очевидно, що елементом логістичної системи є система процесів, яка охоплює всі існуючі на підприємстві потоки. Однак будь-яку діяльність можна розглядати на різному рівні деталізації. Щоб не вводити складних визначень типу: «макропроцес», «бізнес-процес», «субпроцес» тощо, визначимо систему процесів підприємства в такий спосіб: система поточкових процесів – це сукупність взаємозалежних і взаємодіючих процесів підприємства, що включають в себе усі види діяльності, здійснювані на підприємстві [63]. Таким чином, при використанні даного визначення системи процесів не важливо, скільки процесів виділено на підприємстві. Важливо, що вся діяльність без винятку розглядається у вигляді процесів, усі потоки підлягають управлінню.

Логістична організація потоків промислового підприємства передбачає такі припущення: об'єктами досліджень виступають поточкові процеси у сферах відтворення й обігу; цільова функція досліджень передбачає оптимізацію відповідних потоків шляхом пошуку й максимальної мобілізації наявних резервів для підвищення ефективності їх реалізації; оптимізація поточкових процесів здійснюється з позиції єдиного цілого як системи [65]. Відповідно до даних припущень при організації виробництва, синтезі системи управління, наступній розробці управлінських рішень необхідно кожний з них оцінювати з погляду того, чи приводить воно до підвищення значення критерію ефективності системи в цілому, тобто чи досягається загальний, глобальний оптимум.

Підходу, заснованому на системній оптимізації, протиставляється практика, коли рішення, спрямовані на досягнення встановлених критеріїв управління в окремих елементах системи, приймаються без обліку їх наслідків в інших елементах системи, тобто управління будується на основі локальної оптимізації [109]:

$$L = \sum_{i=1}^n \min C_i = \min C_1 + \min C_2 + \min C_3 + \dots + \min C_n \quad (3.1)$$

де C_i – витрати на закупівлю, виробництво, збут, транспортування, зберігання та інші області логістичного ланцюга;

n – кількість логістичних ланцюжків.

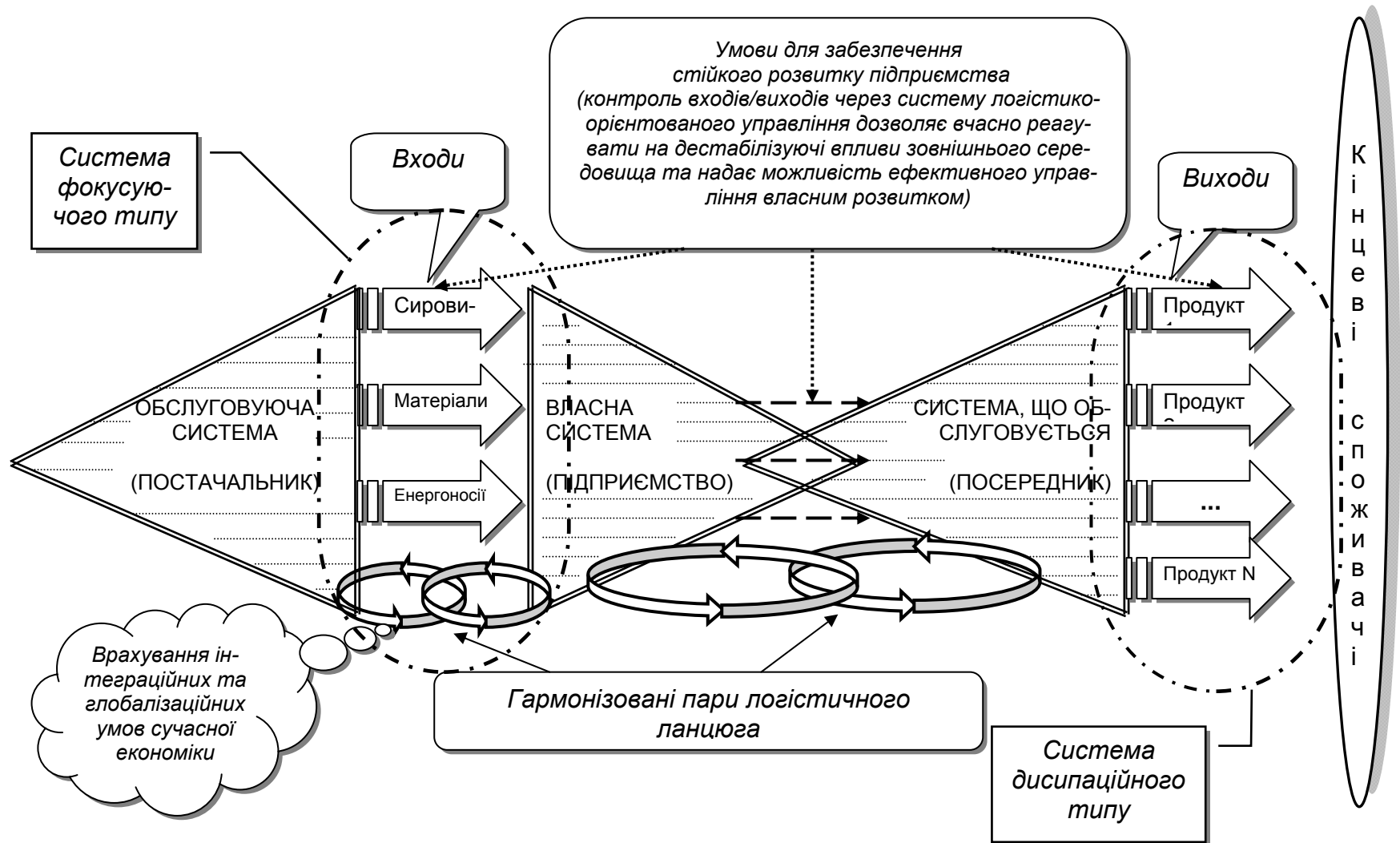
Таким чином, функціонування логістичної системи передбачає усунення принципових положень традиційної організації діяльності промислових підприємств (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Принципові відмінності між традиційною й логістичною організацією діяльності промислового підприємства [93]

Традиційна організація промислового підприємства	Логістична організація промислового підприємства
Ресурси	
Ресурси підприємства формуються спонтанно в силу прийнятої технології та організації виробництва, внутрішньофірмових зв'язків, які склалися на підприємстві та зовнішніх трансакцій	Усвідомлене формування економічних потоків за критерієм оптимальності, що іноді вимагає зміни традиційної технології й організації виробництва
Господарські зв'язки	
Господарські зв'язки при традиційній організації встановлюються нерідко випадково й багато в чому негнучкі	Господарські зв'язки формуються з позиції оптимізації витрат та інтересів учасників. У загальному випадку оптимальним вважається зв'язок, який сприяє досягненню загальнофірмових цілей з найменшими витратами
Рух ресурсів	
Рух ресурсів відносно автономний, тому що створюється найчастіше випадково, в міру формування тих або інших різновидів ресурсів	Технології руху ресурсів в економічних потоках підприємства повинні відповідати одна одній. В остаточному підсумку логістизація спрямована на скорочення сукупних витрат і втрат підприємства в його трансакціях, отже – і на зростання прибутку
Виробнича програма	
При плануванні виробничої програми підприємства виходять із повних витрат на виробництво й реалізацію продукції. При цьому витрати, понесені підприємством у сфері обігу, розглядаються як накладні, що не дозволяє оцінювати їх вплив на собівартість продукції	Виробнича програма розробляється на рівні всього підприємства з урахуванням витрат не тільки на виробництво, але й на постачання і збут, тому що тільки погоджена дія всіх структур підприємства забезпечує ефективне рішення завдань, які стоять перед ним

На сьогоднішній день домінуючою є ідея наскрізної оптимізації логістики, але, на думку авторів, оприлюднені (існуючі) методичні підходи характеризують лише локальну оптимізацію потоків. У більшості випадків авторами представляється оптимізація тільки матеріального, або тільки фінансового потоків тощо.



Представлені в літературі системи показників [109], які характеризують той чи інший потік, є статичними, тобто надають інформацію щодо стану потоків на конкретну дату, що не є виправданим. Така оцінка потоків не враховує взаємозв'язок та єдність потокових процесів, і тому потребує перегляду. Так, з урахуванням означених вище припущень щодо природи потокових процесів, теоретична модель роботи логістичної системи промислового підприємства представляється авторам відповідно до поданої на рис. 3.1 схеми.

Представлена на рис. 3.1 модель логістичної системи підприємства, дозволяє враховувати сучасні процеси глобалізації та інтеграції. Тобто підприємство постає як цілісна система інтегрованих потокових процесів з урахуванням цілей власних, обслуговуючих та обслугованих систем.

Представлення підприємства як логістичної системи базується на виділенні в організації так званих «наскрізних» процесів, їхньому описі і наступній реорганізації (рис. 3.2).

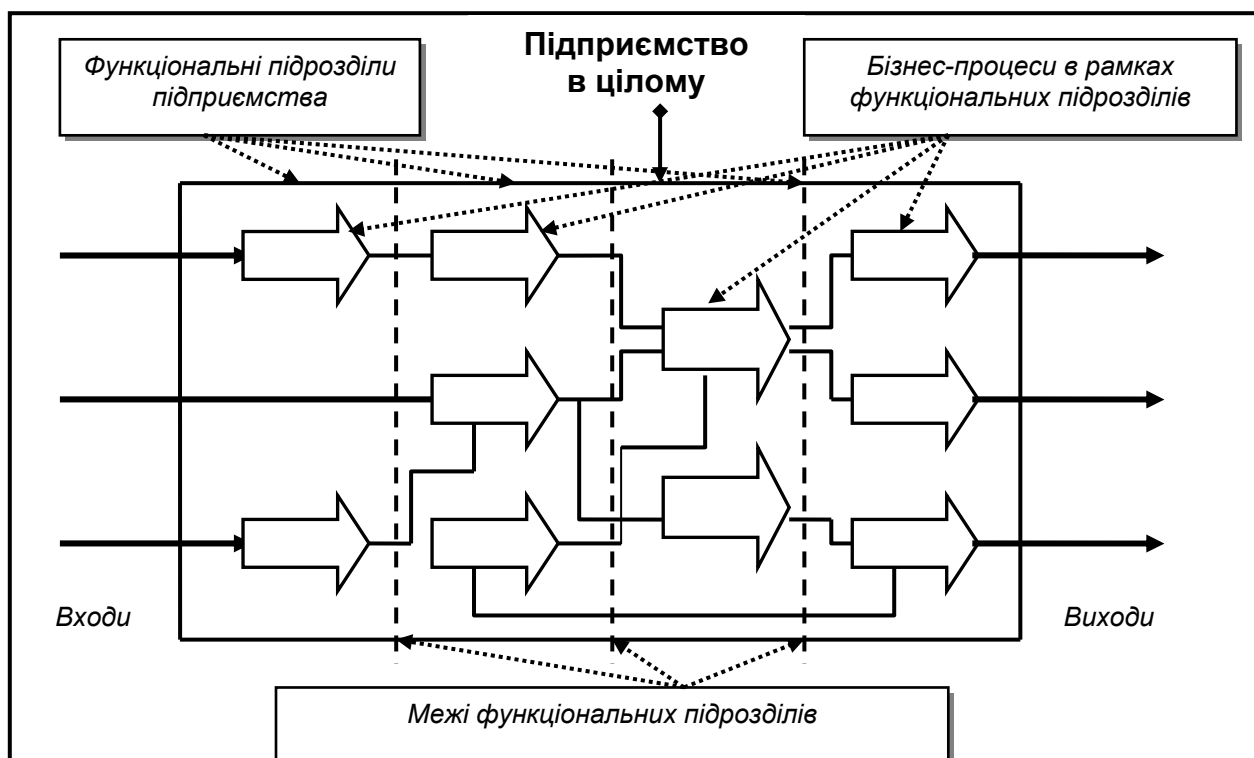


Рис. 3.2. «Наскрізні» процеси підприємства [71]

Представлене на рис. 3.2 «процесне» уявлення діяльності підприємства дозволяє сконцентрувати увагу на ефективності саме кінцевого результату. Як можна бачити з рис. 3.2, бізнес-процеси проходять наскрізно через функціональні підрозділи. Таким чином можна чітко виокремити фун-

кціональні підрозділи, які задіяні у формуванні кінцевого результату і які мають опосередковане відношення. А значить є можливість розрахунку витрат роботи підрозділів підприємства з можливістю робити висновки щодо участі їх у формуванні кінцевого результату та ефективності роботи.

Спираючись на «процесне» мислення та представлення підприємства як логістичної системи, логічним є виокремлення «обслуговуючих» функцій в єдиний підрозділ (відділ логістики) (рис. 3.3).

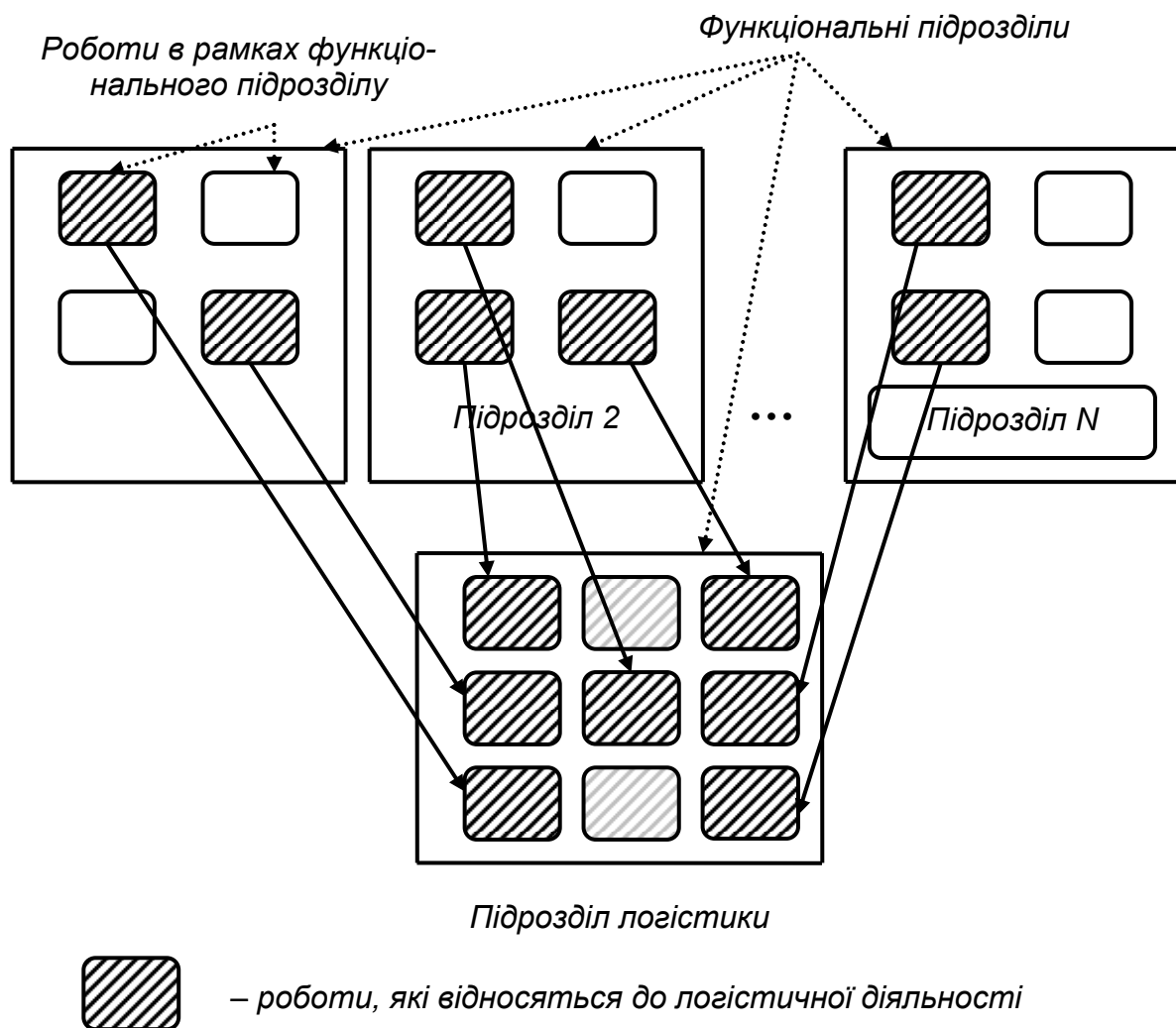


Рис. 3.3. Виокремлення «обслуговуючих» функцій до підрозділу логістики (адаптовано за [71])

Рис. 3.3 дозволяє сконцентрувати увагу щодо операцій, які за своєю природою відносяться до логістичної діяльності. І як результат такого виокремлення – формування підрозділу логістики. Саме формування підрозділу логістики дає змогу підвищити ефективність логістичних операцій, тому що такі операції будуть для нього основними, на противагу іншим підрозділам, для яких виконувані логістичні операції є допоміжними, обслуговуючими.

Але ж саме за таких обслуговуючих операцій зростає собівартість кінцевої продукції. Тому постановка та впровадження обліково-аналітичного забезпечення з урахуванням особливостей функціонування підприємства як логістичної системи має вирішити такі складні завдання, як скорочення циклу виготовлення кінцевої продукції, скорочення собівартості продукції, забезпечення своєчасного та якісного обслуговування споживача тощо.

Для формування відповідного обліково-аналітичного забезпечення управління витратами (ОАЗУВ) необхідним є розуміння сутності оптимізації логістичного процесу. За цих умов на рис. 3.4 наведений принциповий опис бізнес-процесу як набору функцій.

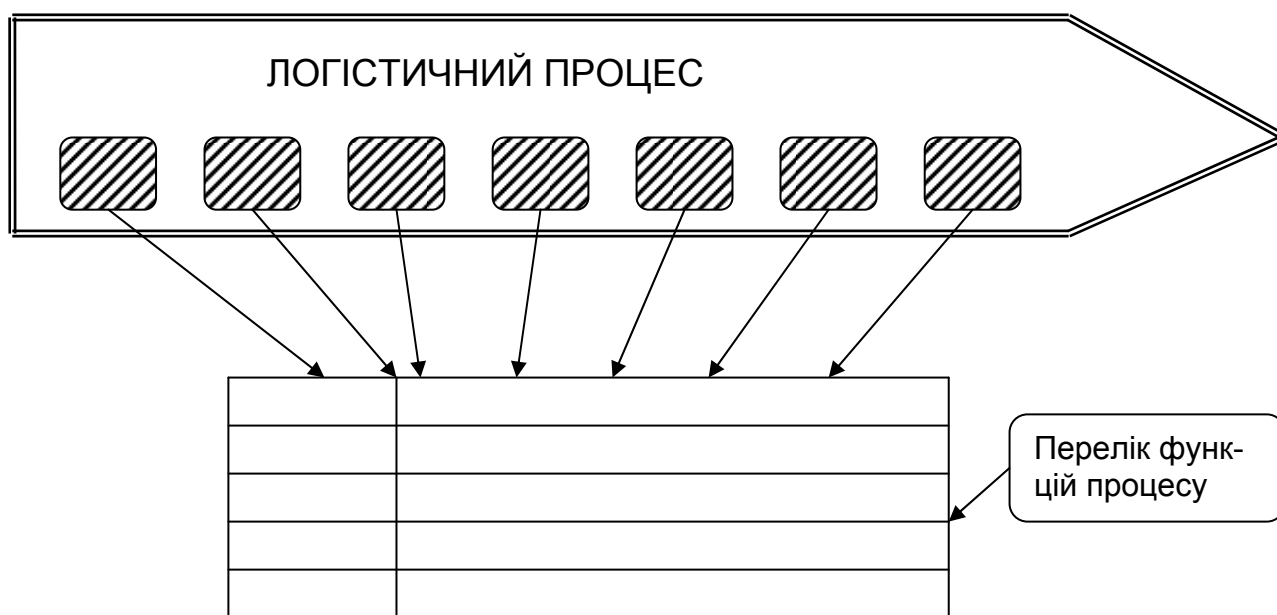


Рис. 3.4. **Схема опису бізнес-процесу у вигляді набору функцій**
(адаптовано за [71])

Представлення діяльності підприємства як сукупності взаємопов'язаних та взаємозалежних бізнес-процесів, де кожний із таких процесів декомпонується на ряд функцій, дозволяє проаналізувати бізнес-процеси на предмет оптимальності та раціональності їх виконання. Так, на рис. 3.5 представлена принципова схема аналізу та моделювання логістичного процесу підприємства.

Після проведення аналізу бізнес-процесів підприємства на предмет оптимальності необхідно скласти регламенти за кожною функцією і сформувати матриці відповідальності. Розроблені при виконанні оптимізації моделі бізнес-процесів документують. Таким чином створюється ком-

плект документів, що описує процеси: регламенти виконання процесу; положення про підрозділи; посадові інструкції виконавців та ін.

Тобто знання основних концептуальних положень логістики та розуміння природи функціонування логістичної системи підприємства є підставою формування належного обліково-аналітичного забезпечення для ефективного менеджменту. Підтвердженням цьому є означений на рис. 3.6 підхід до регламентування логістичних операцій.

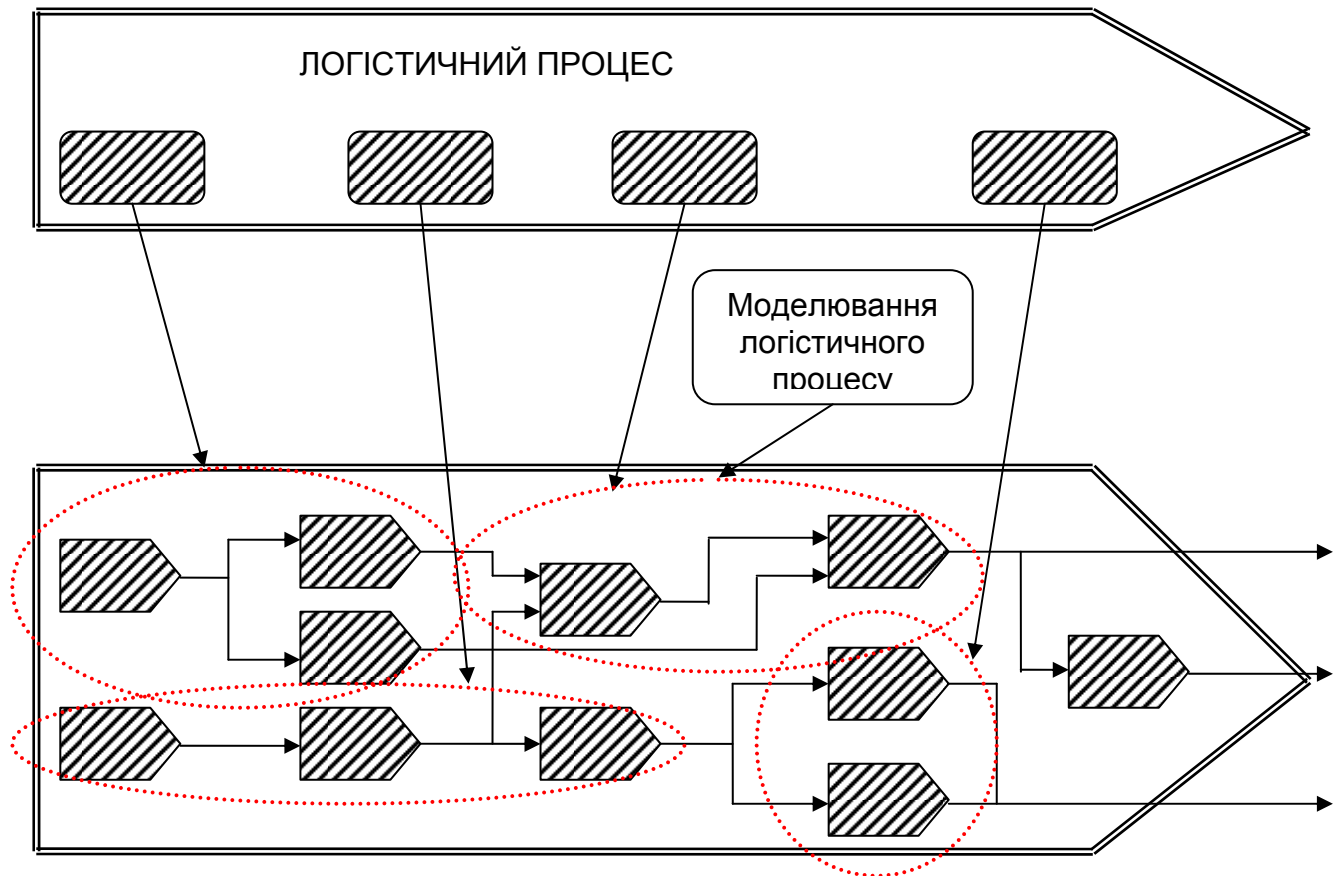


Рис. 3.5. Принципова схема оптимізації логістичного процесу підприємства (адаптовано за [71])

З моменту зародження менеджменту і дотепер одне з основних його завдань полягає у передбаченні перспективних змін зовнішнього середовища і побудові системи управління, орієнтованої на врахування майбутніх тенденцій та пониження ступеня їх невизначеності.

Залежно від рівня нестабільності навколишнього середовища, складності розв'язуваних задач і прийнятої парадигми управління виділяють різні її моделі, що відображають управлінський процес у цілому і його складові компоненти. На сьогоднішній день запропоновано безліч методів і підходів

до управління: процесний, системний, ситуаційний, стратегічний, управління за цілями та безліч інших. При цьому ідентифікація методів нерідко викликає затруднення – розмиті критерії. Для переходу до більш високого рівня управлінської діяльності необхідне оволодіння керівниками методологією системного менеджменту і практичних навичок її використання у різних складних ситуаціях ринкового господарювання. Це означає вміння завжди бачити взаємозв'язок, взаємовплив, взаємозалежність і взаємозумовленість явищ і процесів у різноманітній управлінській практиці.

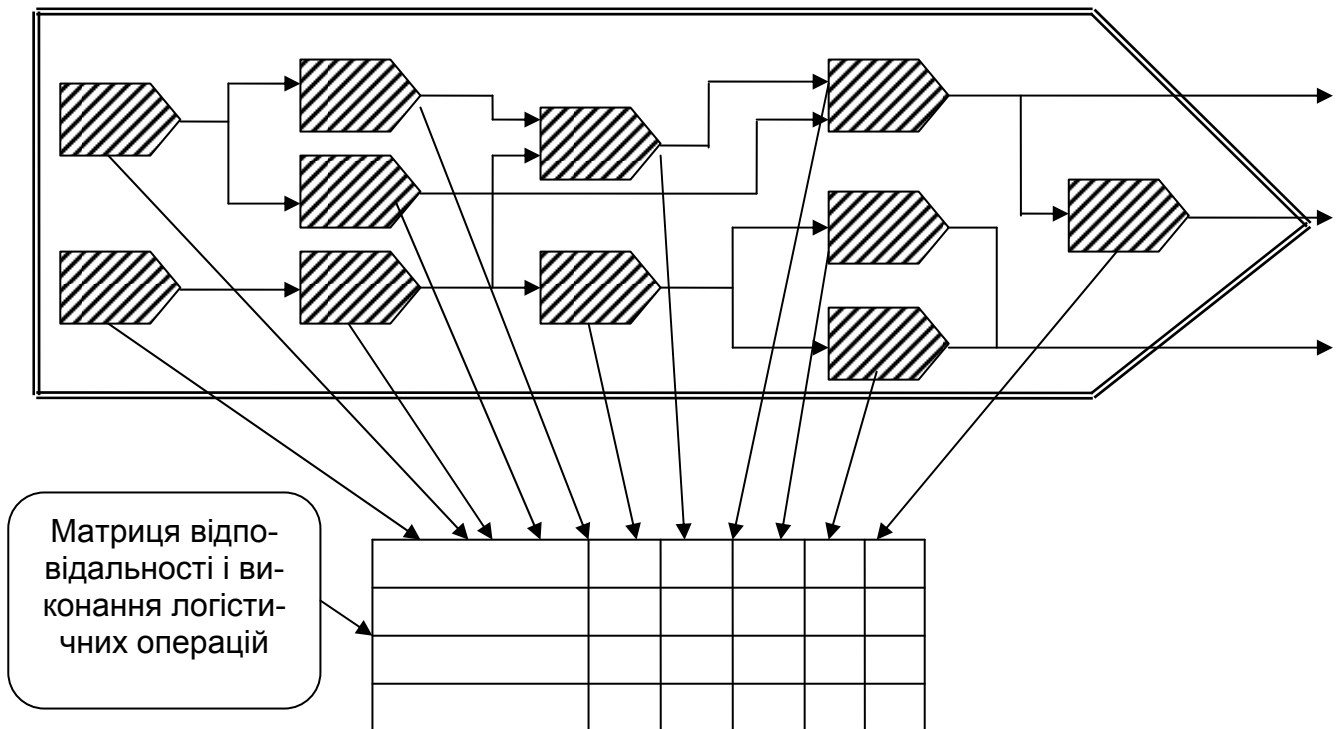


Рис. 3.6. Розробка регламентів виконання логістичних операцій (адаптовано за [71])

Успіх в основному вирішують не суто адміністраторські здібності керівників, а оптимальна стратегія і ситуаційна тактика, що базується на системній методології.

Посилення динамічності та ймовірності середовища, у якому існує підприємство, вимагає розвитку таких якостей його системи управління, як гнучкість, адаптивність, здатність протистояти кризовим явищам. Застосування провідної ідеї логістики та представлення підприємства як логістичної системи також висуває свої вимоги, які необхідно враховувати при формуванні обліково-аналітичного забезпечення. Узагальнений перелік таких вимог наведено у табл. 3.3.

Вимоги до управління підприємством як логістичною системою

Загальні вимоги	Суть вимоги
Адаптивність – здатність змінюватися відповідно до сформованих умов	Чіткий і збалансований розподіл обов'язків, прав, відповідальності, дій, погодженість процедур і операцій
Послідовність	Урахування потреб і традицій, сформованих у суспільстві і на підприємстві
Єдність напрямку	Встановлення єдності цілей підприємства, інтересів і принципів управління
Гнучкість – сприйнятливість до технічних і організаційних нововведень	Відповідність цілям управління і своєчасність управлінського впливу
Науковість	Застосування досягнень системного, ситуаційного, процесного підходів, науки про людське поведіння для досягнення цілей формування і розвитку логістики підприємства
Удосконаленість – наявність і реалізація потенційних можливостей випереджального розвитку	Моніторинг новітніх тенденцій технологій і потреб зовнішнього середовища, який дозволяє здійснювати випереджальну адаптацію структури підприємства
Економічність – досягнення необхідної ефективності управління при мінімальних витратах	Розробка і реалізація стратегії логістико-орієнтованого управління розвитком підприємства будується виходячи з наявних ресурсів і націлена на перевищення результатів над витратами
Адекватність – створення умов для розвитку людських ресурсів відповідно до освітньої структури суспільства, способу життя	Сприйняття людини на виробництві як специфічного капіталу. Самостійність при виборі методів управлінського впливу, заснованого на сучасних досягненнях психології і менеджменту; розвиток особистості
Підпорядкованість особистих інтересів загальним	Інтереси одного працівника чи групи працівників не повинні превалювати над інтересами підприємства

Посилення інтеграції та глобалізації економічних процесів підштовхує суб'єкти ринкових відносин до впровадження визнаного практикою розвинених країн управління на засадах логістики.

Але недостатня розробленість теорії, нерозв'язаність проблем концептуального, методичного й практичного характеру у формуванні логістичної системи визначають актуальність розгляду простору дії логістичного управління. Саме з огляду на потребу розвитку теоретичного обґрунтування сутності та змісту логістичного управління авторами розроблена подана на рис. 3.7 схема.

Таким чином, обґрунтування просторової моделі логістичного управління підприємством є теоретико-методичною основою для формування обліково-аналітичного забезпечення логістичної системи, розробки методів і механізмів реалізації логістичного управління у практиці роботи промислових підприємств як основи сталого розвитку економіки країни в умовах глобалізації світової економіки.

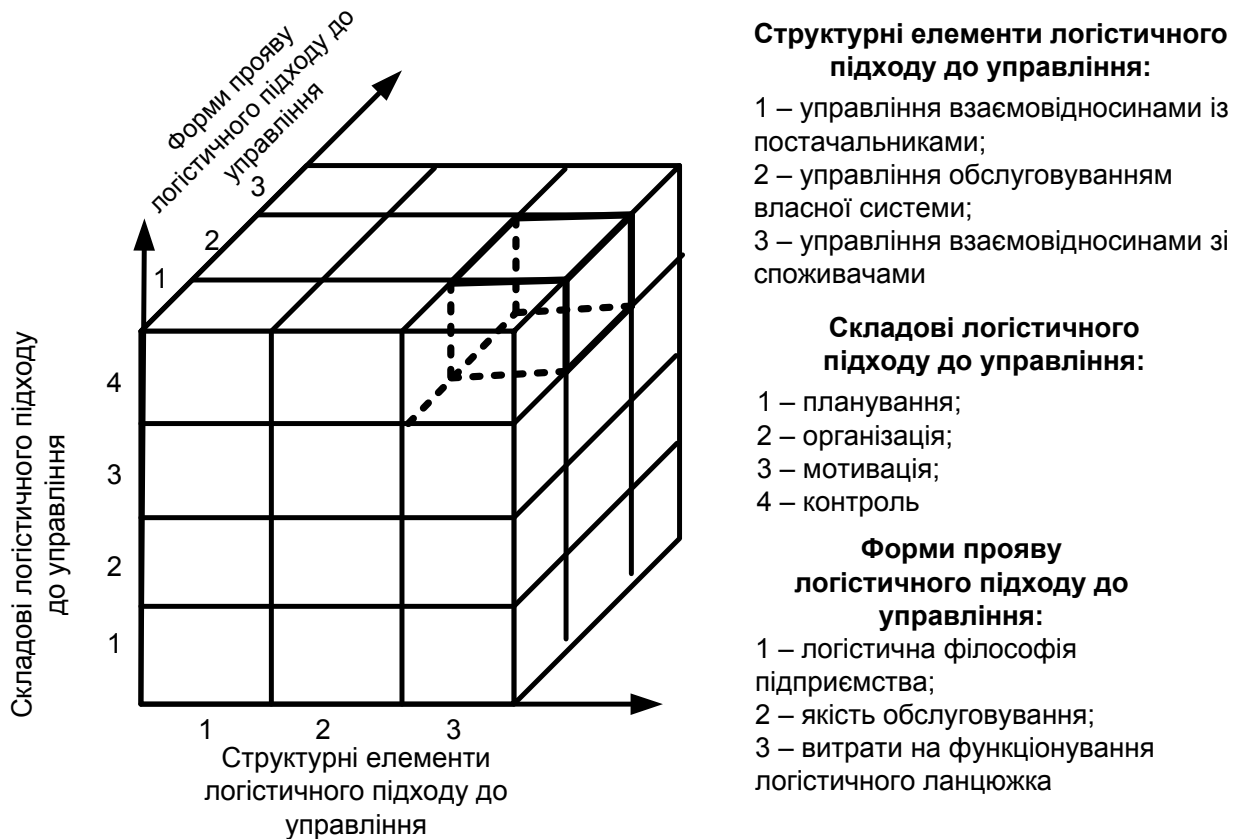


Рис. 3.7. Просторова модель логістичного управління

Структурними елементами логістичного управління є перш за все управління взаємовідносинами з постачальниками, управління обслуговуванням власної системи і управління взаємовідносинами зі споживачами. Урахування саме таких структурних елементів дозволяє об'єднати два принципових напрями у визначенні логістики.

Один з них пов'язаний з функціональним підходом до руху товарів, тобто управлінням всіма фізичними операціями, які необхідно виконувати при доставці товарів від постачальника до споживача.

Характеристики складових напрямів представлені в табл. 3.4.

Напрями, що обмежують простір логістичного управління

Структурні елементи логістичного управління	Складові логістичного управління	Форми прояву логістичного управління
1.1. Управління взаємовідносинами з постачальниками	2.1. Планування	3.1. Логістична філософія підприємства
1.2. Управління обслуговуванням власної системи	2.2. Організація	3.2. Якість обслуговування
1.3. Управління взаємовідносинами зі споживачами	2.3. Мотивація	3.3. Витрати на функціонування логістичного ланцюга
	2.4. Контроль	

Таким чином, урахування трьох структурних елементів дозволяє реалізувати основну мету логістичного управління – раціоналізацію, оптимізацію й відповідне підвищення ефективності управління інтегрованими в єдину систему матеріальними потоками різних масштабів і приналежності, а також викликаними ними інформаційними, фінансовими й кадровими потоками.

Складові логістичного управління ідентичні складовим процесу всієї системи управління підприємства. Основними функціями логістичного управління є планування, організація, мотивація і контроль.

До форм прояву логістичного управління, як видно з табл. 3.4, віднесено: логістичну філософію підприємства, якість обслуговування і витрати на функціонування логістичного ланцюга. Тоді вплив складових логістичного управління на структурні елементи можна представити як в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Вплив складових логістичного підходу на структурні елементи

Елементи \ Функції	Планування	Організація	Мотивація	Контроль
1	2	3	4	5
Управління взаємовідносинами з постачальниками	Управляти партнерськими відносинами з постачальниками, щоб досягти швидкого реагування на запити споживачів	Розробити гнучку команду з роботи з постачальниками щодо якісного аналізу, всебічної оцінки і раціоналізації поставачальників	Орієнтація менеджерів з постачання на вибудовування стабільних й ефективних відносин з постачальниками на довгостроковій основі	Контроль щодо надійності постачання; щодо терміну поставок; щодо стабільності виконання замовлень

1	2	3	4	5
Управління обслуговуванням власної системи	Створити орієнтовані на інтереси споживачів команди, що надають взаємно корисні для всіх продукти стратегічно важливим споживачам	Розробляти гнучкі виробничі системи, які здатні оперативно реагувати на ринкові умови, що змінюються	Розробляти технологію виробництва і формувати виробничий потік з урахуванням зручності виготовлення продукції і можливості її інтеграції в потік у кращих для даної комбінації продукту і ринку ланцюжках постачань	Оперативний контроль за всіма напрямками обслуговуючої діяльності підприємства і формування надійної бази для ухвалення оптимальних рішень на всіх рівнях управління
Управління взаємовідносинами зі споживачами	Створити точку контакту, що дозволяє ефективно обробляти запити, які поступають від всіх споживачів; виконувати 100 % замовлень споживачів точно і своєчасно	Здійснювати безперервний збір, накопичення й уточнення інформації про попит споживачів і на її основі вносити корективи до пропонованої продукції	Робітники мають відчувати зв'язок між результатами своєї праці та винагородами; повинні застосовуватися методи матеріальної та нематеріальної мотивації	Контроль щодо ефективності процесів обслуговування клієнтів; розподілу і консолідації ресурсів; контроль витрат на здійснення поставок точно у строк

Таким чином, розуміння особливостей функціонування логістичної системи й організації логістичного управління сприяє формуванню ефективного обліково-аналітичного забезпечення.

3.2. Індикативна оцінка витрат функціонування логістичної системи підприємства

Потреба у підвищенні й підтримці конкурентоспроможності та економічної ефективності, яку відчувають майже усі українські підприємства, зумовлює необхідність управління поточковими процесами із застосуванням провідних ідей логістики, тобто застосування логістичного підходу до управління, представлення підприємства як логістичної системи, яка

враховує не тільки цілі власного розвитку, а й систем, що обслуговуються. За цих умов об'єктивно необхідним є формування належного обліково-аналітичного забезпечення, яке дає змогу висвітлити витрати таких згрупованих підприємств.

Форми прояву логістичного управління, розвиток окремих його структурних елементів залежать від конкретного місця, часу та обставин, тобто зумовлені як внутрішнім станом, так і станом ринкового оточення. При цьому треба враховувати, що заходи з покращення потокових процесів підприємства пов'язані з чималими витратами, тому вони повинні бути добре обґрунтованими. Це дає змогу стверджувати, що для прийняття ґрунтовних рішень потрібен інструмент, який би допомагав встановити так звані «вузькі місця», які потребують першочергового управлінського впливу. У ролі такого інструменту рекомендується індикативна оцінка витрат функціонування логістичної системи.

Метою визначення стану індикаторів функціонування логістичної системи є надання керівництву комплексної картини, що допомагає йому отримати уявлення про елементи логістико-орієнтованого управління, які створюють конкурентні переваги та підвищують ефективність виконання внутрішніх функцій, або знаходяться на низькому рівні і зумовлюють зниження економічної ефективності та конкурентоспроможності підприємства. Отримання такої інформації дозволяє ефективно посилювати функціонування потокових процесів підприємства, здійснюючи управлінський вплив. Визначення оцінки індикаторів логістичної системи, таким чином, постає як своєрідний засіб діагностики потокових процесів та виявлення проблемних елементів того чи іншого підприємства. Здійснення процедури визначення оцінки індикаторів базується на прийнятих у дослідженні концептуальних положеннях, згідно з якими логістична система має декілька форм прояву та вміщує ряд чітко визначених елементів, які, у свою чергу, можуть бути оцінені за певними індикаторами.

Загальний алгоритм оцінки індикаторів функціонування логістичної системи наведений на рис. 3.8 та 3.9.

Для виявлення сили прояву того чи іншого структурного елементу логістичної системи доцільно встановити набір індикаторів. Індикатор – пристрій або речовина, які за наявності певної властивості об'єкта або явища створюють сигнал інформації про це [130]. Треба відзначити, що при оцінці характеристик діяльності підприємства, менеджери зіштовхуються з рядом складнощів.

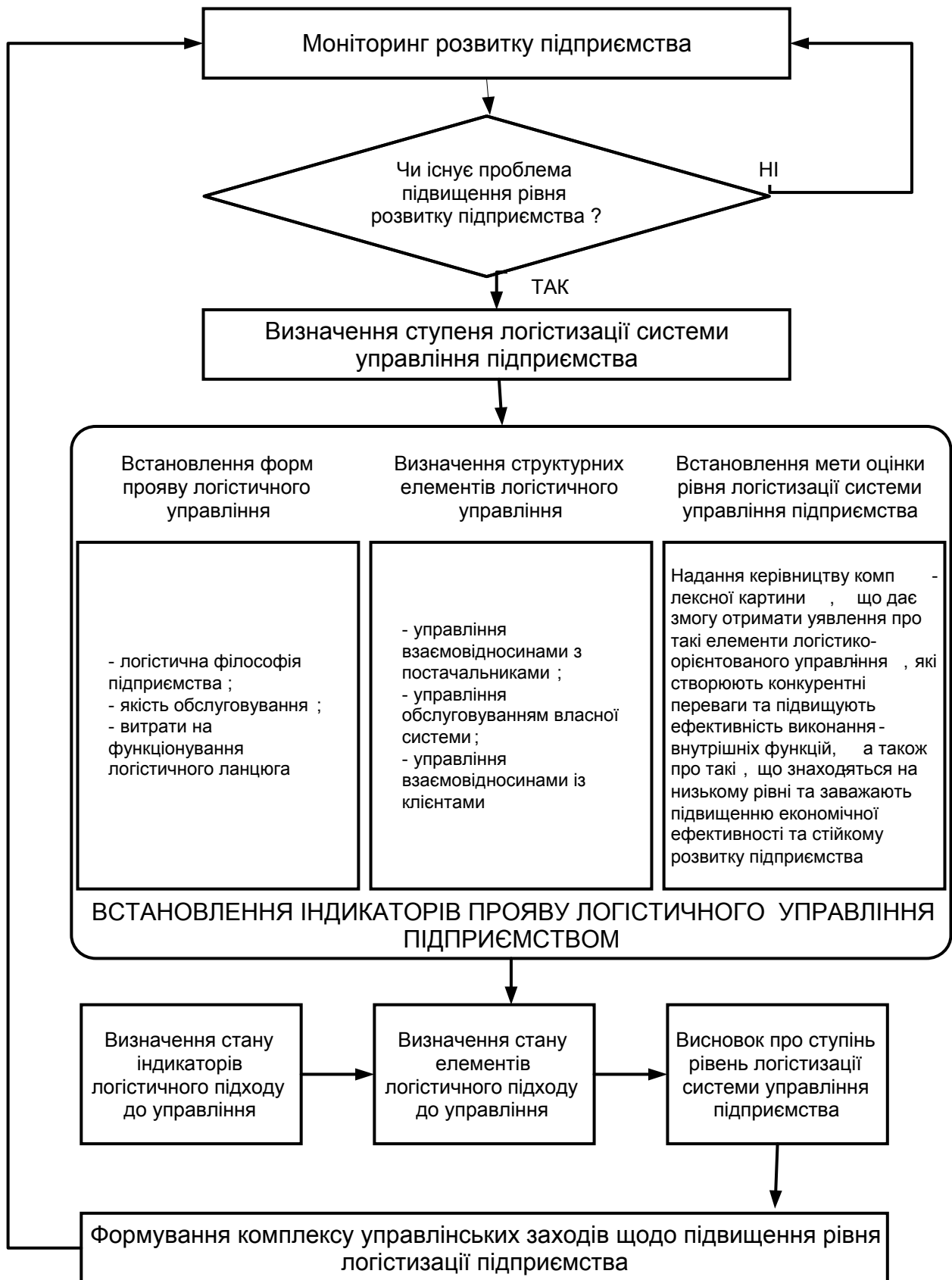


Рис. 3.8. Алгоритм оцінки індикаторів функціонування логістичної системи



Рис. 3.9. Процедура індикативної оцінки управління логістичною системою

Складнощі виміру показників функціонування логістичної системи полягають у такому: 1) вимірювати такі показники безпосередньо складно; 2) деякі аспекти показників функціонування ланцюгів постачань складно представити в кількісному вигляді, унаслідок чого виникають складні ситуації при формуванні відповідних стандартів функціонування; 3) відмінності між ланцюгами постачань ускладнюють встановлення загальних стандартів, що дозволяють зіставляти отримувані показники.

Процедура індикативної оцінки функціонування логістичної системи має ряд особливостей. По-перше, оцінка встановлених індикаторів має якісний характер, по-друге, вона здійснюється на підставі експертного опитування, по-третє, надані оцінки залежать від суб'єктивного погляду особи, яка їх здійснює.

Якісний характер індикативної оцінки функціонування логістичної системи зумовлює первинні труднощі оцінки, пов'язані з тим, що не завжди є очевидним, про який рівень урахування принципів логістики свідчить той чи інший індикатор. Проаналізуємо зміст пропонованих індикаторів оцінки функціонування логістичної системи.

Управління взаємовідносинами з постачальниками – структурний елемент логістичної системи, орієнтований на оптимізацію поточних процесів і зниження сукупних витрат, пов'язаних з матеріально-технічним постачанням і закупівлею послуг. Даний елемент забезпечує підприємству один із способів підвищення рентабельності через підтримку високої якості вироблюваної продукції з якісної сировини.

Управління взаємовідносинами з постачальниками потребує тісного взаємозв'язку розробленої стратегії постачання з її реалізацією. Щоб забезпечити здобуття прибутку на постійній основі, підприємствам необхідно мати збалансовану систему управління витратами на постачання. Якщо підприємство здатне скоротити витрати на придбання товарів і послуг, то результатом буде підвищення рентабельності – без збитку якості і навіть без збільшення обсягів продажів.

Одночасно з цим структурний елемент «Управління взаємовідносинами з постачальниками» дозволяє збільшити прозорість логістичної мережі і надати в розпорядження керівництва інтерактивний огляд всіх витрат, пов'язаних з постачанням.

У табл. 3.6 представлені основні індикатори структурного елемента «Управління взаємовідносинами з постачальниками», за допомогою яких можна оцінити «вхідну логістику» підприємства.

**Індикатори, що характеризують прояв управління
взаємовідносинами з постачальниками**

Структурний елемент	Індикатори	Показники
Управління взаємовідносинами з постачальниками	Наявність сировини і матеріалів у запасах	за товарами або продуктовими лініями; за місцями розташування запасу; за постачальниками або категоріями постачальників; за періодами часу; за повнотою виконання замовлень
Управління взаємовідносинами з постачальниками	Час доставки	за видом транспортування; за місцями розташування запасу; за постачальниками або категоріями постачальників; за періодами часу; за розміром замовлення
	Стабільність циклу виконання замовлення	за своєчасністю доставки; за місцями розташування запасу; за постачальниками або категоріями постачальників; за розміром замовлення

Структурний елемент «Управління взаємовідносинами з постачальниками» дозволяє контролювати весь цикл постачань: від стратегічного планування до реалізації. Він дозволяє оптимізувати процес вибору постачальників і скоротити тривалість постачальницьких циклів. На його основі можна вибудовувати стабільні відносини з постачальниками на довгостроковій основі, що дозволить підприємству отримати конкурентні переваги.

Другий елемент логістичної системи – управління обслуговуванням власної системи – структурний елемент, який забезпечує повну функціональність, необхідну для реалізації інформаційних сервісів самообслуговування, аналітики, а також для управління фінансами, персоналом, оперативною діяльністю й сервісними службами підприємств.

У табл. 3.7 представлені основні індикатори структурного елементу «Управління обслуговуванням власної системи», за допомогою яких можна оцінити діяльність підприємства. Результати оцінки індикаторів структурного елементу «Управління обслуговуванням власної системи» дають змогу: отримання інформацію про те, які ресурси має у своєму розпорядженні підприємство, наскільки ефективно використовуються ці ресурси; проведення

комплексного аналізу діяльності підприємства в різній площині і не лише відстеження результатів, але і контроль чинників, що впливають на показники ефективності бізнесу; надання комплексного рішення, необхідного для побудови адаптивної логістичної мережі; можливості гнучкого планування й оптимізації логістичних процесів на будь-якому рівні (ефективної взаємодії з постачальниками і споживачами); надання широкого набору продуктивного інструментарію для оптимізації та аналізу процесів логістичного ланцюга.

Таблиця 3.7

Індикатори, що характеризують прояв управління обслуговуванням власної системи

Структурний елемент	Індикатори	Показники
Управління обслуговуванням власної системи	Наявність незавершеної продукції в запасах	за видами незавершеної продукції або незавершеними продуктовими лініями; за місцями розташування запасу; за власниками бізнес-процесів; за періодами часу; за повнотою виконання замовлень
	Час доставки	за видом транспортування; за місцями розташування незавершеного виробництва; за споживачами або категоріями споживачів; за періодами часу; за розміром замовлення
	Витрати на обслуговування	витрати на розвантаження-навантаження; витрати на внутрішньоскладське та міжцехове транспортування; витрати на утримання складських запасів сировини і матеріалів; витрати на утримання складських запасів незавершеного виробництва; витрати на утримання складських запасів готової продукції; витрати на вантажопереробку; витрати на виготовлення тари і пакувальних матеріалів; витрати на упакування; витрати на страхування матеріальних цінностей; витрати на псування і розкрадання матеріальних цінностей; витрати на оплату праці обслуговуючого персоналу; витрати на інші обслуговуючі операції

Структурний елемент «Управління обслуговуванням власної системи» дозволяє здійснювати оперативний контроль за всіма напрямками обслуговуючої діяльності підприємства і сформувавши надійну базу для ухвалення оптимальних рішень на всіх рівнях управління як на даний момент, так і в довгостроковій перспективі щодо якісного виконання замовлень клієнтів з оптимальними витратами.

Третій елемент логістичної системи – управління взаємовідносинами зі споживачами – структурний елемент, який передбачає розбудову стратегії з урахуванням зростання і підвищення прибутковості бізнесу підприємства шляхом підвищення рівня утримання, лояльності й прибутковості своїх клієнтів, при одночасному зниженні витрат і збільшенні ефективності взаємодії з ними.

Даний структурний елемент вимагає збору, обліку, консолідації та аналізу великих обсягів інформації про клієнтів, контролю якості їх обслуговування і неможливий без застосування сучасних інформаційних технологій.

У табл. 3.8 представлені основні індикатори структурного елементу «Управління взаємовідносинами зі споживачами», за допомогою яких можна оцінити якість обслуговування клієнтів.

Таблиця 3.8

Індикатори, що характеризують прояв управління взаємовідносинами зі споживачами

Структурний елемент	Індикатори	Показники
Управління взаємовідносинами зі споживачами	Наявність готової продукції в запасах	за видами продукції або продуктовими лініями; за місцями розташування запасу; за споживачами або споживчими категоріями; за періодами часу; за повнотою виконання замовлень
	Час доставки	за видом транспортування; за місцями розташування запасу; за споживачами або категоріями споживачів; за періодами часу; за розміром замовлення
	Стабільність циклу виконання замовлення	за своєчасністю доставки; за місцями розташування запасу; за споживачами або категоріями споживачів; за розміром замовлення

Результати оцінки індикаторів структурного елемента «Управління взаємовідносинами зі споживачами» дають змогу:

отримувати огляд поведінки клієнта і адаптувати свої пропозиції відповідно до його конкретних потреб;

ідентифікувати тенденції та виявляти нові потреби клієнтів, динамічно перерозподіляти ресурсні потоки;

нагромаджувати інформацію про своїх клієнтів на всіх стадіях життєвого циклу, відносини з ними, формувати відповідну базу знань і використовувати такі знання на користь свого бізнесу;

виконувати розподіл ресурсів, інтегрувати процеси і функції, поставляти продукти і послуги, повністю відповідні очікуванням клієнтів;

розбудовувати ефективні системи залучення клієнтів;

скорочувати витрати за рахунок автоматизації взаємодій, підвищувати продуктивності співробітників, що працюють з клієнтами;

надавати орієнтовані на клієнтів рішення, необхідні для планування, побудови, збереження і поліпшення взаємовигідних відносин з клієнтами;

отримувати конкурентні переваги за рахунок збільшення лояльності клієнтів, глибше і більш цілісно розуміти потреби ринку і клієнтів.

Структурний елемент «Управління взаємовідносинами зі споживачами» надає засоби для виконання перевірки доступності ресурсів у режимі реального часу. З його допомогою досягається високий ступінь прозорості виконання замовлень і відстежування їх статусу. Завдяки елементу «Управління взаємовідносинами зі споживачами» підприємства зможуть створити базу для довгострокових рентабельних відносин з клієнтами і швидкого здобуття реальної прибутковості інвестицій. Таким чином, управління на основі індикаторів прояву структурних елементів логістичної системи дозволяє окрім накопичених статистичних даних враховувати окремі чинники, що впливають на прогноз, а також використовувати інформацію, отриману ззовні підприємства (від постачальників та від споживачів), що робить майбутній прогноз реалістичнішим й об'єктивнішим.

Після встановлення індикаторів функціонування логістичної системи необхідним є формулювання критеріїв. Встановлення критеріїв індикативної оцінки наведено у табл. 3.9. Передбачається, що кожен з індикаторів повинен мати ряд чітко встановлених критеріїв, за якими можна встановити, на якому рівні він знаходиться. На підставі ж сформованих критеріїв стає можливим провести індикативну оцінку стану логістичної системи і прийняття на цій основі ефективних стратегічних рішень.

Критерії оцінки структурних елементів логістичної системи

	Структурний елемент	Стан індикаторів		
		низький	середній	високий
ІНДИКАТОРИ	1. Управління взаємовідносинами з постачальниками	Поняття логістики керівництву та робітникам підприємства не відомо; на практиці не виникає питання про використання логістичних принципів роботи	Деякі керівники підприємства (але не всі) усвідомлюють можливість логістики; визнається певна роль логістики в оптимізації процесів підприємства	Керівництво підприємства має певну освіту щодо принципів роботи з використанням концепції логістики; на практиці застосовуються оптимізаційні методи і моделі
	2. Управління обслуговуванням власної системи	Повнота влади зосереджена в руках генерального директора; робітники не відчувають зв'язку між результатами своєї праці та винагородою; керівники не знають про логістику	Визнається певна роль логістико-орієнтованого управління підприємством; але на практиці переважає авторитарним методам управління	Логістико-орієнтоване управління розглядається як важливий чинник ефективності; на практиці застосовується підтримка високого рівня інтеграції структурних підрозділів задля оптимізації процесів
	3. Управління взаємовідносинами зі споживачами	Великі витрати на утримання запасів готової продукції на складі; відсутні власні канали розподілу; витрати на доставку і підтримку стабільності виконання замовлень високі	Налагоджених відносин зі своїми клієнтами у керівництва немає, але на практиці нагромаджується інформація про клієнтів і формується відповідна база знань	Керівництво чітко усвідомлює логістичні принципи; робота підрозділів чітко спланована на якісне обслуговування споживачів; динамічно перерозподіляються ресурсні потоки

Очевидно, що таке поняття, як логістична система поширюється на всі функціональні сфери підприємства. З цієї причини група експертів, які

здійснюють оцінку функціонування логістичної системи, складається з представників різних функціональних груп, що дозволяє уникнути однобічності. Експертна група складалася з представників топ-менеджменту, керівників середнього рівня управління (функціональних керівників, начальників цехів, директорів напрямів), керівників нижчого рівня (бригадирів, супервайзерів), фахівців та робітників підприємства.

Склад експертної групи, якою здійснювалася індикативна оцінка логістичної системи, наведена в табл. 3.10. Як видно, експертна група складається з 55 осіб, серед яких є представники всіх функціональних сфер.

Таблиця 3.10

Кількісний та якісний склад експертної групи

№ п/п	Склад експертної групи	Кількість
1	Топ-менеджери	5
2	Менеджери середньої ланки	15
3	Керівники підрозділів	15
4	Фахівці	10
5	Спеціалісти підрозділів	10
	Усього	55

Проведення експертної оцінки щодо функціонування логістичної системи здійснювалося шляхом заповнення спеціальних таблиць (табл. 3.11), у яких експертами відзначається стан кожного з індикаторів. Для більш чіткого розуміння сутності індикаторів було розроблено анкету, представлену в додатку В.1.

Таблиця 3.11

Карта експертної оцінки логістичного підходу до управління (приклад)

		Стан індикаторів		
		низький	середній	високий
	1	2	3	4
1. Управління взаємовідносинами з постачальниками				
наявність сировини і матеріалів у запасах				
час доставки				
стабільність циклу виконання замовлення				

ІНДИКАТОРИ	1	2	3	4
	<i>Кількість відповідних значень індикаторів</i>	1	2	1
	2. Управління обслуговуванням власної системи			
	наявність незавершеної продукції в запасах			
	витрати на обслуговування			
	якість обслуговування			
	<i>Кількість відповідних значень індикаторів</i>	3	0	0
	3. Управління взаємовідносинами зі споживачами			
	наявність готової продукції в запасах			
	час доставки			
	стабільність циклу виконання замовлення			
	<i>Кількість відповідних значень індикаторів</i>	5	3	1

Треба зазначити, що такі таблиці – карти експертної оцінки – відбивають суб'єктивний погляд експерта на стан функціонування логістичної системи. Як видно з табл. 3.11, той чи інший індикатор конкретного елемента логістичної системи може знаходитися на різних рівнях (низькому, середньому, високому), у цілому характеризуючи ступінь ефективності системи управління. Отримання більш об'єктивної картини передбачає узагальнення результатів експертної оцінки.

Таке узагальнення має два рівні. На першому рівні передбачається отримати висновок про стан індикаторів елементів логістичної системи різних підгруп експертів (топ-менеджерів, менеджерів середнього рівня управління та ін.) Розрахунок здійснюється за формулою:

$$r_{ijk} = \frac{\sum_{l=1}^{L_k} r_{ijkl}}{L_k} \quad (3.2)$$

де r_{ijk} – оцінка стану j -го індикатору i -го елемента логістичної системи k -ю підгрупою експертів;

r_{ijkl} – оцінка стану j -го індикатору i -го елемента логістичної системи l -м експертом k -ї підгрупи;

L_k – кількість експертів у k -й підгрупі.

На другому рівні узагальнення висновки підгруп експертів об'єднуються з метою отримання висновку про силу того чи іншого індикатора певного елемента логістичної системи:

$$R_{ij} = \frac{\sum_{k=1}^K r_{ijk}}{K}, \quad (3.3)$$

де R_{ij} – оцінка сили j -го індикатору i -го елемента логістичної системи;
 K – кількість експертних підгруп.

На третьому рівні узагальнення оцінки, надані різними підгрупами експертів, об'єднуються з метою отримання кінцевого експертного висновку про силу певного елемента логістичної системи:

$$R_i = \frac{\sum_{k=1}^K R_{ik}}{K}, \quad (3.4)$$

де R_i – оцінка сили i -го елемента логістичної системи;
 K – кількість експертних підгруп.

Оцінку функціонування логістичної системи у дослідженні приведено на базі 15 промислових підприємств.

Результати проведеного анкетування п'ятьма підгрупами експертів всіх (трьох) елементів логістичного підходу п'ятнадцяти машинобудівних підприємств представлені в додатку В.2.

Агреговані результати проведеного анкетування в розрізі елементів логістичної системи наведені в табл. 3.12. З наведених у ній даних можна дійти висновку, що більшість індикаторів відповідають слабкій логістизації, у той час жоден з них не характеризує логістичної систему як ефективну. Це й же факт відображено на рис. 3.10. Завданням керівництва в даному випадку є підвищення рівня розвитку логістичної системи шляхом посилення позицій майже за всіма індикаторами.

Таким чином, логістичний підхід до управління дозволяє повністю охопити всі аспекти побудови адаптивної логістичної мережі підприємства, плідно об'єднати всі елементи логістичного ланцюга в єдине ціле, істотно підвищуючи ступінь взаємодії між ними. Однак витрати функціонування логістичних систем не є оптимальними. Залишаючись орієнтованим на клієнта, логістичний підхід дозволяє підвищити конкурентоспроможність підприємства, забезпечуючи доступ до даних і ресурсів партнерів по логістичному ланцюгу і надаючи можливість інтелектуальної адаптації до змінних умов ринку.

Агреговані результати анкетування щодо стану елементів логістичного підходу

Елемент логістичного підходу до управління підприємством	ВАТ «Турбоатом»	ВАТ «Харверст»	ВАТ «Мотор Січ»	ВАТ «Світло Шахтаря»	ВАТ «ХЕЛЗ «Укрелектро-маш»	ВАТ «Гідропривід»	ДП «ФЕД»	ВАТ «ХТЗ»	СП ЗАТ «ХЕМЗ-ІРЕС»	ВАТ «Автрамат»	ВАТ «ХЗТД»	АТ «ХАРП»	ДП ЗАВОД «Електроваж-маш»	ВАТ «Електромашина»	ЗАТ ЗАВОД «Півден-кабель»
1. Управління взаємовідносинами з постачальниками															
наявність сировини і матеріалів у запасах	9	3	9	4	5	6	6	3	6	4	6	8	5	5	4
час доставки	8	6	8	4	8	7	7	7	7	6	8	8	7	6	7
стабільність циклу виконання замовлення	9	9	9	4	8	7	6	8	7	6	7	9	9	6	8
<i>Середній бал</i>	9	6	9	4	7	7	6	6	7	5	7	8	7	6	6
2. Управління обслуговуванням власної системи															
наявність незавершеної продукції в запасах	6	4	8	3	7	4	4	4	5	4	5	6	6	5	3
витрати на обслуговування	3	4	7	2	5	4	3	3	5	3	4	7	7	5	3
якість обслуговування	6	5	9	3	5	4	5	5	6	3	4	7	8	6	4
<i>Середній бал</i>	5	4	8	3	6	4	4	4	5	3	4	7	7	5	3
3. Управління взаємовідносинами зі споживачами															
наявність готової продукції в запасах	6	4	8	4	5	3	3	5	5	4	4	8	6	8	3
час доставки	9	6	9	3	7	6	7	6	7	7	7	8	8	7	6
стабільність циклу виконання замовлення	8	8	9	3	8	6	7	7	9	7	7	9	9	8	5
<i>Середній бал</i>	8	6	9	3	7	5	6	6	7	6	6	8	8	8	5

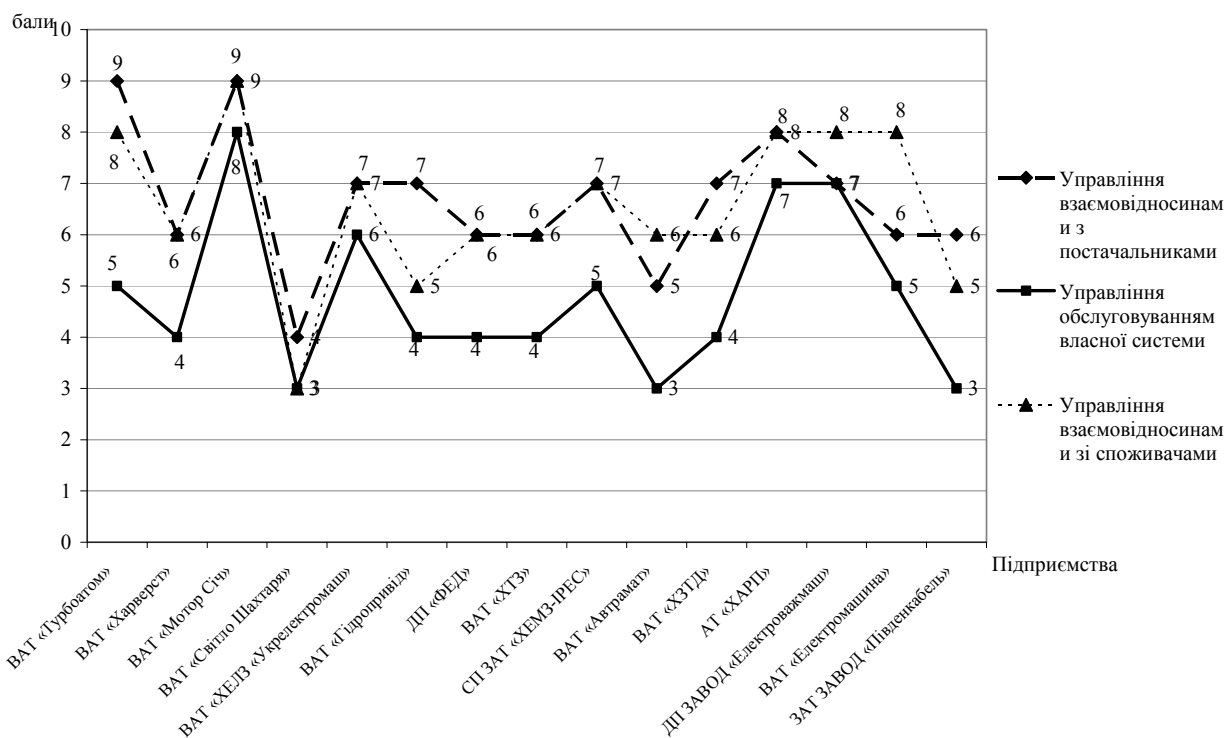


Рис. 3.10. Результати оцінки функціонування логістичних систем промислових підприємств

Але ж треба мати повну картину ефективності функціонування такої кооперації підприємств з метою формування стратегії розвитку кожного з них. За цих умов актуальною є побудова системи показників, що дозволяє враховувати логістичні засади функціонування підприємств та надати інформаційне підґрунтя для прийняття стратегічних рішень.

3.3. Формування обліково-аналітичного забезпечення функціонування логістичної системи підприємства

Для вирішення завдання формування обліково-аналітичного забезпечення функціонування логістичної системи підприємства необхідним є врахування принципових положень логістики, а саме того факту, що діяльність підприємства представляється у вигляді взаємопов'язаних та взаємозалежних потокових процесів. Аналіз літературних джерел з формування обліково-аналітичного забезпечення показав відсутність врахування дослідниками «потоковості» процесів та їх взаємозв'язок. Більшість авторів пропонуються оцінки окремо взятих потокових процесів з рекомендаціями алгебраїчної суми отриманих результатів. Однак за таким

умов порушується основний принцип логістики – взаємодія потокових процесів і можливість отримання синергетичного ефекту. Такі обставини (завдання забезпечення й оцінки відповідності потоків) вимагають розробки системи потокових показників.

Для характеристики потоків використовуються різні показники, які найчастіше диференціюються відповідно до економічної природи потоків, тобто стосовно матеріальних, фінансових, інформаційних потоків тощо. Діапазон думок із приводу системи показників, які характеризують поточкові процеси підприємства, серед учених досить широкий. Так, автори монографії [123] пропонують чотири групи показників для оцінки матеріальних потоків: структурні показники, показники продуктивності логістичної підсистеми, показники економічності, показники якості.

Сергєєв В. І. до параметрів матеріального потоку відносить: номенклатуру, асортимент і кількість продукції; габаритні характеристики (обсяг, площа); вагові характеристики (вага брутто, вага нетто); фізико-хімічні характеристики вантажу; характеристики тари; умови договорів купівлі-продажу; умови транспортування і страхування; фінансові характеристики [93].

Уваров С. А. вважає, що «основні параметри, які характеризують потік: початковий і кінцевий пункти, геометрія шляху (траєкторія), довжина шляху (міра траєкторії), швидкість і час руху, проміжні пункти, інтенсивність» [109]. Окландер М. А. у свою чергу вважає, що матеріальний потік є функцією його основних характеристик: своєчасності передачі матеріальних цінностей з пункту відправлення в пункт призначення; повноти доставки; комплектності доставки і якості матеріальних цінностей, які надходять у пункт призначення [158].

Поспелов О. М. пропонує систему оціночних показників рівня організованості виробничих систем [165], що включає показники оцінки рівня реалізації принципів організованості матеріального потоку, показники оцінки функціональної, елементної й організаційної структур системи управління основним виробництвом.

Ларіна Р. Р. розробила інтегральний показник ефективності системи управління матеріалопотоками, який включає класичні показники економічності, своєчасності запуску-випуску замовлень, надійності постачань, якості замовлень, результативності, гнучкості й ритмічності постачань [205]. Для побудови інтегрального показника визначені коефіцієнти важливості кожного локального показника, ступінь відповідності їх значень найкращій величині й обчислена частка впливу локального показника в інтегральному показнику.

Каточков В. М. пропонує розглядати потік як керовану підсистему у просторі чотирьох змінних: просторової, тимчасової, кількісної й фазової [30]. Для просторового виміру характерні такі категорії, як траєкторія, довжина, початкова й кінцева точки, для тимчасового – тривалість, для кількісного – інтенсивність. Для відображення змін якісних станів у межах потоку однієї природи можна використати фазовий вимір. Під фазовим простором розуміється сукупність усіляких миттєвих станів системи, що має певну структуру. Прикладами фазового перетворення для матеріального потоку може бути проходження їм всіх своїх функціональних стадій; для фінансового потоку – трансформація коштів у цінні папери, дебіторської заборгованості – у гроші, дебіторської заборгованості – у кредиторську, тощо.

Фролова Л. В., спираючись на теоретичні й методологічні основи адаптації підприємства до попиту, розроблені Дж. Форрестером, класифікує показники за етапами технології обробки, мінливістю в часі й елементами логістичного ланцюга [206]. За етапами технології обробки показники поділяються на вхідні, проміжні й результуючі. Найважливішим вхідним показником є попит на продукцію у збутовій фірмі. До проміжних показників – замовлення товарів збутовою фірмою, заводським складом і т. д. До результуючих відноситься процес постачання товару споживачам.

За мінливістю в часі показники варто розділяти на статистичні й динамічні. Статистичні показники відображають час, необхідний на транспортування продукції, час оформлення й передачі замовлень, мінімально можливий час виконання замовлення, регулювання запасів, час оформлення замовлень у виробництві, час виробництва продукції.

Динамічними показниками є величина незадоволеного попиту; попит на продукцію; кількість товару, що відпускається; величина фактичного запасу в роздрібній ланці; темп постачань продукції; темп закупівель товарів; кількість замовлень і товарів, що перебувають у русі по каналах; тривалість регулювання запасів у виробничій ланці.

За елементами логістичного ланцюга показники виробничо-збутової діяльності охоплюють сферу виробництва, формування товарних запасів тощо. До показників виробництва відноситься планований темп відвантаження виробництвом, тривалість виконання замовлень. До показників збутової сфери відноситься величина фактичного запасу в роздрібній ланці; темп закупівель товарів; темп постачань продукції; планований темп відвантаження; тривалість виконання замовлень; гранично можливий темп відвантаження.

Таким чином, на теперішній час у теорії та практиці відсутня така система показників потокових процесів, яка б, по-перше, ґрунтувалася б на їх єдності, по-друге, дозволяла вимірювати рівень відповідності потоків, по-третє, встановлювала зв'язок потокових показників з показниками ефективності підприємства. Для розробки системи потокових показників необхідно встановити, наскільки із позиції потокового представлення відтворювального процесу підприємства існуюча класична система показників задовольняє вимогам, наведеним у підрозділі 3.2.

Для цього доцільно використовувати трактування потоку, адаптоване до традиційної оцінки підприємства. Так, під матеріальним потоком будемо розуміти частку оборотного й необоротного капіталів у речовинній формі, яка розглядається у процесі додавання до них різних логістичних операцій і віднесення до певного інтервалу часу.

Аналогічно, під фінансовим потоком будемо розуміти частку оборотного й власного капіталів, що перебуває відповідно у формі коштів, дебіторської й кредиторської заборгованості, цінних паперів та акцій, облігацій, розглянутих у процесі додавання до них різних логістичних операцій і віднесення до певного тимчасового інтервалу.

У цей час сформувалася досить чітка система критеріїв і показників оцінки фінансово-економічного стану підприємства. Питання оптимізації набору показників, що найбільш об'єктивно відображають тенденції зміни фінансового стану, вирішуються кожним підприємством самостійно. Однак будь-який набір складається, як правило, із чотирьох груп показників:

- 1) ліквідності;
- 2) ділової активності (оборотності);
- 3) фінансової стабільності;
- 4) рентабельності.

Усі класичні та модифіковані показники відповідності потоків необхідно розглядати у концепції відображення потокових процесів (рис. 3.11).

У найпоширеніших формулюваннях під відображенням розуміють «певний аспект взаємодії двох (або декількох) об'єктів» [175]. Цей аспект полягає в тому, що з усього різномаїття взаємодії виділяється лише та частина, яка проявляється в одній системі в результаті впливу іншої системи й відповідає їй. У понятті відображення найбільш істотними є дві ознаки: по-перше, взаємодія, по-друге, відповідність систем, яка проявляється в результаті певної взаємодії.

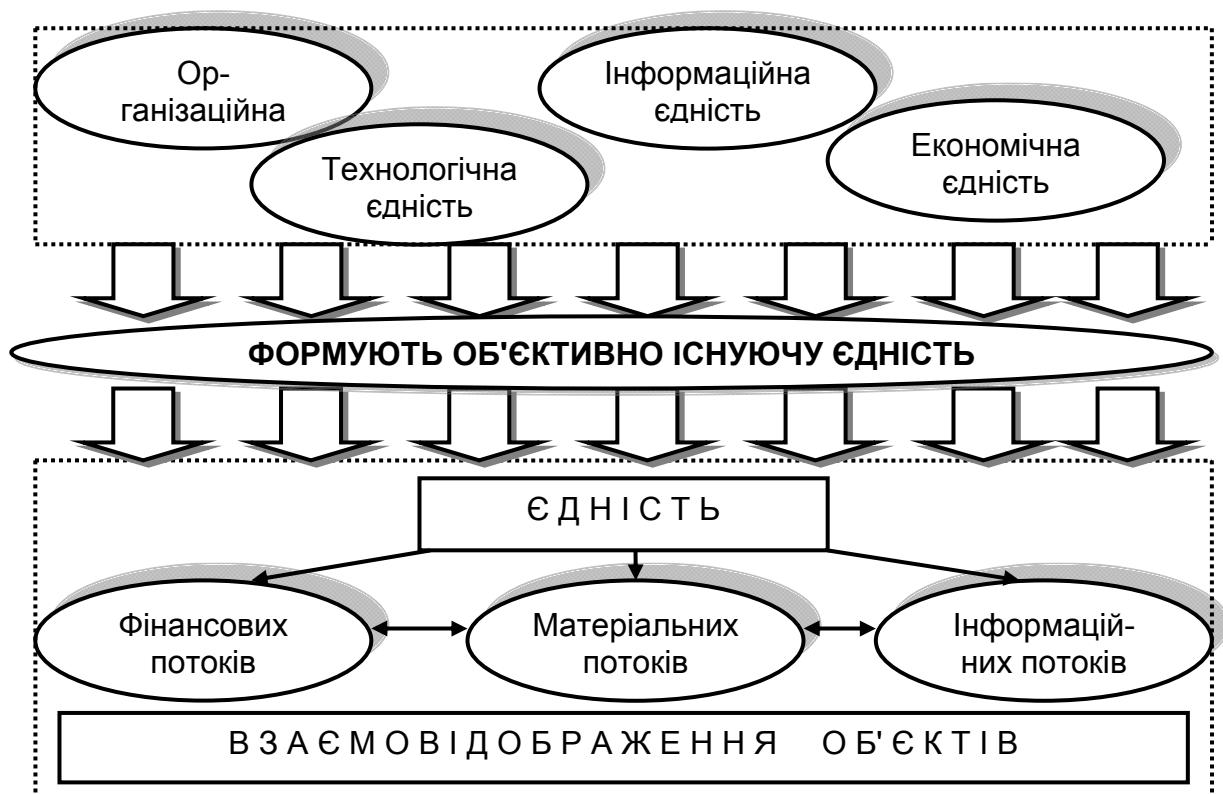


Рис. 3.11. Положення щодо розуміння взаємозв'язку поточкових процесів промислового підприємства

Відображення – це така взаємодія систем (або їх підсистем), яка веде до встановлення певної тотожності між системами (підсистемами), коли зміст однієї системи (відображальної) відповідає змісту іншої (відображуваної) [30].

Характер складних взаємодій поточкових процесів промислового підприємства дозволяє припустити наявність у системі їх взаємного відображення. У ролі відображальної та відображуваної тут (рис. 3.12) виступають матеріальна й фінансово-інформаційна підсистеми.

Однак механізм взаємного відображення містить таку специфіку:

1) відображальну – у цьому випадку відображуваною підсистемою є матеріальна, а відображальною – фінансово-інформаційна; тобто механізм взаємного відображення формує виробничо-комерційний цикл підприємства. Мінливість зовнішнього середовища визначає мінливість внутрішнього середовища підприємства, ускладнюючи його природу, приводячи до неузгодженості поточкових процесів виробничо-комерційного циклу;

2) регулювальну – як спосіб регулювання відхилень у матеріальному потоці.



Рис. 3.12. Сутність матеріальної підсистеми як відображуваної та відображальної

Тут відображуваною підсистемою є фінансово-інформаційна, а відображальною – матеріальна; механізм взаємного відображення забезпечує безперервність виробничо-комерційного циклу за допомогою протидії факторам середовища. Виходячи з наведеної концепції розуміння взаємозв'язку потокових процесів, необхідним є розподіл системи показників на групи: показники відображення (відображення неузгодженості, тому що у процесі відображення ідентифікуються «вузькі ланки»); показники регулювання. Система показників, адаптованих до потокових концептуальних положень функціонування логістичної системи, представлена у табл. 3.13. Так, з позиції відображення потоків класичну ліквідність дебіторської/кредиторської заборгованостей доцільно оцінювати за допомогою пропонуваного коефіцієнта відображення:

$$K_{\text{відоб}_{\text{ДЗ}}} = \frac{\text{Дебітор.заборгованість}}{\Phi} \quad (3.5)$$

$$K_{\text{відоб}_{\text{КЗ}}} = \frac{\text{Кредитор.заборгованість}}{\Phi} \quad (3.6)$$

де $K_{\text{відоб}_{\text{ДЗ}}}$ та $K_{\text{відоб}_{\text{КЗ}}}$ – коефіцієнти відображення дебіторської і кредиторської заборгованостей відповідно;

Φ – інтенсивність фінансового потоку.

Показники відповідності потоків підприємства в рамках логістичного підходу до управління

Найменування показника	Формула розрахунку	Традиційний зміст показника	Логістичний зміст показника
1	2	3	4
1. Показники ліквідності			
1.1. Загальний коефіцієнт покриття	Відношення поточних активів до поточних пасивів	Достатність обігових коштів у підприємства, які можуть бути використані для погашення своїх короткострокових зобов'язань	Відображення вхідних фінансових потоків, структурованих грошовими коштами, дебіторською заборгованістю й цінними паперами, а також матеріальними запасами, і вихідних фінансових потоків
1.2. Коефіцієнт проміжної ліквідності	Відношення грошових коштів і цінних паперів плюс суми мобілізованих коштів у розрахунках з дебіторами до короткострокових пасивів	Прогнозовані платіжні можливості підприємства за умови своєчасного проведення розрахунків із дебіторами	Відображення вхідних фінансових потоків, структурованих грошовими коштами, дебіторською заборгованістю й цінними паперами у вихідні фінансові потоки
1.3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Відношення коштів і цінних паперів до короткострокових пасивів	Прогнозовані платіжні можливості підприємства за умови високої ліквідності фінансових еквівалентів	Відображення вхідних фінансових потоків, структурованих грошовими коштами у вихідні фінансові потоки
1.4. Коефіцієнт відображення	[Власна розробка]	Відношення інтенсивності фінансового потоку у формі дебіторської/ кредиторської заборгованості до його грошової інтенсивності	Дозволяє визначити «вузькі ланки» у фінансових потоках підприємства
1.5. Коефіцієнт відповідності різнонаправлених фінансових потоків	[Власна розробка]	Відношення швидкості руху вхідних і вихідних фінансових потоків	Характеризує рівень відображення кількісних і якісних параметрів та змінних фінансових потоків протилежної спрямованості
1.6. Абсолютна динамічна ліквідність	[Власна розробка]	Різниця інтенсивностей вхідних і вихідних фінансових потоків на кожний момент часу t	Вхідні фінансові потоки забезпечують організацію вихідних фінансових потоків, що відповідають за інтенсивністю на кожний момент часу t з урахуванням високої варіабельності середовища

1	2	3	4
2. Показники ділової активності			
2.1. Рівень відновлення основних фондів	Відношення введених до вибутих основних фондів	Характеризує ефективність використання основних засобів підприємства	Характеризує динаміку низькообігових потоків
2.2. Фондовіддача	Відношення виторгу до середньорічної вартості основних засобів	Характеризує ефективність використання основних засобів підприємства	Показує ступінь реалізації потенціалу, закладеного в низькообігові потоки
2.3. Коефіцієнт запасоемності продукції підприємства	Відношення запасів до собівартості проданих товарів	Характеризує здатність здійснювати виробництво й збут продукції при мінімальних витратах	Характеризує рівень ефективності управління матеріальними потоками підприємства, відображаючи ступінь технологічної й організаційної єдності стадій матеріалопотоку
2.4. Оборотність запасів	Відношення собівартості проданих товарів до запасів	Характеризує тривалість проходження запасами всіх стадій виробництва й реалізації	Показує рівень відображення потокових процесів з різною динамікою однієї економічної природи на всіх стадіях руху
2.5. Оборотність дебіторської заборгованості	Відношення виторгу до дебіторської заборгованості	Характеризує швидкість погашення дебіторської заборгованості	Показує рівень відображення різнонаправлених потоків різної економічної природи на третій стадії руху сукупного потоку
2.6. Оборотність кредиторської заборгованості	Відношення виторгу до кредиторської заборгованості	Характеризує швидкість погашення кредиторської заборгованості	Показує рівень відображення різнонаправлених потоків різної економічної природи на першій стадії руху сукупного потоку
2.7. Оборотність обігового капіталу	Відношення виторгу до обігових коштів	Характеризує швидкість обігу оборотного капіталу підприємства	Показує ефективність використання всієї потокової системи в цілому, в основі якої перебуває відповідність потоків різної економічної природи, динаміки і спрямованості

1	2	3	4
3. Показники фінансової стійкості			
3.1. Співвідношення позикових і власних коштів	Відношення всіх зобов'язань підприємства до власного капіталу	Скільки позикових коштів залучило підприємство на 1 грн вкладених в активи власних коштів	Показує ступінь форсування «вузьких ланок» за рахунок дії зовнішніх регулювальних потоків
3.2. Коефіцієнт забезпеченості власними коштами	Відношення власних обігових коштів до загальної величини обігових коштів	Наявність власних обігових коштів у підприємства, необхідних для його фінансової стійкості	Показує ступінь форсування «вузьких ланок» за рахунок дії внутрішніх регулювальних потоків
3.3. Коефіцієнт маневреності власних обігових коштів	Відношення власних обігових коштів до загальної величини власних коштів	Здатність підприємства підтримувати рівень власного оборотного капіталу й поповнювати обігові кошти якщо буде потреба за рахунок власних джерел	Характеризує здатність підприємства забезпечувати знаходження на рівноважній траєкторії за рахунок внутрішнього середовища
3.4. Коефіцієнт кореляції фінансових потоків	[Власна розробка]	Відношення прогнозованої ймовірності відхилення інтенсивності фінансових потоків протилежної спрямованості до середньоквадратичного відхилення інтенсивностей фінансових потоків	Показує рівень синхронізації фінансових потоків
3.5. Коефіцієнт кореляції матеріальних потоків	[Власна розробка]	Відношення прогнозованої ймовірності відхилення інтенсивності матеріальних потоків протилежної спрямованості до середньоквадратичного відхилення інтенсивностей матеріальних потоків	Показує рівень синхронізації матеріальних потоків
4. Рентабельність			
4.1. Рентабельність капіталу	Відношення прибутку до вартості балансу	Відображає прибутковість використання майна підприємства	Відображає економічну ефективність відповідності поточних процесів підприємства

Пропоновані показники відображення характеризують ліквідність з позиції прийнятих у дослідженні концептуальних положень та дозволяють робити висновки щодо рівня варіабельності дебіторів/кредиторів, який призводить до неузгодженості відтворювального процесу. Тобто, коефіцієнти відображення показують відношення інтенсивності фінансового потоку у формі дебіторської/кредиторської заборгованості до його грошової інтенсивності (суми виторгу від реалізації продукції) та дозволяють визначити «вузькі ланки» у фінансових потоках підприємства.

Узагалі, метою формування обліково-аналітичного забезпечення логістичної системи підприємства є організація фінансової адаптивності, тобто забезпечення відповідності вхідного й вихідного фінансових потоків, що приведе до прискорення оборотності обігового капіталу, одержання вивільнення обігових коштів і, як наслідок, додаткового обсягу збуту й прибутку.

Із цих позицій, вслід за коефіцієнтом відображення, пропонується коефіцієнт відповідності ($K_{відп}$), який дозволяє судити про рівень урегульованості різнонаправлених потокових процесів. Даний коефіцієнт показує рівень фінансової відповідності третьої і першої стадій операційного циклу та визначається за формулою (3.7):

$$K_{відп} = \frac{K_{відоб\ ДЗ}}{K_{відоб\ КЗ}}, \text{ або } K_{відп} = \frac{ДЗ}{КЗ} \quad (3.7).$$

Низьке значення коефіцієнта відповідності свідчить про наявність розгалужуючих фінансових потоків на третій стадії кругообігу обігових коштів внаслідок високої варіабельності дебіторів і свідчить про необхідність організації регулюючого потоку. Таким чином, використання у комплексі показників відображення і відповідності дозволить забезпечити системний підхід у логістичному аналізі сукупного фінансового потоку за всіма його стадіями. Пропоновані показники дозволяють адаптувати класичні показники абсолютної, проміжної та загальної ліквідності до аналізу потокового представлення відтворювального процесу.

У сучасних роботах вітчизняних авторів у галузі фінансового аналізу коефіцієнти ліквідності фіксують фінансово-економічний стан підприємства на певну дату. Такого роду оцінки не враховують динамічного середовища функціонування, коли стан його ліквідності змінюється з кожною укладеною угодою і зробленою господарською операцією, вимагаючи комплексної оцінки. Для того щоб отримати реальну картину ліквідно-

сті, необхідно перейти до динамічного її подання. Динамічна ліквідність ґрунтується на прогнозі «вузьких ланок» у фінансових потоках і на залученні регулюючих потоків.

Американськими вченими С. К. Майерсом і Р. Г. Раяном у роботі «Парадокс ліквідності» запропонована така формула ліквідності проекту [233]:

$$aC + fd > P, \quad (3.8)$$

де a – ймовірність одержання надходжень коштів (C) на дату погашення (з позиції нашої концепції величина aC означає, що з ймовірністю a [0;1] надходження коштів C не стане розгалужувати фінансову дисципліну);

f – внутрішня ліквідність активу d (внутрішня ліквідність залежить від вартості угоди, різниці між цінами попиту та пропозиції, кількості покупців тощо);

d – вартість активу на момент погашення заборгованості;

P – сума до виплати на момент визначення ліквідності t .

Цю формулу визначення ліквідності можна взяти за основу складання комплексної формули ліквідності підприємства. При цьому необхідно враховувати такі особливості: кошти є активами, як і матеріальні запаси, з тією лише різницею, що їхня внутрішня ліквідність максимальна – 1; потрібно додати ймовірність «в» настання необхідності у платежі P як внутрішнього «важеля» регулювання відхилення; мінімальний платіжний період дорівнює одному банківському дню. Це означає, що для промислового підприємства мінімальний термін планування фінансових потоків дорівнює одному дню.

Таким чином, формула абсолютної динамічної ліквідності буде мати вигляд:

$$\sum_{i=1}^k (\sum_{i=1}^n \alpha_i \times ДЗ_i - \sum_{j=1}^m \beta_j \times КЗ_j) = 0, \quad (3.9)$$

де α_i – ймовірність одержання дебіторської заборгованості за i -ю угодою зі споживачем;

$ДЗ_i$ – сума дебіторської заборгованості від i -го споживача продукції підприємства;

β_j – ймовірність настання сплати кредиторської заборгованості за j -ю угодою з постачальником;

$КЗ_j$ – сума кредиторської заборгованості для j -го постачальника продукції підприємства;

n – кількість укладених угод зі споживачами на момент часу t ;
 m – кількість укладених угод із постачальниками на момент часу t ;
 k – останній банківський день, який враховується при розрахунку динамічної ліквідності.

З позиції функціонування логістичної системи в табл. 3.13 також представлені показники ділової активності (оборотності) підприємства. Перші показники групи ілюструють сутність процесу відображення потокових процесів однієї економічної природи з різною системною роллю. Обсяг реалізованої продукції виражає акумульований результат потенціалу, закладеного в низькообігових матеріальних потоках. У термінах логістичної концепції він характеризує інтенсивність відображення низькообігових потоків. Таким чином, рівень відновлення основних фондів підприємства та фондовіддача основних фондів дозволяють судити про стан низькообігових потоків промислового підприємства.

Показник запасоємності основних фондів демонструє можливості активізації використання діючих основних фондів, який свідчить про значні внутрішні резерви підвищення конкурентноспроможності промислового підприємства. Наступні показники відносяться до класичних коефіцієнтів ділової активності: коефіцієнт запасоємності продукції підприємства, оборотність запасів, оборотність дебіторської та кредиторської заборгованостей, оборотність обігового капіталу.

Перший показник цієї групи характеризує рівень ефективності управління матеріальними потоками підприємства, тобто здатність здійснювати виробництво і збут продукції при мінімальних витратах. З одного боку, цей показник формується під впливом факторів, обумовлених специфікою господарської діяльності (тривалість виробничого циклу, сезонність діяльності, просторова роз'єднаність взаємозалежних виробництв тощо); але в той же час відображає рівень технологічної й організаційної єдності стадій матеріалопотоку.

Другий показник визначає, який ефект (продукт, готовий до споживання) досягається за рахунок авансування коштів у середній сукупний запас. У термінах, прийнятих у дослідженні концептуальних положень щодо взаємного відображення потокових процесів, він показує рівень відображення потокових процесів з різною динамікою однієї економічної природи на всіх стадіях обороту обігових коштів. Однак з позиції єдності потоків принципово важливо оцінювати ефект у вигляді усунення «вузь-

кої ланки» в одних потоках за рахунок цілеспрямованого створення резервів в інших потоках, навіть іншої економічної природи. Ефектом управління запасами може виступати й погашена кредиторська заборгованість, яка компенсує розгалужуючий потік. У цьому випадку величина активної частини спеціально сформованих запасів повинна дорівнювати інтенсивності прогнозованого значення розгалужуючого потоку, що автоматично буде означати максимальну ефективність внутрішнього регулювання з позиції витрат на створення матеріальних резервів. Також компенсувати неузгодженість можна і за допомогою зовнішнього фінансового регулювання у вигляді отриманого кредиту тощо. За таких умов баланс буде оптимальним при умові мінімізації витрат на регулювання вхідних та вихідних потоків.

Третій і четвертий коефіцієнти показують, який ефект (виторг) досягається за рахунок авансування коштів у дебіторську та кредиторську заборгованість. Відповідно до прийнятих у дослідженні концептуальних положень щодо взаємного відображення поточкових процесів вони показують рівень відображення різнонаправлених поточкових процесів різної економічної природи відповідно на третій і першій стадіях обороту обігових коштів.

П'ятий коефіцієнт оборотності обігового капіталу показує, який ефект (виторг) досягається за рахунок авансування коштів в обігові кошти. У термінах, прийнятих у дослідженні концептуальних положень щодо взаємного відображення поточкових процесів, він показує відповідність потоків різної економічної природи, динаміки та спрямованості. Адаптований до поточкового аналізу показник ефективності використання обігових коштів відображає: по-перше, двоєдиність та взаємне відображення економічних потоків різної природи, спрямованості, динаміки; по-друге, відображає й оцінює рівень впливу на операційний цикл розгалужуючих чинників, найважливішими з яких є варіабельність дебіторів; по-третє, системну адаптивність потоків однієї економічної природи різної спрямованості.

Фінансову стійкість підприємства у класичному аналізі оцінюють за допомогою значення фінансового важеля; коефіцієнта забезпеченості власними обіговими коштами; коефіцієнта маневреності власних обігових коштів.

До системи вищевказаних класичних показників стійкості необхідно ввести коефіцієнт кореляції потоків, що заснований на коваріації позитивних та негативних їх видів. Тому необхідно забезпечити підвищення рівня кореляції між цими двома видами фінансових потоків, тобто коефіцієнт кореляції повинен прагнути до значення «+1»:

$$K_{\text{кф}} = \sum_{i=1}^n P_{\text{відх}} \left(\frac{ДЗ - ДЗ_i}{\sigma_{ДЗ}} \right) \times \left(\frac{КЗ - КЗ_i}{\sigma_{КЗ}} \right), \quad (3.10)$$

де $P_{\text{відх}}$ – прогнозовані ймовірності відхилення інтенсивностей фінансових потоків від їх середнього значення у плановому періоді;

$ДЗ$ та $КЗ$ – варіанти інтенсивностей позитивного та негативного фінансового потоку в окремих інтервалах планового періоду i , відповідно;

$\sigma_{ДЗ}$ та $\sigma_{КЗ}$ – середньоквадратичне стандартне відхилення інтенсивностей фінансового потоку відповідно.

Для оцінки рівня синхронізації матеріальних потоків розрахунків є аналогічним вищенаведеному.

Безумовно, практика показала дієвість існуючих методик аналізу на основі класичних комплексів показників.

З позиції потокового представлення відтворювального процесу підприємства в дослідженні забезпечено нове розкриття їх сутності, необхідне надалі для розробки інтегрального показника ефективності підприємства. Разом з тим існує необхідність їх модифікації й розробки нових показників, які повинні впливати з єдності матеріальних, фінансових та інформаційних потоків підприємства, бути чутливими до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищах, відображати виникнення «вузьких ланок» і давати управлінські орієнтири з їх ліквідації.

Проаналізуємо основні показники в рамках функціонування логістичної системи і прийнятих концептуальних положень щодо відповідності поточних процесів на вітчизняних підприємствах.

Як можна бачити з даних в табл. 3.14 та 3.15 і рис. 3.13 та 3.14, співвідношення дебіторської заборгованості з кредиторською потребує врегулювання.

Ситуація, що спостерігається, є результатом управління «на вході» і «виході» і потребує детального перегляду, особливо в період інфляції, коли імобілізація власних оборотних активів стає дуже не вигідною.

У цій монографії під дебіторською заборгованістю автори розуміють частину оборотного капіталу, а також вимоги на його отримання у вигляді готівки, матеріальних та інших ресурсів від господарюючих суб'єктів.

Динаміка дебіторської та кредиторської заборгованостей аналізованих підприємств

№	Підприємства	Дебіторська заборгованість				Кредиторська заборгованість			
		2008	2009	у 2009 р. порівняно з 2008 р., %	у 2009 р. порівняно з 2008 р., тис.грн	2008	2009	у 2009 р. порівняно з 2008 р., %	у 2009 р. порівняно з 2008 р., тис.грн
1	ВАТ «Турбоатом»	111 336,0	102 045	-8,35	-9291	16 365,0	30 599	86,98	14 234
2	ВАТ «Харверст»	6 025	6 288	4,37	263	4 010	6 354	58,45	2 344
3	ВАТ «Мотор Січ»	194 848,0	14 0299,0	-28,00	-54549	146 802,0	86 701,0	-40,94	-60 101
4	ВАТ «Світло Шахтаря»	16 621,4	28 292,4	70,22	11671	17 157,5	7 974,1	-53,52	-9 183,4
5	ВАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш»	2 328,6	3 987,1	71,22	1658,5	1 332,4	1 624,3	21,91	291,9
6	ВАТ «Гідропривід»	959,0	881,9	-8,04	-77,1	1 709,8	1 239,5	-27,51	-470,3
7	ДП «ФЕД»	4 402,0	5 205,0	18,24	803	2 417,0	3 253,0	34,59	836
8	ВАТ «ХТЗ»	12 107,9	16 025,1	32,35	3917,2	41 596,6	69 178,9	66,31	27 582,3
9	СП ЗАТ «ХЕМЗ-ІРЕС»	397,3	1 232,3	210,17	835	189,4	963,3	408,61	773,9
10	ВАТ «Автрамат»	4 256,7	3 140,2	-26,23	-1116,5	3 069,7	1 394,7	-54,57	-1675
11	ВАТ «ХЗТД»	114,0	51,0	-55,26	-63	10 444,3	11 063,9	5,93	619,6
12	АТ «ХАРП»	26 862,8	43 674,5	62,58	16811,7	36 765,3	26 227,0	-28,66	-10 538,3
13	ДП «Завод «Електроважмаш»	6 667,4	8 848,2	32,71	2180,8	7 969,5	13 717,1	72,12	5 747,6
14	ВАТ «Електромашина»	486,5	333,0	-31,55	-153,5	718,9	1 279,0	77,91	560,1
15	ЗАТ «Завод «Південкабель»	8 660,1	7 020,8	-18,93	-1639,3	5 682,1	5 744,9	1,11	62,8

Визначення оптимальності дебіторської та кредиторської заборгованостей*

№	Підприємства	ДЗ		КЗ		$K_{відп}$		Відхилення від оптимального	
		2008	2009	2008	2009	2008	2009	2008	2009
1	ВАТ «Турбоатом»	111 336	102 045	16 365	30 599	6,8033	3,334913	6,8033	3,334913
2	ВАТ «Харверст»	6 025	6 288	4 010	6 354	1,502494	0,989613	1,502494	0,989613
3	ВАТ «Мотор Січ»	194 848	140 299	146 802	86 701	1,327284	1,618194	1,327284	1,618194
4	ВАТ «Світло Шахтаря»	16 621,4	28 292	17 157,5	7 974,1	0,968754	3,548037	0,968754	3,548037
5	ВАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш»	2 328,6	3 987,1	1 332,4	1 624,3	1,747673	2,454657	1,747673	2,454657
6	ВАТ «Гідропривід»	959	881,9	1 709,8	1 239,5	0,560884	0,711497	0,560884	0,711497
7	ДП «ФЕД»	4 402	5 205	2 417	3 253	1,821266	1,600061	1,821266	1,600061
8	ВАТ «ХТЗ»	12 107,9	16 025	41 596,6	69 179	0,291079	0,231647	0,291079	0,231647
9	СП ЗАТ «ХЕМЗ-ІРЕС»	397,3	1 232,3	189,4	963,3	2,097677	1,279248	2,097677	1,279248
10	ВАТ «Автрамат»	4 256,7	3 140,2	3 069,7	1 394,7	1,386683	2,251524	1,386683	2,251524
11	ВАТ «ХЗТД»	114	51	10 444,3	11 064	0,010915	0,00461	0,010915	0,00461
12	АТ «ХАРП»	26 862,8	43 675	36 765,3	26 227	0,730656	1,66525	0,730656	1,66525
13	ДП «Завод «Електроважмаш»	6 667,4	8 848,2	7 969,5	13 717	0,836615	0,645049	0,836615	0,645049
14	ВАТ «Електромашина»	486,5	333	718,9	1 279	0,676728	0,26036	0,676728	0,26036
15	ЗАТ «Завод «Південкабель»	8 660,1	7 020,8	5 682,1	5 744,9	1,524102	1,222093	1,524102	1,222093

*Примітка:

ДЗ – дебіторська заборгованість;

КЗ – кредиторська заборгованість;

відхилення від оптимального передбачає порівняння з 1.

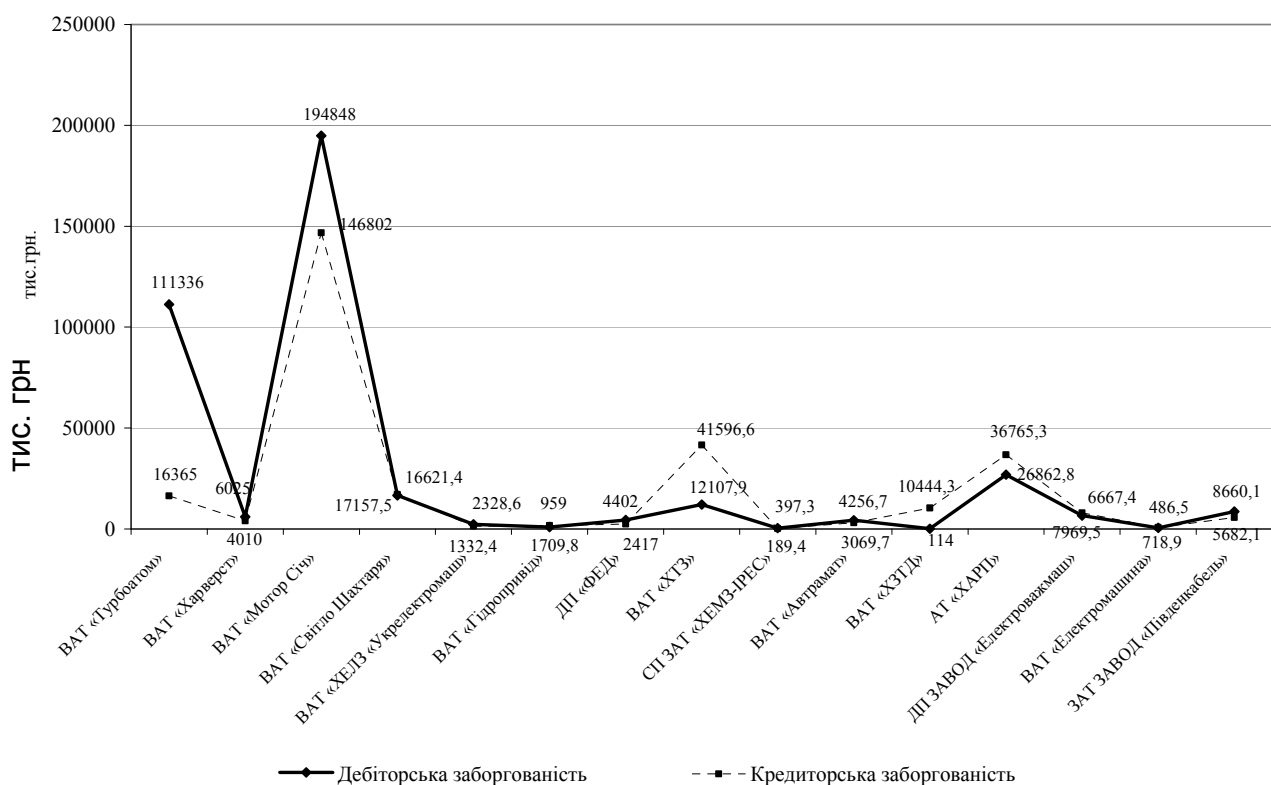


Рис. 3.13. Співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованостей вітчизняних підприємств за 2008 рік

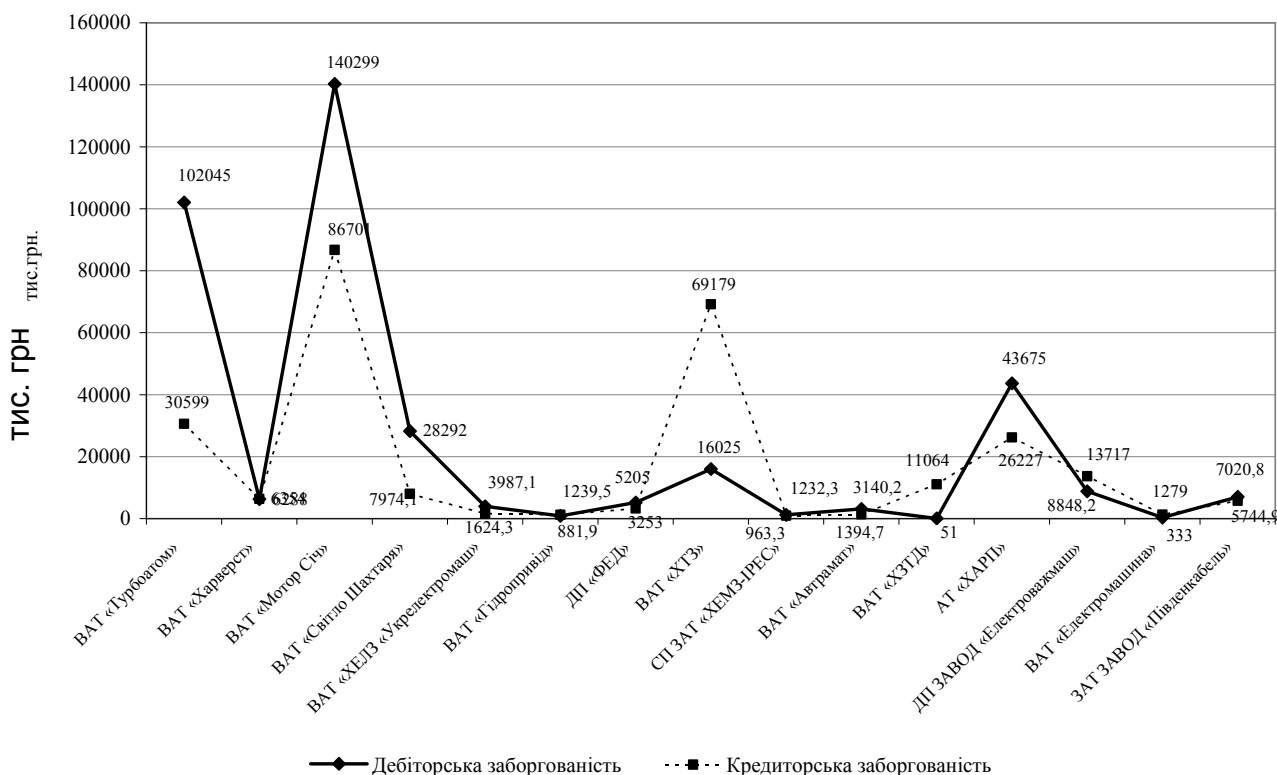


Рис. 3.14. Співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованостей вітчизняних підприємств за 2009 рік

Під кредиторською заборгованістю автори розуміють суму, яку повинно сплатити підприємство в установленій термін юридичним (фізичним) особам (кредиторам) внаслідок отримання ним коштів у грошовій або інших формах. За такого підходу особливу увагу приділено товарній (операційній) заборгованості, тобто заборгованості, яка виникає внаслідок операційної діяльності підприємства.

Для ефективного управління потоковими процесами пропонується складання за даними відомості обліку розрахунків з покупцями і замовниками такої аналітичної таблиці, за якою аналізується стан дебіторської і кредиторської заборгованостей за часом виникнення. Регулярне ведення такої відомості дає змогу аналізувати заборгованості підприємства і своєчасно вживати заходів для усунення простроченої заборгованості. Так, якщо порівнювати показники дебіторської заборгованості, можна зробити висновок щодо того, поліпшився чи погіршився стан розрахунків з покупцями проти минулого року. Якщо на підприємстві зросла сумнівна дебіторська заборгованість, а також загальна частка дебіторської заборгованості в загальному обсязі обігових коштів, то можна зробити висновок про зниження ліквідності поточних активів у цілому, а отже, про погіршення фінансового стану підприємства. Однак важливішим є контроль за співвідношенням дебіторської і кредиторської заборгованостей, оскільки саме через невідповідність заборгованостей на «вході» і на «виході» розгалужується весь логістичний ланцюг підприємства.

Як збільшення, так і зменшення дебіторської і кредиторської заборгованостей можуть призвести до негативних наслідків для фінансового стану підприємства. Так, зменшення дебіторської заборгованості проти кредиторської може статися через погіршення відносин з клієнтами, тобто через зменшення кількості покупців продукції. Збільшення дебіторської заборгованості проти кредиторської може бути наслідком неплатоспроможності покупців. Як можна бачити на рис. 2.16 та 2.17, часто трапляються випадки, коли кредиторська заборгованість значно перевищує дебіторську. Деякі економісти вважають, що це свідчить про раціональне використання коштів, оскільки підприємство залучає в оборот більше коштів, ніж відволікає з нього. Але практики оцінюють таку ситуацію негативно, оскільки підприємство мусить погашати свої борги незалежно від стану дебіторської заборгованості. Отже, аналізуючи дані дебіторської і кредиторської заборгованостей, необхідно вивчити причини виникнення кожного виду заборгованості, виходячи з конкретної виробничої ситуації на підприємстві, і контролювати їх.

З огляду на вищевикладене, вітчизняним підприємствам рекомендується: своєчасно здійснювати контроль за співвідношенням дебіторської і кредиторської заборгованостей. Значне перевищення дебіторської заборгованості створює загрозу фінансовій стабільності підприємства і робить необхідним залучення додаткових джерел фінансування; винаходити можливості збільшення кількості замовників з метою зменшення масштабу ризику неоплати; контролювати стан розрахунків за простроченими заборгованостями. В умовах інфляції будь-яка відстрочка платежу призводить до того, що підприємство реально одержує лише частину вартості виконаних робіт.

Тому необхідно розширити систему авансових платежів; своєчасно виявляти недопустимі види дебіторської і кредиторської заборгованості, до яких, у першу чергу, відносяться прострочена заборгованість постачальникам, прострочена заборгованість покупців понад три місяці, прострочена заборгованість з оплати праці і за платежами до бюджету, позабюджетних фондів.

Виходячи з вищевикладеного, оптимальним при формуванні обліково-аналітичного забезпечення буде комплексний перегляд функціонування логістичної системи підприємства на предмет узгодженого протікання поточних процесів як показано на рис. 3.15.

На думку авторів, оптимальне функціонування логістичної системи підприємства повинно включати: проведення діагностики системи управління підприємством; формування мережі поточних процесів з призначенням власників таких процесів; детальне планування й організація робіт щодо забезпечення якісного обслуговування; проведення аудиту узгодженості та відповідності поточних процесів підприємства з використанням представленої вище системи показників; корегування системи управління відповідно до зауважень аудиту.

Таким чином, формування обліково-аналітичного забезпечення логістичної системи дозволяє оптимізувати систему загального корпоративного управління, зробити її прозорою для керівництва і здатною гнучко реагувати на зміни зовнішнього середовища. При цьому інформаційне забезпечення регламентує: порядок планування обслуговчої (логістичної) діяльності; взаємодію між процесами і підрозділами підприємства; відповідальність і повноваження власників процесів; порядок і форми звітності та систему показників, що характеризує результативність й ефективність логістичної системи підприємства в цілому та її обслуговчих процесів.

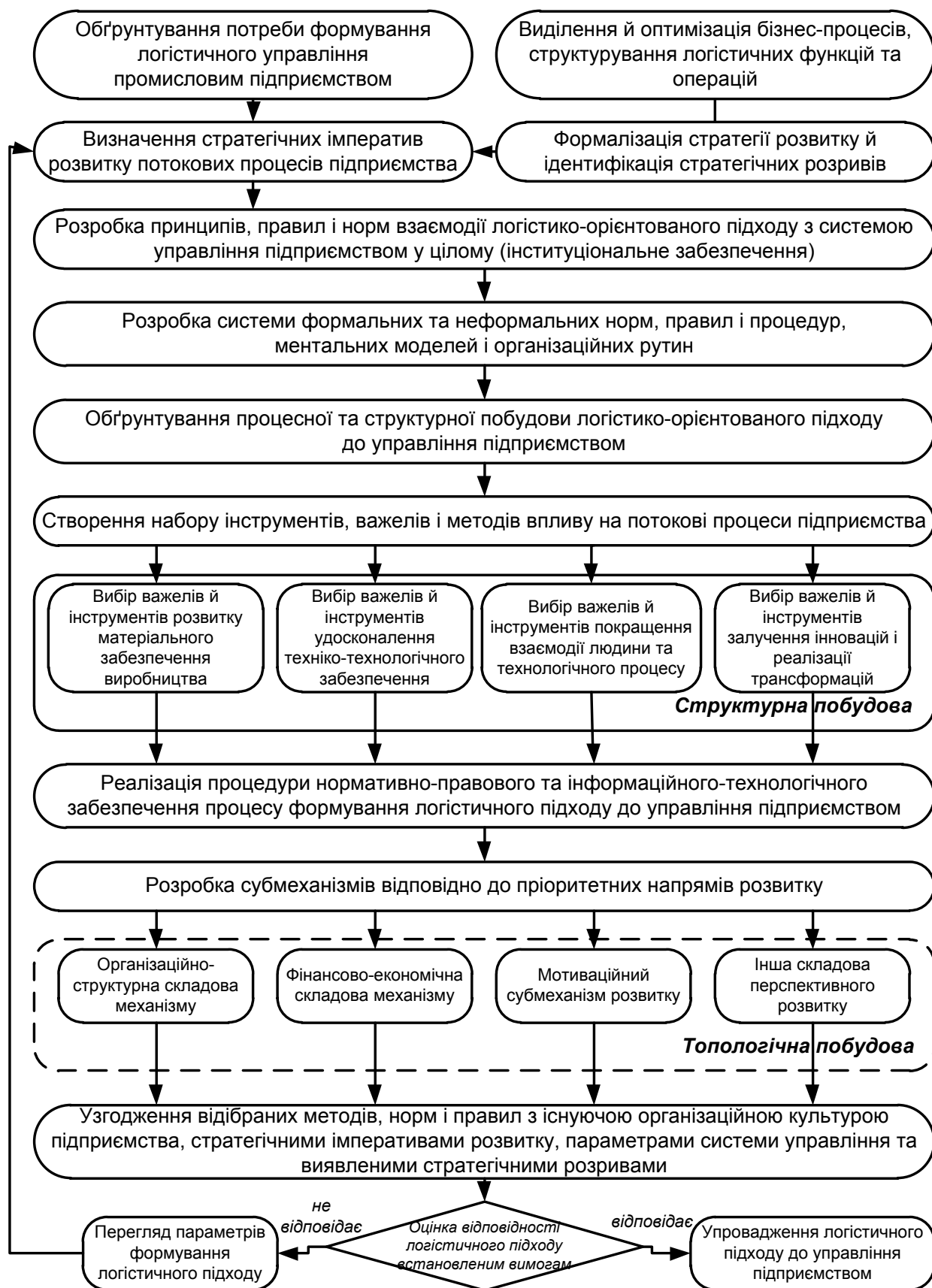


Рис. 3.15. Процедура перегляду функціонування логістичної системи підприємства на предмет узгодженості поточкових процесів

Тобто, формування обліково-аналітичного забезпечення логістичної системи підприємства дозволяє одержати й використовувати систему показників ефективності управління потоковими процесами за кожним підписаним договором (або з постачальниками, або зі споживачами). Належне інформаційне підґрунтя забезпечує впевненість співзасновників підприємства в тому, що існуюча система управління потоковими процесами націлена на постійне підвищення ефективності й максимальне врахування інтересів зацікавлених сторін.

Однак невирішеними залишаються питання визначення критеріїв ефективності протікання потокових процесів. Так, концептуальні положення функціонування підприємства як логістичної системи вимагають критичного переосмислення традиційних показників ефективності виробництва й розробку нових методів і критеріїв оцінки ефективності роботи підприємства.

Для оцінки ефективності будь-якого процесу існують два принципових методологічних підходи. У найбільш загальному розумінні ефективність будь-якого виду діяльності характеризує ступінь досягнення поставленої мети. В умовах динамічного середовища темпи приросту об'ємних показників все менше характеризують кінцеві результати роботи підприємства, а на перше місце висувається показник задоволення ринкової потреби. Тому, інтенсивне відтворення варто зв'язувати не з об'ємними або об'ємно-вартісними показниками роботи підприємства, а, насамперед, з ефективністю використання ресурсів. У багатьох областях діяльності визначальним виявляється зіставлення результатів не з витратами, а з іншими характеристиками діяльності, і насамперед із цілями. Якщо одержання результату неможливе без витрат, то також неможливо його одержання без попередньої постановки мети.

У сфері матеріального виробництва при визначенні сутності категорії «ефективність» використовується інший загальновідомий підхід. Він дає можливість оцінити рівень економічності використання або рівень віддачі витрачених для реалізації того або іншого процесу ресурсів. У цьому випадку оцінка ефективності може бути отримана віднесенням суми ефекту, отриманого в результаті реалізації процесу, до загальної суми витрат всіх видів ресурсів на одержання цього ефекту.

У сучасних умовах виробничий процес організується й реалізується з головною двоєдиною метою: задоволення ринкових потреб у товарі (зовнішня мета) й одержання підприємством на цій основі максимально-

го прибутку (внутрішня мета). У зв'язку з потребою одержання комплексної, системної оцінки економічної ефективності підприємства найбільш доцільним є спільне застосування обох критеріїв, а за необхідності – й їх інтеграції, що повною мірою відповідає головній двоєдиній меті виробничої діяльності й логістичної концепції.

Саме такий підхід перебуває в основі розробки критерію ефективності управління потоковими процесами. При цьому в основу моделі розрахунку критеріального показника економічної ефективності повинні бути покладені такі науково-методичні принципи: як ефект виробництва приймається обсяг реалізованої продукції або сума чистого прибутку; відповідно до ресурсно-витратного підходу при здійсненні розрахунку показника ефективності ефект виробництва співставляється до поточних витрат і виробничих ресурсів. При цьому як поточні витрати виступає повна собівартість продукції, як ресурси – чисельність виробничого персоналу, середньорічна вартість основних й оборотних виробничих фондів тощо; для розрахунку критеріального показника використовується інтегрально-індексний спосіб, суть якого зводиться до визначення відповідних індексів: витратовіддачі, фондівіддачі тощо; з метою більш об'єктивного відображення у критеріальному показнику дійсного ефекту виробництва в інтегральний показник вводяться додаткові показники – ступеня задоволення потреб у продукції (за обсягом, якістю, номенклатурою) і виконання передбачених договорами термінів постачань [73].

У вітчизняній і закордонній літературі існують різні підходи до оптимізації поточних процесів. Так, автор [93] дотримується концепції цільової ефективності, коли фактичний ефект співвідноситься з потенційним (оптимальним, максимально досяжним), як показано у формулі (3.11):

$$K_E = \frac{E_\phi}{E_o}, \quad (3.11)$$

де E_ϕ – фактичний ефект (прибуток) на одиницю продукції, одержаний від функціонування матеріального потоку в логістичному ланцюзі «закупівля – виробництво – збут» за розглянутий період, грн/од. продукції;

E_o – оптимальний (максимально досяжний) ефект (прибуток) на одиницю продукції, який може бути отриманий у конкретних умовах виробництва за той же відрізок часу при оптимізації матеріального потоку, грн/од. продукції.

Фактичний ефект визначається за формулою (3.12):

$$E_{\phi} = C - Var_{\phi} - Bum_{\phi}, \quad (3.12)$$

де C – ціна одиниці готової продукції;

Var_{ϕ} – фактична вартість закуплених ресурсів на одиницю продукції;

Bum_{ϕ} – фактичні витрати на одиницю продукції в ланцюзі «закупівля – виробництво – збут».

Відповідно до принципу подвійності процесів споживання обмежених ресурсів у [30] пропонується вирішувати проблему оптимізації матеріального потоку у двох взаємозалежних напрямках відповідно до формули (3.13):

$$E_o = E_{o_p} + E_{o_e}, \quad (3.13)$$

де E_{o_p} і E_{o_e} – оптимальні ефекти (прибуток) на одиницю продукції, одержувані від оптимізації відповідно руху й використання матеріального потоку в ланцюзі «закупівля – виробництво – збут».

На думку [26], оптимізація управління поточковими процесами зводиться до «...досягнення найвищого рівня взаємодії всіх реальних поточкових процесів підприємства при русі цих потоків «від джерела до мети». Для забезпечення оптимального рівня взаємодії необхідні резервні потужності ресурсів для здійснення процесу демпфірування коливань і/або синхронізації швидкостей керованих потоків, які проходять через вузлові точки технологічних поточкових процесів створення готової продукції підприємства. Ці коливання між швидкістю руху потоків, різної для різних ланок технологічного ланцюга переробки сировини в готовий продукт, є об'єктивною реальністю. Із цих позицій «оптимізація потоків означає забезпечення рівноважного стану між, як мінімум, двома сусідніми технологічними господарськими підсистемами... Така рівновага настає, коли за допомогою прийомів оптимізації досягається фізичний та економічний компроміс між господарськими інтересами сполучаємих систем» [30].

Воронкова А. Е. для оптимізації поточкових процесів використовує категорію «логістичний потенціал» [110]. В її розумінні ринково-орієнтований потенціал – це здатність підприємства пристосовувати по-

токи своїх ресурсів до динамічного середовища з мінімальними витратами. Логістичний потенціал є кривою виробничих можливостей підприємства. На графік наноситься сімейство кривих байдужності, які описують параметри економічних потоків, що задовольняють попит. Точка перетинання кривої виробничих можливостей із кривими байдужності говорить про те, що підприємство формує потік, який відповідає максимально можливому для нього задоволенню попиту при повному використанні ресурсів й оптимальному виконанні логістичних операцій.

У [30] виділяється три випадки оптимізації управління потоковими процесами: при рівноважному стані виробництва, споживання й попиту; при зміні інтенсивності споживання в результаті зміни інтенсивності попиту й виробництва; при постійно діючому факторі перманентного запізнення реакції окремих ланок системи управління на збурювання зовнішнього середовища як іманентної її властивості. Кінцева мета системної оптимізації – підтримка високого рівня обслуговування споживачів при всіх змінах зовнішнього й внутрішнього середовищ.

Прагнення забезпечити високий рівень обслуговування споживачів означає для виробника неминуче збільшення витрат на транспортування товарів, їх зберігання, ведення складського господарства тощо. При цьому необхідно враховувати, що не завжди загальна сума витрат, пов'язаних з рухом потоків, знижується, якщо зменшуються локальні витрати. Крім того, прагнення знизити витрати на який-небудь один елемент й/або потік без урахування єдності потокових процесів може привести до протилежного результату. Таким чином, необхідно оптимізувати сумарні витрати в системі потоків. Оптимальним рівнем обслуговування є похідна від цільової функції, що може прагнути до максимізації прибутку, мінімізації витрат, пов'язаних зі змістом інфраструктури потоків:

$$Z = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^p P_{ijk} \rightarrow \max, \quad (3.14)$$

де P_{ijk} – різниця між граничними доходами й граничними витратами логістичного обслуговування i -го найменування матеріалопотоку, який адресований k -му споживачу, розташованому в j -му регіоні [123].

Семененко А. І. вважає, що процес оптимізації будь-якої системи може бути зображений траєкторією у вигляді сигмоїдальної кривої, що іден-

тифікується в логістичну функцію. Оптимізація не припускає обов'язкового досягнення екстремуму, а лише припускає активний рух до нього. Найважливіша умова оптимізації – це дотримання організаційної, технологічної, економічної та інформаційної єдності потокових процесів. При цьому важливо мати на увазі, що підсумок логістичної оптимізації не є ефектом, якого досягають завдяки вдосконалюванню потокових процесів в окремих ланках, а є результатом оптимізації всієї системи як єдиного цілого.

Технічний директор проекту TESIS, Швейцарія, Дж. Альбрехт вважає, що успішні логістичні системи будуть контролюватися за новими цільовими критеріями: вартість, час та якість [233]. При цьому він виділяє такі підходи до оптимізації. По-перше, швидкість (концепція вартість + час) – швидкість, з якою організація здатна створити оптимальну структуру вартості. По-друге, здатність реакції (концепція час + якість) – швидкість, з якою організація здатна реагувати на непередбачені потреби. При цьому передбачається не відповідати на мінливий попит хаотичними мірами. По-третє, мінімалізм (концепція між якістю й вартістю) – прагнення уникнути непотрібних капіталовкладень.

Бродецький Г. Л. пропонує три критерії, які характеризують якість роботи динамічної системи Дж. Форрестера при зміні попиту на продукцію підприємства [26]. По-перше, це максимум темпу одержання прибутку на заданий момент часу. По-друге, мінімум величини невідповідності зовнішнього попиту та пропозиції продукції підприємства (величини недоотриманого прибутку):

$$L_{k+1} = L_k + T|F_k - U_k|, \quad L_k \rightarrow \min, \quad (3.15)$$

де L_k – величина втрат, обумовлених незадоволеним попитом;

U_k – величина попиту;

F_k – величина роздрібного відвантаження;

T – інтервал часу між обчисленнями.

По-третє, комплексний критерій якості, що включає показники темпу одержання прибутку і стабільності системи як показано у (3.16):

$$Q_{k+1} = Q_k + \alpha P_k - \beta \Delta k^2, \quad (3.16)$$

де Q_k – критерій якості;

P_k – показник, що характеризує темп одержання прибутку;

Δk – показник, що характеризує стабільність системи (наприклад, загальна зміна портфеля замовлень або зміна чисельності робітників);
 α, β – вагові коефіцієнти.

У роботах, що були випущені пізніше, наприклад [27], сформульований критерій ефективності функціонування фірми, який відображає її сумарні втрати при зміні попиту на продукцію. Критерій розбитий на чотири складові частини: прибуток, витрати виробництва, витрати збутової ланки, динамічні показники. Кожній складовій відповідає свій ваговий коефіцієнт, причому конкретний їх набір відображає структуру переваг менеджерів. Оптимальне управління фірмою отримано у вигляді закону зі зворотним зв'язком, що забезпечує оперативне управління в умовах зміни попиту.

Аналіз існуючих підходів до оптимізації потокових процесів дозволяє стверджувати, що, по-перше, оптимізуються саме потоки, а не система управління ними; по-друге, цільовою функцією в більшості випадків є мінімум витрат; по-третє, оптимізуються не тільки потоки операційного циклу, але й сервісні потоки.

Разом з тим, питання щодо критеріїв і методики оптимізації потоків вимагають подальшого пророблення за такими напрямками. По-перше, необхідна постановка завдання оптимізації в умовах ринкової невизначеності. По-друге, оптимізація потоків повинна припускати знаходження оптимального рівня відповідності потоків.

У зв'язку з цим необхідним є формулювання базових положень до оптимізації потокових процесів промислового підприємства. Так, загальними рисами процесу відображення потокових процесів є той факт, що будь-яка форма відображення є процесом, результатом якого є адекватне відтворення істотних особливостей процесів відображуваного об'єкта (матеріальний потік – потік, що відображає; фінансовий потік – потік, у якому відображається матеріальний).

Поняття відображення потокових процесів містить одночасно єдність взаємодії й відповідності потокових процесів. Відповідність припускає обов'язковий зв'язок параметрів існуючих матеріально-фінансових потоків підприємства відповідним оптимальним (нормативним) значенням. Ключовим аспектом відповідності потокових процесів є тимчасова відповідність фінансового потоку матеріальному. Виходячи з цього критерієм відповідності потокових процесів повинен бути час запізнювання.

Категорія «запізнювання потоків» є центральною в підході Дж. Форрестера [233]. За Дж. Форрестером підприємство формалізується у вигляді безперервної абстрактної системи, між елементами якої циркулюють безперервні потоки – інформації, матеріалів, замовлень, коштів, засобів виробництва, людей. Таким чином, у рамках прийнятих у дослідженні концептуальних положень можна зробити припущення, що вихідний матеріальний потік у вигляді постачань готової продукції та вхідний фінансовий потік у вигляді оплати є погодженими, якщо запізнювання між ними є оптимальним. Сам факт наявності часу запізнювання означає, що повної відповідності бути не може, більш того, воно економічно недоцільно з позиції значних витрат на його забезпечення.

Завдання оптимізації поточкових процесів зводиться до визначення оптимального часу запізнювання, що дозволить ідентифікувати оптимальний матеріально-фінансовий потік. Відхилення фактичного часу запізнювання від оптимального дозволить знайти величину економічних втрат і задіяти внутрішні та зовнішні резерви їх ліквідації. Показник відповідності пропонується знайти з формули (3.17):

$$K_{відп} = 1 - \frac{|t_{зап}^{\phi} - t_{зап}^{опт}|}{t_{зап}^{опт}}, \quad (3.17)$$

де $t_{зап}^{\phi}$ – фактичне запізнювання між фінансовим і матеріальним потоками, дні;

$t_{зап}^{опт}$ – оптимальне запізнювання між фінансовим і матеріальним потоками, дні;

$|t_{зап}^{\phi} - t_{зап}^{опт}|$ – неузгодженість поточкових процесів, дні.

Потокові процеси, оцінювані даним показником, дозволяють відобразити динаміку певних товарних груп або товарних напрямів багатонаменклатурного промислового підприємства.

Логічно припустити, що стабільність та ефективність функціонування підприємства тим вище, чим ближче до одиниці коефіцієнт відповідності матеріальних і фінансових потоків. Оцінка за відхиленнями побудована таким чином, що більша величина відхилення свідчить про наявність більших резервів удосконалювання потоків саме в цьому напрямі. Чим більше значення неузгодженості потоків за яким-небудь напрямом (обмежуючий

процес, «вузька ланка» у матеріальному, фінансовому й інформаційному потоках), тим більше уваги варто приділити розробці заходів для зміни в бажаний бік локальних показників цього напрямку. Більша сума ресурсів буде виділена на той напрям, який має більше відхилення, бо значить, що за цим напрямом є більші резерви для зростання коефіцієнта відповідності, отже, і зростання ефективності функціонування підприємства.

Сумарне запізнювання між відвантаженням готової продукції та її оплатою складається із двох локальних запізнювань: запізнювання між замовленням споживача й відвантаженням продукції; запізнювання між відвантаженням продукції та її оплатою. Оптимізація єдиних інформаційного (замовлення на продукцію), матеріального (надходження матеріалів, складування, виробництво продукції, відвантаження) та фінансового (оплата сировини з відстрочкою, оплата готової продукції з відстрочкою) потоків означає визначення оптимального сумарного запізнювання між потоками за критерієм мінімуму інтегральних витрат. Таким чином, маємо таке оптимізаційне завдання: знайти запізнювання між вихідним матеріальним і вхідним фінансовим потоками, що забезпечує оптимум цільової функції.

Дотримуючись сучасних поглядів теорії управління [9; 74; 205], найбільше значення споживчої цінності виникає в ситуації, коли фактичні значення параметрів постачань продукції відповідають значенням, які дозволяють повністю задовольнити відповідну фінансову потребу підприємства – постачальника такої продукції. Будь-яке відхилення від цих оптимальних значень приводить до утворення економічних втрат у потоковій системі.

При розробці методики оптимізації необхідно враховувати два принципово різних типи запізнювань: по-перше, запізнювання вхідного фінансового потоку щодо вихідного матеріального (запізнювання оплати), коли готова продукція реалізується з відстрочкою оплати; по-друге, запізнювання вихідного матеріального потоку щодо вхідного фінансового потоку (запізнювання постачання), коли продукція реалізується по попередній оплаті.

Розробимо перший напрям більш докладно. При оптимізації запізнювання оплати зробимо допущення про наявність детермінованого попиту на готову продукцію аналізованого підприємства, який задовольняється через наявний запас готової продукції. Попит задовольняється повністю й миттєво. Таким чином, запас погоджує інформаційний та матеріальний потоки підприємства. Це дозволяє звести завдання оптимізації запізнювання до оптимізації запізнювання між відвантаженням продукції та її оплатою. Представлене запізнювання подвійно впливає на аналізоване підприємст-

во-кредитора. З одного боку, м'яка кредитна політика сприяє збільшенню обсягу збуту, однак вимагає залучення позикових коштів для підтримки нормального функціонування підприємства. З іншого боку, вимога негайної оплати знижує трансакційні витрати, однак приводить до ефекту «втрати покупця». Тому виникає завдання визначення оптимального запізнювання між відвантаженням готової продукції споживачеві та її оплатою. У цьому зв'язку оптимальне запізнювання буде об'єктивно необхідним, а відхилення в будь-який бік буде неузгодженістю (невідповідністю потоків). Як стверджує Дж. Форрестер, «...зовсім неправильно вважати, що всі запізнювання в системі шкідливі. Також неправильно, начебто практичний шлях удосконалювання системи завжди полягає у скороченні запізнювання» [233]. У цьому зв'язку автори пропонують відрізнити категорії «запізнювання» та «неузгодженість». По-перше, фундаментальна причина запізнювання – необхідність задовольнити ринкові потреби; причиною неузгодженості є дія факторів варіабельності зовнішнього і внутрішнього середовищ. По-друге, за впливом на ефективність підприємства: оптимальне запізнювання є об'єктивно необхідним; неузгодженість же призводить до утворення «вузьких ланок» і розгалужуючих потоків, які сповільнюють рух потоків і вимагають додаткових витрат.

Критерієм оптимізації запізнювання повинні бути інтегральні витрати на узгодження потоків. Витрати на узгодження потоків включають витрати на підтримку вкладень у запаси, кошти, зв'язані у дебіторській заборгованості, та витрати, пов'язані з «втратою покупця» (рис. 3.16).

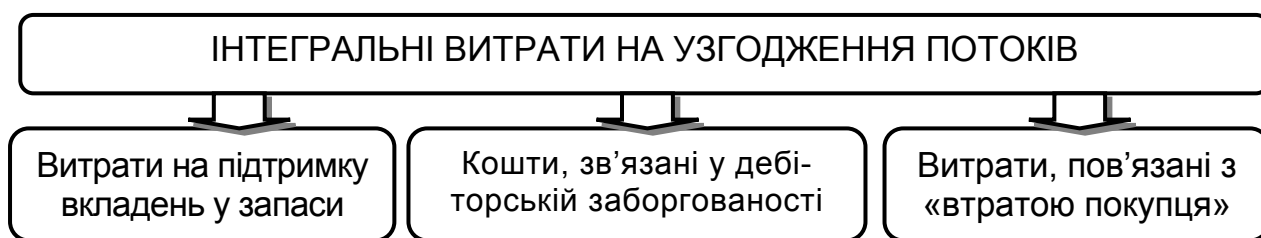


Рис. 3.16. Інтегральні витрати на узгодження потоків

Тобто витрати на узгодження потоків складають:

$$y = y_1 + y_2 + y_3 \rightarrow \min, \quad (3.18)$$

де y_1 – витрати на підтримку вкладень у запаси, грн;

y_2 – кошти, зв'язані у дебіторській заборгованості, грн;

y_3 – витрати, пов'язані з «втратою покупця».

Проаналізуємо зміст кожної складової витрат на узгодження потоків з метою їх моделювання. Величина втраченого доходу, або так звані витрати від іммобілізації коштів, вкладених у запаси, можна визначити з урахуванням розміру коштів, що відволікають з обороту, часом відволікання й нормою прибутку підприємства як показано у формулі (3.19):

$$y_1 = Q \times H_{пр}, \quad (3.19)$$

де y_1 – витрати щодо підтримки вкладень у запаси, грн;

Q – середня величина бажаного запасу готової продукції, підтримуваного на складі, грн/рік;

$H_{пр}$ – норма прибутку підприємства, безрозмірна.

У широкому розумінні норма прибутку виконує роль індикатора альтернативного вкладення коштів: банківський депозит, цінні папери, інші товарні напрями аналізованого підприємства.

Бажаний («нормальний») запас готової продукції повинен відповідати сталому рівню ділової активності, тобто:

$$Q = \nu \times I_{ГП}, \quad (3.20)$$

де ν – коефіцієнт відносного запасу на заводі, який зв'язує рівень бажаного запасу товарів із середнім темпом продажів за рік. Він визначається кількістю днів, протягом яких середній темп продажів у кредит може бути забезпечений за рахунок «нормального» запасу товарів, дні/дні в році;

$I_{ГП}$ – інтенсивність постачань готової продукції в кредит, грн/рік.

Таким чином, з урахуванням формули (3.20) одержимо рівняння (3.21):

$$y_1 = \nu \times I_{ГП} \times H_{пр}, \quad (3.21)$$

Кошти, зв'язані у дебіторській заборгованості, становлять втрати від іммобілізації капіталу в дебіторській заборгованості та можуть бути представлені формулою (3.22):

$$y_2 = \frac{I_{ГП} \times t_{зап}}{365} \times Bum_{1грн}^{ЗМ} \times H_{пр}, \quad (3.22)$$

де y_2 – кошти, зв'язані у дебіторській заборгованості, грн;

$t_{зап}$ – запізнення оплати споживачем поставленої продукції, дні;

$V_{грн}^{3M}$ – питома вага змінних витрат на кожну гривню продажів;

$H_{пр}$ – норма прибутку підприємства.

Сутність зв'язаних витрат полягає у тому, що підприємство, надаючи відстрочки покупцям, змушено організовувати регулюючий потік для погашення заборгованості своїм постачальникам матеріально-виробничих запасів.

Другою складовою інтегральних витрат є витрати від «втрати покупця». Основоположник концепції економічного виробництва, засновник виробничої системи «Тойота» Таїчі Оно виділив сім типів втрат у виробничих системах [74]: дефекти (у продукті); надвиробництво (виробництво продукції, для якої поки немає споживача); запаси матеріалів, частин, устаткування, незавершене виробництво, що очікують майбутню обробку або споживання; надлишкова обробка; зайві рухи; надлишкові переміщення; очікування завершення виконуваного устаткування процесу. Пізніше Дж. Вомак і Т. Джоунз [109] включили до списку восьмий тип втрат – надмірну складність продукту або процесу.

З урахуванням запізнювання оплати як ключової характеристики споживчої цінності продукції втрати в потоковій системі виробника містять в собі ефект «втрати покупця». Ефект «втрати покупця» становить величину недоотриманого прибутку внаслідок незадоволення ринкових потреб покупця, коли його не влаштовують запропоновані підприємством системи оплати і знижок. Очевидно, що при скороченні строку запізнювання кількість покупців, які підуть, збільшиться. Функцію витрат від «втрати покупця» можна записати у такий спосіб (3.23):

$$y_3 = m \times n \times H_{пр}, \quad (3.23)$$

де y_3 – витрати від «втрати покупця», грн/рік;

m – середній обсяг продажів у кредит на одного покупця, грн/покупець;

n – кількість покупців, які пішли необслуговуваними за аналізований період часу, покупці/рік;

$H_{пр}$ – норма прибутку підприємства.

Треба особливо відмітити, що в інформаційній мережі можна зустріти рівні, які мають одиниці виміру, характерні для темпів [27]. Наприклад,

середній рівень продажів у кредит. Він може вимірюватися обсягом або гривнями за рік. Однак це не темп потоку, який характеризує миттєву швидкість передачі від одного якого-небудь рівня до іншого. При тенденції постійного зростання середній темп збуту, визначений у будь-який даний момент, ніколи не буде дорівнювати фактичному поточному темпу збуту в той самий момент. Про середню величину збуту в діловій практиці часто говорять як про рівень – рівні збуту або рівні ділової активності. Середній рівень збуту визначається шляхом інтегрування миттєвих фактичних темпів збуту за деякий період часу, наприклад, за рік. Тобто, маємо таке оптимізаційне завдання: знайти запізнювання між вихідним матеріальним та вхідним фінансовим потоками, що забезпечує оптимум цільової функції – критерію функціонування підприємства ($y = y_1 + y_2 \rightarrow \min$) з урахуванням формул (3.19 – 3.23):

$$y = (v \times I_{ГП} \times H_{пр}) + \left(\frac{I_{ГП} \times t_{зап}}{365} \times Vum_{1грн}^{зм} \times H_{пр} \right) + (m \times n \times H_{пр}) \rightarrow \min, \quad (3.24)$$

Таким чином, реалізація пропонуємого логістичного підходу до управління підприємством передбачає таку низку дій (рис. 3.17).

На основі отриманої формули розрахунку інтегральних витрат на узгодження поточних процесів проведемо економіко-математичне моделювання поведінки інтегрованих витрат. Як відомо, модель повинна мати такі характерні риси: можливість відображати причинно-наслідковий зв'язок; мати просту математичну форму; використовувати термінологію, синонімічну мові економіки й виробництва; охоплювати велику кількість змінних, не перевищуючи, однак, практичних можливостей обчислювальних машин [27]. Параметри і змінні для побудови економіко-математичної моделі можна розділити на дві групи: матеріального та фінансового потоків. Значення змінних визначаються кількісними характеристиками кожного з них. Особливе значення має визначення тих параметрів, які можуть варіювати в умовах діючого виробництва і впливають на показники ефективності роботи підприємства. Моделювання поточних процесів у даному дослідженні було реалізовано в рамках набору підпрограм мовою MatLAB.

З урахуванням причинно-наслідкового зв'язку поточних процесів економіко-математичне моделювання поточних процесів здійснювалося за таким напрямом: розробка моделі запізнювання фінансового потоку у вигляді оплати споживачем.

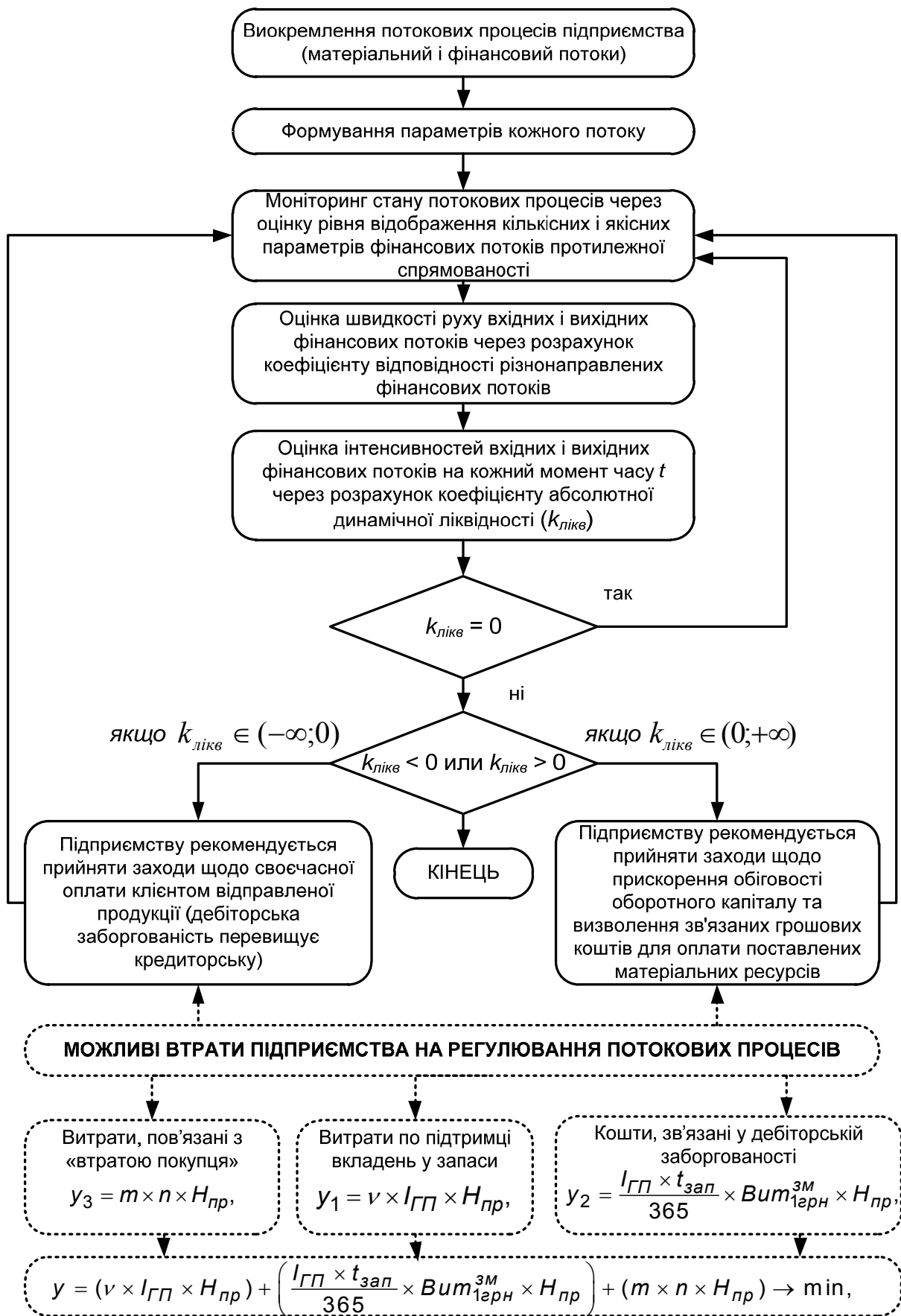


Рис. 3.17. Реалізація обліково-аналітичного забезпечення логістичної системи підприємства

Графічно модель поведінки інтегральних витрат зображено на рис. 3.18. Текст програми розміщений у додатку Д.

Значення параметрів, прийнятих при експериментальному моделюванні поведінки витрат при запізнюванні фінансового потоку, наведені у табл. 3.16.

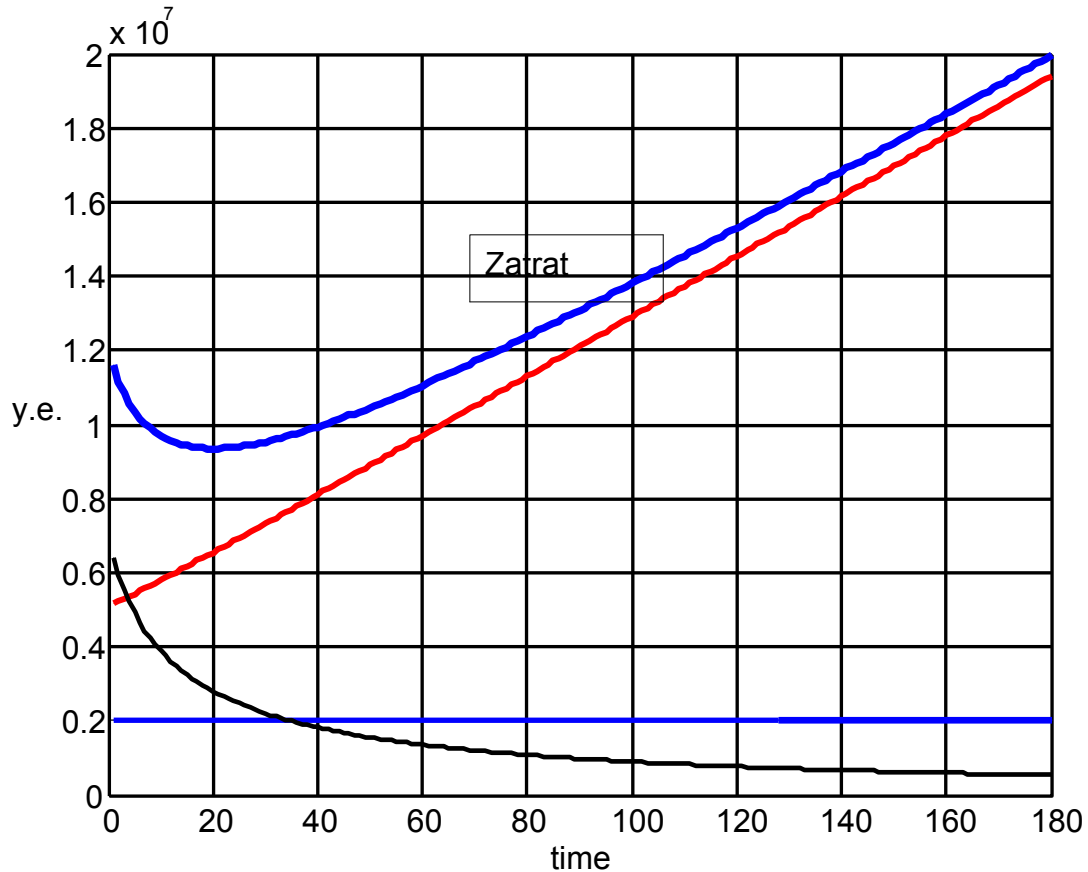


Рис. 3.18. Графік поведінки інтегральних витрат при запізнюванні поточних процесів

Таблиця 3.16

Параметри моделі запізнювання фінансового потоку

Умовне позначення	Назва параметру	Значення	Одиниця виміру
v	Коефіцієнт відносного запасу на заводі, який зв'язує рівень бажаного запасу товарів із середнім темпом продажів за рік	0,2	безрозмірна
$I_{ГП}$	Інтенсивність постачань готової продукції у кредит	500 000	грн/рік
$H_{Пр}$	Норма прибутку підприємства	0,1	безрозмірна
$t_{зап}$	Запізнення оплати споживачем поставленої продукції	30	дні
$V_{зм}_{грн}$	Питома вага змінних витрат на кожну гривню продажів	0,5	безрозмірна
m	Середній обсяг продажів у кредит на одного покупця	500 000	грн/покупець
n	Кількість покупців, які пішли не обслуговуваними за аналізований період часу	2	покупці/рік

Результати моделювання інтегральних витрат на узгодження поточкових процесів з різною інтенсивністю постачань готової продукції у кредит та з різним рівнем запізнення оплати споживачем поставленої продукції наведені у табл. 3.17. Таким чином, отримана економіко-математична модель дозволяє визначити інтегральні витрати на узгодження поточкових процесів, що є дієвим інструментом логістичного підходу до управління підприємством.

Таблиця 3.17

Інтегральні витрати на узгодження поточкових процесів

Інтенсивність поставки готової продукції у кредит	Запізнення оплати споживачем поставленої продукції	Витрати на узгодження поточкових процесів, грн	Запізнення оплати споживачем поставленої продукції	Витрати на узгодження поточкових процесів, грн
500 000	30 дн.	112 054,8	60 дн.	114 109,6
1 000 000		124 109,6		128 219,2
5 000 000		220 547,9		241 095,9
10 000 000		241 095,9		382 191,8

Такі інтегровані витрати на узгодження процесів можна трактувати, по-перше, як втрати підприємства від розгалуженості поточкових процесів на вході і виході, по-друге, як резерви підприємства щодо поліпшення його фінансової стійкості та ліквідності (невикористані можливості).

4. ОБЛІК І АНАЛІЗ ІННОВАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ОБ'ЄДНАНЬ

4.1. Моніторинг середовища як основа формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами

Існуюче виробництво, його форми і методи все більше стають нездатними задовольнити вимоги, потреби споживачів, враховуючи зростаючі темпи динаміки змін та їх якісне удосконалення. Для ліквідування протиріч, що склалися між виробництвом і споживанням, необхідно проваджувати постійні принципіві зміни в техніці, технології, організації виробництва, які б чинили дієвий вплив. Новий рівень продуктивності праці, якісне оновлення техніки, технологій виробництва виробів забезпечує більш широкі можливості для єдності виробництва і споживання. Зазначений процес вимагає постійного координуючого управлінського впливу. Особливо актуальними стають ці питання в умовах жорсткої обмеженості ресурсів.

Сучасні тенденції світової економіки, а також умови функціонування економіки України свідчать про перспективність впровадження інноваційного шляху розвитку підприємств, який небезпідставно стає найбільш поширеним шляхом розвитку. Особливістю економічної системи стала заміна основних конкурентних переваг, які дозволяють господарюючим суб'єктам виживати, функціонувати і розвиватись у зовнішньому середовищі, через значне посилення ролі нематеріальних активів, збільшення уваги до інтелектуального капіталу, що приводить до зміщення структурних акцентів в інвестиційній політиці. У сучасних конкурентних умовах триває боротьба не стільки за можливість володіння капітальними ресурсами, матеріальними цінностями, скільки за можливість, здатність до розробки і впровадження інновацій, одержання унікальних прав на володіння результатами досліджень тощо.

У своїх дослідженнях Трифілова А. А. виділяє такі основні характеристики сучасної економіки [194, с. 12]: стратегічним фактором економічного зростання стають наукові знання; домінування від фізичного капіталу переходить до інтелектуального; переважного значення набувають нематеріальні активи; основні конкурентні переваги переходять із сфери промислових технологій до технологічних та управлінських інновацій; основна формула виробництва «Капітал + науково-дослідні та дослідні конструкторські робо-

ти» витискує попередню «Капітал + праця»; на заміну переливу капіталу і здібностей в основних стратегіях у світовій економіці приходять стратегії переливу знань і технологій; інноваційний процес набуває постійного характеру, а процеси управління ним виходять на корпоративний рівень.

Динамізм зміни середовища, значне збільшення факторів ризику, високий рівень невизначеності умов функціонування підприємства вимагають урахування широкого спектру факторів для вирішення поставлених завдань і досягнення намічених цілей.

Сучасне підприємство виступає комплексною системою, яка у процесі свого існування та функціонування залучає і використовує широку сукупність матеріальних активів, людського ресурсу, а також суб'єктів, які діють поза підприємством, а саме, постачальників, покупців продукції та інших контрагентів. Функціонування підприємства відбувається в тісній взаємодії із зовнішнім середовищем – ринками збуту та ресурсами усіх видів.

На сучасному етапі економічного розвитку України підприємство не може існувати ізольовано, бути повністю закритою, самодостатньою системою. Середовище, у якому функціонує підприємство, зумовлює ряд його характеристик, висуває певні вимоги. Під час всього періоду існування та функціонування підприємства на нього впливає значна кількість факторів зовнішнього (B_{1i}) та внутрішнього (B_{2j}) походження.

Ураховуючи наявність різних напрямів впливу, неоднакову силу їхньої дії, для використання можливості регулювання дії впливу факторів виникає об'єктивна необхідність виявлення та визначення природи походження таких факторів, виділення факторів, які зумовлюють та спричиняють необхідність розвитку, а також факторів, що постійно впливають на інтенсивність впровадження змін та безпосередньо на процес інноваційного розвитку (рис. 4.1).

Усю сукупність факторів, які впливають на інноваційний розвиток підприємства, можна розподілити на дві множини: множина факторів впливу зовнішнього середовища $\{B_{1i}\}$ та множина факторів впливу внутрішнього середовища $\{B_{2j}\}$. Представимо множину факторів впливу зовнішнього середовища $\{B_{1i}\}$ як сукупність множини факторів зовнішнього середовища, які впливають на «рушійні сили» розвитку $\{B'_{1i}\}$, вони спричиняють та зумовлюють виникнення такого явища, як інноваційний розвиток, а також множини факторів зовнішнього середовища, які безпосередньо впливають на процес розвитку, на можливість та інтенсивність його протікання $\{B''_{1i}\}$.

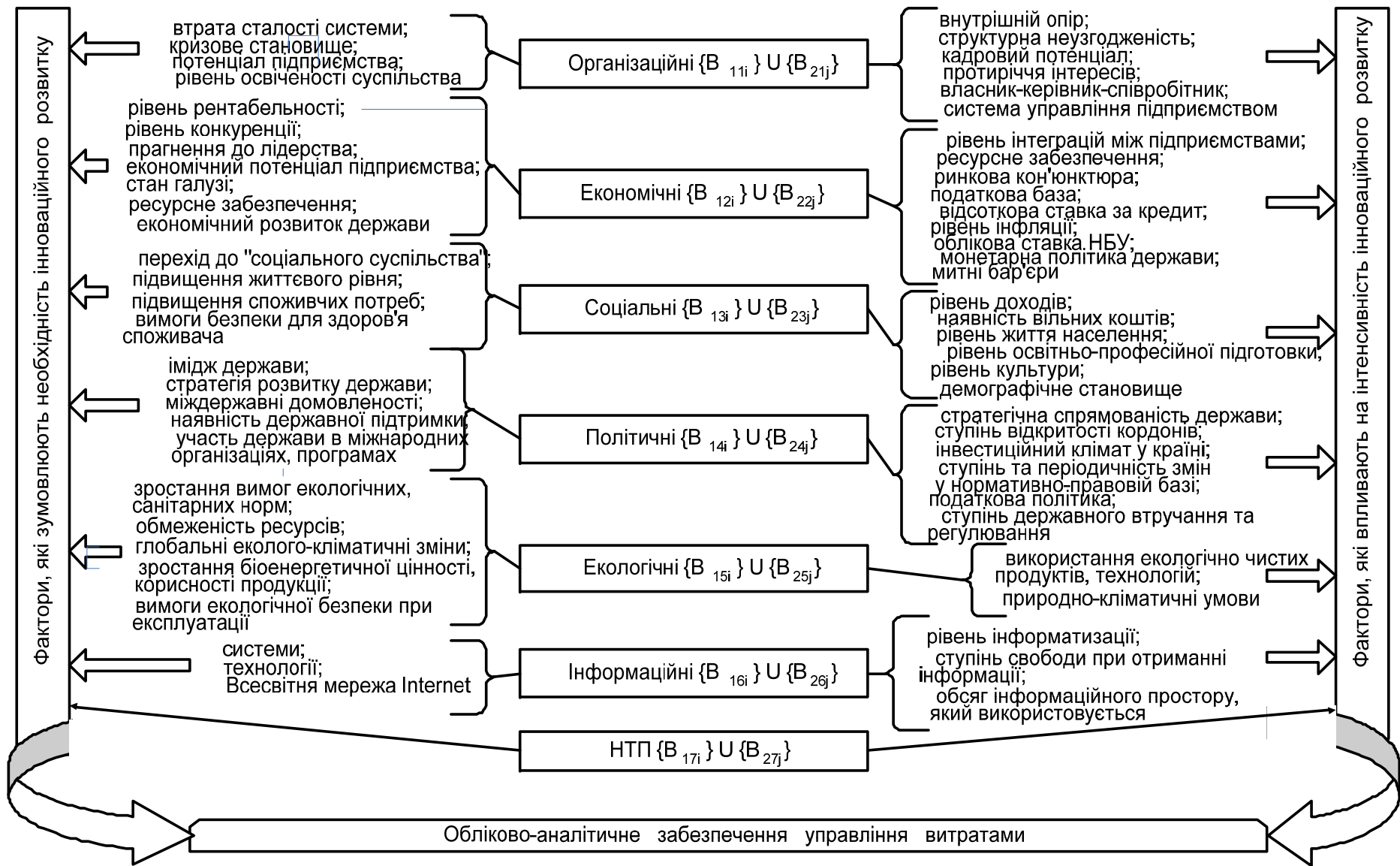


Рис. 4.1. Вплив факторів інноваційного розвитку на ОАЗУВ підприємств та їх об'єднань

Відповідно і множину факторів впливу внутрішнього середовища складає сукупність множини факторів, що впливають на причинний аспект розвитку $\{B'_{2j}\}$, та множини $\{B''_{2j}\}$. Таким чином,

$$B_{1i} = \{B'_{1i}\} \cup \{B''_{1i}\} , \quad (4.1)$$

$$B_{2j} = \{B'_{2j}\} \cup \{B''_{2j}\} . \quad (4.2)$$

Виходячи з необхідності постійного коригування управлінського впливу, з метою підвищення ефективності впровадження процесу інноваційного розвитку, а також для оптимізації управління інноваційними витратами та управління в цілому, всі фактори, що впливають на інноваційні процеси, було розподілено на групи. Окремо були виділені фактори, які впливають на можливість та необхідність провадження інновацій та «підштовхують» підприємство до запровадження стратегії інноваційного розвитку (A). А також сукупність факторів (B), що визначають якісний аспект інноваційного розвитку, тобто вони впливають на інтенсивність впровадження процесу інноваційного розвитку підприємств та їх об'єднань і на особливості характеристик інновацій, що впроваджуються. Таким чином, фактори першої групи, що зумовлюють та спричиняють процес розвитку, тобто виступають «рушійною силою» на кожному з циклів процесу інноваційного розвитку підприємств та їх об'єднань, становлять сукупність множин:

$$A = \{B'_{1i}\} \cup \{B'_{2j}\} . \quad (4.3)$$

Відповідно, друга група факторів, що впливають на можливість інноваційного розвитку, особливості його протікання та інтенсивність впровадження змін, має такий вигляд:

$$B = \{B''_{1i}\} \cup \{B''_{2j}\} . \quad (4.4)$$

Крім того, фактори, які зумовлюють інноваційний розвиток підприємства, розподіляються на дві категорії: 1) фактори, що за своєю природою носять добровільний характер, тобто викликані управлінською ініціативою, свідомими прагненнями до змін; 2) фактори «примусового характеру», тобто коли підприємство впроваджує інновації для забезпечення можливості подальшого існування, дотримання вимог задля адекватного функціону-

вання та можливого інноваційного розвитку, що дає йому можливість перейти на якісно новий рівень. Саме такий розподіл факторів додає певних важелів для підвищення ефективності управління інноваційним розвитком підприємства. Взаємозв'язок факторів внутрішнього та зовнішнього середовищ, які впливають на інноваційні процеси підприємства і, відповідно, на управління інноваційними витратами, представлено на рис 4.2.

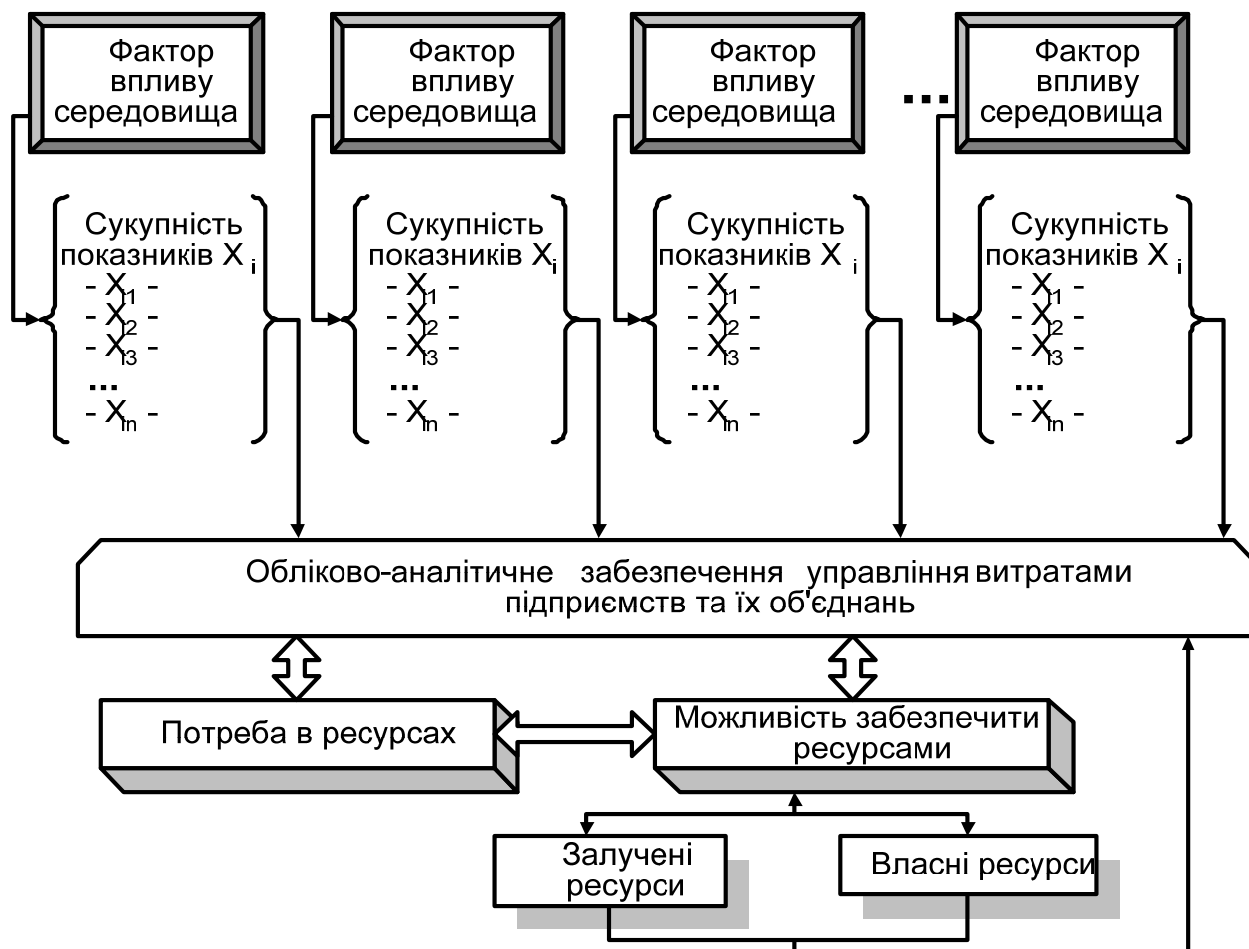


Рис. 4.2. Формування обліково-аналітичної інформації в ОАЗУВ підприємств та їх об'єднань

Сукупність показників, що вимірюють зазначені фактори, знаходять своє відображення у відповідних документах і стають інформаційною основою ОАЗУВ підприємств та їх об'єднань. Крім того, визначення потреби в ресурсах для впровадження інновацій, можливості забезпечити такий обсяг потреби також відбуваються залежно від показників, що характеризують стан середовища. Так, наприклад імідж підприємства, його місце на ринку, облікова ставка НБУ, середня відсоткова ставка за кредит, рівень інфляції, стан галузі та інше – усе це буде впливати на можливість

залучення грошових коштів та вартість таких коштів для конкретного підприємства. Тому визначення факторів, що впливають на інноваційні процеси, а значить, і на інноваційні витрати, є невід'ємною складовою у формуванні обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань.

В основу систематизації факторів, що впливають на інноваційний розвиток підприємства, було покладено два основних критерії:

1) залежно від моменту впливу фактора – вплив на прийняття рішення щодо необхідності впровадження процедур з метою інноваційного розвитку підприємств, упровадження інновацій або вплив на інтенсивність протікання процесу розвитку;

2) залежно від відношення відповідних факторів до сукупності активів, які характеризують підприємство та наповнюють кортеж, що його описує. Різні групи факторів співвідносяться з активами підприємства. Так, організаційні фактори – з організаційними активами; економічні фактори – з матеріальними та фінансовими активами; рівень науково-технічного прогресу та інформаційні фактори – з технологічними активами; соціальні фактори – з активами, що визначають людський ресурс; політичні фактори – з репутаційними активами; екологічні фактори – зі стратегічними активами. Таке групування факторів дозволяє підприємству упорядкувати організацію інформаційного забезпечення, а також спрямовано на удосконалення ОАЗУВ. Такий розподіл інформації сприяє підвищенню оперативності роботи ОАЗУВ, спрямовано на систематизацію даних для управління інноваційними витратами, у тому числі й на реалізацію основних принципів організації обліку на підприємстві, з точки зору доступності інформації для різних користувачів.

Система управління інноваційним розвитком підприємства спрямована на майбутнє, тому ОАЗУВ підприємств та їх об'єднань повинно мати відповідну складову, спрямовану на формування ОАЗ прогнозного характеру. Важливою складовою досягнення поставленої мети інноваційного розвитку є не тільки досконале та об'єктивне вивчення стану внутрішнього і зовнішнього середовищ, що носить ретроспективний характер, а й визначення можливої динаміки розвитку цих середовищ, прогнозування тенденції майбутніх змін і становища. Така інформація носить перспективний характер.

Принциповою особливістю управління інноваційними витратами є оперування інформаційними даними перспективного характеру. Уза-

гальнено всі інноваційні витрати автори пропонують розподілити на три групи:

1) витрати, пов'язані з прогнозуванням та плануванням впровадження інновацій;

2) фіксація фактично понесених витрат на реалізацію інноваційного проекту, впровадження інновацій та її супровід;

3) витрати на облік, аналіз й оцінювання результатів від впровадження інновацій.

Найбільш ваговою та значною за обсягом є перша група витрат, оскільки якість проведення саме підготовчого етапу безпосередньо впливає на правильність вибору інноваційної стратегії розвитку та стає запорукою досягнення поставлених цілей. Безперечно процедури прогнозування та планування залежать не тільки від якісного методичного та методологічного апарату, а й спираються на насичену інформаційну базу. Таким чином, до першої групи відноситься вся сукупність витрат, пов'язаних з моніторингом внутрішнього та зовнішнього середовища, виявленням можливих факторів впливу, виокремленням показників, що характеризують означені фактори, обробкою і підготовкою отриманої інформації до використання. Причому, слід зазначити, що формування прогнозних даних вимагає наявності достатньої інформаційної бази історичного та фактичного характеру.

При формування ОАЗУВ, у складовій інноваційних витрат необхідно передбачити, по-перше, можливість виявлення необхідної інформаційної сукупності даних, показників, що описують відповідні фактори фінансового і нефінансового характерів. При управлінні інноваційними витратами особливу роль відіграє моніторинг факторів середовища, що впливають на репутаційні, стратегічні, організаційні активи. По-друге, ідентифікацію та вимірювання отриманих інформаційних даних, проведення на їх основі розрахунків необхідних показників. Процеси вимірювання та ідентифікації можуть бути ускладнені неформалізованим характером окремих показників, що визначають дію відповідних факторів впливу. У свою чергу, це впливає на особливості обліку таких показників. По-третє, накопичення, аналіз та систематизацію наявної сукупності інформаційного масиву даних. Для якісної реалізації таких процесів ОАЗУВ повинно використовувати відповідний методичний апарат проведення аналітичних досліджень. По-четверте, підготовку обліково-аналітичної інформації для користувачів різних рівнів управлінської ланки.

Слід зауважити, що якість проведення зазначених процесів стає підґрунтям прийняття виважених рішень в управлінні інноваційними витратами, а ефективна організація цих процедур сприяє скороченню витрат, що несе підприємство, на здійснення роботи підсистеми ОАЗУВ.

Фіксація фактично понесених витрат на реалізацію інноваційного проекту, може включати до свого складу такі калькуляційні статті витрат: придбання патентів, ліцензій, ноу-хау; проведення науково-дослідних робіт; оформлення пакета дозвільної документації; встановлення нового обладнання; навчання персоналу; технічний супровід обладнання; підвищення кваліфікації працівників; запровадження заходів, спрямованих на нейтралізацію внутрішнього опору змінам; рекламно-інформаційні заходи; виходи на ринки збуту тощо.

В ОАЗУВ відбувається фіксація, накопичення та аналіз витрат, які фактично несе підприємство, у зв'язку із впровадженням інновацій.

Витрати на облік, аналіз й оцінювання результатів від впровадження інновацій мають ряд особливостей. Вони становлять витрати, відстрочені в часі по відношенню до моменту впровадження інновацій. На сьогодні результатом інноваційного розвитку підприємств можуть бути не тільки значне зростання дохідності діяльності, прибутковості, збільшення вартості матеріальних активів тощо, а й зміна репутаційних, стратегічних активів, через укріплення іміджу, зростання вартості тощо. Відповідно, оцінювання цих змін може відбуватися через певний проміжок часу після впровадження інновацій. Однак вимірювання розмірів змін таких активів, їх облік, аналіз та оцінювання вимагають певних витрат, які також відносяться до витрат інноваційної діяльності. Розглянемо особливості формування витрат першої групи, що пов'язані з моніторингом впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ, прогнозуванням та плануванням впровадження інновацій.

У дослідженнях багатьох вчених [45; 76; 87; 131; 145; 163; 192; 203] наводяться різні варіанти класифікації структури зовнішнього середовища підприємств та їх об'єднань, залежно від ступеня деталізації факторів, що впливають, і глобальності визначення поняття середовища. Узагальнення результатів дослідження дозволяють виділити п'ять зон зовнішнього середовища. А саме: зони міжнародного рівня, загальнодержавного рівня, регіонального рівня, галузевого рівня, а також безпосереднє оточення – мікросередовище. Кожна зона характеризується низкою факторів, що мають різний за ступенем вплив на інноваційні процеси підприємств та їх об'єднань (рис. 4.3).

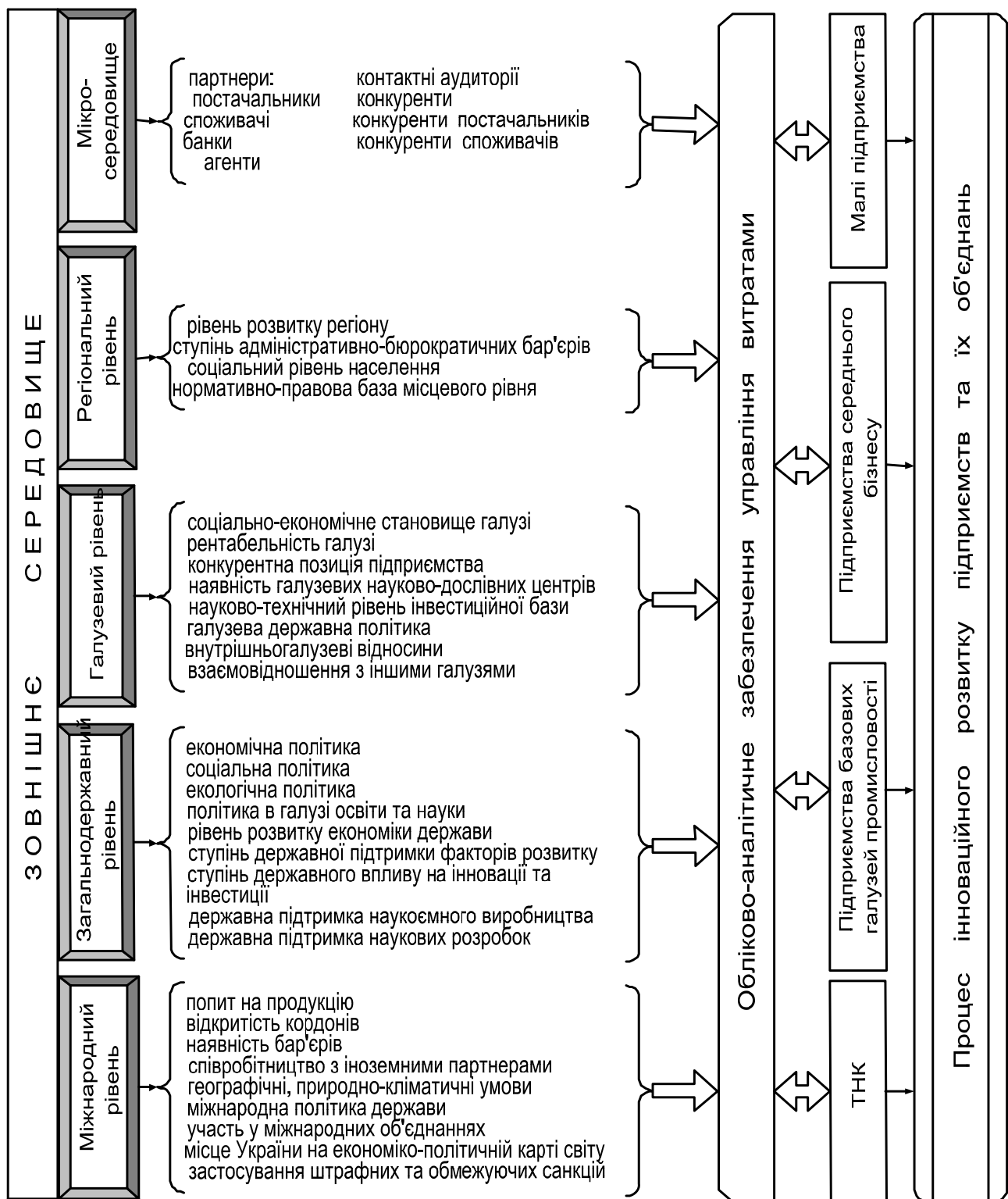


Рис. 4.3. Вплив факторів зовнішнього середовища на ОАЗУВ

До факторів міжнародного рівня, що впливають на функціонування та можливість інноваційного розвитку підприємства, відносяться: наявність зовнішнього (поза межами держави) попиту на продукцію, що випускається,

відкритість кордонів, існування економічних, законодавчих і нормативно-правових бар'єрів для руху капіталів, виробництв, можливість конкурентоспроможного виходу на міжнародні ринки, наявність іноземних партнерів, географічне положення, природно-кліматичні умови, імідж країни, членство країни у міжнародних союзах, асоціаціях, спрямованість міжнародної політики країни, державна підтримка вітчизняної продукції на світових ринках, місце України та ступінь взаємовідносин з нею в економіко-політичних концепціях інших країн світу тощо.

Загальнодержавний рівень зовнішнього середовища охоплює фактори, що характеризують політику держави в економічній, фінансовій, соціальній, інвестиційній, інноваційній, монетарній, екологічній сферах, визначають соціально-економічне становище, суспільний рівень освіченості, культури, досягнення НТП та інші, які впливають на можливість інноваційного розвитку підприємств та їх об'єднань.

Це можуть бути:

рівень розвитку економіки держави (рівень внутрішнього валового продукту (ВВП) на одного мешканця);

міра державної підтримки факторів розвитку підприємств (частка коштів, закладених у державний бюджет, від ВВП на освіту, науку, культуру);

ступінь державного впливу на інноваційні та інвестиційні процеси;

державна підтримка наукомістких виробництв (розробка системи технопарків, державних програм підвищення науково-технічного виробництва, високотехнологічного виробництва, визначення напрямів пріоритетного розвитку, пільгового оподаткування експериментальної продукції та ін).

Ефективність функціонування та можливість подальшого розвитку визначаються низкою факторів галузевого рівня, а саме:

науково-технічним рівнем продукції галузі у світовому масштабі;

соціально-економічним становищем галузі;

тенденціями розвитку галузі, її інвестиційною привабливістю, галузевою рентабельністю;

конкурентною позицією підприємства;

існуванням галузевих науково-дослідних і проектно-конструкторських центрів, інститутів, їх науково-кваліфікаційним рівнем та рівнем фінансового забезпечення цих закладів;

наявністю у галузі інвестиційної бази (проектних інститутів галузевого напрямку, машинобудівних заводів та будівельних організацій галузевої специфіки) та їх науково-технічним рівнем;

існуванням можливості розміщення на конкурентних засадах галузевих інноваційних та інвестиційних програм;
ступенем внутрішньогалузевих відносин та їх взаємним впливом;
глибиною співпраці з іншими галузями;
галузевою державною політикою, ступенем регулювання розвитку галузі.

На думку авторів, неприпустимо недооцінювати ступінь впливу факторів зовнішнього середовища, які виникають на регіональному рівні, оскільки робота підприємств та їх об'єднань розпочинається саме в регіонах, і більшість проблем, які виникають, необхідно оперативно вирішувати на місцях, крім того, згідно з положеннями Конституції, в регіони частково делегуються законодавчі та виконавчі функції влади. Таким чином, на процеси інноваційного розвитку підприємств та їх об'єднань можуть впливати такі фактори регіонального рівня: нормативно-правова база щодо регулювання діяльності підприємств у регіонах, наявність адміністративно-бюрократичних бар'єрів, фінансові важелі, забезпеченість транспортом, якість зв'язку, торгівля, будівництво, промисловість, побутове обслуговування, наука та освіта, культура, охорона здоров'я, моніторинг природного середовища, екологічна безпека та багато інших.

До факторів мікросередовища відносяться чинники, що виникають внаслідок зміни взаємодії, впливу, відносин між підприємством та його безпосередніми партнерами – конкурентами, постачальниками, всіма конкурентами постачальників, споживачами, їх конкурентами, маркетинговими посередниками як на «вході», так і на «виході» системи, контактними аудиторіями та ін.

Аналіз сучасного соціально-економічного стану України та виявлення тенденцій його розвитку є невід'ємною складовою при обґрунтуванні становища зовнішнього середовища підприємства і визначенні впливу на його функціонування, можливість інноваційного розвитку, а також на можливість управління інноваційними витратами.

На сьогодні певні дії в напрямі стабілізації монетарної політики спрямовано на зниження рівня факторів невизначеності середовища, що повинно позитивно відобразитися на процесах розробки виважених стратегій інноваційного розвитку та можливості формування адекватних систем управління інноваційним розвитком підприємств та їх об'єднань.

Однак, слід наголосити на високому рівні залежності від політичної ситуації та амбіцій, внаслідок чого навіть короткострокові політичні рішення

значно впливають як на загальне соціально-економічне становище в Україні в цілому, так і на стабільність функціонування окремих підприємств. Розроблена і схвалена Стратегія економічного і соціального розвитку України «Шляхом європейської інтеграції» на 2004 – 2015 роки, спрямована на установлення європейських принципів і механізмів соціально орієнтованої структурно-інноваційної моделі економічного розвитку.

На сьогодні моніторинг зовнішнього та внутрішнього середовищ стає обов'язковою складовою формування ОАЗУВ підприємств та їх об'єднань. Оскільки своєчасне та випереджальне отримання інформації в умовах жорсткої конкуренції стає запорукою збереження конкурентних позицій, ефективного функціонування та можливості інноваційного розвитку. А облік, накопичення, систематизація й аналіз показників, що характеризують такі фактори наповнюють інформаційну базу ОАЗУВ підприємств та їх об'єднань.

4.2. Формування облікового та аналітичного забезпечення при плануванні інноваційних витрат

Сучасні економічні умови, які характеризуються високим рівнем невизначеності, постійно зростаючими темпами змін, структурною перебудовою, яка проходить не тільки в економічних, а й в соціальних, політичних, екологічних процесах, зумовлюють необхідність змін у філософії організації виробництва. Так, досягнення підприємством конкурентних переваг, позицій лідера, володіння ним унікальними можливостями, вимагає подальшого розвитку шляхом удосконалення, модернізації, модифікації, реорганізації, оптимізації, а також отримання та впровадження інновацій різного рівня радикальності, з диференціацією їх параметрів та особливостей.

З метою визначення достатності у підприємств та їх об'єднань ресурсів всіх видів для ефективного забезпечення як поточної діяльності, так і процесу розвитку, проводять комплексний аналіз його стану з метою оцінювання можливостей впровадження інновацій, їх параметрів і, відповідно, визначення того, які саме інноваційні витрати може понести підприємство.

Створення умов інноваційного розвитку підприємства приводить до об'єктивної необхідності розподілу напрямів використання результатів його діяльності за двома аспектами: 1) відтворювальний процес для підтримки стійкого функціонування та 2) спрямування ресурсів на перспективну діяльність. Слід зауважити, що при управлінні витратами, у рамках спрямування

ресурсів на перспективну діяльність, необхідно значну увагу приділити інноваційному характеру відтворення складових виробничого процесу.

Формуючи напрями інноваційного розвитку, слід враховувати й означені у табл. 2.1 напрями впровадження інновацій. Серед них виділимо: внутрішні перетворення, продуктові інновації, технічні перетворення, технологічні інновації. Саме такий розподіл спирається на залежність від спрямованості дії управлінського впливу, обсягу витрачених ресурсів, зокрема фінансових, та часу, необхідного для втілення і впровадження змін.

1. Внутрішні перетворення впроваджуються на підприємстві. Вони є відносно недорогими та достатньо ефективними, але забезпечують переваги на короткий термін часу. Здійснення організаційних перетворень, а саме: посилення дисципліни, вплив на морально-психологічний клімат, зміна мотиваційного стимулювання робітників, реформування структури підприємства з уведенням нових або ліквідацією зайвих підрозділів, трансформування або зміна управлінської структури, формування іміджу підприємства. Зміна інформаційної, маркетингової політик, обслуговування клієнтів, корегування асортиментної політики, реалізація старого товару, але у принципово новій упаковці, – усе це виводить підприємство на новий рівень.

Проведення реорганізації за рахунок внутрішніх резервів за певних умов стає досить ефективним засобом досягнення поставленої мети, водночас утворюється певний часовий лаг, що створює умови для впровадження більш кардинальних, інноваційних змін зі значними витратами ресурсів, які дозволяють забезпечити більш тривалі переваги та умови розвитку.

2. Продуктові інновації передбачають розробку та виготовлення принципово нового продукту, придбання патенту, здобуття ексклюзивного права на виробництво продукту, удосконалення існуючого, тобто увесь спектр дій спрямований на досягнення переваг завдяки особливостям продукції, що виробляється. Таким чином, рівень «відриву» такої продукції від споріднених товарів характеризуватиме можливість отримання і тривалість переваг. Для всіх галузей, крім видобувної, пропонується використовувати можливість створення інноваційного продукту шляхом впровадження більш глибокої його обробки або доопрацювання з метою виходу на ринки в інших галузях промисловості, які раніше могли не бути зв'язані партнерськими взаємовідносинами.

3. Технічні перетворення передбачають інвестиційні вкладення на реконструкцію, заміну, оновлення обладнання, збільшення виробничої площі, нарощування виробничої потужності, переобладнання та ін. Оцін-

ка необхідності, а також результатів впливу, на зазначену групу проводиться за допомогою показників, які характеризують технічну забезпеченість, ефективність роботи та використання наявних потужностей, технічний потенціал виробництва.

4. Технологічні інновації є найбільш дорогими, характеризуються значною тривалістю витраченого часу з огляду на повний цикл їх створення, але надають найбільше переваг. Виробництво продукції за новою технологією, через удосконалення й зміну певних етапів попередньої або впровадження принципово нового способу виробництва, дозволить продукції набути нових властивостей і задовольнити, таким чином, більш високі економічні, фізичні, соціальні, екологічні та ментальні вимоги і потреби споживачів на якісно новому рівні, а значить, одержати значні конкурентні переваги. Нова технологічна лінія може бути впроваджена, спираючись на власні науково-технічні розробки, у разі, якщо підприємство має можливість утримувати науковий інститут, науковий центр. Підприємство може придбати в науково-дослідному інституті, центрі патент на розроблену технологію або просто придбати технологічну інновацію. Поряд з цим інновацію можна одержати у вигляді іноземних інвестицій або придбати за кордоном. Так вона стає лише короткостроковою перевагою, оскільки ця «нова технологія» у більшості випадків стає новою лише для вітчизняного ринку, а в умовах вільного переміщення капіталу ніщо не перешкоджає підприємствам-конкурентам придбати аналогічну.

Облік інноваційних витрат має певні особливості виходячи зі специфіки таких витрат. Формування інноваційних витрат, їх облік та управління такими витратами корелюється з вимогами інноваційного розвитку.

Проведення раціональної і водночас ефективної амортизаційної політики відкриває можливості для своєчасного оновлення, модернізації, впровадження принципово нових, прогресивних основних засобів. Відповідне своєчасне створення резервів і адекватне управління амортизаційним фондом сприяє оптимізації витрат на матеріально-технічне оновлення.

Забезпечення відповідного професійно-кваліфікаційного рівня робітників має відповідати сучасним вимогам виробничого процесу, забезпечуючи належний рівень ефективності функціонування підприємства, а також, використовуючи інтелектуальний потенціал, сприяти прискоренню процесів створення та впровадження інновацій. Проведення заходів з підготовки, перепідготовки кадрів, а також підвищення кваліфікації дозволяє досягти необхідного рівня знань, навичок, здатного адекватно прийняти і відповідати

вимогам впровадження інновацій. Відповідно всі витрати на проведення зазначених заходів необхідно не тільки своєчасно відображати в облікових реєстрах та відносити до інноваційних витрат, а й завчасно планувати. Виходячи з інноваційного характеру таких витрат, їх доцільно відображати як витрати майбутніх періодів, що відповідає їх суті, і не вступає у протиріччя з основними принципами бухгалтерського обліку. А також, це дозволить рівномірно розподілити інноваційні витрати в часі.

Таким чином, це сприятиме постійному й поступовому розвитку факторів виробництва, що дозволить оперативно реагувати на впроваджені зміни; більш рівномірному розподілу інноваційних витрат та накопиченню обліково-аналітичної інформації щодо їх формування та розміру; а також сприятиме мінімізації витрат у разі невідповідності існуючих факторів новим інноваційним технологічним вимогам.

Орієнтація підприємства на впровадження інновацій вимагає перш за все виявлення внутрішніх факторів, які через систему економічних показників сигналізують про потреби у змінах, із зазначенням напряму впровадження перетворень, а також дозволяють визначити ресурсні можливості щодо забезпечення потреб, що виникають.

Спроможність підприємства покрити потребу в ресурсах будь-якого виду, особливо у фінансових, визначається наявністю та достатністю джерел власних і позичених коштів. Причому, автори вважають за необхідне окремо наголосити на факторах, які безпосередньо впливають на формування джерел зовнішнього фінансування і водночас є опосередкованим результатом попередньої діяльності підприємства. До таких факторів належать імідж підприємства, форма власності та організаційно-правова структура, зовнішня, незалежна оцінка діяльності підприємства тощо. Однак зазначені показники не відображаються в загальноприйнятих формах статистичної та фінансової звітності, що ускладнює їх урахування.

Крім того, особливої уваги заслуговують фактори, які безпосередньо формують надходження власних коштів для подальшого їх спрямування на створення та впровадження інновацій. Одним з таких факторів є виважена амортизаційна політика, яка завдяки постійному поступовому накопиченню, через вибір оптимальної системи перенесення вартості фондів, з урахуванням сучасних економічних тенденцій дозволяє частково покривати витрати на переобладнання, переоснащення. Створення різного роду фондів накопичення дозволяє безпосередньо поповнювати джерела власних коштів та спрямовувати фінансові потоки на впровадження інновацій та інно-

ваційний розвиток. Прибутковість діяльності, а також структура використання прибутку підприємства відіграють значну роль як у забезпеченні стійкого функціонування підприємства, так і у створенні умов для впровадження інноваційних перетворень. Значна кількість з наведених факторів чинить вплив на різні групи показників: можливості впровадження інновацій і потреби в забезпеченні необхідними ресурсами.

Такий стан обумовлений змістом конкретного фактора. При зміні змістовного наповнення фактора, спрямування його впливу буде змінено. Так, наприклад, висока конкурентоспроможність продукції приводить до зростання рентабельності продажу, збільшується обсяг коштів, і, відповідно зростають можливості підприємства щодо впровадження інноваційних перетворень; у випадку недостатньої конкурентоспроможності виникає необхідність у зміні ступеня модернізації продукції, що вимагає додаткових витрат. Крім того, такий фактор, як структура формування собівартості продукції, водночас включає в себе частку на поповнення джерел власних коштів, а також втілює витрати на оновлення продукції.

Оцінка поточних економічних ресурсів під час аналізу інноваційної активності виявляє наявність у підприємства можливостей, а також ступінь достатності таких можливостей для ефективної реалізації процесу створення та впровадження інновацій. Крім того, обов'язковим має бути врахування прогнозних ситуацій щодо зниження поточної платоспроможності для досягнення цілей розвитку.

Визначення можливості та спроможності підприємства до інноваційного розвитку, потенціалу його розвитку можливе при поєднанні кількісних та якісних факторів, показників, що характеризують і описують діяльність підприємства. Для проведення відповідного аналізу автор пропонує застосувати елементи теорії нечіткої логіки. Переважна кількість показників, які обґрунтовують можливість впровадження інновацій та інноваційного розвитку, носять невизначений характер та мають лінгвістичну природу, вони можуть бути описані за допомогою термів «низький рівень», «дуже низький рівень», «середній рівень» тощо. Використовуючи нечітко-множинний підхід, який було розроблено в роботі [127, с. 56], а також метод фінансового аналізу підприємства з використанням апарату нечіткої логіки [115, с. 159], пропонується створити математичну модель визначення можливості інноваційного розвитку підприємства та впровадження інновацій і надати економічну характеристику одержаним результатам.

Аналіз проводиться в такій послідовності. По-перше, експертним шляхом визначається перелік показників $X_i, i = \overline{1, N}$, які для досліджуваного підприємства є найбільш значущими при визначенні можливості інноваційного розвитку. Крім того, за деякими показниками доцільно виявити стан та, за можливістю, визначити тенденцію розвитку підприємств конкурентів і тих, що працюють у цій галузі.

Наприклад, для проведення аналізу стану підприємства та визначення його можливості до інноваційного розвитку, а значить і планування інноваційних витрат, можна використовувати різні показники, в тому числі: X_1 – коефіцієнт фінансової автономії, X_2 – коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів, X_3 – коефіцієнт покриття, X_4 – коефіцієнт зносу основних засобів, X_5 – рентабельність активів, X_6 – коефіцієнт маневреності власного капіталу, X_7 – коефіцієнт абсолютної ліквідності. Методика розрахунку відповідних коефіцієнтів наведена в додатку Д.

Однак автори вважають за необхідне наголосити на тому, що запропонований перелік показників $X_i, i = \overline{1, N}$ може змінюватись залежно від мети аналізу, особливостей діяльності підприємства, його специфіки, ступеня значущості обраних показників тощо. При виборі показників доцільно використовувати хоча б по одному коефіцієнту з груп, що характеризують майнове становище підприємства, фінансову стійкість і стабільність, ліквідність і платоспроможність, ділову активність, прибутковість і рентабельність. Така властивість робить метод більш гнучким.

По-друге, формується єдина шкала, яка має п'ять рівнів якісних термів для характеристики показників як фінансової, так й управлінської природи. ДН – дуже низький рівень показника X_i , Н – низький рівень показника X_i , С – середній рівень показника X_i , В – високий рівень показника X_i , ДВ – дуже високий рівень показника X_i [115, с. 159].

Введемо вихідну лінгвістичну змінну G, яка визначатиме можливість впровадження на підприємстві інновацій. Сукупність усіх значень G становить повну множину можливостей інноваційного розвитку.

Виходячи з фінансового становища підприємства та потенціалу його розвитку, оцінку значень лінгвістичної змінної G пропонується проводити з використанням таких якісних термів: ДН – дуже низька можливість впровадження інновацій, Н – низька можливість впровадження інновацій, С – середня можливість впровадження інновацій, В – висока можливість впровадження інновацій, ДВ – дуже висока можливість впровадження інновацій.

Наступним етапом стає побудова функції належності. Невпевненість експерта при визначенні рівня параметрів, при розмежуванні значень показників, а також наявність високого ступеня невизначеності – усе це зумовлює нечіткість в описі значень при аналізі і відповідно приводить до необхідності побудови функцій належності (рис. 4.4) всіх нечітких термів для забезпечення можливості адекватної класифікації як вхідних, так і вихідної змінних.

Функція належності має вигляд, див. рис. 4.4 і, в залежності від значення X_i , яке відображається на інтервалі $[0, 1]$ множини чисел $\mu(X)$, і відображає належність показника до одного з якісних термів.

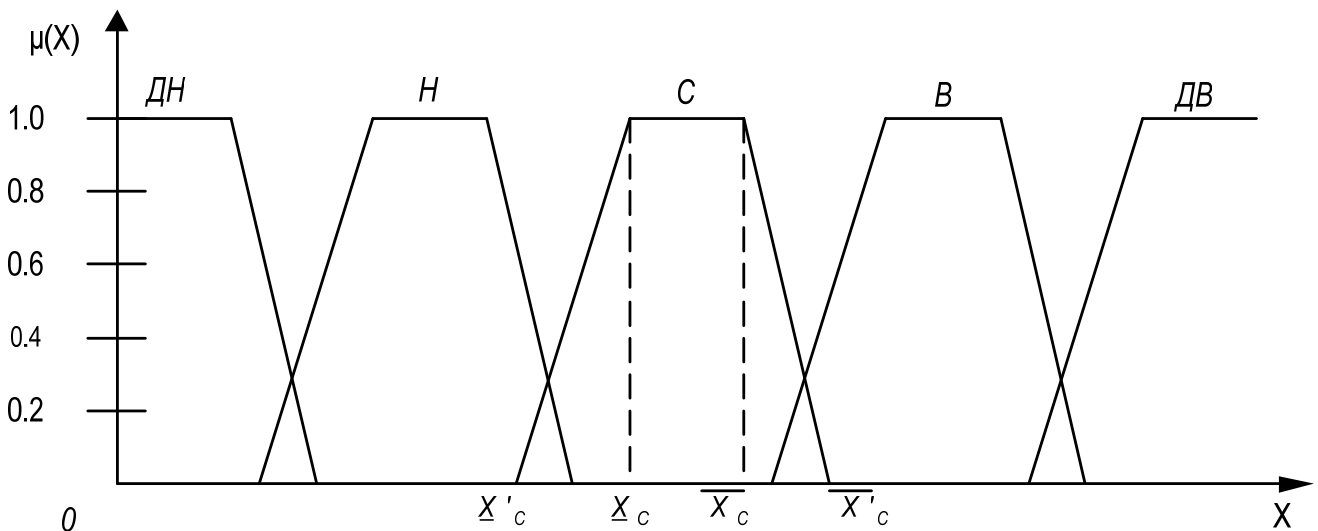


Рис. 4.4. Нечітка змінна X_i із трапецієподібною функцією належності [115, с. 160]

Відповідно для кожного показника $X_i, i = \overline{1, N}$ будується функція належності на такому інтервалі X в якому може змінюватись значення показника X_i від мінімального до максимального, тобто $[X_{i \min}, X_{i \max}]$. Функції належності показників, які були використані авторами при проведенні аналізу, наведено в додатку Е. Після визначення діапазону, у якому можуть змінюватись показники $X_i, i = \overline{1, N}$ та вихідна змінна G , необхідно задати єдиний вигляд функції належності нечітких термів. Функції належності нечітких термів складаються аналогічно для кожного з показників X_i , а також вихідної лінгвістичної змінної G діапазону її нечітких термів {ДН, Н, С, В, ДВ} щодо можливості впровадження інновацій.

Аналітичний вигляд трапецієподібних функцій належності нечітких термів для кожного з вхідних показників є таким [115, с.160]:

$$\mu^{дн}(X) = \begin{cases} 1, & X \leq \bar{X}'_{дн} \\ \frac{\bar{X}'_{дн} - X}{\bar{X}'_{дн} - \underline{X}_{дн}}, & \bar{X}_{дн} < X \leq \bar{X}'_{дн}, \\ 0, & X > \bar{X}'_{дн} \end{cases} \quad (4.5)$$

$$\mu^H(X) = \begin{cases} 0, & X < \underline{X}'_H \\ \frac{X - \underline{X}'_H}{\underline{X}_H - \underline{X}'_H}, & \underline{X}'_H \leq X < \underline{X}_H \\ 1, & \underline{X}_H \leq X \leq \bar{X}_H, \\ \frac{\bar{X}'_H - X}{\bar{X}'_H - \bar{X}_H}, & \bar{X}_H \leq X \leq \bar{X}'_H \\ 0, & X > \bar{X}'_H \end{cases} \quad (4.6)$$

$$\mu^C(X) = \begin{cases} 0, & X < \underline{X}'_C \\ \frac{X - \underline{X}'_C}{\underline{X}_C - \underline{X}'_C}, & \underline{X}'_C \leq X < \underline{X}_C \\ 1, & \underline{X}_C \leq X \leq \bar{X}_C, \\ \frac{\bar{X}'_C - X}{\bar{X}'_C - \bar{X}_C}, & \bar{X}_C \leq X \leq \bar{X}'_C \\ 0, & X > \bar{X}'_C \end{cases} \quad (4.7)$$

$$\mu^B(X) = \begin{cases} 0, & X < \underline{X}'_B \\ \frac{X - \underline{X}'_B}{\underline{X}_B - \underline{X}'_B}, & \underline{X}'_B \leq X < \underline{X}_B \\ 1, & \underline{X}_B \leq X \leq \bar{X}_B, \\ \frac{\bar{X}'_B - X}{\bar{X}'_B - \bar{X}_B}, & \bar{X}_B \leq X \leq \bar{X}'_B \\ 0, & X > \bar{X}'_B \end{cases} \quad (4.8)$$

$$\mu^{дв}(X) = \begin{cases} 0, & X < \underline{X}'_{дв} \\ \frac{X - \underline{X}'_{дв}}{\underline{X}_{дв} - \underline{X}'_{дв}}, & \underline{X}'_{дв} < X \leq \underline{X}_{дв}. \\ 1, & X > \underline{X}_{дв} \end{cases} \quad (4.9)$$

Одним з важливих етапів даного методу, на думку авторів, є формування сукупності вирішальних правил, які дозволять обґрунтувати нечітко-логічний висновок про можливість впровадження різних за параметрами інновацій. Такі правила становлять нечітко-логічні рівняння, що складені з використанням експертних даних, а також спираючись на на-

копичений масив інформаційних даних ОАЗУВ підприємств та їх об'єднань:

$$\begin{aligned} \mu^{DB}(X_1, \dots, X_7) = & \mu^{DB}(X_1) \cdot \mu^{DH}(X_2) \cdot \mu^{DB}(X_3) \cdot \mu^{DH}(X_4) \cdot \mu^{DB}(X_5) \cdot \mu^{DB}(X_6) \cdot \mu^{DB}(X_7) \vee \\ & \vee \mu^{DB}(X_1) \cdot \mu^{DH}(X_2) \cdot \mu^{DB}(X_3) \cdot \mu^H(X_4) \cdot \mu^{DB}(X_5) \cdot \mu^{DB}(X_6) \cdot \mu^{DB}(X_7) \vee \\ & \vee \mu^{DB}(X_1) \cdot \mu^{DH}(X_2) \cdot \mu^{DB}(X_3) \cdot \mu^H(X_4) \cdot \mu^{DB}(X_5) \cdot \mu^B(X_6) \cdot \mu^{DB}(X_7), \end{aligned} \quad (4.10)$$

де $\mu^G(X_1, \dots, X_N)$ – функція належності значенню вихідної змінної G вектора вхідних змінних X_1, \dots, X_N ;

$\mu^{a_i}(X_i)$ – функція належності кожного з показників X_i до відповідного нечіткого терму;

N – кількість факторів впливу.

Так, одним з вирішальних правил є можливість впровадження інновацій підприємства дуже висока ЯКЦО фінансова автономія підприємства дуже висока ТА співвідношення позикових і власних коштів дуже низьке ТА коефіцієнт покриття дуже високий ТА ступінь зносу основних засобів дуже низький ТА дуже висока рентабельність активів ТА маневреність власного капіталу дуже висока ТА коефіцієнт абсолютної ліквідності дуже високий АБО фінансова автономія підприємства дуже висока ТА співвідношення позикових і власних коштів дуже низьке ТА коефіцієнт покриття дуже високий ТА ступінь зносу основних засобів низький ТА дуже висока рентабельність активів ТА маневреність власного капіталу дуже висока ТА коефіцієнт абсолютної ліквідності дуже високий АБО фінансова автономія підприємства дуже висока ТА співвідношення позикових і власних коштів дуже низьке ТА коефіцієнт покриття дуже високий ТА ступінь зносу основних засобів низький ТА дуже висока рентабельність активів ТА висока маневреність власного капіталу ТА коефіцієнт абсолютної ліквідності дуже високий.

Окрім формування сукупності правил на основі експертних даних, проводиться навчання моделі, тобто формування правил, спираючись на історичний досвід, а саме на дані про попередню діяльність досліджуваного підприємства, а також підприємств даної та споріднених галузей. Цей аспект обумовлює необхідність реалізації принципу безперервності в організації ОАЗУВ, а також обґрунтовує необхідність систематизованого накопичення інформаційних даних в ОАЗУВ.

Слід зауважити, що більш точний результат, відносно прогнозування можливості впровадження інновацій на підприємстві, можна одержати при створенні більш точної моделі. Проте зменшуються можливості адаптації системи до умов реального виробництва через зменшення гнучкості системи, у випадку перебору максимальної кількості можливих варіантів всього набору показників, які складають відповідні правила.

Таким чином, у випадку відсутності в базі знань правила, яке б точно описувало одержані результати щодо стану підприємства, нечітко-логічним висновком системи стане рішення, яке більше підходить для одержаної комбінації показників. Уведення в модель w_i – вагового значення для кожного $X_i, i = \overline{1, N}$, дозволить прийняти більш точне рішення щодо формування нечітко-логічного висновку.

Останнім етапом методу стає оцінка рівня показників $X_i, i = \overline{1, N}$ та вихідної змінної G на досліджуваному підприємстві відповідно до значень за експертною оцінкою. Проведення такої оцінки за декілька часових періодів дозволить виявити динаміку щодо можливості впровадження інновацій та інноваційного розвитку підприємства, а також визначити тенденцію зміни його стану.

Сукупність правил у вигляді нечітко-логічних рівнянь формується на основі експертних даних, сукупності попередніх спостережень та історичного досвіду досліджуваного підприємства і підприємств галузі. З метою підвищення гнучкості зазначеної моделі автор пропонує включити в модель ряд етапів, які можуть стати альтернативою для останніх, що спираються лише на експертні судження, а саме на формування сукупності правил, навчання моделі та оцінки рівня показників й отриманого значення G .

Висока швидкість темпів економічних змін, що відбуваються, постійне зростання конкурентних вимог, зміна умов і можливостей для впровадження інновацій та інноваційного розвитку приводять до зменшення актуальності історичного досвіду щодо впровадження інновацій. Таким чином, автор пропонує для підвищення ефективності моделі (рис. 4.5), у випадку відсутності відповідних експертних даних, для формування сукупності правил, а також достатньої кількості набраних спостережень, на останньому етапі застосовувати математичні елементи таким чином.

Розподілимо показники $X_i, i = \overline{1, N}$ на дві групи:

- 1) показники, збільшення яких сприяє інноваційному розвитку, та
- 2) показники, збільшення яких перешкоджає інноваційному розвитку.

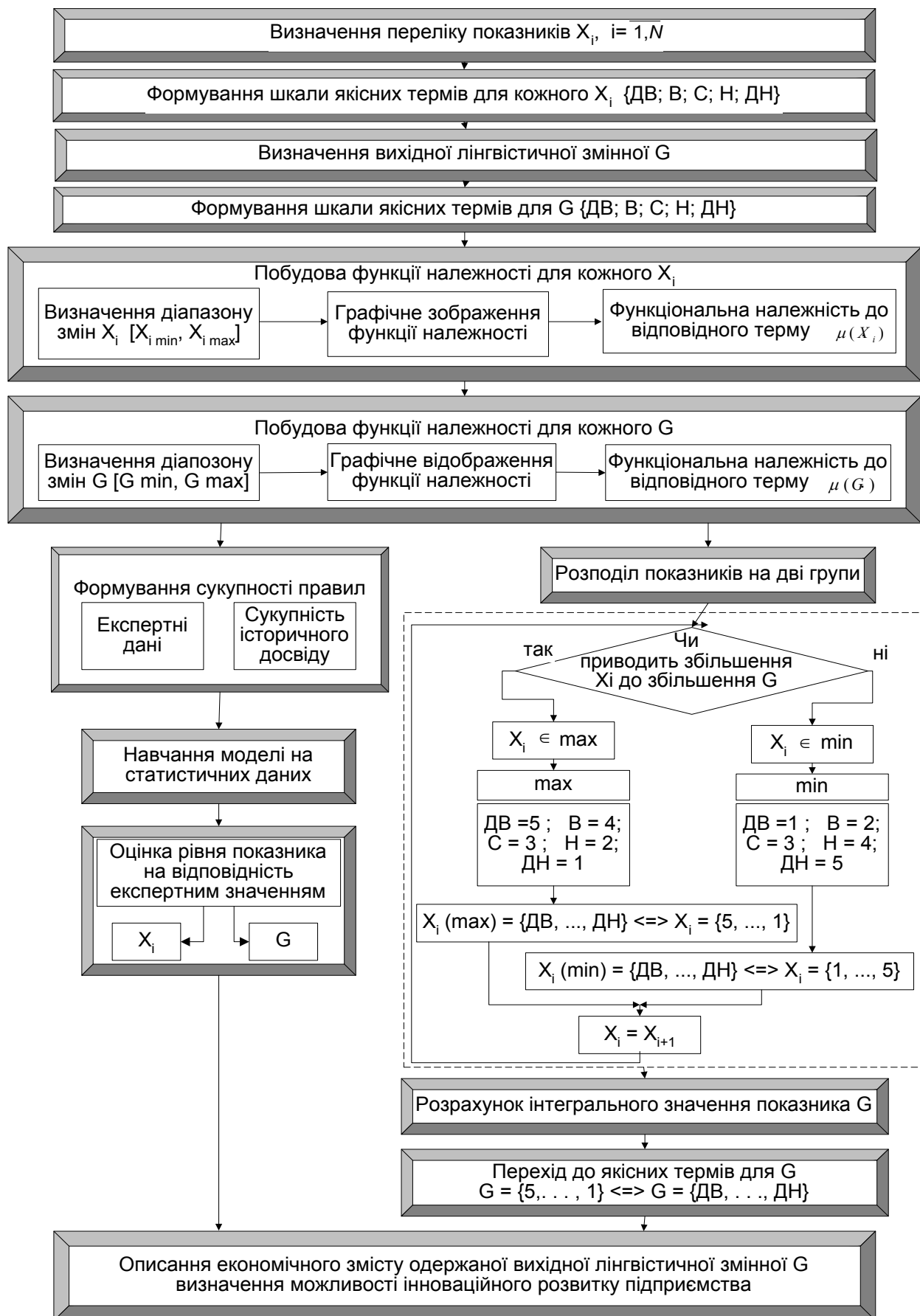


Рис. 4.5. Модель визначення можливості впровадження інновацій з використанням апарату нечіткої логіки

Віднесемо показники першої групи до категорії максимум (max), а показники другої групи – до категорії мінімум (min).

Таким чином, ДВ – рівень показника X_i першої групи, найбільшою мірою сприяє збільшенню кінцевого результату, тобто можливість впровадження більш кардинальних інновацій, а значить і результативність інноваційного розвитку підприємства збільшується, а ДН рівень цього показника X_i не дає можливості впроваджувати інновації.

Приведемо дані до математичного вигляду через відповідні таблиці співставлення. Для показників першої групи з категорію max, ДВ відповідає 5, В – 4, С – 3, Н – 2, ДН – 1. Для показників другої групи з категорію min, відповідно ДВ – 1, В – 2, С – 3, Н – 4, ДН – 5. Унаслідок трансформації одержимо сукупність значень, які відображають стан відповідних показників та знаходяться у прямій залежності зі значенням результативного показника можливості впровадження інновацій та інноваційного розвитку. Зростання значень трансформованих показників моделі свідчить про збільшення результативного показника і результату від впровадження інновацій.

Наступним етапом є розрахунок інтегрального показника G як середньозваженої показників для кожного з підприємств.

Відповідно можливість інноваційного розвитку підприємств буде тим вище, чим вище інтегральне значення вихідної змінної G. Після формування шкали нечітких термів для змінної G співставимо значення інтегрального показника для досліджуваного підприємства з відповідним нечітким термом та визначимо можливі напрями впровадження інновацій (табл. 4.1), та, відповідно, прогнозний рівень інноваційних витрат.

Таблиця 4.1

Залежність напрямів упровадження інновацій від можливості розвитку підприємства

Ступінь якісного терму, що характеризує можливості інноваційного розвитку	Якісний терм вихідної змінної	Інтегральне значення вихідної змінної (бали)	Можливі напрями впровадження інновацій
Дуже висока можливість інноваційного розвитку	ДВ	4,5 – 5	ТІ, ТП, ПІ, ВП
Висока можливість інноваційного розвитку	В	3,8 – 4,2	ТП, ПІ, ВП
Середня можливість інноваційного розвитку	С	2,8 – 3,5	ПІ, ВП
Низька можливість інноваційного розвитку	Н	1,7 – 2,5	ВП
Дуже низька можливість інноваційного розвитку	ДН	0,1 – 1,3	Не впроваджуються

Так, дуже висока можливість інноваційного розвитку ДВ передбачає можливість впровадження всіх видів інновацій, а саме: внутрішніх перетворень (ВП), продуктових інновацій (ПІ), технічних перетворень (ТП) та технологічних інновацій (ТІ). Відповідно такий стан підприємства надає можливість обирати будь-який вид інновації та прогнозувати відповідні інноваційні витрати. У випадку отримання результату, який визначається як дуже низька можливість інноваційного розвитку, упровадження навіть внутрішніх перетворень, які є найменш витратні, може вимагати такого обсягу витрат, який стане критичним навіть для можливості простого функціонування підприємств та їх об'єднань. Тому в цьому випадку пропонується інновацій не впроваджувати.

Одержані результати використовуються для проведення аналізу та стають підґрунтям для визначення можливих напрямів упровадження інновацій, інноваційного розвитку підприємства, що дає можливість прогнозувати структуру та обсяг необхідних інноваційних витрат.

Розроблений метод аналізу на основі теорії нечіткої логіки можна охарактеризувати як такий, що має високий ступінь гнучкості та адаптивності. Оскільки сукупність показників $X_i, i = \overline{1, N}$ має формуватись з найбільш впливових і значних показників для діяльності конкретного підприємства, виходячи з галузевої приналежності, регіональних особливостей, з урахуванням політичного становища та наявності державної підтримки, а також ступеня впливу кожного з факторів.

Крім того, автор вважає доцільним включити в модель не тільки показники фінансового становища, а й такі, що описують конкурентоспроможність продукції, потенціал підприємства, його імідж, соціальну значущість продукції, фактори екологічного та соціально-психологічного характеру.

При проведенні аналізу за допомогою зазначеної моделі визначення можливості інноваційного розвитку підприємств та їх об'єднань, пропонується проводити розрахунки не тільки використовуючи нечітко-множинний підхід з використанням лише елементів теорії нечіткої логіки через систему вирішальних нечітко-логічних рівнянь, а також і з використанням математичних розрахунків через приведення до інтегрального показника.

Пропонується така послідовність визначення можливого напрямку інноваційного розвитку підприємства, коли вихідна змінна G визначається через розрахунок інтегрального показника. З цією метою, по-перше, показники $X_i, i = \overline{1, N}$ було розподілено на дві групи. Відповідно до першої групи з категорією максимум (max) було віднесено X_1, X_3, X_5, X_6, X_7 , тобто показники, зі

зростанням яких у підприємства збільшується можливість щодо розвитку, а показники, зростання яких перешкоджає впровадженню інноваційних перетворень, були віднесені до категорії мінімум (min), тобто X_2 , X_4 .

Після приведення даних до математичного вигляду через таблиці співставлення розраховується інтегральний показник.

Таким чином, аналогічно отримуємо: ДН – дуже низька можливість впровадження інновацій; Н – низька можливість впровадження інновацій, яка передбачає витрати на впровадження лише внутрішніх перетворень; С – середня можливість впровадження інновацій, що передбачає впровадженням підприємством продуктивних інновацій; В – висока можливість впровадження інновацій свідчить про можливість інноваційних витрат при спрямуванні інновацій на технічні перетворення; ДВ – дуже висока можливість впровадження кардинальних інновацій, обумовлює можливість планувати витрати на впровадження технологічних інноваційних перетворень. Отже, можливі напрями впровадження інновацій на підприємстві залежать від його можливості інноваційного розвитку.

Комплексна оцінка стану підприємства з урахуванням активів всіх видів, особливо таких, що створюють інтелектуальний капітал, дозволяє встановити динамічну відповідність і взаємоузгодженість між поточною виробничою діяльністю та впровадженням інновацій з метою створення можливості подальшого отримання прогресивних досягнень. Відповідно, це надає можливість ефективного управління як витратами підприємства в цілому, так й інноваційними витратами. Використання наявного економіко математичного апарату, в тому числі й теорії нечіткої логіки, в ОАЗУВ, а також наявність систематизованої інформаційної бази виступає невід'ємною складовою формування ОАЗУВ підприємств та їх об'єднань.

4.3. Аналіз і оцінювання результативності інноваційних витрат

Як було зазначено в п. 4.1, інноваційні витрати підприємств та їх об'єднань мають певні особливості щодо їх визнання, обліку та оцінювання ефективності. Виділяють три основні групи витрат, які відносяться до інноваційної діяльності: 1) витрати пов'язані з прогнозуванням та плануванням впровадження інновацій; 2) фіксація фактично понесених витрат на реалізацію інноваційного проекту, впровадження інновацій та її супровід; 3) витрати на облік, аналіз і оцінювання результатів від впровадження інновацій.

Відсутність чітких критеріїв та невизначеність моменту початку здійснення інноваційних витрат у прогностичній її складовій; значна віддаленість настання моменту, коли впроваджені інновації дають результат і можна оцінювати їх вплив на діяльність підприємства, а також іноді ускладнення при визначенні настання такого моменту – усе це обумовлює необхідність докладного вивчення проблеми щодо можливості оцінювання результативності понесених інноваційних витрат у рамках ОАЗУВ, оскільки процес управління витратами не може бути результативним і закінченим, якщо відсутня складова оцінювання якості управління.

Управління інноваційними витратами та оцінювання їх ефективності неможливо без оцінювання впливу інновацій на діяльність підприємства в цілому, на його стан, ринкову вартість тощо. Ефективність впровадження інновацій неможливо розглядати відокремлено від підприємства. Тому, оцінювання результативності інноваційних витрат в рамках ОАЗУВ автори вважають за доцільне проводити через призму оцінювання стану підприємства, зміну вартості його активів та зміну стану основних складових.

Ступінь зміни стану підприємства після впровадження відповідних процесів, які характеризуються як інновації, дає можливість оцінити ступінь досягнення поставлених цілей, а значить і результати інноваційного розвитку підприємств та їх об'єднань. Сутність поняття розвитку характеризується як перехід від одного стану функціонування до іншого, з новими параметрами системи. Таким чином, під інноваційним розвитком розуміємо необоротний процес переходу з одного стану в інший, який характеризується сукупністю змін, обумовлених впровадженням інноваційних перетворень, що приводять до формування нових властивостей системи, зміни її якісного стану, зростання здібностей, компетенцій, потенціалу та рівня ефективності її діяльності, до укріплення системи, а також формування здатності чинити опір руйнівним силам зовнішнього та внутрішнього середовища. У свою чергу, стан функціонування підприємства визначається таким кортежем:

$$\Phi_i = \langle K_{mn}, PV, BP, M\Phi, TA, CA, PA, LA, OA \rangle, \quad (4.11)$$

де Φ_i – стан функціонування підприємства;

K_{mn} – сукупність показників, що характеризують ефективність використання активів підприємства;

PV – вартість приведенного грошового потоку;

BP – сукупність бізнес-процесів, що проходять на підприємстві;
МФ – матеріально-фінансові активи;
ТА – технологічні активи;
СА – стратегічні активи;
РА – репутаційні активи;
ЛА – людські активи;
ОА – організаційні активи.

Під впливом сукупності факторів внутрішнього та зовнішнього середовища відбувається порушення стійкості системи, що, у свою чергу, обумовлює необхідність трансформаційних процесів. Якщо такі процеси виводять підприємство на якісно новий рівень з новими показниками діяльності, можна говорити про процеси розвитку. Відповідно, при переході підприємства із стану функціонування Φ_1 у стан функціонування Φ_2 і далі в Φ_i відбуваються трансформаційні процеси – тобто процеси розвитку. У свою чергу, зміна стану функціонування призводить до зміни складових, що її наповнюють, а саме, сукупності активів (*МФ*, *ТА*, *СА*, *РА*, *ЛА*, *ОА*) (рис. 4.6), а також якості та ефективності їх використання (k_{mn}).

У переважній більшості робіт [3; 4; 9; 241] стан підприємства співставляється з його фінансовим станом і визначається через розрахунок показників фінансової стійкості, платоспроможності, ділової активності [9, с. 55]. У роботі [3, с. 58] визначення фінансового стану спирається на показники, що описують капітал. Однак сучасні тенденції розвитку економіки призводять до зростання ролі активів підприємств та їх об'єднань, частина з яких просто не відображається ні в одній з форм статистичної чи бухгалтерської звітності, але вони значно впливають на формування цінностей для споживачів, вартості ресурсів для акціонерів та на зміну вартості підприємства.

Значна частина стратегічних, репутаційних, організаційних активів має якісний характер. Так, наприклад, активи, що обмежують конкуренцію, створюючи певні додаткові бар'єри у вигляді ліцензій, природних монополій та інших переваг; авторські права, виробничі секрети, спеціальні ноу-хау; людський ресурс, що відображає існуючий кваліфікаційний рівень, рівень інтелектуального потенціалу, вміння, навички і здібності робітників до прийняття змін, адаптації до нових умов і вимог; репутація підприємств та їх об'єднань, відносини зі споживачами, постачальниками, суспільством і державою; організаційна культура та багато іншого.

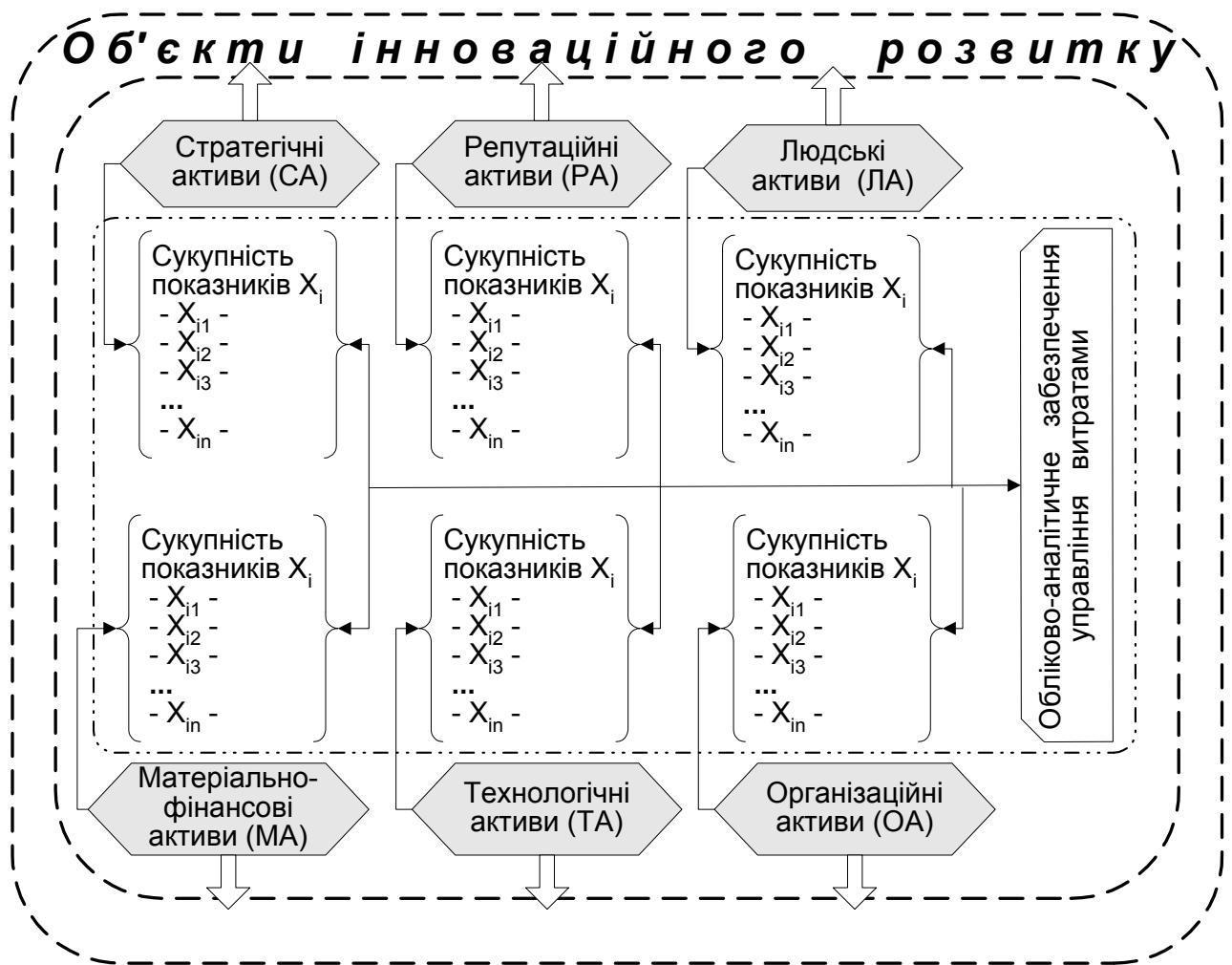


Рис. 4.6. Об'єкти оцінювання результатів впровадження інновацій

Суб'єктивність оцінки їх рівня, відсутність показників що характеризують такі активи та ступінь їх достатності, відсутність навіть формалізованого їх обліку обумовлює значні труднощі при проведенні кількісного оцінювання таких активів.

Усе це призводить до зволікання зазначеною складовою при оцінюванні результативності інноваційного розвитку. На думку автора, при управлінні інноваційним витратами підприємства неприпустимо не зважати на такі активи, оскільки саме вони здебільшого характеризують результативність інноваційного розвитку.

При визначенні матеріально-фінансових активів збір інформації та накопичення відповідної інформаційної бази не викликає особливих труднощів, оскільки для розрахунку коефіцієнтів у фінансовій та статистичній звітності є необхідні показники. Переважна більшість підприємств веде розрахунок і аналіз показників матеріально-фінансового стану. Однак слід зазна-

чити на наявності негативних явищ на деяких підприємствах, де аналіз показників проводиться безсистемно, а виявлені динаміка і відхилення не завжди використовуються для корегування управлінських рішень.

Наступні сукупності показників, що характеризують відповідно технологічні, стратегічні, організаційні, людські, репутаційні активи, вимагають внесення певних змін в організацію ведення управлінського або стратегічного обліку, які б дозволили накопичувати інформацію за відповідними коефіцієнтами, досліджувати їх зміни в динаміці із виявленням факторів впливу та, по можливості, оперативно реагувати на виклики середовища щодо актуалізації тих чи інших напрямів.

Для визначення технологічних активів пропонується визначати коефіцієнти, серед яких можуть бути: частка інноваційних розробок в обсязі випуску продукції; частка власних розробок у загальному обсязі інноваційних розробок; наявність та обсяг патентів і авторських прав. Це дозволить відстежувати динаміку забезпеченості підприємства інноваційною складовою у вигляді ноу-хау, виробничих секретів тощо.

Визначення стратегічних активів пропонується здійснювати за допомогою виявлення факторів, що дозволяють визначити стратегічні переваги, частку ринку, конкурентні бар'єри, ступінь доступу до високотехнологічних розробок, можливість швидкого копіювання продукту з аналогічними властивостями тощо.

Репутаційні активи доречно виявляти через імідж, ступінь довіри до продукції, ступінь довіри до підприємства.

Однією з принципів особливостей об'єкта управління при інноваційному розвитку є той факт, що частина наведених активів, а саме, репутаційних, організаційних, стратегічних, має якісний характер. Відповідно, виникають певні ускладнення щодо їх кількісного оцінювання, і це призводить до неврахування широкого спектру факторів під час оцінювання результативності впровадження інновацій та інноваційного розвитку.

Виходячи з цього, авторами була розроблена багаторівнева модель оцінювання результатів інноваційного розвитку на основі теорії нечіткої логіки, яка дозволить визначити наявність перетворень, їх рівень і вплив на загальний стан підприємства, а також дасть можливість виділити за складовими активи, вартість яких змінилась у результаті перетворень, та активи, які потребують змін. Формування моделі, спираючись на теорію нечіткої логіки, дозволило поєднати якісні та кількісні показники, що описують об'єкт управління інноваційним розвитком. Крім того, для розрахунку було впро-

ваджено й інтегральні показники, що підвищить універсальність моделі.

У підрозділі 4.2. для аналізу стану підприємства, визначення можливості впровадження інновацій та можливості інноваційного розвитку була використана нечітко-логічна модель, перелік показників X_i , $i = \overline{1, N}$ за шкалою якісних термів, сукупністю своїх рівнів визначали значення вихідної змінної G . Відповідно до отриманого значення було зроблено висновки щодо можливості впровадження інновацій з різними параметрами та різним ступенем радикальності і планування обсягу витрат на інноваційний розвиток. У моделі, що пропонується, оцінювання результатів від упровадження інновацій та інноваційного розвитку ієрархічно ускладнюється, тобто визначається за декількома ступенями. Фрагмент розробленої моделі продано на рис. 4.7.

Сутність моделі полягає в наступному. Оскільки зміна об'єкта управління та його стан вимагають проведення оцінки результативності управлінського впливу, а також ефективності функціонування системи управління, автори вважають за доцільне включити в модель аналізу інноваційного розвитку всю сукупність активів, що його складають.

Таким чином, узагальненими показниками моделі раціонально визначити такі (F_k) показники, $k = \overline{1, N}$.

Показники, що характеризують матеріально-фінансове становище (F_{MF}) = F_1 ; показники рівня технологічних активів ($F_{ТА}$) = F_2 ; показники стратегічних активів ($F_{СА}$) = F_3 ; показники рівня репутаційних активів ($F_{РА}$) = F_4 ; показники, які характеризують людський ресурс ($F_{ЛА}$) = F_5 ; показники, що визначають рівень організаційної культури на виробництві ($F_{ОА}$) = F_6 .

Відповідно до шкали якісних термів рівень узагальненого показника (F_k) може приймати одне з п'яти значень – від ДН (дуже низький рівень) до ДВ (дуже високий рівень).

У свою чергу, узагальнений показник (F_k) визначається сукупністю показників та факторів (f_{ij}), $i = \overline{1, k}$, $j = \overline{1, N}$, які його складають. Так, $F_1 = \{f_{1j}\}$; $F_2 = \{f_{2j}\}$; $F_3 = \{f_{3j}\}$; $F_4 = \{f_{4j}\}$; $F_5 = \{f_{5j}\}$; $F_6 = \{f_{6j}\}$.

Таким чином, маємо:

f_{1j} – сукупність показників, які визначають матеріально-фінансове становище підприємства. Це можуть бути показники платоспроможності, рентабельності, оборотності активів, капіталу, ліквідності, показники структури власного та залученого капіталу тощо;

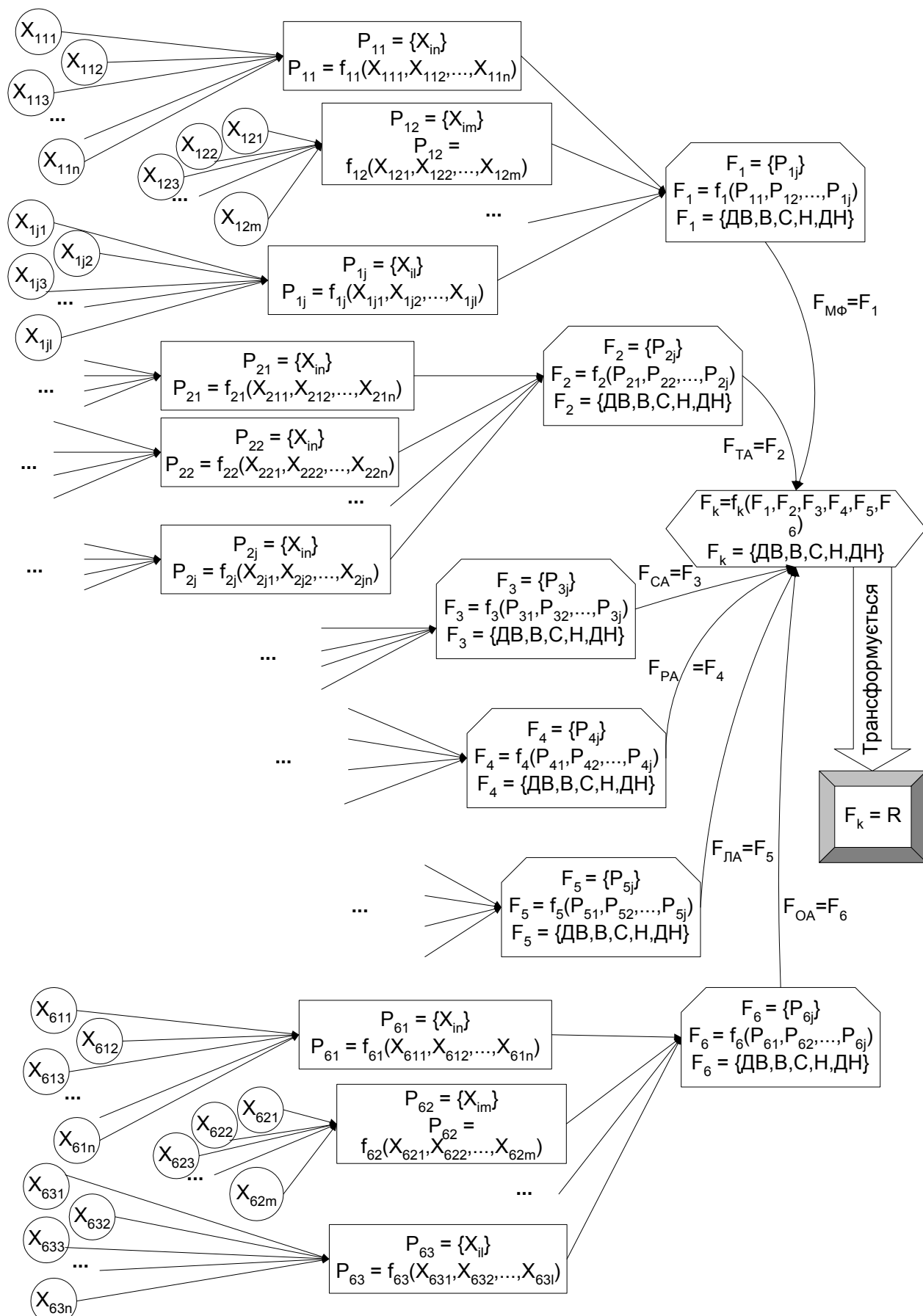


Рис. 4.7. Фрагмент багаторівневої моделі аналізу й оцінювання результатів інноваційного розвитку

f_{2j} – сукупність показників, що характеризують структуру і стан технологічних активів, через такі показники, як наявність патентів, авторських прав, частка власних розробок, динаміка оновлення технологій, ступінь прогресивності ноу-хау, структура використання інноваційних розробок;

f_{3j} – сукупність показників, які визначають рівень стратегічних активів, тобто конкурентних переваг, їх значущість, можливість створення бар'єрів, наявність природних монополій тощо;

f_{4j} – сукупність показників, які можна описати як складові репутаційних активів. Ступінь довіри до продукції та підприємства з боку як споживачів, так і контрагентів, наявність торгової марки, популярність, ступінь визнання імені, наявність соціальних і державних проектів та багато іншого;

f_{5j} – сукупність показників, які характеризують кваліфікаційно-кадрове становище на підприємстві через інтелектуальний потенціал, відповідність професійно-кваліфікаційного рівня персоналу, компетентнісний рівень;

f_{6j} – сукупність показників, які визначають ступінь організаційної культури на підприємстві через визначення рівня культури виробництва, рівня керованості, структури соціальних витрат, рівень конфліктності між працівниками та керівництвом.

Повний і точний перелік показників (f_{ij}), $i = \overline{1, k}$, $j = \overline{1, N}$ у кожній сукупності визначається експертом аналітичного відділу з урахуванням специфіки діяльності виробництва, сучасного стану підприємства, цілей інноваційного розвитку тощо.

Наступним етапом стає приведення кожного з показників (f_{ij}), $i = \overline{1, k}$, $j = \overline{1, N}$ до лінгвістичних змінних, використовуючи єдину шкалу п'яти якісних термів: ДН – дуже низький рівень показника (f_{ij}); Н – низький рівень показника (f_{ij}); С – середній рівень показника (f_{ij}); В – високий рівень показника (f_{ij}); ДВ – дуже високий рівень показника (f_{ij}). Для забезпечення адекватної класифікації змінних, а також виходячи з нечіткості опису та високого ступеня невизначеності, виникає об'єктивна необхідність у побудові функцій належності (додаток Ж) для кожної (f_{ij}) і (F_k) відповідно.

Рівень узагальненого показника (F_k) можна визначити у два способи: або через сукупність вирішальних правил, сформовану на базі нечітких знань, попереднього досвіду, експертних припущень та висновків, або через використання інтегрального показника, методологія розрахунку якого була представлена у підрозділі 4.2. На думку авторів, раціональніше та більш логічно використовувати інтегральний показник, оскільки

при оцінюванні результатів інноваційного розвитку та визначенні ступеня інноваційності розвитку можливість використання в достатньому обсязі попереднього досвіду за сукупністю показників мінімальна, у противному разі необхідно ставити під сумнів ступінь інноваційності перетворень, що впроваджуються, та визначати нові напрями впровадження інновацій.

Визначивши за такою послідовністю рівень кожного з узагальнених показників (F_k), пропонується зробити перші висновки щодо впровадження інновацій. Для цього вихідні лінгвістичні змінні (F_k) за відповідною шкалою якісних термів отримують економічну інтерпретацію визначених рівнів активів. Таким чином, можна зробити висновок про те, які зі складових активів змінилися унаслідок впровадження інновацій, наскільки сильний вплив вони справили, що залишилось без змін, які активи мали б змінитись, однак цього не відбулося. Саме на цьому етапі аналіз дає значну інформаційну базу ОАЗУВ підприємств та їх об'єднань, а також для прийняття управлінських рішень щодо подальших напрямів інноваційної діяльності.

Останнім етапом оцінювання результатів інноваційного розвитку стає визначення вихідної змінної R . Аналогічно за єдиною шкалою якісних термів визначаються рівні вихідної змінної R щодо ступеня інноваційного розвитку. На основі вирішальних правил чи використовуючи інтегральний показник із сукупності лінгвістичних змінних (F_k) розраховується якісний рівень R . За шкалою якісних термів визначається ступінь досягнення результату від впровадження інновацій. Отриманий результат також стає інформаційною базою для формування висновків щодо результатів інноваційного розвитку та прийняття управлінських рішень.

За даною моделлю було проведено оцінювання діяльності підприємств Харківського регіону. Оцінювання результатів інноваційного розвитку проводилось з використанням наступних показників.

Так, $(F_{M\Phi}) = F_1$ – показник фінансового становища, який пропонується визначити на основі таких коефіцієнтів: f_{11} – коефіцієнт фінансової автономії; f_{12} – коефіцієнт зносу основних засобів; f_{13} – рентабельність активів; f_{14} – коефіцієнт маневреності власного капіталу; f_{15} – коефіцієнт абсолютної ліквідності.

Показник рівня технологічних активів $(F_{TA}) = F_2$ визначимо на основі сукупності f_{21} – частка інноваційних розробок в обсязі випуску продукції; f_{22} – частка власних розробок у загальному обсязі інноваційних розробок; f_{23} – наявність та обсяг патентів й авторських прав. Наявність стратегічних активів $(F_{CA}) = F_3$ доцільно виявити за допомогою факторів, що дозво-

ляють визначити ступінь стратегічних переваг, у тому числі конкурентних бар'єрів, а саме: f_{31} – ступінь державної підтримки; f_{32} – частка ринку; f_{33} – ймовірність швидкого копіювання продукції з відповідними властивостями; f_{34} – можливість доступу до високотехнологічних розробок; f_{35} – ступінь можливого розвитку інновації, її універсальність.

Ступінь довіри до продукції та підприємства дозволяє характеризувати рівень репутаційних активів (F_{PA}) = F_4 . Відповідно їх можна виявити через сукупність таких факторів та показників: f_{41} – частка або ступінь постійності покупців; f_{42} – ступінь постійності контрагентів; f_{43} – частка замовлень, що виконуються у кредит; f_{44} – співвідношення довгострокових контрактів до разових замовлень; f_{45} – ступінь можливості варіювання відсоткової ставки за кредит чи відстрочка розрахунку.

Характеристику людського ресурсу (F_{LA}) = F_5 сформуємо за допомогою визначення рівня кадрово-кваліфікаційного забезпечення через сукупність таких показників: f_{51} – ступінь відповідності потреби кваліфікаційного рівня кадрів; f_{52} – частка браку з вини робітників; f_{53} – інтелектуальний потенціал кадрів; f_{54} – рівень компетентності працівників.

Рівень організаційної культури на виробництві (F_{OA}) = F_6 визначимо такою сукупністю показників, а саме: f_{61} – частка простоїв з вини робітників; f_{62} – частка витрат робочого часу з інших причин; f_{63} – рівень прогулів; f_{64} – ступінь конфліктності між керівництвом і працівниками; f_{65} – сила реакції, опір організаційним змінам.

Збір інформації та розрахунок показників на досліджуваних підприємствах виявив низький рівень структурованості інформаційної бази, її недостатній обсяг та необґрунтоване зволікання широким колом факторів. Також, дослідження особливостей організації обліково-аналітичного забезпечення підприємств Харківського регіону виявили слабку, неповну сформованість інформаційної бази, особливо в ракурсі відображення показників нефінансового характеру.

Крім того, при оцінюванні вартості підприємства нівелюються значення та вартість активів, які носять нефінансовий характер, відбувається необґрунтоване зволікання такими показниками та недооцінка гудвіла. Така ситуація обумовлює зниження ефективності управління інноваційними витратами, а, значить, і результативності інноваційного розвитку. Забезпечення проведення якісного оцінювання результатів впровадження інновацій та інноваційного розвитку вимагає розгалуженої інформаційної бази та ефективного ОАЗУВ.

Серед напрямів удосконалення моделі, автори вважають за доцільне впроваджувати вагові коефіцієнти як для показників (f_{ij}), так і для кожного з (F_k). Причому слід зауважити, що вагові коефіцієнти для лінгвістичних змінних (F_k) при визначенні R будуть різні. Вони можуть змінюватись та варіюватись залежно від галузі, особливостей виробництва, сучасного становища підприємства, його стратегічних пріоритетів, а також рівня показників (F_k). Таке явище обумовлюється специфічною характеристикою деяких активів змінювати своє вагове значення в загальній структурі зі зміною рівня такого активу. Крім того, один і той самий актив може бути оцінений різними суб'єктами економічної діяльності порізно. Наприклад, при невисоких рівнях усіх видів активів переважно більшою буде вагова характеристика матеріально-фінансових активів, а при високому рівні (F_{TA}), (F_{CA}) і навіть (F_{PA}) вагова значущість показника (F_{MF}) у загальній структурі значно зменшиться, оскільки придбання та залучення додаткових матеріальних і фінансових ресурсів при стабільному й високому іміджі стає значно дешевше. А під час оцінювання підприємства з високим рівнем репутації, зі значними технологічними активами та явними вагомими конкурентними перевагами його балансова вартість не буде визначальною при прийнятті рішення. У випадку, коли підприємство не матиме ніяких або матиме мізерні рівні (F_{TA}), (F_{CA}), (F_{PA}) ресурсів, його балансова вартість та матеріально-фінансові ресурси стануть основою при оцінюванні такого підприємства.

Перевагою запропонованого підходу до оцінювання є наявність ступеневої, ієрархічної структури. Залежно від необхідності деталізації аналізу оцінювання результатів інноваційного розвитку та впровадження інновацій можна визначити ступінь впливу кожного з факторів та показників першого рівня. Крім того, модель носить універсальний характер та може бути адаптована до відповідної системи інноваційного розвитку підприємств і їх об'єднань, виходячи з того, на якому етапі зараз функціонує підприємство і яких результатів очікує досягти в результаті впровадження інновацій. Безперервність та циклічність процесу розвитку дозволяють результати, одержані за допомогою запропонованого підходу оцінювання результатів інноваційного розвитку підприємства, використовувати як вхідну інформацію в наступному циклі розвитку. Відповідно, коригувати спрямованість управлінського впливу на впровадження інновацій для досягнення змін у матеріально-фінансових, стратегічних, технологічних, репутаційних, людських чи організаційних активах.

5. СТРАТЕГІЧНИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ ІНТЕГРОВАНИХ ОБ'ЄДНАНЬ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

5.1. Організація обліково-аналітичної підтримки стратегічного управління витратами та консолідованим знанням у системі інтеграційного розвитку підприємств

Прояв негативних наслідків світової фінансово-економічної кризи значно ускладнив можливість досягнення переваг у конкурентній боротьбі між товаровиробниками, яка здобула хаотичного і глобального характеру. Від систем управління витратами (СУВ) учасників ринкових відносин вимагається додаткове орієнтування ще й на ефективне використання нематеріальних ресурсів, головною рушійною силою яких є знання підприємств. Сьогодні саме знання зумовлюють конкурентоспроможність підприємств, виступають ключовим ресурсом становлення нової економіки. За таких умов революційних змін у виробничих та інформаційних технологіях формується нова функція менеджменту, до завдань якої входить акумулювання інтелектуального капіталу, виявлення й поширення наявної інформації та досвіду, створення засад для розповсюдження й передачі знань. При цьому пропонується забезпечити реалізацію даної функції в розрізі формування означеної на рис. 2.3 системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами (ОАЗУВ).

Така інтелектуалізація, у свою чергу, потребує відмови від обмеженого розгляду лише технологічних аспектів взаємодії суб'єктів господарювання в рамках внутрішнього середовища інтегрованої структури бізнесу (ІСБ) на користь визначення особливостей встановлення інституціональних угод. Підґрунтям же для створення теорії стратегічного управління витратами в системі інтеграційного розвитку повинно стати подане у [111, с. 18] положення щодо представлення інституціональної системи через «сукупність інститутів й інституціональних структур у їхньому взаємозв'язку й взаємодії». З огляду на таке твердження можна наголосити, що інструментальним підґрунтям забезпечення такої взаємодії є механізм відтворення знання, який досить докладно розглянуто в аспекті відокремлених суб'єктів господарювання [108; 112], при порівняно меншій кількості робіт, що аналізують процес управління знаннями в об'єднаннях підприємств [57; 202].

Визначаючи особливості функціонування СУВ у рамках життєдіяльності ІСБ автори будуть орієнтуватися на означену на рис. 2.14 онтологічну модель взаємодії інтегрованих підприємств, що відповідає стандарту ISO/IEC 15944-4:2006 [272] та встановлює вимоги до процесу облікового моделювання в рамках ІСБ. Тут варто наголосити, що авторами монографії вже було доведено необхідність орієнтування механізму стратегічного менеджменту підприємств і їх об'єднань на використання облікових моделей, які передбачають відмову лише від ретроспективної їх орієнтації та на концептуально розширені до систем фіксування консолідованого знання. Разом з тим потребується проведення досліджень саме в аспекті розробки моделей, орієнтованих на розширення інформаційно-аналітичної функції бухгалтерського обліку та на можливість моделювання нових об'єктів облікового спостереження, якими і є інтегровані структури бізнесу.

Існування інтегрованих об'єднань підприємств значною мірою трансформує використовувані для управління витратами методи та інструменти менеджменту. Перш за все це пов'язано з відділенням різних споживачів облікової інформації саме у рамках відомої у контексті інституціональної теорії проблема «принципал – агент» (одна група – це власники-принципали, зацікавлені у невисокому прибутку задля мінімізації оподаткування чи інвестори-принципали – які прагнуть максимізації прибутку задля отримання більших дивідендних виплат; друга група – менеджери-агенти, прагнення яких визначається укладеними з ними угодами, тобто через рівень прояву опортунізму у поведінці). За таких умов відбувається й трансформація розуміння користувачів обліково-аналітичної підтримки. Так, орієнтуючись на рис. 1.9 наголосимо, що оскільки дія СУВ орієнтується на вибір альтернативних рішень, то вибір методів управління витратами чи структури економічно недоцільних витрат слід обирати ще й з огляду на особисту думку суб'єкта управління задля мінімізації проблеми «принципал – агент» (доцільність витрат має визначатися лише на основі критерію співвідношення результатів з витратами в різних розрізах, а вибір методу калькуляції собівартості і розподілу витрат є одним з ключових чинників обґрунтованості рішень).

Далі звернемо увагу, що в контексті поширення інтеграційно-коопераційних тенденцій та прийняття ресурсно-компетентнісного підходу відбувається зміна змісту та розуміння підходів до управління витратами у ІСБ. Схематично цей трансформаційний процес представлено на рис. 5.1. Його сутність полягає в тому, що СУВ орієнтується не на певні матеріальні ресурси, а на знання про їх наявність у залучених до ІСБ суб'єктів господа-

рування. При цьому з точки зору забезпечення стратегічної інтегрованості підприємства у розширений ланцюг створення вартості, ідентифікацію ресурсів пропонується звести до знання про наявність у певної ЛЛС необхідного об'єкта та можливі напрями його використання.



Рис. 5.1. Зміна змісту завдань системи управління витратами в інтегрованому об'єднанні підприємств

Наголосимо, що з огляду на рис. 5.1 прийнята у дослідженні орієнтація стратегічного процесу на ресурсно-компетентнісний підхід зводить мету інтеграційної (а з огляду на 3-й розділ – логістичної) діяльності на «транспортну конкурентних переваг», тобто на сприяння збільшенню споживчої цінності через пошук й надання певній ЛЛС потрібних ресурсів. Якщо ж співвіднести параметри матеріального потоку зі знанням про виконувані операції окремими ЛЛС, сутність організації ОАЗУВ зведеться до співвіднесення таких знань з прогнозами виникнення певної події, що вимагатиме розробки певного впливу на параметри матеріального потоку. Більш того, відповідно до логістичного трактування діяльності підприємства кожен процес, що відбувається, може розглядатися як ресурс для наступного процесу. Тоді ресурс може бути представлений як можливість впливу на послідовність подій або як елемент комплексу заходів для досягнення стратегічної мети. При

цьому робота ІСБ та її учасників представляється як погоджена взаємодія різноманітних ресурсів і процесів їхньої трансформації.

Отже, з точки зору формування СУВ утворення інтегрованих об'єднань пропонується розглядати через інституціоналізацію взаємодії раніше відокремлених суб'єктів господарювання. Це цілком відповідає означеній на рис. 2.14 схемі. Умовою реалізації мети теоретико-методологічного обґрунтування особливостей управління знанням у рамках системи ОАЗУВ є можливість представлення будь-якого інтегрованого утворення через сукупність упорядкованих множин, які відбивають перелік суб'єктів господарювання (акторів), що входять до складу ІСБ $\{A\}$, та виконуваних ними функцій $\{ФН\}$. Інтеграційний розвиток (ІР) при цьому зводиться до цілеспрямованої трансформації у часі архітектоніки $\{ІСБ\}$ інтегрованого утворення.

Проведений автором у [146] аналіз інтеграційних парадигм визначив їх переважну орієнтованість на неокласичний підхід й обумовив доречність компліментарного розгляду з набутками інституціональної теорії. Це дозволило формалізувати правила поведінки учасників інтеграційних процесів у вигляді концепцій контролю $\{КК\}$, що у [173, с. 8] визначаються як «сукупність значень і смислів, певного світогляду, що дозволяє агентам тлумачити наявні процеси та інтерпретувати дії інших». Відношення концепцій контролю до формованого ОАЗУВ визначено 8-м положенням поданої на рис. 2.2 концепції та введенням множини $\{КК\}$ до кортежу (2.7).

Сукупність же відібраних концепцій контролю дозволяє розглядати ІСБ як відбиття простору рекурентної інституціоналізації взаємодії (PIB-простору) представників інтегрованої цілісності. Інституціональний підхід дозволяє врахувати й локальну організованість більшості з національних ІСБ та звести інтеграцію до накладення системи обмежень ($CIO=U\{IO\}$) на дії їх учасників $\{A\}$. Відповідно й ІР підпорядковується означеному на рис. 5.2 чергуванню режимів структуризації ІСБ. Критерієм ефективності ІР буде умова максимізації потенціалу ($\{П\}$) окремих акторів чи ІСБ у цілому ($U\{П\} \rightarrow max$). Тут наголосимо, що для ідентифікації потенціалу доречним є використання означеного на рис. 2.18 підходу.

Означений же на рис. 5.2 кортеж ІР дозволяє дослідити залежність максимізації потенціалу ($U\{П\} \rightarrow max$) від перебігу інституціоналізації, яка орієнтується на динамічну структуризацію ІСБ та підтримку динаміки її руху в часі ($t \in [1, T]$). У результаті формуватиметься механізм управління інтеграційним розвитком (МУІР), кінцевим результатом дії якого постане механізм управління безпосередньо ІСБ (МУІСБ). Безпосередньо ж МУІР

орієнтований на вирішення задачі структурування (визначення початкової архітектури ІСБ – $\{ICB(0)\}$) і переструктурування ІСБ (перехід $\{ICB(t)\} \rightarrow \{ICB(t+1)\}$). Звернемо увагу, що означена на рис. 5.2 схема повною мірою трансформує всі означені у підрозділі 2.3 та розділі 4 даного дослідження розробки з окремого суб'єкта господарювання на ІСБ.

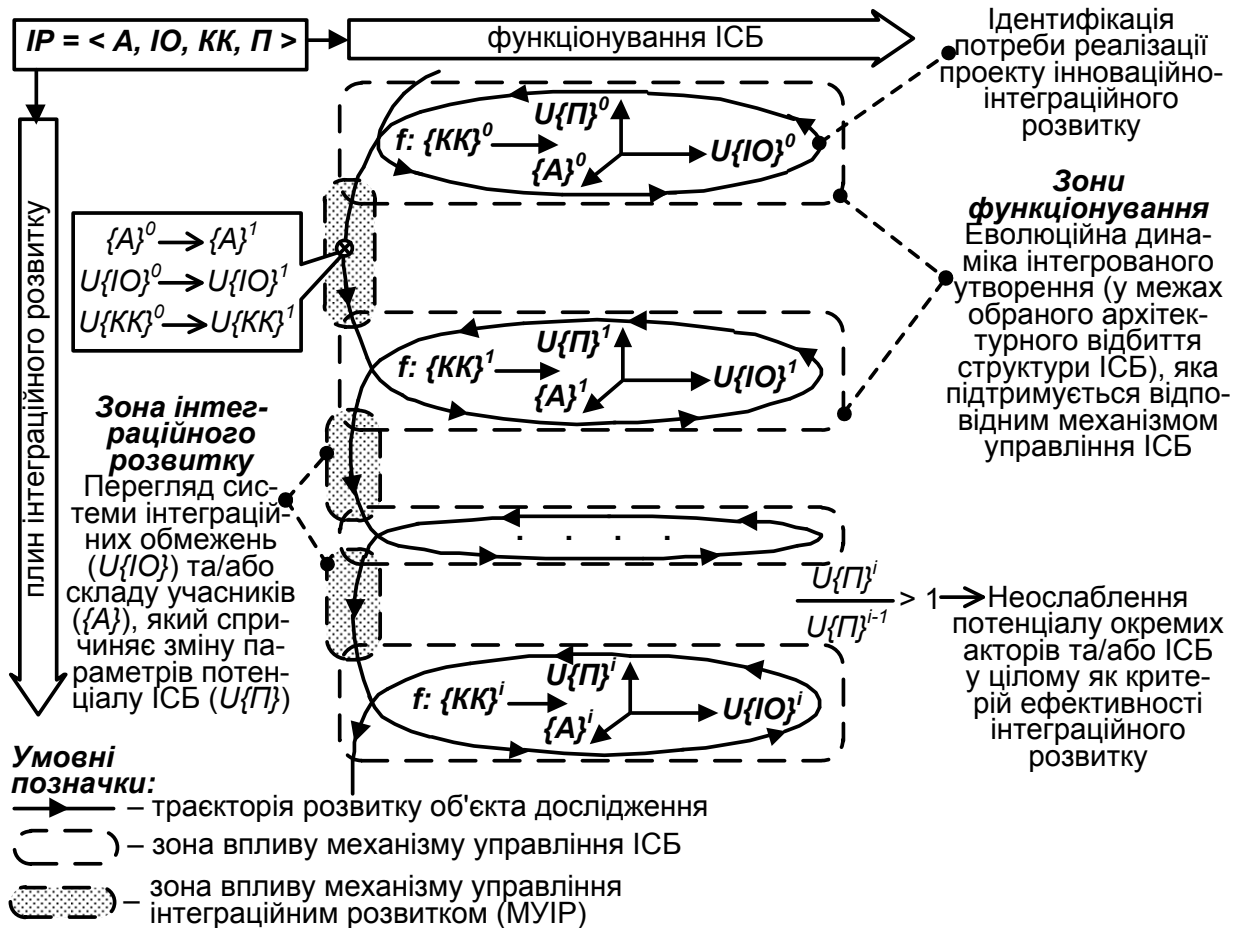


Рис. 5.2. Динаміка інноваційно-інтеграційного розвитку суб'єктів господарювання

Переструктурування ІСБ під час розвитку, відповідно до розширеного по відношенню до рис. 5.2, кортежу, що передбачає означене формулою 5.1 підпорядкування множин. Саме перехід системи до стану $\{ICB(t+1)\}$ (акт розвитку у МУІР) забезпечуватиме і зміну поведінки ІСБ (акт управління у МУ-ІСБ). При цьому як додаткові параметри введемо множини відношення до присутності ($\{CT(A(t))\}$) та параметрів залучення ($\{VB(A(t))\}$) актора з певним набором знань ($\{Z(A(t))\}$) у ІСБ. Інституціоналізація тут призведе до перерозподілу функцій ІСБ та ролей окремих акторів ($\{\Phi H(PJ(t), A(t))\}$). Ця множина відображає проекцію потрібних для виконання дій на множину учасників ІСБ:

$$ICB(t) = \left\langle \begin{array}{c} A(t), IO(A(t)), CT(A(t)), KK(t), BB(A(t)), \\ \Phi H(PЛ(t), A(t)), П(A(t)), З(A(t)) \end{array} \right\rangle \quad (5.1)$$

З огляду на формулу (5.1) можна наголосити, що організація управління інтеграційним розвитком (ОУІР) та проектами трансформаційних змін вимагає провадження належного інформаційного забезпечення роботи МУІР та МУІСБ. У даному разі саме облікова підсистема спроможна стати інтегруючим фактором і встановити принципи структурування інформації для всіх елементів цих механізмів й інтеграційного утворення в цілому. Застосування концепції управління знаннями змінює погляд на організацію консолідованого облікового процесу, акцентуючи увагу на цінності інформації для ОУІР. Система обліку повинна вже збирати не розрізнену інформацію, а знання, тобто закономірності і принципи, що вирішуватимуть потреби МУІР.

Слід підтримати К. Джанетто [57, с. 81] щодо виділення двох причин прагнення управляти знанням: перевантаження інформацією обумовлене постійним її збільшенням та кумулятивним ефектом від зменшення розмірів організації внаслідок інтеграційного розвитку. Відповідно можна висунути гіпотезу щодо використання інфраструктури облікової системи (її технічних елементів) для збирання ($\{Z(A(t))\}$), консолідації ($U\{Z(A(t))\}$) і збільшення ($U\{Z(A(t+1))\} > U\{Z(A(t))\}$) знань. Для цього, думається, можна й розширити трактування інформації шляхом додання до її складу елементів концепції управління знаннями. Отже, облік у даному розумінні розглядається і як головний інтегруючий та організуючий фактор, і як інформаційне забезпечення підтримки процесів створення, поширення, обробки й використання знань усередині інтегрованої цілісності та вхідних до неї акторів.

Наявні розробки дозволяють управління знаннями визначити як представлення МУІР у контексті нарощування інтелектуального капіталу та організації управлінських дій на базі всіх інформаційних ресурсів ІСБ [112]; одержання конкурентної переваги за допомогою великого обсягу даних у корпоративній (колективній) пам'яті [108]; створення таких умов, при яких накопичені знання й досвід ефективно використовуватимуться для виконання важливих для підприємства завдань [202]. Отже, знання слід розглядати як інтелектуальну основу підтримки чергування витків спіралі інтеграційного розвитку, управління й функціонування підприємства. При цьому управління знаннями може розглядатися як конкурентна перевага лише для ІСБ, орієнтованої на постійну зміну бізнес-процесів.

Відповідно й ОУІР повинна орієнтуватися на якомога більшу формалізацію релевантних знань (у рамках обліково-аналітичного забезпечення МУІР) для підвищення рівня інформаційної безпеки ІСБ. З цих позицій дія МУІР повинна спрямовуватися на дослідження існуючих (у рамках поточного витка спіралі ІР) і створення нових (під час переходу на новий виток спіралі ІР) знань з метою їхньої наступної об'єктивізації, збереження і використання. Головною метою постає саме перетворення індивідуальних знань, досвіду, навичок окремих суб'єктів господарювання у технологію їх загального застосування. Відповідно саме отримання знань і постає головним стимулом інтеграційного розвитку суб'єктів господарювання.

Процес організації обліково-аналітичного забезпечення дії МУІР та СУВ вимагає особливого обґрунтування зв'язку менеджменту знань зі стратегією ІСБ. Для цього необхідне вирішення двох питань: яке місце посідають знання у довгострокових цілях та як управління знаннями здатне допомогти налагодженню довгострокових стратегічно важливих відносин. Досягнення інтегрованою структурою конкурентних переваг можливе лише при ідентифікації наявної інформації й особливостей її використання (відповідно до постулатів ресурсного підходу до стратегічного управління).

Важливим питанням в організації управління знанням буде його первинна структуризація та ув'язування з моделлю бізнес-процесів {БП} інтегрованого утворення. При цьому {БП} можуть розглядатися як знання про принципи і правила функціонування ІСБ. Відповідно ж до виділеної моделі буде обиратися інструментарій організації управління знанням.

З точки зору організації управління знанням важливим є питання щодо необхідності відокремлення управління знаннями та управління на основі знань. Перше відноситиметься до сфери дії МУІР, друге – МУІСБ. Оскільки ж знання суб'єкта можна змінювати або розширювати за допомогою певних процедур, їх слід внести до складу формованої системи обліково-аналітичного забезпечення та процедур ОУІР.

Для розвитку самонавчання потрібно інформувати вхідних до ІСБ суб'єктів господарювання (особливо у разі квазіінтеграційних утворень) про хід виконання проектів та результати їх аналізу, поширювати нові ідеї та стимулювати їх провадження, широко обговорювати помилки й способи їх виправлення, спонукати робітників до підвищення кваліфікації, заохочувати обмін знаннями тощо. Такі положення тісно співвідносяться з принципами емпauerменту [21], які декларують симетричність доступу до інформації всіх акторів *PIB*-простору.

В аспекті управління знанням ОАЗУВ передбачає формування певних баз даних. На жаль, за своєю суттю вони є лише інформаційним поданням наявних знань. Більш продуктивним буде підхід, орієнтований на задачі прогнозування стану складних динамічних систем та відповідну розробку сценаріїв розвитку ситуацій в умовах комплексної динамічної невизначеності й ситуаційного аналізу поточної обстановки. Особливо цей підхід є актуальним з огляду на активну природу знань (на відміну від даних про господарську діяльність), оскільки їх наявність ініціює виконання певних дій. Знаходячи закономірності або залежності одних даних від інших, можна успішно діяти на підставі подібного прогнозу й надалі, зробивши це правилом. Звернемо увагу, що хоча й за основу виділення баз даних можна взяти означене у кортежі (2.8) структурування, далі використовується дещо інший підхід. Це пов'язано з розширенням розуміння змісту стратегічного сховища даних (див. рис. 2.4) за умови функціонування ІСБ.

Можна стверджувати, що важливість такої інтеграції визначатиметься роллю знань у виконанні ключових бізнес-процесів підприємств, що входять до *PIB*-простору. Для оцінки ж ефективності процесу управління знаннями, з одного боку, достатньо порівняти витрати й результати до та після виконання проекту з упровадження менеджменту знань. З іншого – такий підхід має і ряд недоліків, нівелювати які можна використанням методології BSC та управлінням за цілями. При цьому принципово важливою є синхронізація розробленої системи показників та обліково-аналітичних звітів, що також можливо на основі побудови єдиної бізнес-моделі ІСБ. Разом з тим, думається, необхідно забезпечити динамічний перегляд сформованої моделі.

Високу цінність становлять також імітаційні моделі підприємств, які також варто інтегрувати до систем управління знань та формованого обліково-аналітичного забезпечення. Вони дозволять МУІР та МУІСБ передбачити можливі наслідки при різних варіантах вирішення нових проблем. При цьому передбачається, що проблеми виникають через наявність певного потоку обставин ($\{ПО(t)\}$) та трансформуються у підґрунтя формування сценаріїв ситуаційного управління.

Отже і створення карт знань повинне будуватися на основі функціональної моделі, тобто з відбиттям документообігу, що зв'язує процеси на рівні подій ($\{ПО(t)\}$). Це дозволить відокремити головні (критичні для ІР) інформаційні потоки і знання в МУІР (інформаційні потоки першого рівня) від інформаційних потоків і знань усередині макропроцесів (МУІСБ, потоки другого рівня).

Очевидною також є необхідність збереження правил поведінки підприємства при входженні до *PIB*-простору, його організаційної культури та рутин. Сукупність таких правил може розглядатися як корпоративні стандарти діяльності або як процедурні знання. При цьому під управлінням знаннями слід розуміти організацію управлінських дій на основі всіх інформаційних ресурсів ІСБ у взаємозв'язку з базами процедурних знань і системами правил функціонування учасників *PIB*-простору.

Таким чином, ураховуючи наведені вище вимоги до місця облікової інформації в системі управління інтеграційним розвитком можна визначити структуру обліково-аналітичного забезпечення окремого суб'єкта господарювання. За своєю природою таке забезпечення має виступати як автоматизований комплекс ситуаційного аналізу, орієнтований на пряме і безперервне забезпечення органів управління аналітичною інформацією про можливі зміни простору життєдіяльності підприємства. Основним завданням такого комплексу постає оперативне розкриття негативних факторів середовища та факторів успіху, ідентифікація їхніх взаємозв'язків і прогнозування тенденцій, розроблення прогностичних сценаріїв розвитку загрозливих ситуацій і формування на їхній основі попередніх рекомендацій щодо вживання превентивних заходів, спрямованих на додержання траєкторії розвитку. При цьому досить очевидно, що для формування аналітичних висновків необхідно побудувати потужну інформаційну базу даних, яка постійно розширюватиметься й охоплюватиме всі сторони діяльності ІСБ.

Представлені теоретичні викладки дозволяють звести процес формування ОАЗУВ та ОУІР до створення множини цілей управління знаннями $\{C_{y3}^{ICB}\}$, що входить до загальної системи консолідованих цілей ІСБ ($C_{y3}^{ICB} \subset C^{ICB}$). В агрегованому вигляді множина цілей має бути розподілена на стратегічні $\{C_{y3}^C\}$ й тактичні $\{C_{y3}^T\}$, тобто $\{C_{y3}^{ICB}\} = \{C_{y3}^C\} \cup \{C_{y3}^T\}$. Відповідно, стратегічні цілі полягатимуть у формуванні й консолідації людського й інтелектуального капіталу, що відповідає довгостроковим цілям інтегрованого утворення. Вони складатимуться з: C_{y31}^C – створення належного контексту, орієнтованого на розвиток знань на основі організаційного навчання; C_{y32}^C – максимізація видів залучених до ІСБ ресурсів знань; C_{y33}^C – діяльність з формування і забезпечення доступу до практичного досвіду, знань та експертних даних нових акторів, які створюють нові можливості і сприяють удосконаленню роботи інтегрованої цілісності; C_{y34}^C – формування інноваційної системи на підґрунті навчання персоналу, фінансування ініціатив і проектів знань.

Тактичні цілі, у свою чергу, будуть співвідноситися з повсякденним використанням знань у відповідь на вимоги й можливості ринку (вони переважно відповідатимуть прагненням акторів щодо присутності у ІСБ – $\{C_{Ai}(IO(t))\}$). До їх складу можна віднести: C_{y31}^T – систематичне формування, оновлення й використання знань компліментарного складу акторів $\{A^K(t)\}$; C_{y32}^T – трансформація індивідуальних і неявних знань в організаційні знання; C_{y33}^T – кодифікація знань; C_{y34}^T – забезпечення доступності залучених знань акторами з базового складу $\{A^K(t+1)\}$ ІСБ.

Ураховуючи структурування $\{C_{y3}^{ICB}\}$ як основу для організації управління знанням доцільно використати методологію Data Mining (DM) або інтелектуального аналізу даних (відповідне структурне наповнення означено через подану у кортежі (2.9) множину $\{DM\}$). Далі на підставі даних аудиту можлива побудова більш точних «карт знань». Аудит знань дозволяє визначити, де у підприємства знаходяться знання; як вони утворюються; наскільки вони корисні, цінні і актуальні; які загальні потреби у підприємства в знаннях; які з цих потреб ще незадоволені; які внутрішні джерела знань використовуються; які методи та процедури застосовуються у поточний момент для розповсюдження знань; які можливості для отримання знань мають робітники підприємства; які процедури і методи, що забезпечують ефективний обмін знанням, вже застосовані або повинні бути впроваджені [48, с. 64–65]. Головною відмінністю аналітичних інформаційних систем, що використовують методологію DM від транзакційних систем обробки даних, широко застосовуваних у сучасних інформаційних системах, є спроба підійти до завдання формування рішення з позиції історизму, тобто на основі повномасштабного кількісного аналізу всього попереднього досвіду, відображеного в рядах ретроспективних даних у системах зберігання інформації.

Отже, основу обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку окремого суб'єкта господарювання, який входить до певної ІСБ та *PIB*-простору, складають інтегроване сховище даних (Data Warehouse, DW) та репозитарії знань (корпоративна пам'ять, КП). При цьому DW (у рамках визначеної множини типів сховищ даних $\{CD_{ij}\}$) виконується у вигляді темпоральної бази даних (див. рис. 2.4), створюючи основу для структуризації минулого досвіду у формі, найбільш придатній для пошуку сценаріїв ситуаційного управління. Оскільки ж головним елементом ОАЗУВ у ІСБ є підтримка інтеграційної взаємодії, КП та DW обов'язково повинні орієнтуватися на підтримку організаційного навчання. Задля цього

можна запропонувати створення середовища для вільного обміну знанням ($\{СВОЗ\}$) як елемента *PIB*-простору. Також необхідне формування середовища для створення зв'язків ($\{ССЗ\}$) у рамках *PIB*-простору, яке є відбиттям консолідованого соціального капіталу. Для цього необхідне не просто налагодження комунікації між окремими акторами у складі ІСБ, а спонукання до навчання та передачі наявного знання. Отже, $СВОЗУССЗ \in \{заохочення спільної діяльності, відображення планів передачі знань й технологій, обґрунтування матеріальної вигоди від дифузії знань\}$.

Формуючи корпоративну систему управління знанням (КСУЗ) слід обов'язково поєднувати технологічну й орієнтовану на соціальний фактор концепції управління знанням (ОУІР як діалектичне поєднання людей, процесів або технологій). Тут передбачимо, що частина функцій виконуваних КСУЗ перетинається з системою ОАЗУВ ($КСУЗ \cap ОАЗУВ$). По відношенню ж до обліково-аналітичного забезпечення механізму управління інтеграційним розвитком (ОАЗ) система управління знанням входить до ОЗА як її складова ($КСУЗ \subset ОАЗ$). За умови такого структурування КСУЗ можна уявити як сукупність ресурсів знань (разом з їх носіями та спроможністю суб'єктів господарювання до використання знань $\{З(A(t))\}$), процесів обробки й використання консолідованих знань ($\{ПО(t)\} \subset DM(t)$) та належної інфраструктури інформаційних мереж, комунікацій, баз даних тощо ($\{IM(t)\} = \{CD(t)\} \cup \{DW(t)\} \cup \{СВОЗ(t)\} \cup \{ССЗ(t)\}$).

Відповідно, в основу КСУЗ буде покладено процес їх формування, головною метою якого є визначення необхідних для ІСБ знань та встановлення джерел і способів їх здобування. Для цього необхідно ідентифікувати типи базових знань, які відобразатимуть всі основні потреби учасників ІСБ, та пов'язати їх із спеціалізованими предметними областями знань ($ПОЗ^{ICB}$). Такі $ПОЗ^{ICB}$ досить часто ідентифікують як домени знань ($\{ДЗ\}$), поєднання яких дозволяє відбити бізнес-моделі акторів ($\{БМ_A\}$) та ІСБ ($\{БМ_{ICB}\}$). Розширюючи зазначене положення організацію управління знанням можна визначити як:

$$КСУЗ(t) = \{A(t), Ц^{ICB}_{y3}(t), З(A(t)), ПО(t), IM(t), ДЗ(t)\}. \quad (5.2)$$

Склад $\{ДЗ\}$ визначатиметься особливостями ОУІР, проте думається більш дієвим буде підхід, коли домени співвідноситимуться з проекціями BSC, оскільки вони відбивають всі головні стратегічні аспекти ІР. Тут перед-

бачається виділення: DZ_1 – зовнішнє оточення; DZ_2 – внутрішні процеси; DZ_3 – споживачі; DZ_4 – актори; DZ_5 – навчання та розвиток, використання потенціалу; DZ_6 – управління. У межах зазначених доменів будуть формуватися й ресурси знань ($\{Z(A(t))\} \cup \{ПО(t)\} \cup \{IM(t)\} \subset U\{DZ\}(t)$). У розширення зазначеного підходу можна додатково впровадити онтологічні моделі відповідних $П_Р О_3$, які відбивають їх упорядковане уявлення. У формалізованому вигляді модель онтології ($ОБ = \langle TO, B, \Phi \rangle$) визначається як упорядкований кортеж множин термінів та об'єктів $П_Р О_3^{ICB}$ ($ТО$) прикладної області, відносин між ними (B) та функцій інтерпретації (Φ), які на основі логічних виразів показують, як об'єкти співвідносяться один з одним. Онтологічна узгодженість дозволить об'єднати DW акторів в єдину корпоративну пам'ять ($КП = U\{Z(A(t))\}$).

Важливе значення має питання про те, як ICB збирає, розповсюджує й інтегрує зовнішню інформацію та знання у власну $КП$, оскільки недостатньо тільки простого нарощування обсягів знань. Їх слід орієнтувати на задоволення потреб конкретних бізнес-процесів. Для цього необхідні механізми фільтрації інформації ($\{M_{\Phi}\}$), що виділятимуть цінні елементи знань серед інформаційного шуму. Обмеженість терміну адекватності знань обумовила введення механізмів безперервного оновлення знань ($\{M_{BO3}\}$).

Динамічна сутність ресурсів знань ($\{Z(A(t))\}$) дозволяє і процес інтеграційного розвитку звести до переструктурування інформації та знань. Безпосередньо логіка процесу інтеграційного розвитку представлена на рис. 5.3.

Так, формування $КСУЗ$ (відповідно до формули (5.2)) починається з ідентифікації потреб (IP) відокремлених суб'єктів господарювання (суб'єктів ринку), які знаходяться у непов'язаному становищі (A_{HP}). У результаті цього з урахуванням потоку обставин ($\{ПО(t)\}$) відбувається створення інтегрованої корпоративної структури (ICB). Формування PIB -простору, відповідно до рис. 5.3, відбувається саме через обмін ресурсами знань окремими акторами. Як додаткова умова передбачається, що кожен актор (A) має власне середовище знань, утворене у вигляді темпоральних баз даних (DW). Завданням же формованої корпоративної темпоральної бази знань ($DW_{ICB} = U\{DW\}$) буде сприяння збільшенню швидкості спільних взаємодій або зниження витрат завдяки полегшенню процедури використання знань та сприянню впровадженню інновацій, створенню нових продуктів і послуг на основі більш ефективного обміну знаннями між учасниками ICB . Для цього у процесі $OUIP$ (дії $MUIP$) відбувається узгодження форматів різних DW ($УФ_{DW}$), розробка стандартів

обліково-аналітичного забезпечення процесу ІР (COA_{DW}) та регламентування функціонування корпоративної пам'яті (РФКП).

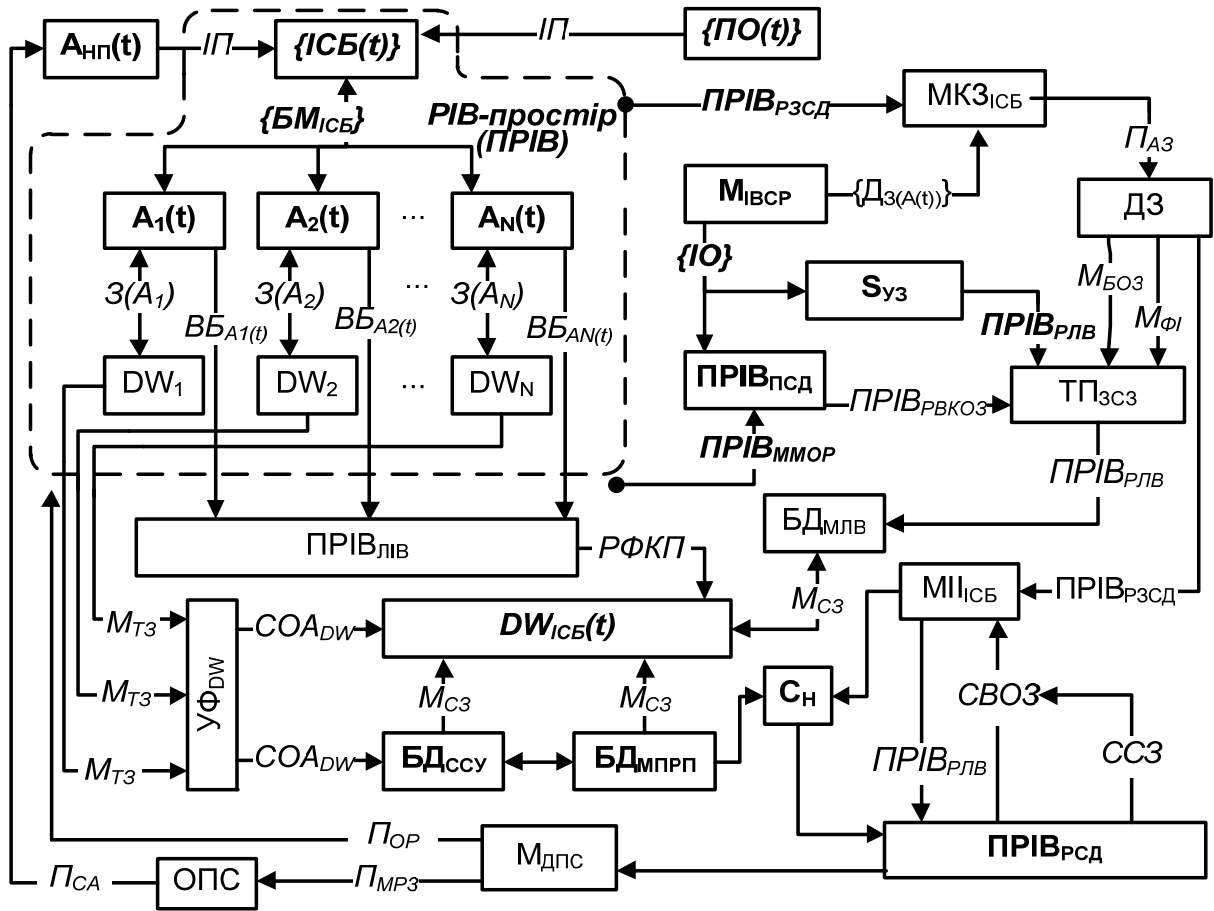


Рис. 5.3. Трансформація обліково-аналітичного забезпечення управління витратами інтегрованої структури бізнесу до системи управління консолідацією ресурсів знань

Реалізація орієнтації знань на дії підкріплюється створенням матчингової системи запитів (M_{C3}). ОУІР тут полягатиме в узгодженні M_{C3} з технологічною платформою застосування знань ($ТП_{зсз}$). Цей процес базуватиметься на формуванні в рамках ОАЗУВ баз даних: сценаріїв ситуаційного управління ($БД_{ССУ}$), моделей прогнозування розвитку подій ($БД_{МПРП}$), механізмів логічного висновку ($БД_{МЛВ}$) тощо. Основою ж створення $DW_{ІСБ}$ складатиме структура PIB -простору. Задля цього в ньому виділено регламенти здійснення спільної діяльності ($ПРІВ_{РЗСД}$) та адаптовано до умов наявних між учасниками PIB -простору логістичних мереж взаємодії регламенти системи управління знанням ($ПРІВ_{РЛВ}$). Слід враховувати, що основою створення ІСБ є формування логістичних ланцюгів створення вартості

та досягнення синергії від взаємодії окремих елементів та їх знань (C_H). Така розширена логістична взаємодія дозволяє досягти високої продуктивності трансакцій, зменшення витрат рівня ризикованості операцій.

Разом з тим кластерний характер відносин учасників значної кількості ІСБ вимагає проведення інтегрування КСУЗ та ОАЗУВ з механізмами ідентифікації особливостей інтеграційної взаємодії на стратегічному й процесному рівнях (M_{BCP}) та узгодження параметрів бізнес-моделі (БМ). Природним є й накладення $\{IO\}$ (у межах встановлених цільових орієнтирів) на кожного учасника ІСБ. Важливим є також урахування неформальних норм РІВ-простору (елемент $ПРІВ_{\text{ММОР}}$) – визначення ментальних моделей, організаційних рутин, управлінських стереотипів, що в сукупності являтимуть корпоративну культуру та відображатимуть сутність середовища обміну знаннями. Схильність учасників ІСБ до опортунізму й потреба вирішення можливих корпоративних конфліктів обумовлює введення до КСУЗ правила спільної діяльності ($ПРІВ_{\text{ПСД}}$), які повинні базуватися на встановленні логіки інтеграційної взаємодії ($ПРІВ_{\text{ЛІВ}}$), розвитку внутрішньої культури обміну знаннями ($ПРІВ_{\text{РВКОЗ}}$) та встановленні політики реалізації результатів спільної діяльності ($ПРІВ_{\text{РСД}}$). Таким чином можна й встановити структурування РІВ-простору в контексті організації управління знаннями:

$$ПРІВ = \left\langle \begin{array}{c} ПРІВ_{\text{ММОР}}, ПРІВ_{\text{ПСД}}, ПРІВ_{\text{ЛІВ}}, ПРІВ_{\text{РЗСД}}, \\ ПРІВ_{\text{РЛВ}}, ПРІВ_{\text{РВКОЗ}}, ПРІВ_{\text{РСД}} \end{array} \right\rangle. \quad (5.3)$$

Окрім того, формуючи КСУЗ, слід враховувати залежність способу отримання знання від типу стратегії ІР та ввести поняття стратегії управління знаннями ($S_{\text{УЗ}}$). Провадження $S_{\text{УЗ}}$ потребує визначення джерел знань та місця їх розташування ($\{D_{3(A(t))}\}$), розробки моделей ключових знань учасників інтегрованої корпоративної структури ($МКЗ_{\text{ІСБ}}$). З точки зору ОУІР важливим буде й узгодження власного бачення ($ВБ_{A(t)}$) щодо присутності кожного окремого учасника ІСБ з $DW_{\text{ІСБ}}$. Саме якість узгодження $S_{\text{УЗ}}$ та $ВБ_{A(t)}$ обґрунтовує особливості поведінки окремого актора по відношенню до ІСБ, визначає моделі дифузії й захисту знань.

Розглядаючи варіанти створення комбінацій агентів, слід забезпечити дотримання умови поширення синергії знань ($C_H \rightarrow \max$). Разом з тим необхідно передбачати й таку негативну рису, як витік знань. Проте оскільки повністю подолати його неможливо, бажано, щоб увага кожного з акторів у

складі ІСБ зосереджувалася на одержанні знань від решти суб'єктів господарювання, а не на захисті власних. Передумовою для цього є формування мережної інноваційної інфраструктури ($M_{II_{ICB}}$). До її складу увійдуть означені вище середовища обміну знанням ($\{CBOZ\}$) і створення зв'язків ($\{CCZ\}$), механізми фільтрації інформації ($\{M_{\Phi I}\}$) й оновлення знань ($\{M_{EOZ}\}$), моделі трансформації знань учасників (M_{T3}) та процедури аудиту знань (P_{A3}). При цьому, до процесу ОУІР треба ввести процедури оцінювання регулярності взаємодії акторів у складі ІСБ, міцності комунікаційних зв'язків, взаємної довіри та обсягів обміну інноваційним знанням.

Відповідно, для подолання проблеми асиметрії й опортунізму знову ж таки варто додержуватися опціонального підходу до формування складу ІСБ. Тут, при впровадженні в рамках PIB_{PCD} механізмів динамічного перегляду складу учасників ІКС ($M_{ДПС}$), відбуватиметься перегляд організаційних рутин (P_{OP}), місць розташування знань (P_{MP3}) та складу акторів (P_{CA}). Відповідно формуватимуться опціони продовження співробітництва (OPC) у межах настанов PIB -простору.

Прийняття означеного на рис. 5.3 підходу змінює розуміння не лише змісту й наповнення ОЗАУВ, а й процесів її впровадження у практику господарювання підприємств. Означена змістовна трансформація полягає в орієнтації облікового процесу на набутки процесів Business Intelligence (BI). Як правило, розуміння BI зводиться до: процесу перетворення даних в інформацію і знання про бізнес для підтримки прийняття неформальних рішень; інформаційних технологій збору даних, консолідації інформації й забезпечення доступу бізнес-користувачів до знань; знань про бізнес, добутих у результаті поглибленого аналізу детальних даних і консолідованої інформації. Дані тлумачення повністю відповідають запропонованій на рис. 2.4 схемі стратегічного сховища даних, на впровадження якої й орієнтовано ОАЗУВ.

Отже, авторське розуміння процесу організації обліку було подано на рис. 1.11. Разом з тим, подана там ментальна карта розкриває процес організації бухгалтерського обліку, без урахування доведеної необхідності стратегічного його спрямування. Сутність такого спрямування розкрито в рамках поданої на рис. 5.4 схеми, яка відбиває основні етапи такої організації обліку, що буде орієнтована на процес консолідації інформації в системі Business Intelligence (конкурентної розвідки) будь-якого суб'єкта господарювання (як відокремленого, так й інтегрованого). Слід відзначити, що пропонована послідовність містить у собі ряд агрегованих етапів (вони в неявному вигляді представлені на рис. 5.4).

Першим етапом є визначення принципів та підходів до проектування облікової підсистеми.

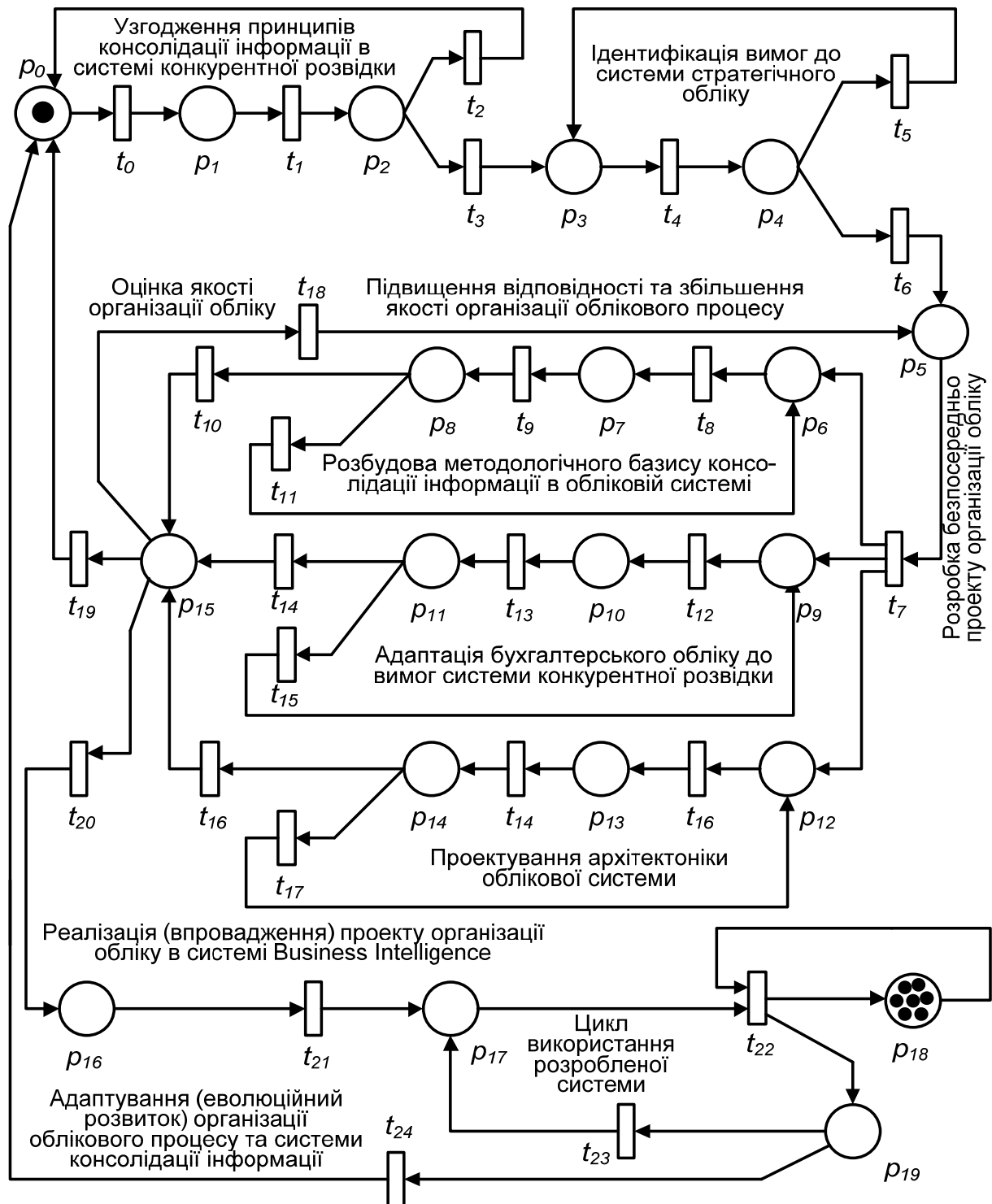


Рис. 5.4. Послідовність організації облікового процесу та консолідації інформації в системі Business Intelligence суб'єкта господарювання

У розрізі даного етапу передбачається поява таких подій (у термінах апарату мереж Петрі [94; 157]): p_0 – постанова задачі організації обліково-

аналітичного забезпечення життєдіяльності системи стратегічного управління та служб конкурентної розвідки промислового підприємства; p_1 – формування проектної команди з організації підсистем обліку; p_2 – оцінка відповідності облікового процесу й можливих запитів системи стратегічного менеджменту; p_3 – визначення задач та областей застосування стратегічного обліку; p_4 – оцінювання поточної та бажаної моделі організації обліку; p_5 – розробка (відбір методів та створення регламентів їх застосування) інструментарію організації облікового процесу.

Умовою досягнення означених подій є спрацювання таких переходів: t_0 – державна реєстрація суб'єкта господарювання та визначення й узгодження основних правових аспектів організації облікового процесу; t_1 – визначення задач облікової підсистеми у взаємозв'язку з обраними стратегічними альтернативами розвитку суб'єкта господарювання та потребами систем конкурентної розвідки (встановлення принципів та напрямів консолідації інформації відповідно до запитів системи управління); t_2 – спрацювання переходу свідчить про наявну невідповідність системи обліку та управлінських запитів, що вимагає зміни завдань організації облікового процесу та перегляду принципів консолідації інформації; t_3 – спрацювання переходу запускає процес розробки узгодженої з принципами консолідації інформації системи стратегічного обліку; t_4 – формалізація поточного стану організації облікового процесу та формування бажаної моделі, яка відповідатиме вимогам щодо консолідації інформації (створення так званих моделей «as is» та «to be»); t_5 – спрацювання переходу свідчить про значні невідповідності, а отже й про значні витрати на перепроєктування системи (тут пріоритет віддано не пошуку додаткового фінансування, а перепроєктуванню системи з майбутнім поверненням до зменшених вимог у циклі еволюційного розвитку облікової системи); t_6 – спрацювання переходу визначає наявність технічної можливості (достатність фінансування та вироблення принципів консолідації інформації в системі конкурентної розвідки) розробки проекту організації обліково-аналітичного процесу; t_7 – старт процесу створення системи стратегічного обліку.

Другим агрегованим етапом, серед представлених на рис. 5.4, є безпосередньо розробка проекту організації облікового процесу й консолідації інформації в системі конкурентної розвідки. На рис. 5.4, цей етап представлено у розрізі трьох стадій, що відбуваються паралельно. Першу стадію пов'язано з визначенням методологічної основи консолідації інформації. У формалізованому вигляді її реалізовано такою послідовністю подій та пере-

ходів: p_6 – визначення облікових номенклатур та ключових показників (KPI у рамках термінології BSC або елементів для системи стратегічного моніторингу), які дозволятимуть визначати й моделювати конкурентну поведінку суб'єкта господарювання; t_8 – балансування набору показників та приведення їх у відповідність до архітектурних представлень суб'єкта господарювання; p_7 – зв'язування облікових рахунків з відібраними для реалізації процедури конкурентного позиціонування показниками; t_9 – надання обліковим рахункам аналітичних ознак (перетворення їх в індикатори прояву «слабких сигналів» для системи управління); p_8 – формалізація обраної методології обліку й консолідації інформації в рамках облікової політики підприємства; t_{10} , t_{11} – спрацювання переходів свідчить про відповідність чи невідповідність (потребу перепроєктування облікової методології) розробленого підходу до консолідації інформації запитам системи управління.

Друга стадія передбачає адаптацію «стандартної» технології бухгалтерського обліку до потреб консолідації інформації. Її також представлено на рис. 5.4 у вигляді таких подій та переходів, як: p_9 – вибір форми обліку, орієнтованої на нові об'єкти облікового спостереження та розширені запити системи конкурентної розвідки; t_{12} – розробка робочого плану рахунків, для яких введені додаткові аналітичні чи контрольні ознаки (прикладом введення таких ознак може постати зв'язування облікових рахунків з нейронними моделями системи ситуаційного стратегічного управління суб'єктом господарювання); p_{10} – формування форм первинної документації, розширених додатково виділеними напрямками фіксування інформації; t_{13} – розробка графіків документообігу, розширених до інформаційних моделей діяльності суб'єкта господарювання; p_{11} – розробка системи регламентів обробки економічної інформації, отриманої у процесі облікового спостереження; t_{14} , t_{15} – спрацювання переходів свідчить про завершеність чи про потребу подальшого адаптування облікового процесу.

Третя стадія містить у собі дії, орієнтовані на розробку належного організаційного забезпечення облікового процесу. Тут передбачається виконання таких операцій: p_{12} – формування апарату бухгалтерії, призначення головного бухгалтера та розрахунок чисельності обліково-аналітичних служб; t_{16} – вибір варіанта розподілу облікових функцій між підрозділами підприємства та складовими апарату бухгалтерії; p_{13} – розробка посадових інструкцій, положень про підрозділи та інших видів організаційних регламентів; t_{17} – визначення доречності децентралізації облікових функцій; p_{14} – м'яке регламентування аналітичних процедур обробки облікової інфор-

мації задля їх наближення до центрів прийняття рішень (формування самоорганізаційного підґрунтя процесу консолідації інформації); t_{18} , t_{19} – спрацювання переходів свідчить про завершеність чи про потребу подальшого адаптування організаційної структури бухгалтерії.

Проходження другого агрегованого етапу, що містить три означених стадії, вимагає остаточного оцінювання відповідності облікового процесу потребам консолідації інформації.

Таке оцінювання реалізовано такими подіями та переходами: p_{15} – остаточна формалізація проекту організації обліку й консолідації інформації в системі конкурентної розвідки; t_{18} – перехід, що відзначає незначні вади у розробленому проекті організації обліку, які можуть бути вирішені шляхом повторного проходження однієї чи всіх стадій проектування; t_{19} – спрацювання переходу відбувається при неможливості утворити систему консолідації інформації (повне перепроєктування обліково-аналітичного процесу при зміні принципів конкурентного позиціонування); t_{20} – перехід, що визначає початок реалізації розробленого проекту організації обліку в системі конкурентної розвідки.

Спрацювання переходу t_{20} відзначає початок третього агрегованого етапу, який забезпечує впровадження розробленого проекту організації обліку. Його основу складають такі події: p_{16} – нормативне обґрунтування обраної схеми організації облікового процесу та формалізація заходів з реалізації розробленого проекту; p_{17} – сформована система консолідації облікових даних; p_{18} – набір показників, які контролюються в обліковому процесі, використовуються під час моніторингу додержання обраної траєкторії розвитку суб'єкта господарювання та відбивають його конкурентну позицію; p_{19} – періодично здійснювана оцінка адекватності розробленої системи консолідації інформації запитам й умовам оточення.

Умовою досягнення означених подій є спрацювання таких переходів: t_{21} – упровадження обраної схеми консолідації інформації; t_{22} – функціонування системи стратегічного обліку та консолідації інформації в системі конкурентної розвідки; t_{23} – виявлена невідповідність, яка передбачає перепроєктування облікової системи, або пройшов певний період часу, який потребує еволюційного перегляду складових системи консолідації інформації; t_{24} – функціонування у раніше обраному режимі (потреба у зміні підходу до організації обліку й консолідації інформації відсутня).

5.2. Розвиток облікового моделювання в системі управління витратами інтегрованих суб'єктів господарювання

Прийняття динамічної концепції організації обліково-аналітичної підтримки життєдіяльності підприємства (у тому числі і у сфері дії СУВ) та процесно-орієнтованого підходу до управління обумовлює появу певних особливостей і при реалізації решти функцій управлінського циклу. Так, наприклад, виникає орієнтоване на бізнес-процеси калькулювання витрат та бюджетування видатків. Ураховуючи ж означені на рис. 5.3 особливості реалізації функції обліку з огляду на потреби консолідації інформації (особливо якщо процедури консолідації реалізуються відповідно до означеного на рис. 1.14 проактивного режиму), можна стверджувати про доречність розширення елементів методу бухгалтерського обліку інструментарієм системної динаміки та імітаційного моделювання (вибір саме даного інструментарію пояснюється хронологічністю та безперервністю відображення здійснених підприємством процесів та операцій на рахунках обліку).

Моделювання у даному разі забезпечуватиме створення моделей системного випереджаючого відображення подій у просторі взаємодії учасників інтегрованого утворення, який розкривається через означені на рис. 5.2 *PIB*-простір та *УПВ*-мережі. Зрозуміло, що всі такі події мають отримати відображення у діях СУВ та реєстрах ОАЗУВ. Обґрунтування ж такого відображення має враховувати чіткий розподіл понять «моделювання бухгалтерського обліку» та «моделювання в бухгалтерському обліку», оскільки досить часто вченими вони розглядаються як тотожні, що не є цілком правильним. Так, для моделювання бухгалтерського обліку об'єктом моделювання виступає безпосередньо облікова система підприємства (необхідність такого моделювання як правило міститься в аспекті удосконалення організації облікового процесу). Моделювання ж в бухгалтерському обліку визначається як створення моделей окремих господарських операцій (даний вид моделювання потрібен як для удосконалення процесу фіксування інформації та знань, так і для вироблення превентивних стратегічних рішень). При цьому такі моделі можуть розкриватися як в системі облікових рахунків, так і через представлення облікового процесу у взаємодії з рештою функцій управління (прикладом такої моделі є означена на рис. 2.16 модель логістичних операцій підприємства).

У контексті життєдіяльності ІСБ облікове моделювання має підпорядковуватися логіці розширеної логістичної взаємодії (у частині відбору

показників для взаємного моніторингу співпраці учасників УПВ-мережі) та процесному підходу (у частині фіксування показників відповідної перспективи стратегічної карти BSC). З огляду на дану пропозицію на рис. 5.5 відображено у термінах системно-динамічного підходу взаємодію функції обліку з системою управління витратами та менеджментом суб'єкта господарювання. При цьому означене відображення повністю відповідає логістичній концепції в рамках впровадження стандарту ERP.

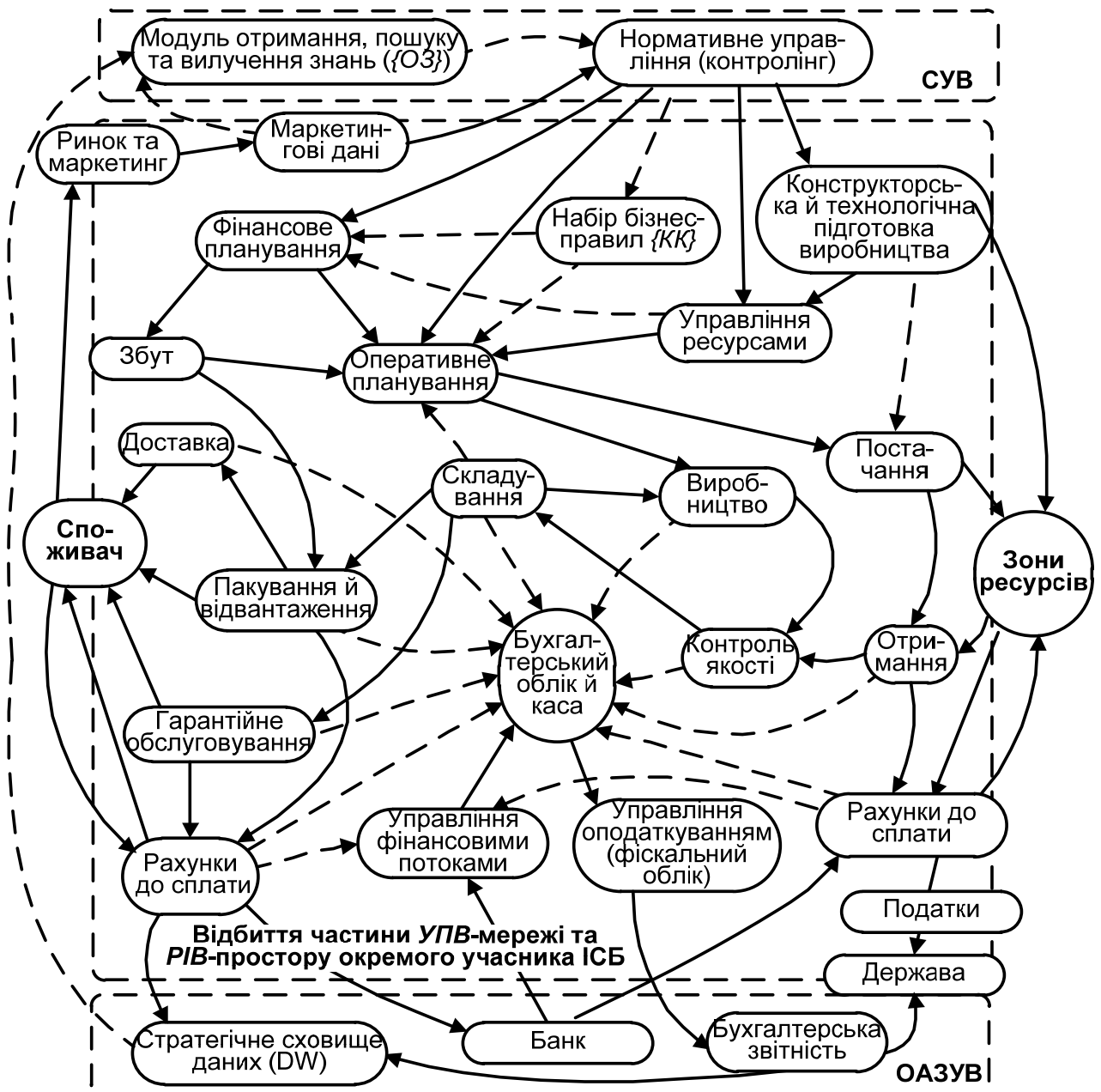


Рис. 5.5. Уніфіковане представлення областей виникнення витрат логістичної взаємодії учасника ІСБ (на основі дослідження [40])

Практична реалізація означеного на рис. 5.5 підходу повинна враховувати виділені на рис. 2.21 логістичні розриви. Урахування їх наявності дозволить як максимізувати розкриття ресурсного потенціалу ІСБ, так і обґрунтувати параметри взаємодії відібраної форми організації логістичних операцій з системою ОАЗУВ. Дія аналітичної складової ОАЗУВ у даному випадку орієнтується на діагностику відповідності компонентів зовнішнього середовища наявним в учасників ІСБ матеріальним ресурсам (на сучасний момент і за роками на стратегічному інтервалі часу). Отже дія СУВ тут полягає у плануванні взаємодії (формуванні сценаріїв взаємодії, визначенні цілей для залучених в інтеграційний процес компонентів оточення) матеріальних потоків ІСБ із постачальниками, логістичними посередниками, покупцями тощо.

Планування такої взаємодії, з огляду на прийнятий у 8-му положенні пропонованої концепції управління витратами (див. рис. 2.2) сценарно-ситуаційний підхід, передбачає використання референтного переліку стратегічних рішень у сфері логістичної взаємодії. Варіант такого переліку представлено у табл. 5.1.

Прийняття рішень у рамках даного переліку відповідає концепції 5П щодо розуміння стратегії, а отже забезпечує обґрунтування елементів ресурсно-ринкового портфеля ІСБ (позиціонування входів бізнес-процесів ІСБ у відібраних стратегічних зонах ресурсів) у розрізі параметрів логістичного процесу та дії системи ОАЗУВ (плин процесу такого обґрунтування означено на рис. 5.6).

Дійсно, встановлення загальних стратегічних настанов розвитку підприємства не є достатнім для остаточного визначення завдань логістики (підтвердженням цього є хоча б пропонований у табл. 5.6 перелік стратегічних рішень). Орієнтація на бізнес-процеси вимагає забезпечення різноманіття цілей, достатнього для розкриття компетенцій у межах кожного організаційно виділеного логістичного потоку (реалізується через формування функціональних логістичних стратегій, кожна з яких вимагає власного структурування ОАЗУВ).

Отже й максимізація потенціалу залучених до ІСБ ресурсів (означена на рис. 5.2 умова $U\{П\} \rightarrow \max$) вимагає вироблення орієнтирів для оперативного управління логістичною діяльністю ІСБ.

Задля цього передбачається формування процесно-орієнтованих бюджетів діяльності ІСБ в цілому й бюджетів виконання окремих бізнес-процесів, оптимізованих за критерієм безпеки.

Референтний перелік стратегічних рішень у сфері управління логістичними витратами [165, с. 146]

Правило	Форма реалізації	Сфера дії ОАЗУВ
Правила реконфігурації бізнес-процесів	Самостійне освоєння потрібних додаткових елементів бізнес-процесів, відмова від зміни параметрів виходу, передача або залучення нової частини через процедуру аутсорсингу	Формування показників для встановлення орієнтирів переданим в аутсорсинг учасникам ІСБ
Правила координації логістичної взаємодії	Означене у першому розділі позиціонування у континуумі «інтеграційний критерій – повне заміщення»	Зв'язування рахунків обліку з процедурами контуру регулювання
Правила позиціонування у СЗР	Вибір поміж самостійною присутністю у відібраній стратегічній зоні ресурсів (СЗР) та формуванням кооперативної системи закупівель	Облікове відображення діяльності пов'язаних сторін
Правила створення ресурсних запасів	Вибір стратегії формування довго- (максимальна страхова підтримка виробництва), середньо- або короткострокових (мінімальний страховий обсяг) запасів. Позиціонування у континуумі «складування запасів – транспортування у потрібний час»	Правила відображення в обліку транспортно-заготівельних розходів та обґрунтування підходу до нормування запасів на складі
Правила оптимізації логістичних витрат	Уведення критерію мінімізації загальних витрат на формування виходу логістичної системи	Вибір методу калькулювання повної собівартості
Правила для відбору якості ресурсів	Вибір стратегії лідируючої, мінімальної або середньої за галузю якості ресурсів	Формування сценаріїв реагування на зміну якості на вході процесів
Правила руху логістичних потоків	Відбір між використанням власного транспорту та застосування послуг логістичних провайдерів	Визначення драйверів рознесення логістичних витрат на продукт
Правила підтримки логістичного сервісу	Вибір напрямів спрямування дії СУВ на: створення лояльного споживача, посилення впливу реклами, розвиток конкурентно-коопераційних відносин, пряму взаємодії зі споживачем	Формування настанов клієнтської перспективи для стратегічної карти збалансованої системи показників
Правила створення набору постачальників	Вибір одного з підходів до формування набору ЗРР: моносегментного, полісегментного чи домінантно-сегментного	Залучення до стратегічного сховища даних правил взаємодії з обраними постачальниками
Правила створення логістичної інфраструктури	Вибір поміж самостійним обслуговуванням логістичної системи та залученням посередників, високою якістю підтримки логістичних операцій й мінімізацією логістичних витрат у сферах транспорту, складування, пакування тощо	Проведення моделювання та оптимізації рівня витрат для можливих варіантів інфраструктури
Правила логістичного інтегрування	Вибір сили взаємодії з партнерами за логістичним ланцюгом (кооперація, конкуренція, байдужість, конфронтація, взаємна підтримка) та форми формалізації угод (формальні, неформальні, релятивістські варіанти контрактиції)	Вибір параметрів отримання та захисту знання залежно від сили інтеграційних обмежень {IO}

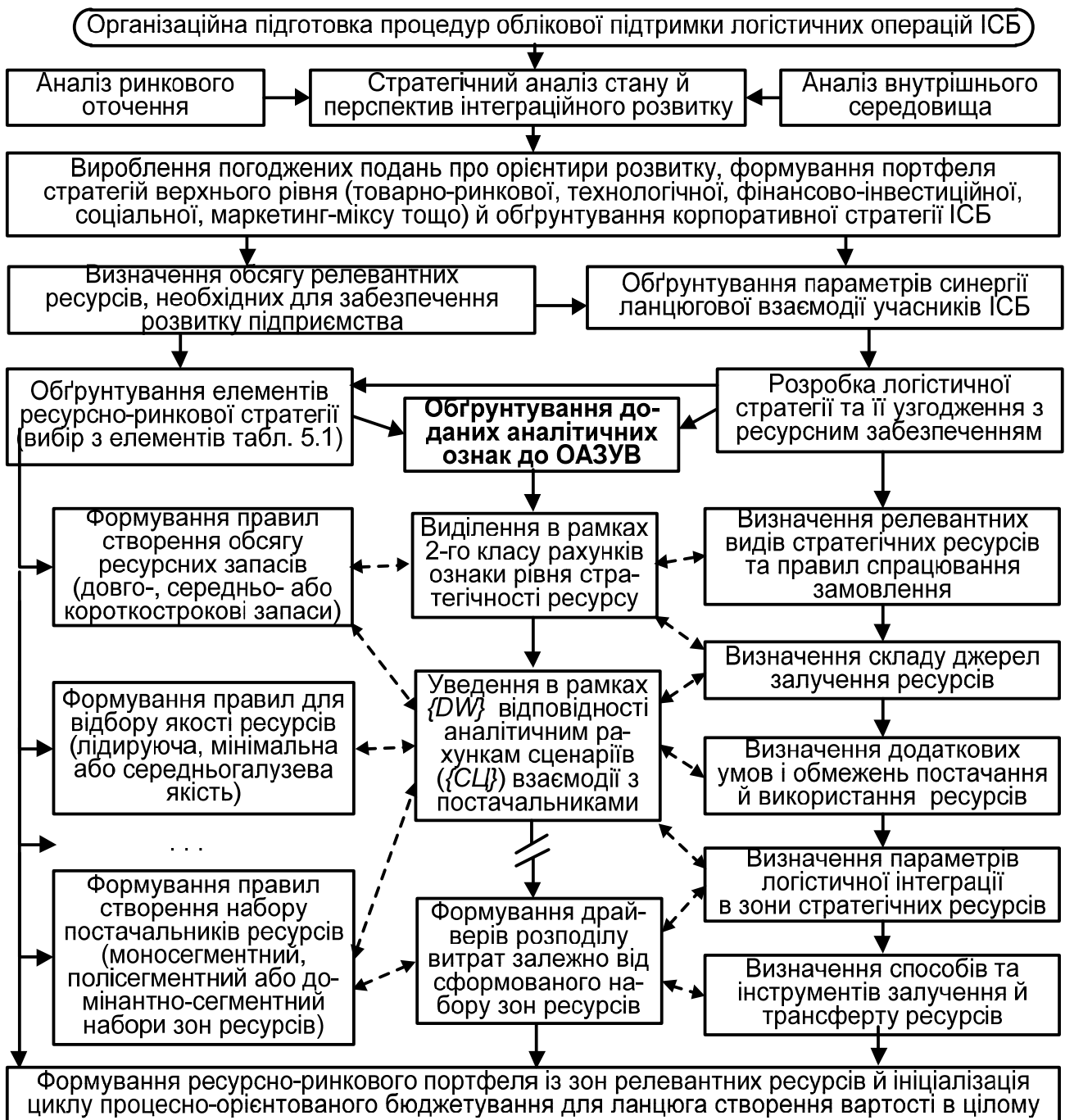


Рис. 5.6. **Обліково-аналітичне обґрунтування вибору логістичної стратегії ІСБ та її учасників** (на основі роботи [165, с. 55])

При цьому якість планування руху ІСБ вздовж виділеної спіралі розвитку (див. рис. 5.2) визначається через оцінку достатності (за кількістю й варіантами) вироблених сценаріїв розвитку подій.

У розрізі процесного підходу до бюджетування слід наголосити, що оскільки прийнятий розподіл загальнозаводських витрат вже не задовольняє потреби менеджменту та не відповідає реаліям господарювання, слід

орієнтуватися на моделі процесного калькулювання та драйвери витрат, що детально були розглянуті у 3 розділі даного монографічного дослідження. Відповідно, процесно-орієнтована система обліку включатиме до свого складу об'єктну складову у вигляді основних елементів: витрат, результатів та трансфертних цін, з одного боку, та об'єкти обліку витрат, що представлені у вигляді процесів, – з іншого. На відміну від традиційних об'єктів калькулювання процесно-орієнтовані облікові моделі розширюються впродовж логістичних ланцюгів створення вартості.

Для кожного виду діяльності у процесі організації обліку встановлюється вектор виміру активності, який відображає сутність даного виду діяльності.

За допомогою цього вектору визначається драйвер розподілу витрат, який відображатиме інтенсивність використання ресурсу або процесу. Таким драйвером повинен бути фактор, що найбільш адекватно відбиває перерозподіл витрат між об'єктами витрат. Кожне джерело витрат повинно мати один драйвер, що визначатиме, як витрати розподіляються на кінцевий об'єкт.

У контексті виділення драйверів витрат (особливо при прийнятті динамічної концепції обліку витрат) змінюється й реалізація процедури моделювання господарської операції.

Особливості такої зміни розглянемо на наступному прикладі орієнтованого на бізнес-процеси калькулювання. У ролі підґрунтя для реалізації процедури використаємо означену на рис. 2.16 схему, що відображає загальну логіку моделювання логістичного циклу суб'єкта господарювання (як відокремленого, так й інтегрованого) та відбиває логіку наведених на рис. 5.7 додатних та від'ємних зворотних зв'язків, що формуються у процесі виконання логістичних операцій.

Означене на рис. 5.7 та рис. 2.16 представлення моделі формування витрат вздовж логістичного ланцюга створення вартості адаптовано до вимог пакет структурного моделювання iThink (через те, що використовується версія пакета iThink не русифікована, у процесі моделювання використано англійські варіанти назв блоків і параметрів).

Головною перевагою пакета iThink є наочне відображення всіх залежностей, що відбуваються у процесі руху елементів моделі між програмно виділеними структурними блоками, так, як це представлено на рис. 5.8.

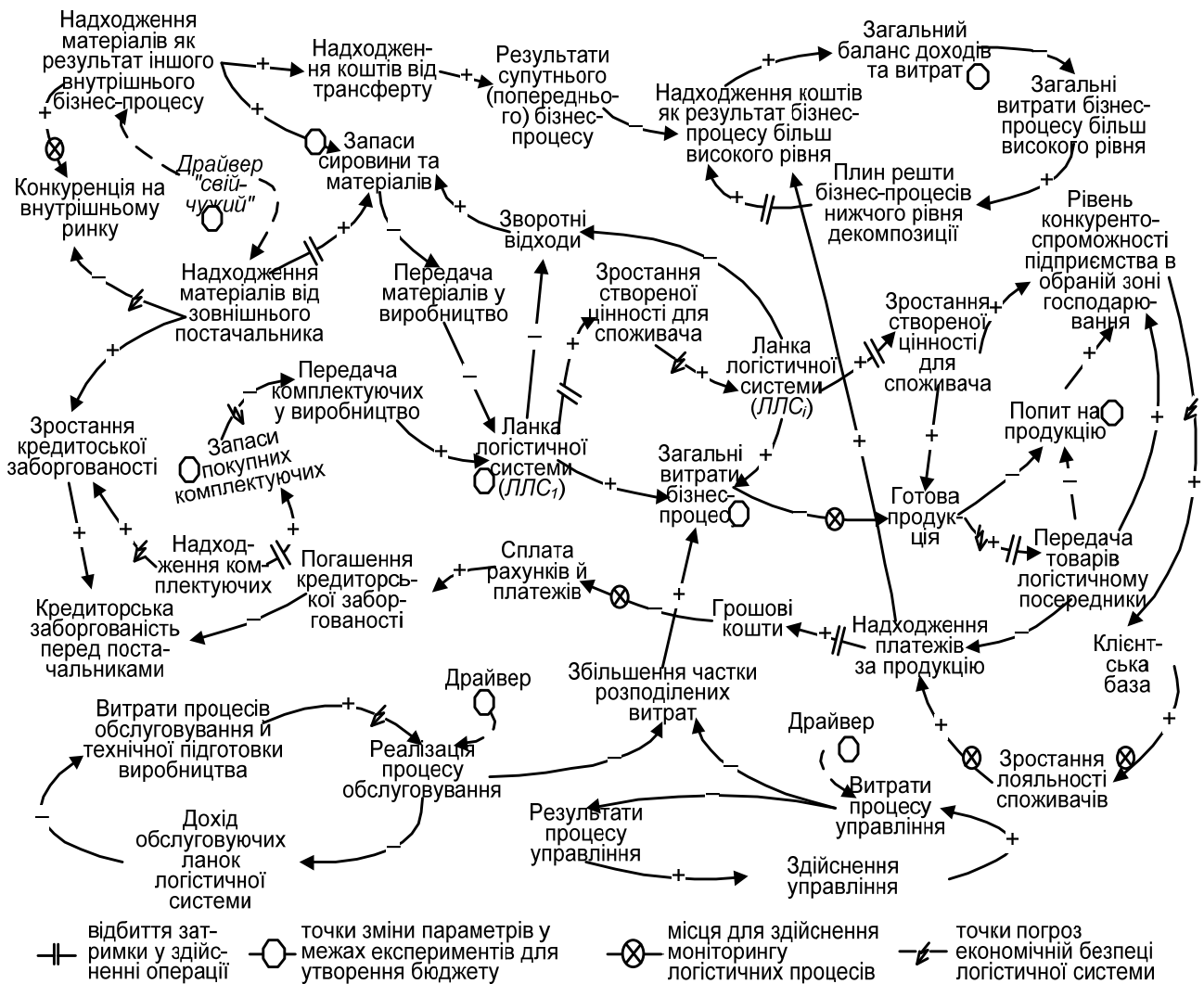


Рис. 5.7. Структура причинно-наслідкових зв'язків моделі формування витрат у логістичній системі ІСБ

Особливістю поданої на рис. 5.8 структуризації є спрямованість моделі на перевірку реалістичності стратегії й розробку сценаріїв подолання означених на рис. 2.21 логістичних розривів.

Кожен із цих сценаріїв вибудовується у вигляді процесно-орієнтованого бюджету, виступає як цільовий орієнтир для СУВ та дозволяє передбачувати зміну рівня розвитку потенціалу наявних у ІСБ ресурсів ($P(t) \rightarrow P(t+1)$).

Задля цього означені на рис. 2.18 і 2.19 види потенціалу введено до поданої на рис. 5.7 та 5.8 моделі у вигляді важелів керівного впливу з боку механізму управління ІСБ.

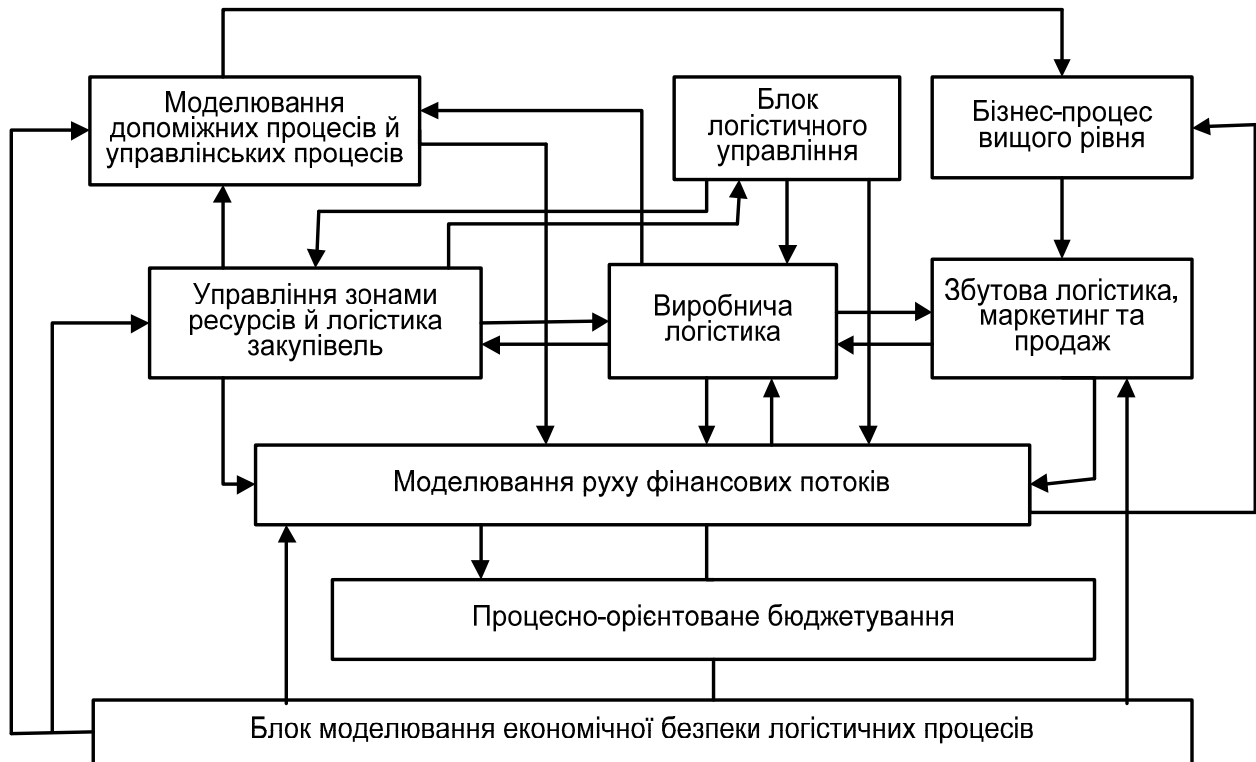


Рис. 5.8. Схема логіки імітаційного моделювання бізнес-процесу будь-якого рівня агрегації (оприлюднено у роботі [143])

Далі розглянемо логіку динамічного моделювання. Означена на рис. 2.16 схема розкриває логіку взаємодії окремих ланок логістичної системи ІСБ (ЛЛС) у рамках поданих на рис. 5.8 блоків (при цьому ЛЛС виділяються через відповідне структурування 23 рахунку бухгалтерського обліку). Так, кожен елемент на рис. 5.8 підтримується відповідною субмоделлю. Основу відстеження динаміки показників та використання означених важелів впливу є панель управління. За її допомогою, через зміну параметрів завантаження устаткування та здійснення закупівель, моделюється (у вигляді графіку) задоволення споживчого попиту на виході бізнес-процесу. Задля встановлення кількісних параметрів наведеної моделі розкриття подальшої її реалізації буде представлено у розрізі бізнес-процесу ВАТ «Мотор Січ» «здійснювати виробництво мотоблоку МБ-4,05». Оскільки ж основним завданням процедури моделювання обрано формування прогнозної інформації (у рамках системи ОАЗУВ) щодо ефективності здійснених витрат з їх розподілом за процесами та видами діяльності, бюджетний процес (на відміну від традиційного підходу до калькулювання) буде розширюватися уздовж ланцюжка створення вартості. Першим елементом, що розкриває логіку мо-

делювання, буде представлена на рис. 5.9 субмодель управління присутністю інтегрованої структури бізнесу на ринку ресурсів або у стратегічній зоні ресурсів (СЗР). Логіка планування в розглянутому випадку укладається в ітераційному підборі оптимальних параметрів процесно-орієнтованого бюджету (ПОБ), установлюваних у результаті проведення ряду експериментів.

У розрізі представленої на рис. 5.9 субмоделі такими параметрами є: розмір замовлення комплектуючих (*completing_order_size* = 300) і матеріалів (*material_order_size* = 500) в одиницях; відповідний час доставки запасів (*completing_supplier_lead_time* = 4, *material_lead_time* = 3, *outsourcing_material_lead_time* = 5) у днях; точка поповнення замовлення комплектуючих (*completing_order_thereshold* = 300) і коефіцієнт нагромадження матеріалів (*material_spare_koef* = 0.4), що визначають час виставлення заявки постачальнику. Слід зазначити, що запропонована модель не припускає можливості реконфігурування ланцюга поставки. Разом з тим, у сфері закупівельної логістики передбачений елемент передачі частини процесів в аутсорсинг. При цьому в розрізі поставок матеріалів запропоноване виділення двох СЗР (зовнішній постачальник і вихід власного бізнес-процесу підприємства), що дозволяє моделювати внутрішню конкуренцію і приймати рішення «виробляти або купувати». Для цього вводиться коефіцієнт розподілу поставок матеріалів (*by_or_produce_koef* = 0.7).

У дужках зазначені початкові параметри змінних. Можливість їхнього варіювання, разом з діапазоном змін, зазначаються на панелі управління. Головні ж причинно-наслідкові зв'язки між змінними моделі разом з відповідною логікою співвідношення рівнів і темпів представлена на рис. 5.9.

Наступним елементом розглянутої на рис. 5.8 блокової структури моделі буде бюджетування виробничих операцій. Відповідна візуальна діаграма відображена на рис. 5.10.

Тут передбачена взаємодія трьох ланок логістичної системи, для кожної з яких заданий час обробки матеріалів (*produse_1_block_lead_time* = 7, *produse_2_block_lead_time* = 5, *assembly_block_lead_time* = 3), що і є одним з параметрів бюджетування.

При цьому задається умова, відповідно до якої зменшення часу обробки (наприклад для прискорення просування продукції на ринок) приводить до збільшення вартості продукції (задано у вигляді співвідношення).

Також задаються параметри завантаження устаткування шляхом встановлення кількості виробничих підпроцесів більш низького рівня ($machines = 2$) і їхньої продуктивності ($thruput_per_machine = 10$).

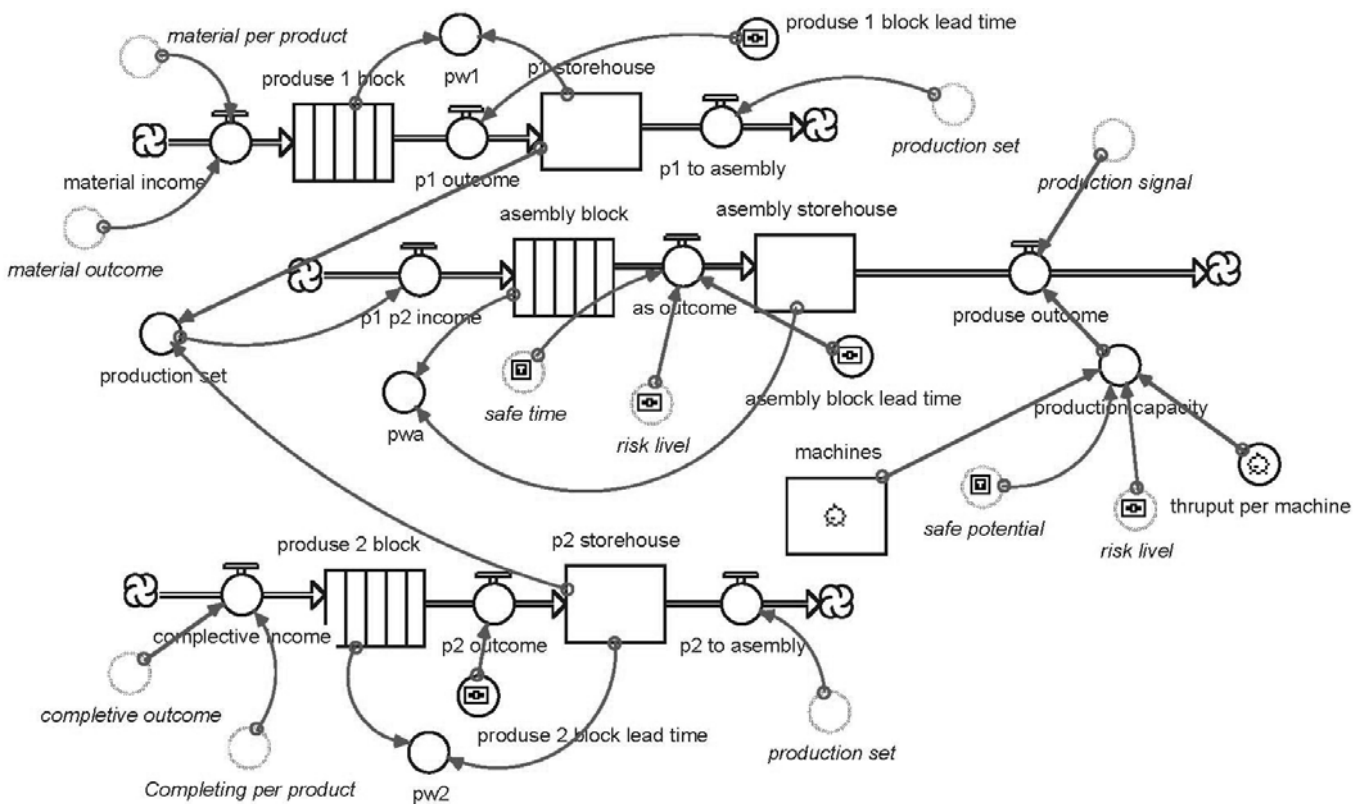
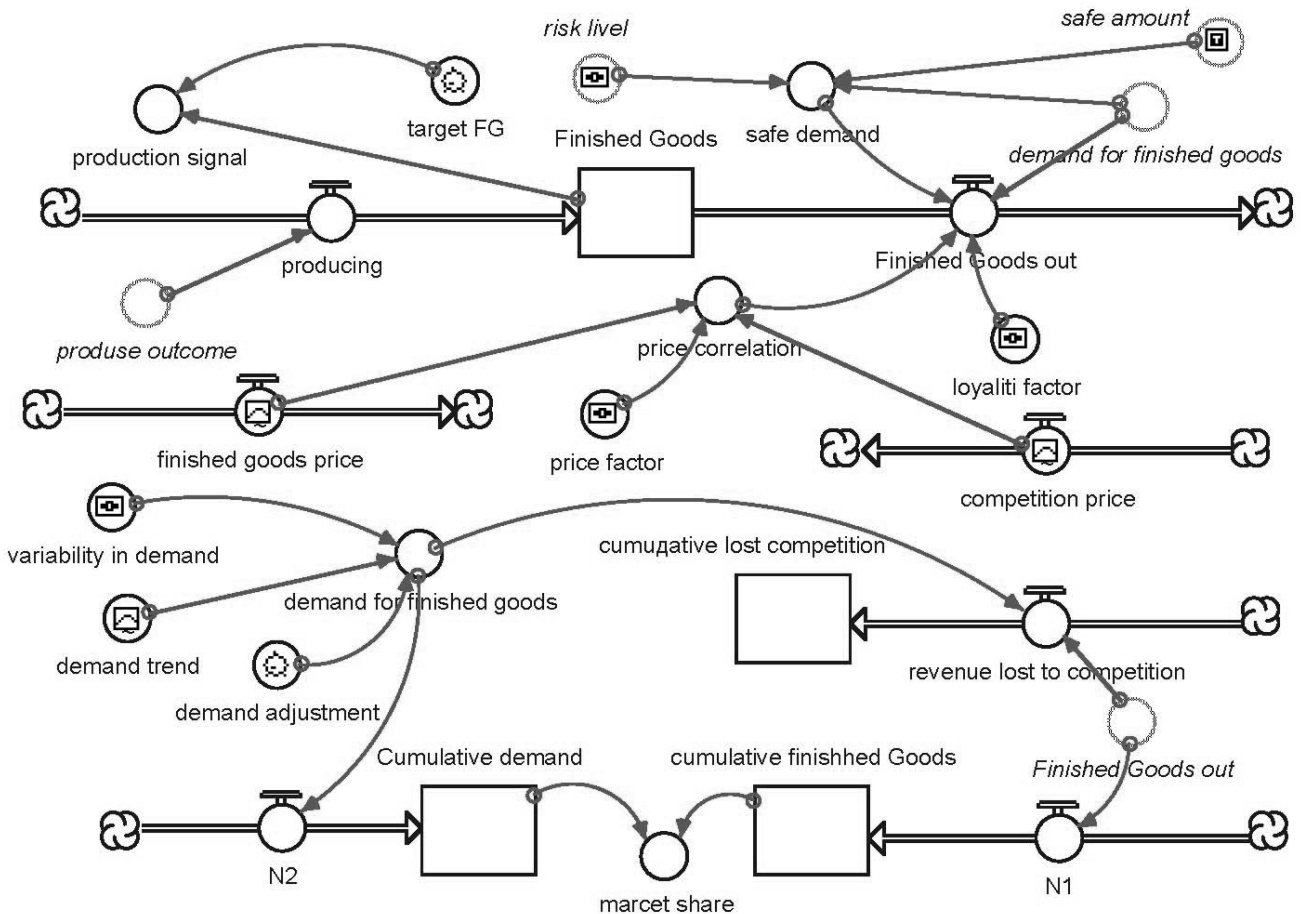


Рис. 5.10. Субмодель формування та формалізації витрат виробничого процесу (оприлюднено у роботі [143])

Субмодель виробничої логістики також припускає, що на виробництво одиниці готової продукції використовується *Completing_per_product* комплектуючих і *material_per_product* матеріалів. Крім цього встановлено відсоток витрат, пов'язаних зі зберіганням матеріалів, комплектуючих і готової продукції. Дана модель є «моделлю з витягуванням», тобто завантаження устаткування підлягає поточному попиту на продукцію і портфелю замовлень, які формуються за допомогою розглянутої на рис. 5.11 субмоделі збутової логістики й комплексу маркетингу.

Базовими параметрами для бюджетування в цьому випадку є рівень страхових запасів готової продукції ($target_FG = 40$) і рівень цін, встановлюваних залежно від динаміки й сезонності попиту як підприємством ($finished_goods_price = GRAPH(time)$), так і конкурентами ($competition_price = GRAPH(time)$).



```

cumulative_lost_competition(t) = cumulative_lost_competition(t - dt) +
+ (revenue_lost_to_competition) * dt
revenue_lost_to_competition = demand_for_finished_goods - Finished_Goods_out
Cumulative_demand(t) = Cumulative_demand(t - dt) + (N2) * dt
cumulative_finished_Goods(t) = cumulative_finished_Goods(t - dt) + (N1) * dt
INIT cumulative_finished_Goods = 0
Finished_Goods(t) = Finished_Goods(t - dt) + (producing - Finished_Goods_out) * dt
INIT Finished_Goods = target_FG
Finished_Goods_out = INT(demand_for_finished_goods * price_correlation * loyalty_factor -
- safe_demand)
demand_for_finished_goods = INT(max(0, demand_trend * ((demand_adjustment - 25) / 100 + 1) *
* NORMAL(1, variability_in_demand / 100, 8786)))
marcet_share = cumulative_finished_Goods / Cumulative_demand * 100
price_correlation = if competition_price * 1 / price_factor / finished_goods_price > 1 then 1 else
competition_price * 1 / price_factor / finished_goods_price
production_signal = target_FG - Finished_Goods
safe_demand = afe_amount * demand_for_finished_goods * RANDOM(1, risk_level) / 100

```

Рис. 5.11. Субмодель присутності учасників інтегрованої цілісності на обраному ринку (оприлюднено у роботі [143])

Крім цього вводяться параметри, що відображають особливості ведення конкурентної боротьби на цільовому ринку. Для цього задається як значимість цінової конкуренції ($price_factor = 1$) і лояльності споживачів до виробленої продукції ($loyaliti_factor = 1$), так і діапазони їхніх змін. При цьому

в результаті проведення розрахунків оцінюється частка ринку (*marcet_share*) і, відповідно, кількість споживачів, що переорієнтувалися на продукцію конкурентів (*revenue_lost_to_competition*). Метою СУВ у цьому випадку буде максимізація задоволення споживчого попиту з мінімізацією сумарних витрат бізнесу-процесу. При цьому, необхідне створення фінансової частини розроблювального бюджету, що й представлено на рис. 5.12.

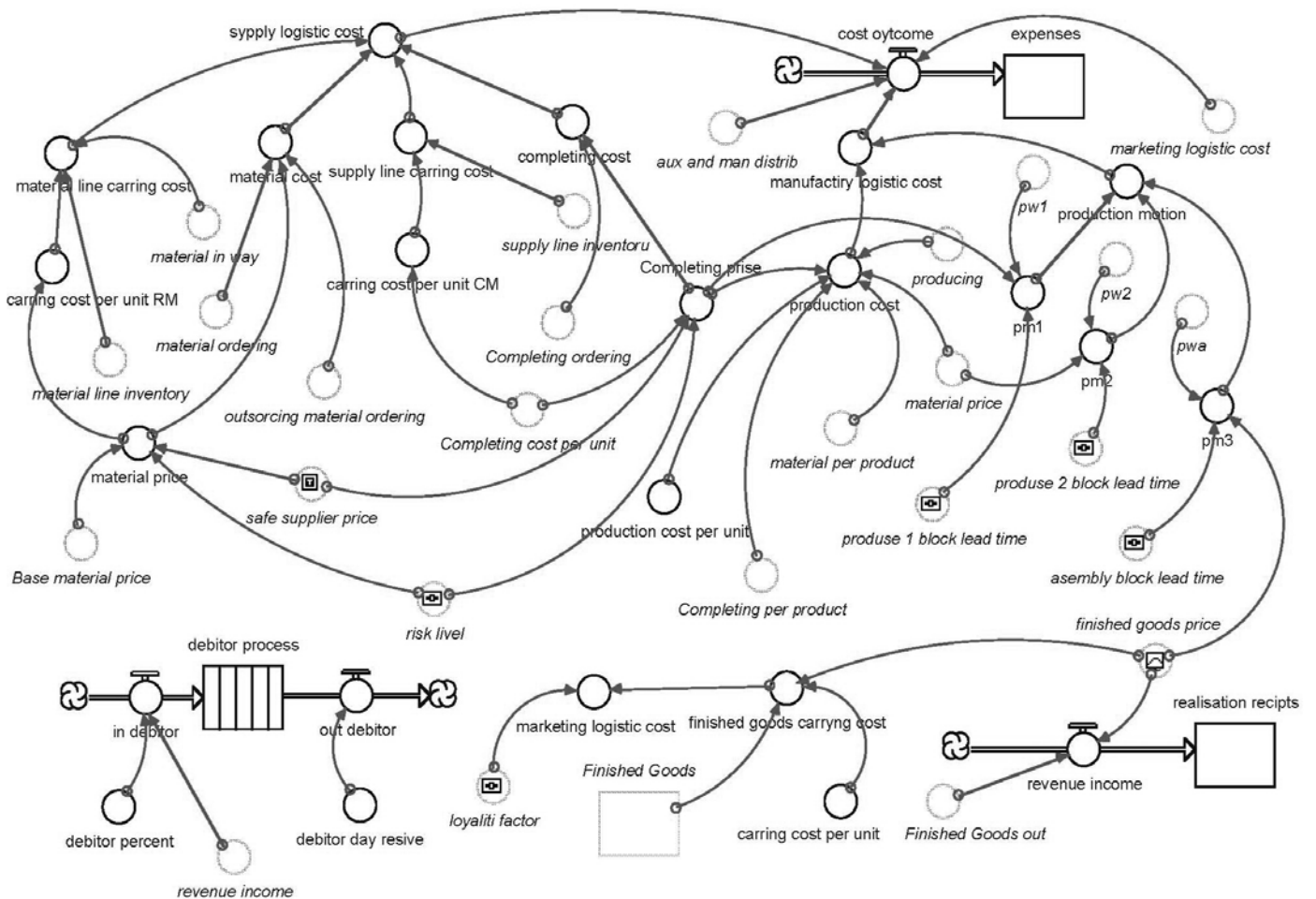
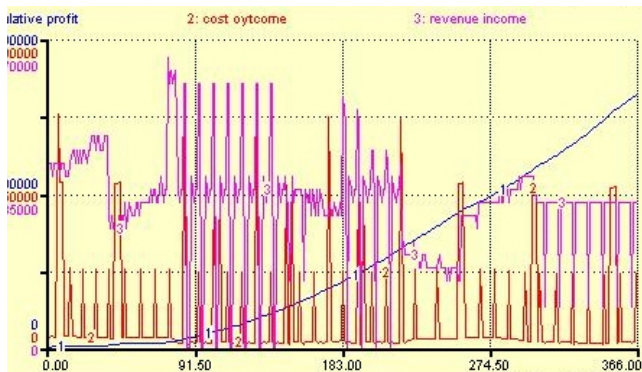
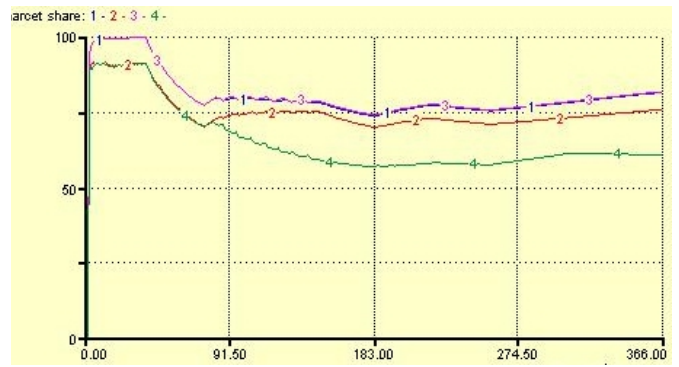


Рис. 5.12. Субмодель розрахунку фінансових параметрів бізнесу-процесу (оприлюднено у роботі [143])

Основними параметрами моделювання в цьому випадку є співвідношення доходів, прибутку й витрат. Варіант такого моделювання означено на рис. 5.13. Важливим параметром для моделювання може постати і розмір відволікання коштів у дебіторську заборгованість (*debtor day resive*).



а) динаміка доходів, прибутку та витрат в розрізі бізнес-процесу



б) динаміка частки ринку для різних варіантів початкових умов моделі

Рис. 5.13. Результати моделювання логістичного циклу

Для даної моделі також встановлюється базова ціна на комплектуючі (*base_comleting_price* = 204) і матеріали (*base_material_price* = 326), що буде змінюватися під впливом бюджетних параметрів і впливу факторів загроз. З урахуванням візуальної очевидності балансових співвідношень руху фінансових потоків, їхній детальний розгляд не наводиться. Крім цього, детальний розгляд решти блоків з означеної на рис. 5.8 схеми також не наведено. Подано лише їх візуалізацію на рис. 5.14, яка відображає процес перенесення витрат допоміжних процесів пропорційно часу виробництва й часу закупівлі матеріалів.

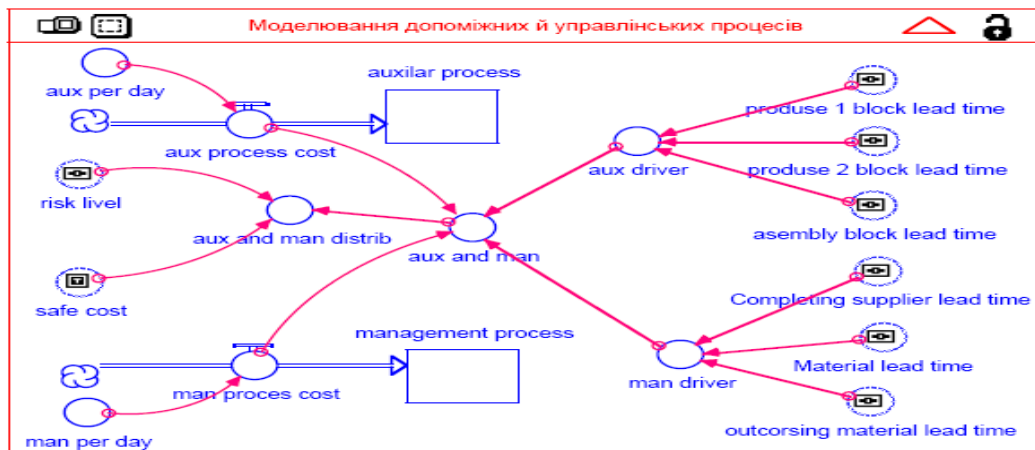


Рис. 5.14. Субмоделі управління допоміжними процесам

У цілому ж розроблена разом з Поспеловим О. М. [143; 165; 166] модель відображає роботу в рамках 100-тижневого періоду (шаг моделі $dt = 1/16$), що дозволяє передбачити й сезонні коливання попиту. Відповідні результати розрахунків у частині відображення частки ринку підп-

риємства при різних параметрах моделювання представлені на рис. 5.13. Таким чином, запропонований підхід надає можливість побудови динамічних, процесно-орієнтованих бюджетів, що базуються на моделюванні логістичного циклу. Разом з тим, процедура бюджетування повинна враховувати й можливість невиконання окремими ЛЛС встановлених завдань (виникнення «план-фактних» відхилень). Таке невиконання, у разі, коли воно обумовлене впливом непередбачуваних факторів, пропонується визначати як загрозу економічній безпеці логістичної системи з виділенням відповідного контуру у процесі дій СУВ.

Дійсно, розглядаючи розроблену модель (див. рис. 3.1) логістичного управління, слід звернути увагу на можливість виникнення певних невідповідностей між бажаними (базовими) бюджетними параметрами та результатами моделювання. У разі виникнення такої невідповідності у практиці господарювання можна стверджувати про виникнення загрози економічній безпеці логістичної взаємодії. Моделювання впливу таких загроз реалізовано через застосування системи перемикачів. Кожен перемикач (початкові параметри, що дорівнюють нулю, припускають відсутність впливу) моделює вплив певної зовнішньої чи внутрішньої загрози.

При цьому, до внутрішніх погроз віднесене: зменшення потенціалу використання устаткування ($safe_potential=0$), збільшення часу виробничого циклу ($safe_time=0$), зростання витрат, які переносяться з процесів управління й забезпечення ($safe_cost=0$), зменшення кількості виготовленої продукції ($safe_amount=0$), можливість відмови якогось з елементів ($safe_work=0$) або порушення безпеки взаємодії ланок ($safe_interaction=0$) логістичної системи. Активація кожного з перемикачів моделює вплив відповідного фактора-загрози з бажаною інтенсивністю впливу ($risk_level = 10$). До зовнішніх віднесені такі загрози, як: невиконання поставальниками зобов'язань у частині ціни ($safe_supplier_price=0$) і кількості ($safe_supplier_amount=0$) замовленої продукції, непрогнозоване падіння виторгу ($safe_revenue=0$) або інтеграційні конфлікти ($safe_integration=0$) з контрагентами.

Крім цього, оскільки модель орієнтується на задоволення попиту, заданого змінною $demand_trend = GRAPH(TIME)$, передбачається можливість варіювання даного параметра ($variability_in_demand=0$) через установлення випадкового відсотка відхилення. Відповідно, з погляду можливості підготовки різних варіантів бюджету (наприклад, оптимістичного й песимістичного) пропонується введення змінної $demand_adjust-$

ment, що задає можливий відсоток відхилення в рівні продажів. Урахування впливу означених факторів-загроз відбуватиметься через проведення серії експериментів (відбивають зміну означеної на рис. 5.13 динаміки). У процесі їх проведення доцільно задавати певний «запас міцності» для виконуваних операцій й оцінювати сумарний вплив на вихід бізнесу-процесу.

Приклад розрахунків, по відношенню до аналізованого бізнес-процесу «здійснювати виробництво мотоблоку», подано у табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Сценарії реалізації процесу виробництва мотоблоку «Мотор Січ МБ-4-05» [165, с. 14]

Сценарій процесно-орієнтованого бюджету	Важелі впливу для СУВ					Якість СУВ		
	Витрати процесів, тис. грн					Виручка від реалізації, тис. грн	Частка ринку, %	
	постачання	виробництва	збуту	управління	вищого рівня			
Без моделювання загроз безпеки здійснення логістичних операцій								
Оптимістичний	I кв.	1 228,4	685,6	257,2	400,0	285,6	3 428,0	33,2
	II кв.	2 456,8	1 371,2	514,2	799,8	571,4	6 855,8	34,5
	III кв.	3 685,0	2 056,8	771,4	1 199,8	857,0	10 283,8	30,8
	IV кв.	4 938,0	2 742,4	1 028,4	1 599,6	1 142,6	13 711,6	33,1
Песимістичний	I кв.	774,8	440,2	105,6	246,6	193,6	2 112,8	27,8
	II кв.	1 549,4	880,4	211,4	493,0	387,4	4 225,6	28,1
	III кв.	2 324,2	1 320,4	317,0	739,6	581,0	6 338,4	26,6
	IV кв.	3 377,7	1 760,6	422,6	986,0	774,6	8 451,2	27,7
З моделюванням загроз безпеки здійснення логістичних операцій								
Оптимістичний	I кв.	1 167,0	651,4	244,2	380,0	271,4	3 256,6	31,5
	II кв.	2 333,8	1 302,6	488,6	760,0	542,8	6 513,0	30,5
	III кв.	3 500,8	1 954,0	732,8	1 139,8	814,2	9 769,6	32,1
	IV кв.	4 901,0	2 605,2	977,0	1 519,8	1 085,6	13 026,0	31,7
Песимістичний	I кв.	705,0	400,6	96,2	224,4	176,2	1 922,6	25,3
	II кв.	1 410,0	801,2	192,4	448,6	352,6	3 845,4	21,2
	III кв.	2 114,8	1 201,6	288,4	673,0	528,8	5 768,0	20,5
	IV кв.	3 172,3	1 602,2	384,6	897,2	705,0	7 690,6	24,8

З табл. 5.2 видно, що через наявні розбіжності в ефективності розкриття потенціалу (прогнозована рентабельність продажів для оптимістичного сценарію склала 16,48 %, а за умови впливу загроз – 14,86 %; для песимістичного – 13,36 та 12,08 %) до цілей життєдіяльності аналізованого суб'єкта господарювання та важелів впливу СУВ введено контроль за рівнем загроз

та оптимізацію логістичних ланцюгів за критерієм мінімізації логістичних розривів. Адекватність моделі логістичного циклу й доречність процесного підходу до бюджетування підтверджується незначними рівнями, зокрема, середньої відносної похибки (від 0,0367 до 0,0751) та дисперсії (від 0,011 до 0,183) відхилень означених у табл. 5.2 показників.

Далі звернемо увагу, що пропонується на рис. 5.8 модель актуальна для застосування відокремленими суб'єктами господарювання або ієрархічними жорстко інтегрованими холдинговими структурами (через потребу застосування керівних впливів у розрізі системи від'ємних зворотних зв'язків). Для м'яких форм утворення ІСБ слід застосовувати дещо інші моделі, які враховуватимуть наявність зон конфліктів між цілями окремих учасників ІСБ (тут пропонуються такі зони трактувати як області звуження зони компромісів між власним баченням залучених до ІСБ учасників та цілями інтегрованого утворення) і трансакційними витратами.

5.3. Розбудова збалансованої системи показників як складової обліково-аналітичного забезпечення управління трансакційними та консолідованими витратами

Однією з головних передумов отримання виграшної конкурентної позиції є консолідація ресурсів та компетенцій відокремлених суб'єктів господарювання в рамках певного інтегрованого утворення. Разом з тим, саме така консолідація тісно пов'язана з потребою орієнтування як механізму управління ІСБ так і СУВ на оптимізацію рівня трансакційних витрат (а з огляду на розробки Вольчика В. В. [41] – трансакційних та організаційних витрат). Дійсно, усі попередні розділи даного дослідження (як і переважна кількість джерел з управління витратами) орієнтувалися на трансформаційні витрати та нівелювали набутки інституціональної теорії. Орієнтування лише на трансформаційні витрати не є цілком правильним через такі обмеження технологічного підходу, як уявлення про надання потрібних факторів виробництва в повному обсязі за мірою їх використання та відсутність урахування витрат на моніторинг та процедури забезпечення виконання контрактів.

У контексті ідентифікації сутності трансакційних витрат наголосимо (більш докладне висвітлення даного аспекту зроблено авторами у [146, с. 34–51]) на відході від представлення ІСБ у вигляді «чорного ящика» з витратами на вході й виторгом на виході (таке розуміння не дозволяє врахува-

ти складність внутрішньої організації ІСБ). Розширення виробництва з певного моменту призводить не до скорочення, а до зростання середніх витрат (пояснюється U-образною формою кривої середніх витрат тривалого періоду). Відповідно й вертикально інтегрована структура у процесі свого розвитку може пройти границі оптимального розміру, за якими відбуватиметься не зростання ефективності, а її зниження. Отже, оскільки раціональному рівню інтеграції відповідає мінімум сумарних витрат, прийнято вважати, що вертикальна інтеграція стає неефективною, коли витрати на управління й контроль перевершують економію на витратах, пов'язаних з укладенням зовнішніх контрактів. З такої точки зору більш дієвим буде врахування положень контрактної концепції фірми та теорії трансакційних витрат, у яких, на думку Білоусенко М. В. [18], головна увага звертається не на виробничу функцію як таку і не на реакцію підприємця на зміну цін, а на сукупність відносин між суб'єктами економічної організації.

Існує досить багато тлумачень трансакційних витрат [41; 103; 207; 220], порівняльна характеристика яких не входить у предмет даного дослідження. Проте у будь-якому разі слід наголосити, що трансакція не є простим обміном ресурсами, товарами або послугами. Головною умовою її визнання є відчуження й присвоєння прав власності. Склад трансакційних витрат також розрізняється у різних дослідженнях. Найбільш часто до їх складу відносять: витрати пошуку інформації; витрати виміру кількості та якості товарів і послуг під час обміну; витрати ведення переговорів й укладення угод; витрати специфікації й захисту прав власності; витрати опортуністичної поведінки тощо. Також загальноприйнятим є виділення трьох основних видів трансакцій: угоди (служить для здійснення фактичного відчуження й присвоєння прав власності, коли необхідна згода всіх сторін та виконується вимога симетричності між контрагентами), управління (ключовим є відношення управління (підпорядкування), коли право приймати рішення належить тільки одній стороні через асиметричність положення сторін) та раціонування (за умови збереження асиметричності місце керуючої сторони займає колективний орган, що виконує функцію специфікації прав). Зрозуміло, що превалювання якихось з означених видів трансакції формуватиме різні типи ІСБ.

При дослідженні особливостей ОАЗУВ з точки зору трансакційних витрат істотними є два моменти: невідповідність економічних інтересів взаємодіючих агентів та феномен невизначеності. За мірою зростання невизначеності економічному агенту стає складніше оцінювати, наскільки

ефективно для нього орієнтуватися на наявних партнерів й механізми репутаційного примусу [103, с. 245]. Більш того, у [243] стверджується, що більшість трансакцій падає на трансакції у відносинах взаємної залежності. Отже й економічна система складається не з підприємств та ринку, а з дуже щільної мережі відносин взаємної залежності, при яких партнери не можуть піти один від одного саме через значну пов'язаність. Зростання трансакційних витрат через неефективність зовнішніх контрактів обмежує сферу діяльності ринку [31, с.14].

Отже, головним мотивом для діяльності СУВ в ІСБ постає прагнення зменшувати трансформаційні і трансакційні витрати. Отже ІСБ буде розширятися доти, доки витрати на організацію додаткової трансакції всередині фірми не зрівняються з витратами на здійснення тієї ж трансакції через обмін на зовнішньому ринку [31, с. 45], тобто доки граничні вигоди від зниження ринкових витрат не зрівняються з втратами від збільшення внутрішньофірмових витрат [95, с. 33–53]. Відповідно й оптимальний розмір ІСБ визначатиметься мінімумом сумарних трансакційних витрат, так, як це представлено на рис. 5.15. Більш того, не можна орієнтуватися лише на статичне представлення розміру ІСБ та рівня трансакційних витрат. Відповідно, знову ж таки актуалізується узгодженість застосування динамічної та каталектичної концепції організації облікового процесу, що також відображено на рис. 5.15.

У контексті необхідності врахування трансакційних витрат у діяльності ІСБ певною мірою зміниться логіка означеної на рис. 5.8 моделі фіксування господарської ситуації. Як приклад такої зміни змоделюємо діяльність ІСБ, що складається з відокремлених учасників (вони представляються як ланки логістичної системи $\{ЛЛС\}$, або у термінології рис. 5.2 – як залучені до складу ІСБ актори $\{A\}=\{ЛЛС\}$), взаємодія яких орієнтована на задоволення потреб споживачів цільового ринку (тобто відповідає й цільовій настанові моделі на рис. 5.8). Відповідно дія СУВ та спрямованість ОАЗУВ міститься у сфері управління інтегрованою собівартістю продукції. Тут пропонується як цільовий критерій ввести вимогу мінімізації рівня консолідованих витрат ІСБ (B_{ICB}) при прийнятті стратегії мінімізації витрат ($B_{ICB}(t) \rightarrow min; B_{ICB}(t) \geq B_{ICB}(t+1)$), або досягнення їх оптимального значення при виборі іншої конкурентної стратегії ($B_{ICB} \rightarrow opt$ при $U\{\Pi\} \rightarrow max$).

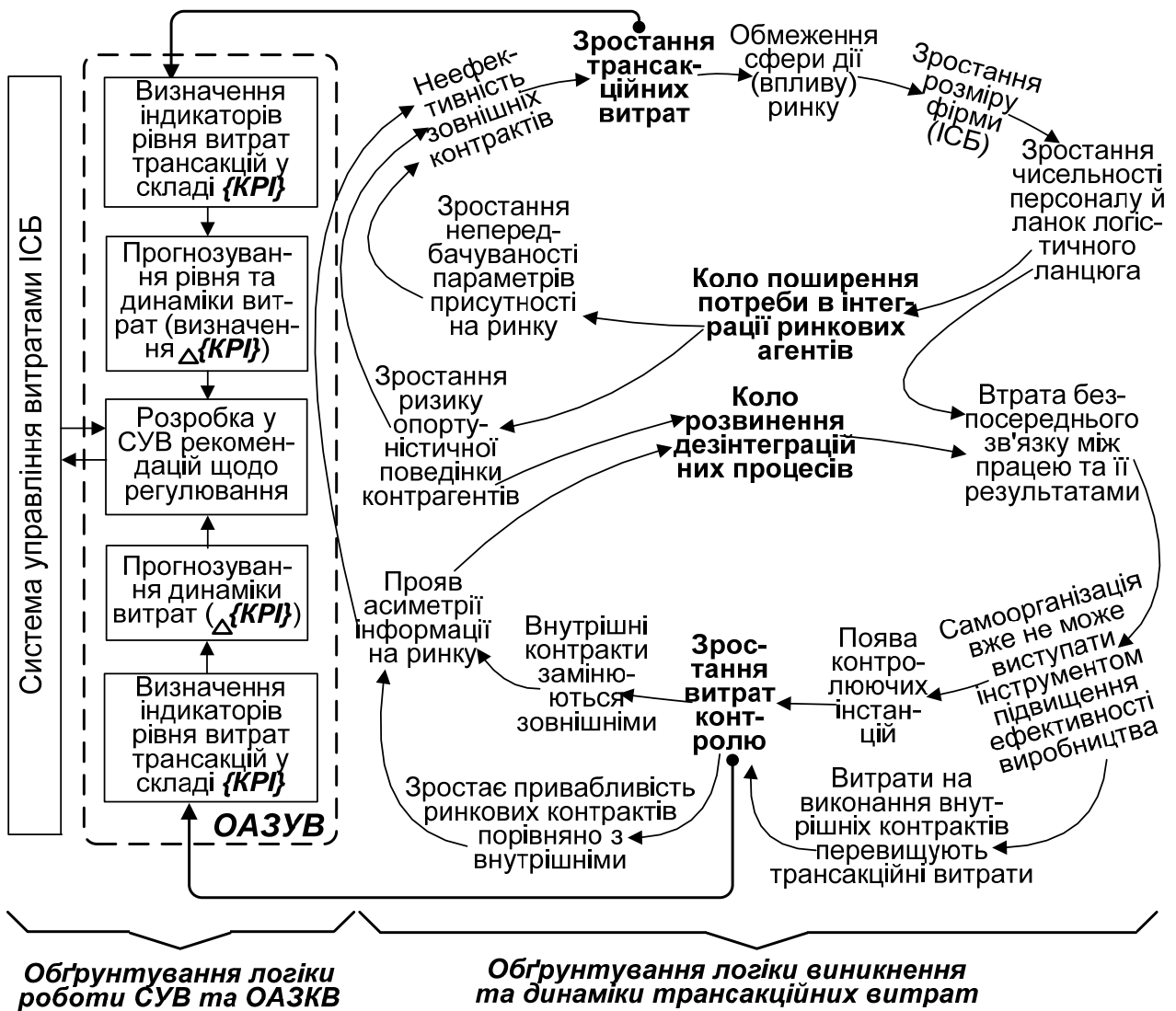


Рис. 5.15. Динаміка трансформаційних витрат як об’єкт уваги ОАЗУВ

Як підґрунтя для даної умови виступає прагнення наблизити собівартість до потреб ринку і встановити відповідність між цінами продукту на виході ланцюга створення вартості ($C(t)$) та ціною, що склалася на ринку ($C_P(t)$). Обмежений варіант досягнення даної вимоги (варіант без урахування трансакційних витрат) вже розглядався автором [146, с. 138–156], тому наведемо лише основні теоретичні викладки. Так, досягнення цільової функції ґрунтуватиметься на встановленні трансфертних цін між учасниками логістичного ланцюга ($C(A_i(t))$), собівартості продукції на виході ланцюга створення вартості ($C(t)$) та на виході окремих ланок логістичної системи ($C(A(t))$). Доречним постає також і врахування рівня трансакційних витрат (TB), які виникають кожного моменту часу у відносинах між окремими суб’єктами господарювання ($TB(A_i A_{i+1}(t))$) та у відносинах окремих учасників ІСБ з настановами P/B -простору ($TB(A_i, ІСБ(t))$). При цьому загальні тра-

нсакційні витрати становлять суму означених видів витрат (для останньої ланки логістичного ланцюга визначаються трансакційні витрати в розрізі взаємин ІСБ з оточенням): $TB = \sum TB(A_i A_{i+1}(t)) + TB(A_i / \text{ІСБ}(t))$.

Для спрощення викладення матеріалу далі всю множину трансакційних витрат розподілемо у їх відношенні до окремих учасників ІСБ (для кожного з них виділимо $TB(A_i(t))$). Додаткової уваги вимагає також вартість утримання системи стратегічного управління витратами та витрати на технологічне оновлення виробництва для окремих членів ($Y(t)$) і системи в цілому ($Y(A_i(t))$). Тут $Y(t)$ та $Y(A_i(t))$ ідентифікуються як організаційні витрати (у згадуваній термінології Вольчика В. В. [41]).

Логіка оптимізації рівня консолідованих витрат представлена на рис. 5.16.

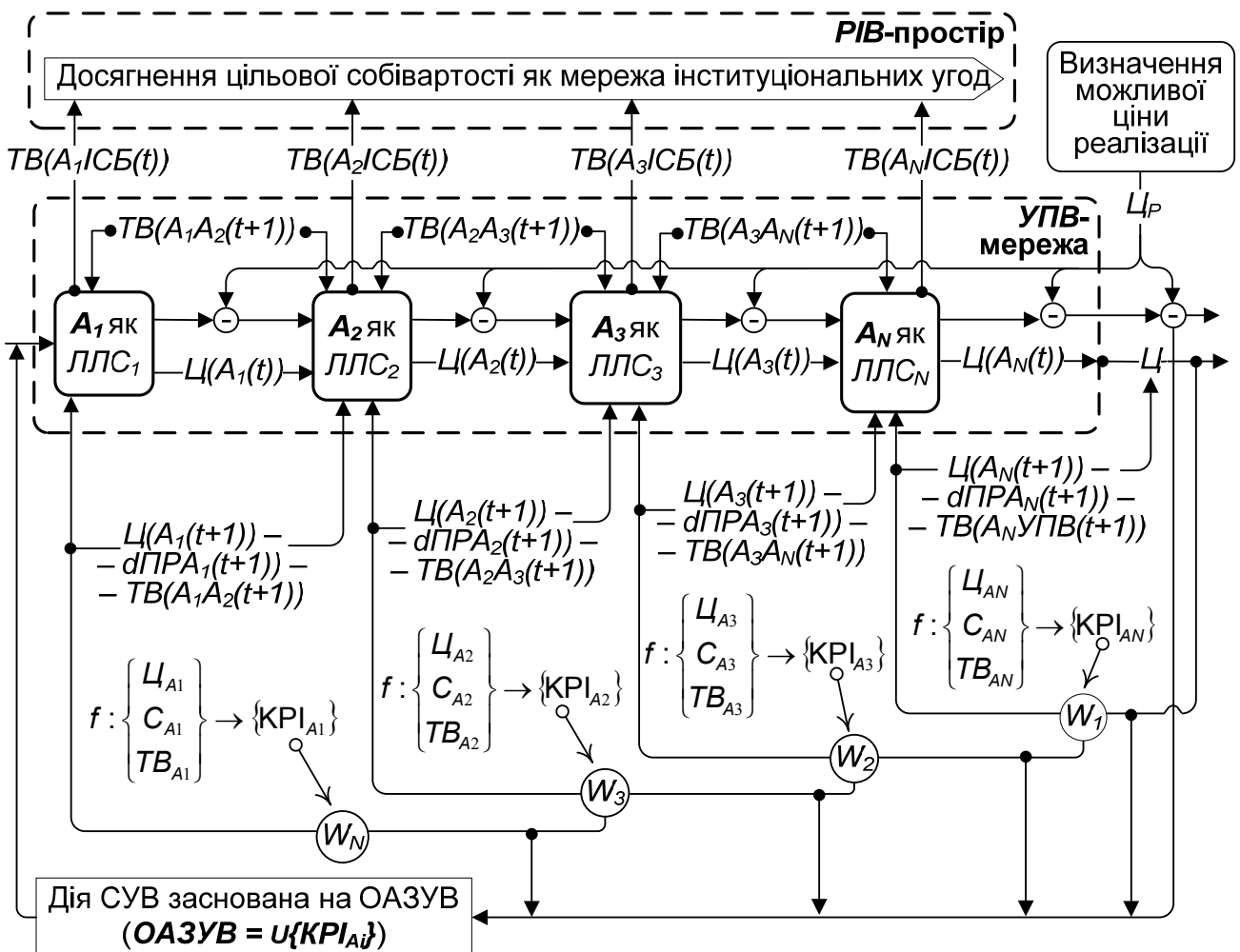


Рис. 5.16. Логіка оптимізації витрат ІСБ

Дану схему орієнтовано на розрахунок собівартості, виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації, яка визначається за допомогою

маркетингових досліджень. Відповідно відбувається калькулювання цільової собівартості й попередній контроль витрат не в межах одного підприємства, а в цілому за ланцюгом створення вартості, до складу якого входить N учасників логістичної мережі, спільна діяльність яких дозволяє отримати певний прибуток ($ПР$) на виході інтегрованого логістичного ланцюга ІСБ. При цьому дія СУВ кожного учасника ІСБ орієнтована на підпорядкування його діяльності досягненню цільової собівартості.

Для спрощення подальшого викладу матеріалу введемо додаткову умову щодо незмінності складу учасників ІСБ, а мету СУВ представимо через максимізацію доданої вартості ($(ПР(t+1) - П(t)) \rightarrow \max$), яку виробляє УПВ-мережа, у поєднанні з максимізацією прибутку кожного i -го її члена ($ПР(A_i(t)) \rightarrow \max$). У разі ж прийняття всіма учасниками ІСБ стратегії лідерства за витратами наголосимо на умові $(Ц_P(t+1) - Ц(t)) \rightarrow \max$ з встановленням двох рівнів обмежень: $\{\sum ПР(A_i(t)) \rightarrow \max; \sum Ц(A_i(t)) \rightarrow \min\}$. Відповідно й метою життєдіяльності ІСБ може постати зменшення ринкової невідповідності (коли $Ц_P(t) < Ц(t)$). За такого випадку цільова функція СУВ перетвориться на досягнення на виході системи рівняння $Ц_P(t)$ та $Ц(t)$, коли $Ц_P(t) = Ц(t)$. При цьому можна використовувати підхід, орієнтований не на зменшення витрат, а на зменшення прибутку окремих ланок УПВ-мережі (упродовж усього ланцюга, а не тільки на його виході). Це можливо за умови, що $\sum ПР(A_i(t)) > (Ц_P(t) - Ц(t))$.

Застосування такого підходу слід базувати на методі послідовних поступок, коли кожний попередній за означеним на рис. 5.16 ланцюгом учасник ІСБ встановлює максимально можливий варіант поступку $W_i = \Delta ПР(A_i(t))^{max}$. Консолідоване зменшення ціни $Z = \sum \Delta ПР(A_i(t))^{max}$ має забезпечувати подолання ринкової невідповідності $Z > (Ц_P(t) - Ц(t))$. Далі можна залишити отриману нову ціну і тим самим підвищити ефективність маркетингової стратегії, а можна й розподілити розраховану поступку між усіма членами ІСБ. При симетричному розподілі для кожного члена слід забезпечити умову: $ПР(A_i(t+1)) = ПР(A_i(t)) + ((Ц_P(t) - Ц(t)) - Z) / N$. У разі несиметричності розподілу отриману різницю $((Ц_P(t+1) - Ц(t+1)) - Z)$ можна розподіляти відповідно до внутрішньогрупових угод або відповідно до внеску кожного підприємства у зміну загального прибутку $((Ц(A_i(t+1)) - Ц(A_i(t))) / ПР(t+1))$.

Також слід зазначити, що будь-який учасник ІСБ може прагнути до покращання свого становища на ринку. Для цього планується зменшити витрати впродовж ланцюга створення вартості $Ц(t) < Ц(t)$ завдяки оптимізації трансакційних витрат. У даному разі, аналогічно до попереднього,

пропонується ітераційне встановлення мінімальної поступки $\Delta ПР(A_i(t))^{min}$ кожним інтегрованим актором. Рекурсивний перегляд рівня поступки здійснюватиметься до виникнення стану, коли $Z \geq (Ц^1 - Ц^0)$. Можливе й виникнення ситуації, коли $\sum ПР(A_i(t)) < (Ц_P(t) - Ц(t))$. Тут необхідно або відмовитися від виробництва продукту, або забезпечити значне його перепроєктування і зменшення собівартості. При цьому виникне протиріччя між $\sum У(A_i(t)) \rightarrow min$ та $\sum (C(A_i(t)) + ТВ(A_i(t))) \rightarrow min$, вирішувати яке також можна за допомогою декількох сценаріїв:

узгоджене встановлення максимально можливого рівня зменшення собівартості так, щоб $(C(A_i(t+1)) + ТВ(A_i(t))) < (C(A_i(t)) + ТВ(A_i(t)))$. Це приведе до збільшення прибутку кожного окремого члена ($ПР(A_i(t+1))$) та ланцюга ($ПР(A_i(t+1))$) в цілому;

ітераційне встановлення мінімально можливого ($_{доп}C(A_i(t))^{min}$) зменшення собівартості кожної ланки логістичної системи, доки не буде виконане цільове завдання (умова $Ц_P(t+1) \geq Ц(t+1)$);

пропорційний розподіл розрахованої різниці ринкової невідповідності ($W = (Ц_P(t) - Ц(t))/N$) між усіма учасниками інтегрованої структури бізнесу ($((C(A_i(t+1)) + ТВ(A_i(t+1)))) = (C(A_i(t)) + ТВ(A_i(t))) - W$) та знаходження компромісного варіанта між ланками інтегрованої логістичної системи (стратегічними бізнес-одинацями), що безпосередньо контактують одна з одною.

Кожен з означених сценаріїв передбачає в рамках зони дії СУВ забезпечити поєднання функцій маркетингу, планування й проектування, у разі чого забезпечується максимальна відповідність продукту на виході інтегрованого логістичного ланцюга вимогам споживачів. Відповідно діяльність кожного учасника ІСБ, як ланки логістичної системи, підпорядковується цільовій собівартості. Основу дії СУВ, відповідно до рис. 5.16, складають формалізовані у РІВ-просторі патерни узгодження інтересів окремих ланок логістичного ланцюга. Окремим інструментом такого узгодження може бути впровадження перехресного (взаємного) моніторингу як інструменту ОАЗУВ. Розглядаючи особливості реалізації такого моніторингу скористаємось власними розробками [172, с. 282–326] у сфері інформаційно-аналітичного забезпечення системи інтегрованого управління групами підприємств.

Наголосимо, що у сфері координації процесів життєдіяльності окремих учасників ІСБ за критерієм цільової собівартості головною проблемою постає проблема двосторонньої залежності (вона ж розглядатися ще й як підґрунтя економіки трансакційних витрат). Наявність у двох фірм у власності сукупності трансакційно-специфічних активів призводить до подвійності

розподілу остаточних прав контролю. Якщо ж всі активи знаходяться у власності однієї фірми, то й права контролю належать тільки одній стороні. Це положення надто важливе з точки зору виникнення несподіваних обставин та швидкості прийняття рішень. За аналогією й межі розміру ІСБ пов'язані з остаточним правом контролю над активами [207, с. 417].

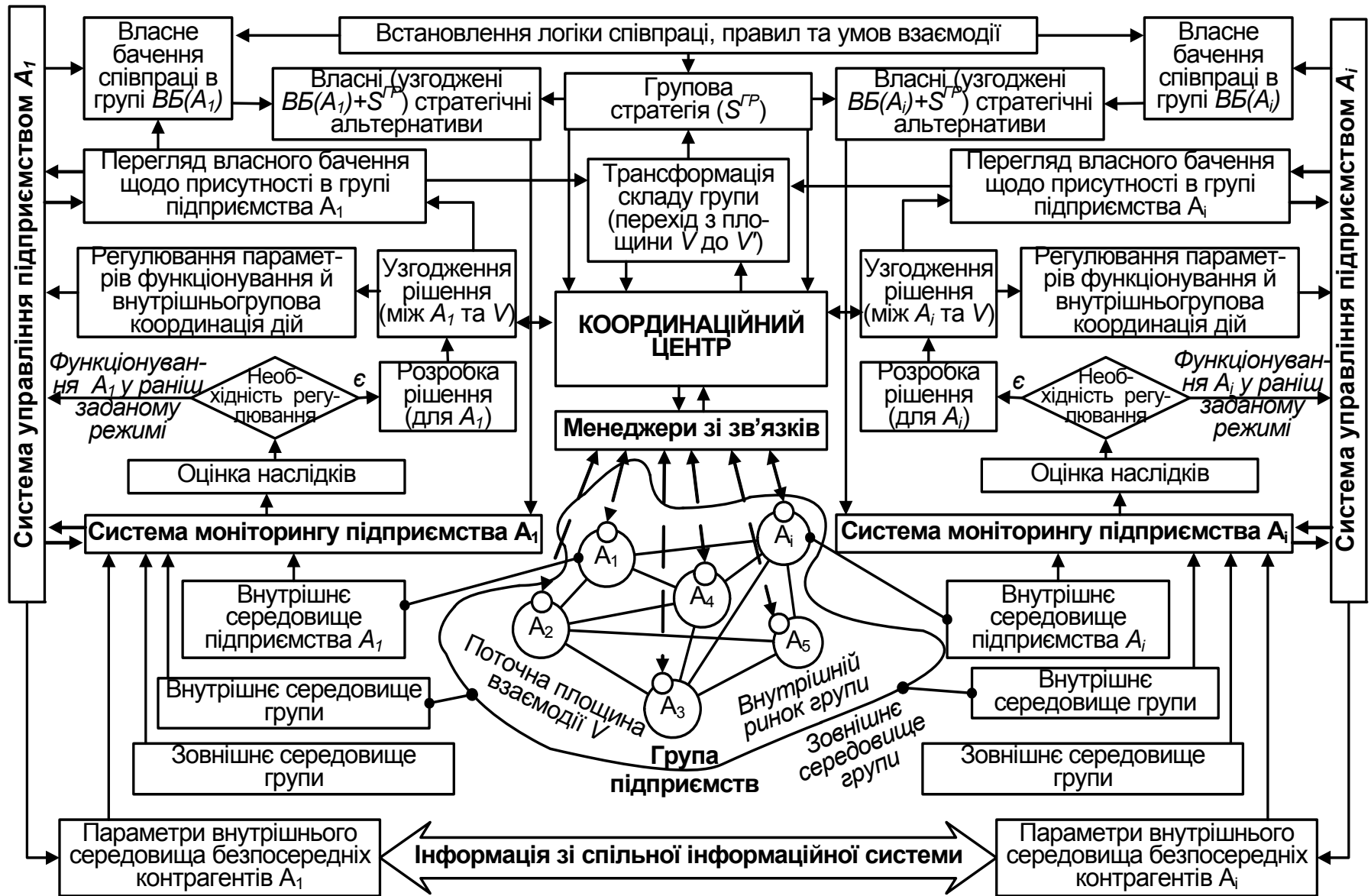
Якщо транзакції пов'язані зі звичайними інвестиціями, їх не складно здійснити в межах класичних угод. У разі наявності специфічних інвестицій виникають певні складності, особливо якщо угода пов'язана з довгостроковими інвестиціями в активи й не допускає зміни функціонального призначення. Наявність означених інвестицій призводить до взаємної залежності контрагентів, оскільки розрив відносин може призвести до матеріальних втрат тим агентом, який саме і продукував специфічні активи (марність активів після розриву відносин призводить до втрати ними цінності). У такому випадку інтеграція може розглядатися як механізм захисту інтересів. Одночасно виникає питання розподілу інвестицій між контрагентами. У випадку, коли більша частина інвестицій робиться одним з контрагентів, знову ж таки актуалізується згадувана вище проблема подолання опортунізму. Інтеграційні ж процеси призводитимуть до підтримки сталості взаємин учасників транзакції й надання організаційних гарантій.

Таким чином, як механізм, що встановлює рівновагу сил та баланс влади між окремими ринковими агентами, можна розглядати контракт, який у дослідженні [103, с. 287] розглядається як угода про передачу чи захист прав власності та відповідно до [220, с. 455] встановлює юридично обмежені інституціональні рамки. Зрозуміло, що залежно від частоти трансакцій буде обиратися й тип контрактації (класична, неокласична, «отношенческая»). При цьому головним питанням залишається вирішення проблеми точного визначення, у яких випадках слід співвідносити інтеграцію з отриманням контролю через повне володіння, а в яких – через систему угод. Таким чином, ринок може розглядатися як сукупність повних короткострокових контрактів обміну, а фірма – як довгострокові неповні контракти, що укладаються між власниками капітальних активів й робочої сили [18, с. 56]. Гібридні ж структури утворюються на основі комбінації варіантів контрактації та рівня автономії членів.

Мінімізувати трансакційні витрати (як і знайти оптимальний баланс між рівнем трансакційних та організаційних витрат) можна шляхом забезпечення максимальної відповідності стратегічних альтернатив обраним кожним учасником ІСБ й узгодження кожної окремої альтернативи із

загальною стратегією групового розвитку (S^{FP}). Авторами вже пропонувався варіант вирішення завдання узгодження стратегічних рішень через побудову координаційного центру [172, с. 282–326], підґрунтя для якого складає означена на рис. 5.17 схема взаємного моніторингу життєдіяльності учасників ІСБ. Реалізація даної схеми варіюватиметься залежно від типу інтегрованого об'єднання та централізації чи децентралізації функцій управління витратами (подану на рис. 5.17 схему орієнтовано на централізований підхід з утворенням єдиного координаційного центру; за децентралізованого підходу функції даного центру розподілятимуться між учасниками ІСБ, заданими як ЛЛС). Схема на рис. 5.17 моделює відносини лише між двома підприємствами, проте їхня кількість може бути збільшена до будь-якої величини. Такий розгляд двох підприємств, між якими виникають прямі логістичні зв'язки в межах ІСБ, дозволяє розробити основи функціонування й удосконалення системи інтегрованого управління витратами, для якої формуватиметься консолідована (у термінах поданої на рис. 5.2 схеми) система обліково-аналітичної підтримки. Загальна ж стратегія у сфері управління витратами корегуватиметься залежно від поточного складу інтегрованої групи й очікувань учасників ІСБ. Далі обов'язково слід звернути увагу, що розгляд інтеграції як захисного заходу від високих трансакційних витрат та опортунізму заперечується рядом дослідників. У роботі [18, с. 88–89] вводиться поняття динамічних трансакційних витрат, пов'язаних з потребою навчати й мотивувати незалежних агентів. Так, економіка піддана систематичним змінам, пов'язаним як зі зміною ринкового середовища, так і з технічним прогресом. Як реакція на такі зміни трансформуватиметься й залежність технологічних стадій виробництва. Отже може знадобитися залучення активів, що знаходяться за межами ІСБ, або зміна відносин з контрагентами. Останні, у свою чергу, можуть прагнути залишити відносини в межах попередніх уявлень. Відповідно й виникають витрати вирішення поведінкових проблем, рішення яких буде тільки ускладнене інтеграційними процесами [18, с. 316–317].

Фурботн Е. Г. та Р. Ріхтер також піддають критиці роль та значення специфічності активів як основи для поширення процесів стратегічної інтеграції на користь витрат з ведення переговорів з укладенням належним чином деталізованих угод. Якщо такі витрати значні, то поза залежністю від наявності чи відсутності спеціалізованих активів, бажано потенційно важливі дії координувати з єдиного центру [207, с. 436].



За таких умов виникає потреба відбору дієвого інструменту, який сполучатиме в собі формалізацію стратегічних настанов ІСБ та окремих її учасників і надаватиме інформаційну підтримку процесам забезпечення додержання таких настанов. Найбільш відповідним до цього твердження є означений у підрозділі 1.2 та формалізований множиною (2.4) інструментарій концепції BSC (збалансованої системи показників), який дозволяє операціоналізувати стратегію та транслювати її на підлеглі рівні управлінської ієрархії. Отже, оскільки головною перевагою концепції збалансованої системи показників є орієнтація на формалізацію й реалізацію обраної інтеграційною структурою та її учасниками стратегії, можна передбачити її тотожність (в аспектах створення та використання) системі стратегічного управління ІСБ у цілому. Разом з тим, такий розгляд концепції BSC майже не представлений у літературі. Також бракує розробок, які б визначали наповнення інструментарію використання даної концепції та обґрунтовували склад, особливості і змістовне розкриття ключових показників ефективності (Key Performance Indicator) в аспекті врахування галузевих особливостей. Наявність означених проблем і визначає актуальність і доречність проведення досліджень щодо їх вирішення.

Розкриваючи мету розвитку теоретико-методологічних засад забезпечення виживаності інтегрованих структур за рахунок використання об'єднаних ресурсів й організаційно-технічних можливостей у межах єдиної парадигми концепції збалансованої системи показників, треба наголосити, що авторське розуміння сутності даної концепції, означене у [84], співпадає з позицією її розробників [77; 78]. Разом з тим, наявні певні відмінності, пов'язані з представленням стратегії ІСБ через систему ролей і стереотипів поведінки учасників ІСБ і корпоративного центру та їх відбиття у вигляді консолідованого набору показників. BSC у такому випадку трансформується у певного роду інституціональне підґрунтя контролю за виконання цих ролей, що не входило до пропонованих Р. Капланом та Д. Нортоном [79; 80] напрямів її застосування. Отже, визначимо можливі підходи й методи розширення таких напрямів.

По-перше, одним з недостатньо формалізованих питань є вибір варіанту каскадування цілей та показників у рамках не окремого суб'єкта господарювання, а саме по відношенню до ІСБ. Як видно з рис. 5.18, варіанти каскадування розрізнятимуться залежно від типу утвореної інтегрованої цілісності та відносин підпорядкованості окремих стратегічних бізнес одиниць (СБО) у складі ІСБ. Важливим питанням при цьому буде визначення рівнів,

для яких (з яких та до яких) слід проводити декомпозицію стратегічних карт. Можна наголосити, що у тому разі, коли підприємство складається з декількох функціональних підрозділів, кожне з яких децентралізовано діє на окремих стратегічних зонах господарювання (СЗГ), зв'язок між змістом і показниками корпоративної стратегічної карти та картами підрозділів буде незначним. У такому випадку слід розробляти окрему стратегічну карту для кожного підрозділу, у якій майже не буде враховано корпоративні цілі та показники (відповідає принципу вироблення однієї стратегічної карти для кожної самостійної стратегії). Кількість стратегій же слід визначати через встановлення кількості СЗГ з унікальними вимогами. При цьому, слід враховувати, що представлені на рис. 5.18 моделі утворення корпоративних карт та каскадування показників містять ідеальні форми утворення ІСБ. Для сучасних ІСБ притаманний, переважно, змішаний варіант (одночасна вертикальна й горизонтальна інтеграції), заснований на поєднанні всіх елементів рис. 5.18.

По-друге, потреба проведення каскадування цілей та показників вимагає забезпечення створення синергії за всіма (вертикальними й горизонтальними) напрямками взаємовідносин учасників ІСБ. Визначати ж таку синергію можна лише з урахуванням галузевих особливостей присутності ІСБ. Таким чином, авторами пропонується впроваджувати збалансовану систему показників паралельно зі встановленням стратегічних альтернатив та формуванням механізму стратегічного управління. Так, як правило, при визначенні розуміння будь-якого механізму роблять такі головні акценти у проблемі ідентифікації механізму, як (у порядку згадування) потреба виділення елементів, методів та важелів впливу на економічні процеси, потреба формування певного забезпечення та вимога динамічного підходу до процесу управління.

Збалансована система показників дозволяє врахувати всі означені аспекти. Формований набір KPI виступатиме у вигляді відбиття важелів впливу (через їх співвіднесення з KSF). Обрані ІСБ стратегічні ініціативи в поєднанні з регламентацією дій щодо їх здійснення, формуватимуть необхідне забезпечення. Інструментарій же реалізації обраних ініціатив формуватиме потрібні з точки зору механізму стратегічного управління важелі впливу. Таким чином, співвіднесення BSC з механізмом стратегічного управління дозволяє реалізувати принцип «децентралізації операцій при централізації контролю». Орієнтуючись же на означені на рис. 5.18 форми створення стратегічних карт, можна виділити й різні варіанти побудови механізму стратегічного управління.

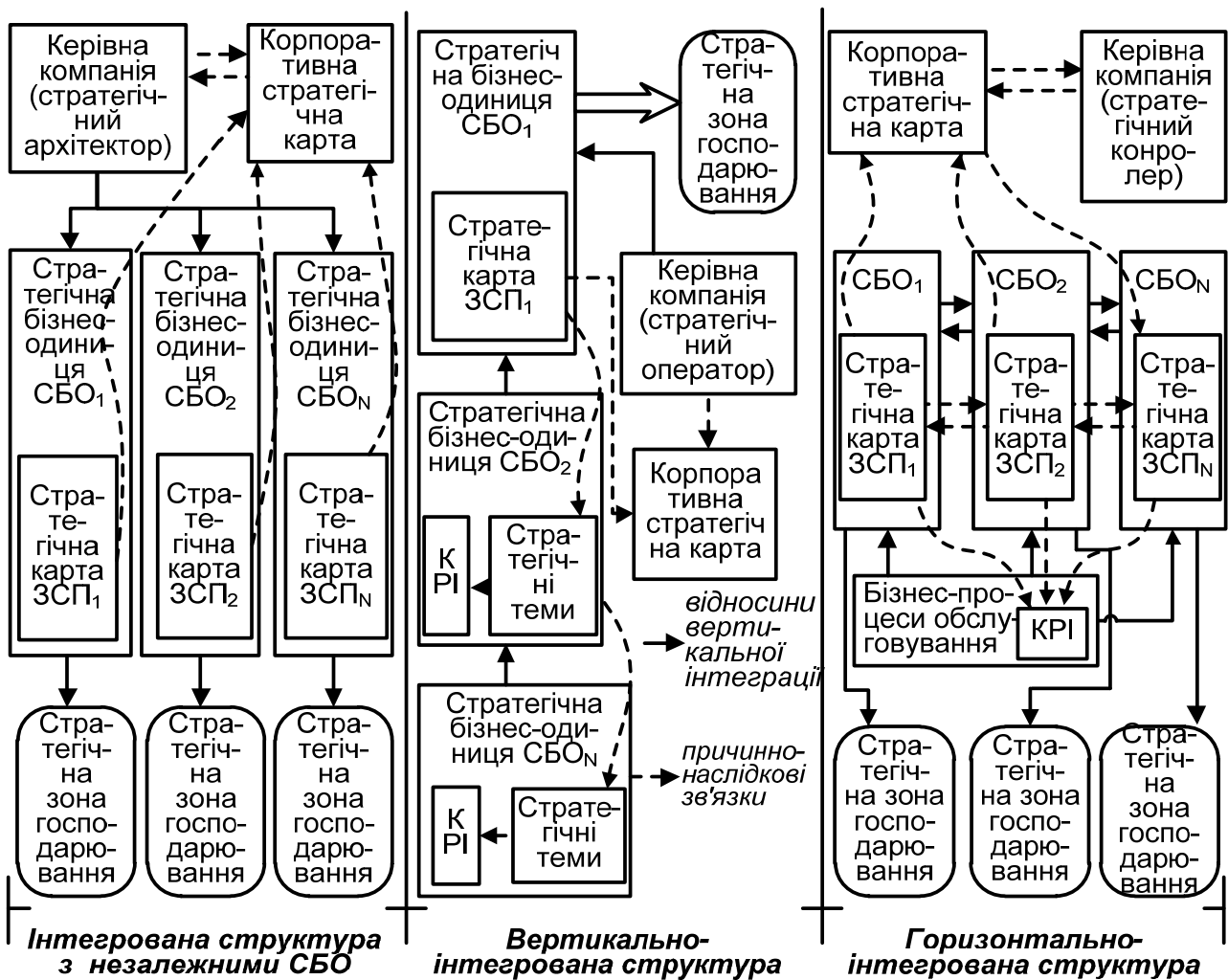


Рис. 5.18. Підходи до розкриття процедури каскадування облікових показників для різних типів інтегрованих структур бізнесу

Авторська пропозиція щодо структурування такого механізму також оприлюднювалась в економічній літературі [142, с. 70–81] та представлена у табл. 5.3. Особливістю поданого у табл. 5.3 структурування є представлення ІСБ як форми інтеграції капіталів (перший варіант) та виділення двох типів організації материнського підприємства – як такого, що безпосередньо здійснює господарську діяльність (оперативно-виробничі відносини з дочірніми підприємствами), та такого, що лише контролює виробничі бізнес-напрями (чистий холдинг) і лише впливає на фінансову політику. При цьому передбачається, що функції виконавчого органу виконує материнська компанія. Іншою особливістю означеного у табл. 5.3 підходу є врахування у процесі розробки і впровадження механізму стратегічного управління ІСБ різних моделей конкурентного позиціонування ІСБ у ринковому середовищі.

Таблиця 5.3

Логіка функціонування механізму стратегічного управління ІСБ за умови впровадження BSC

Тип конкурентної поведінки ІСБ	Особливості формування корпоративної стратегічної карти	Особливості формування набору й каскадування КРІ	Логіка управління конкурентною поведінкою через ЗСП
<p>Активна (агресивна) участь у конкуренції. Наявність специфічної стратегії та здійснення випереджальних дій. Незалежна поведінка, без урахування реакції ринку</p>	<p>Можливе представлення ІСБ (з точки зору вироблення стратегії) у вигляді ієрархічної функціональної структури без відокремлених підрозділів, філій і дочірніх підприємств. Орієнтація на спільне створення вартості дозволяє виробляти стратегічну карту лише для акторів, які співпрацюють з зовнішнім споживачем (доведення до відома акторів виробленої на корпоративному рівні карти ЗСП)</p>	<p>Використовуватимуться стандартні прийоми каскадування показників (КРІ). Інтеграційна стратегія виробляється на рівні зборів акціонерів. Достатнім є продукування лише набору КРІ, які відповідають їх ролі у розвитку ключових факторів успіху ІСБ. Процес каскадування змішаного типу («до низу» та «до гори»).</p>	
<p>Однорівнева участь у конкурентній боротьбі. Адаптивна поведінка заснована на явному урахуванні всіх дій конкурентів. Орієнтація на утримання позиції</p>	<p>Централізоване управління всіма аспектами виробничо-господарської діяльності через домінування материнського оперативно-виробничого підприємства. Через значні владні відносини майже всі аспекти розробки стратегічних карт підлеглих рівнів провадиться головним підприємством. Карта виробляється для всіх акторів, які мають відмінності у стратегічних імперативах</p>	<p>ІСБ переважно у формі кластерної структури, коли навколо великого підприємства об'єднуються малі та середні. Продукується лише набір КРІ, склад яких достатній для здійснення оперативного управління підлеглими за ієрархічним рівнем акторів. Можливе вироблення так званих стратегічних тем</p>	
<p>Кооперативна поведінка орієнтована більше на досягнення згоди, ніж конфронтацію. Наслідувальна стратегія з вичікувальною тактикою. Трансферт інновацій</p>	<p>ІСБ заснована на партнерських відносинах і довгострокових угодах. Усі учасники залишаються самостійними юридичними особами. Корпоративний центр утворюється шляхом розподілу відповідних функцій. Стратегічна карта виробляється для кожного актора, які мають слабкий зв'язок із центром і містять усі повноваження для самостійної реалізації обраної лінії конкурентної поведінки</p>	<p>Незначний набір фінансових КРІ, достатній для оцінки ефективності діяльності актора чи визначення моменту виведення його зі складу ІСБ. Три петлі зворотних зв'язків: у межах бізнес-процесу, на оперативному рівні в межах планових завдань, і петля регулювання стратегічної невідповідності</p>	

Основною ж ідеєю представлених у табл. 5.3 схем є відображення варіантів інтеграції стратегічних карт до контуру управління ІСБ. Так, цикл стратегічного управління з відповідними петлями зворотних зв'язків реалізується за допомогою BSC шляхом встановлення стратегічних ініціатив й вироблення відповідних проектів. Тут як доробок авторів пропонується розглядати співвіднесення стратегічних ініціатив BSC з окремими проектами (чи програмами як сукупністю проектів) робіт. Отже, саме вибір одного з варіантів формування механізму стратегічного управління ІСБ й буде основою його впровадження у практику господарювання окремої структури. Отже, з огляду на табл. 5.3 наголосимо, що для реалізації задач групового розвитку, у разі виділення координаційного центру, ІСБ слід розглядати як управління організаційними системами (ОС) різних ієрархічних рівнів (множина M), де ОС верхнього рівня включає центр та підгрупи підприємств; ОС середнього рівня включає центр підгрупи й підприємства підгрупи; ОС нижнього – центр підприємства і структури функціонування підприємства. У даному випадку СУВ визначає поведінку ОС відповідно до необхідного результату функціонування за прийнятим показником $W^{(mp)}$. З точки зору оптимізації рівня витрат можна запропонувати виділення трьох базових варіантів стратегій S^{FP} , а саме S_1 – стратегія підтягування вузьких місць у функціонуванні групи підприємств; S_2 – стратегія активізації функціонування кращих; S_3 – стратегія рівноцінності кращих й гірших членів групи (більш детальне обґрунтування виділення саме цих стратегій авторами зроблено у [172, с. 268–281]).

При цьому одним з найважливіших завдань СУВ буде розподіл релевантних ресурсів або консолідованого прибутку між членами ІСБ, обмеженість яких актуалізує питання про вибір найбільш доцільної стратегії $S^* \in \{S_1, S_2, S_3\}$. Його рішення пов'язане з баченням суб'єкта СУВ щодо плину процесів функціонування й розвитку ІСБ. Отже, якщо $W(S)$ – показник (критерій), що залежить від групової стратегії S^{FP} (див. рис. 5.17), за яким визначають рівень доцільності функціонування інтеграційного утворення, то доцільною стратегією буде та, на якій досягається $S^* = \underset{S \in \Omega}{\operatorname{argmax}} W(S), \Omega = \{S_1, S_2, S_3\}$.

Для обґрунтування такої стратегії використовуватимуться схеми розподілу наявної в ІСБ обмеженої кількості активних коштів N , аналогічних до поданої на рис. 5.16 схеми. Так, якщо задано $\{n_i\}, i = \overline{1, m}$, де n_i –

кількість активних коштів, вкладених в i -й елемент ОС, а $N = \sum_{i=1}^m n_i$ одна з

можливих комбінацій розподілу цих коштів, то множина таких комбінацій становить множину U стратегій розподілу активних коштів. Завдання СУВ полягатиме у визначенні елементу $m_i \in M$, якому варто віддати перевагу при розподілі коштів на множині U . Для вирішення питання вибору оптимальної стратегії $u^* \in U$ слід сформулювати сукупність критеріїв $K = \{K_j\}, j = \overline{1, n}$, проранжированих в порядку зменшення важливості, та визначено особливості встановлення рівня поступки Δ_j за критерієм $K_j(u)$.

Оптимальною буде та стратегія, котра є рішенням останнього завдання знайти $Q_n(\Delta_1, \Delta_2, \dots, \Delta_{n-1}) = \max_{u \in U} K_n(u)$ при $K_i(u) \geq Q_i - \Delta_i, i = \overline{1, m-1}$, де Q_n – максимальне значення критерію.

Отже, саме відповідно до обраних критеріїв (на рис. 5.16 задані множиною $\{KPI\}$) та рівня поступки обиратиметься послідовність розробки управлінських впливів на учасників ІСБ для реалізації S^{TP} .

Тут наголосимо, що фіксування інформації в системі ОАЗУВ для розрахунку КРІ у сфері трансформаційних витрат не складає особливих труднощів та цілком відповідає парадигмі управлінського та фінансового обліку. З точки ж зору дії ОАЗУВ у сфері фіксування виділених на рис. 5.16 трансакційних витрат виникають певні труднощі. Їх вирішення можливе на основі застосування означеної на рис. 5.19 схема, підґрунтям для утворення якої постали праці Шепеленко О. В. [222] та Козаченко Г. В. Логіка ж її утворення цілком співпадає з означеною на рис. 5.6 схемою виділення додаткових ознак до реєстрів обліку задля підтримки менеджменту логістичної діяльності ІСБ та її учасників. Отже, обрана стратегія та тип групового утворення визначатимуть організаційну побудову функції й завдання координаційного центру ІСБ. Разом з тим іноді важко віднести ІСБ до того або іншого типу. Саме тому запропоновано будувати моделі координаційного центру на перетині сусідніх типів та організаційно-правових форм утворення ІСБ. Отже далі розглянемо особливості спільного використання концепції ОАЗУВ у розширенні розуміння обліку до стратегічного та концепції Balanced Score Card. Задля цього статті стратегічного обліку (ОАЗУВ) представимо як набір інструментів і методик збору, фіксації, обробки й надання у зручному вигляді тієї вихідної інформації, яка необхідна для практичного використання обраних підприємством методів стратегічного керування (у поточному випадку – BSC).

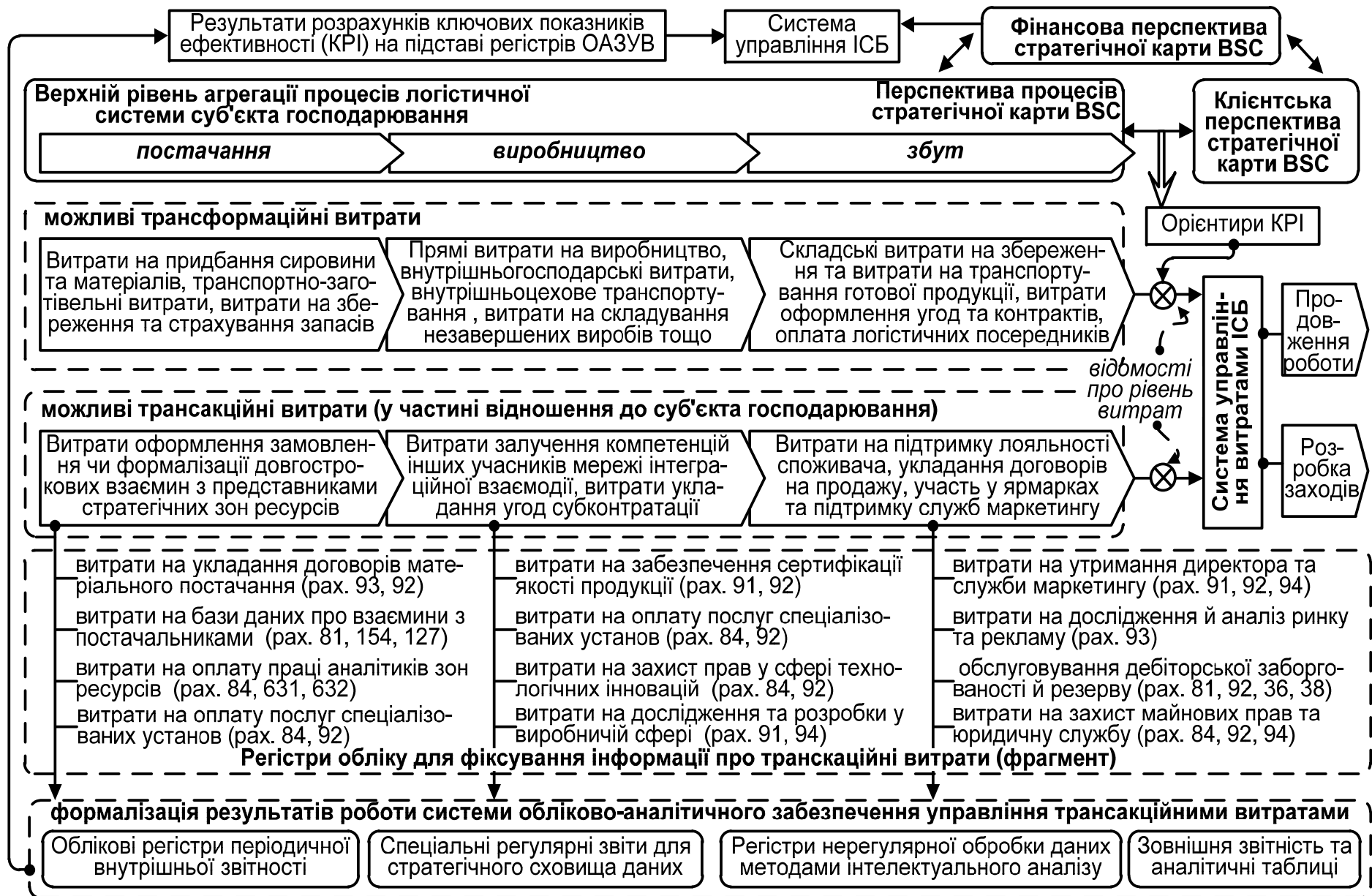


Рис. 5.19. Формування обліково-аналітичної підтимки управління трансакційними витратами ІСБ

Орієнтація на BSC вимагає від системи стратегічного обліку розробки такого інструментарію обробки й фіксування інформації, який дозволяв би розраховувати значення й відслідковувати динаміку набору ключових показників ефективності (Key Performance Indicator, KPI), що відповідають ключовим факторам успіху (Key Success Factor, KSF) інтегрованої структури бізнесу.

Природно, що методи стратегічного управління будуть відрізнятися залежно від організаційно-правової форми й архітектурної побудови ІСБ. Відповідно, ураховуючи наявне різноманіття типологій інтеграційних утворень, зупинимось на підході Н. Фути [268] (припускає поділ ІСБ на стратегічного архітектора, оператора й контролера, що повністю відповідає означеному на рис. 5.18 розподілу) як найбільш часто згадуваному в різних літературних джерелах. Також слід звернути увагу й на різноманіття підходів до формалізації логіки організаційного процесу. Не характеризуючи гідності й недоліки різних методів знову (див. рис. 5.4), зупинимось на апараті мереж Петрі [94; 157]. При цьому, оскільки незалежно від типу ІСБ деякі етапи процесу організації обліку будуть збігатися (при відмінності їх ролі й місця), введемо деякі загальні позначення для таких етапів, розподілених між позиціями й переходами.

Так, загальними для всіх послідовностей організації обліку будуть такі позиції: p_0 – маркер у даній позиції відповідає або початку організаційної роботи (постановці завдання створення системи стратегічного обліку), або необхідності зміни підходу до організації системи обліку; p_{KK} – стратегічна карта корпоративного рівня; $p_{CK1}, p_{CK2}, p_{CKN}$ – відповідно стратегічні карти 1-ї, 2-ї та N -ї стратегічних бізнес-одиниць у складі ІСБ; $p_{УН1}, p_{УН2}, p_{УНН}$ – облікові номенклатури відповідних бізнес-одиниць, за допомогою яких здійснюється контроль над реалізацією стратегії ІСБ; $p_{ЗХ1}, p_{ЗХ2}, p_{ЗХN}$ – зони господарювання, у яких здійснюють свою діяльність 1-ша, 2-га та N -на стратегічні бізнес-одиниці (зони господарювання також моделюються набором показників, що відображають як модель присутності конкретного суб'єкта господарювання в них, так і ризики такої присутності).

У відповідність цим позиціям поставимо такі переходи: t_{KK} – даний перехід відображає процес розробки корпоративної стратегічної карти (карти верхнього рівня) і містить у собі всі складені етапи формування й формалізації стратегії інтегрованого утворення (відображає фіксацію KPI в рамках виділеного набору KSF); $t_{УН1}, t_{УН2}, t_{УНН}$ – проходження даного переходу моделює процес розробки відповідних карт 1-ї, 2-ї або N -ї стратегічних бізнес-

одиниць (СБО) облікових номенклатур (відображають узгодження виділених КРІ, реєстрів бухгалтерського обліку й методів фіксування стратегічної інформації в них); $t_{ж1}, t_{ж2}, t_{жN}$ – моделюють процес життєдіяльності конкретної бізнес-одиниці у своїй стратегічній зоні господарювання.

Визначившись зі співпадаючою частиною організаційного процесу розглянемо особливості організації стратегічного обліку в ІСБ типу «стратегічний архітектор». Основна особливість організації обліку для цього типу ІСБ полягає у слабкому взаємозв'язку окремих СБО з корпоративним центром (стратегічна карта розробляється для кожної СБО з орієнтацією на самостійну реалізацію стратегії в обраній конкретній СБО зони господарювання) і наявності незначного набору КРІ, для яких визначаються облікові номенклатури. Розкриття цих особливостей презентовано на рис. 5.20.

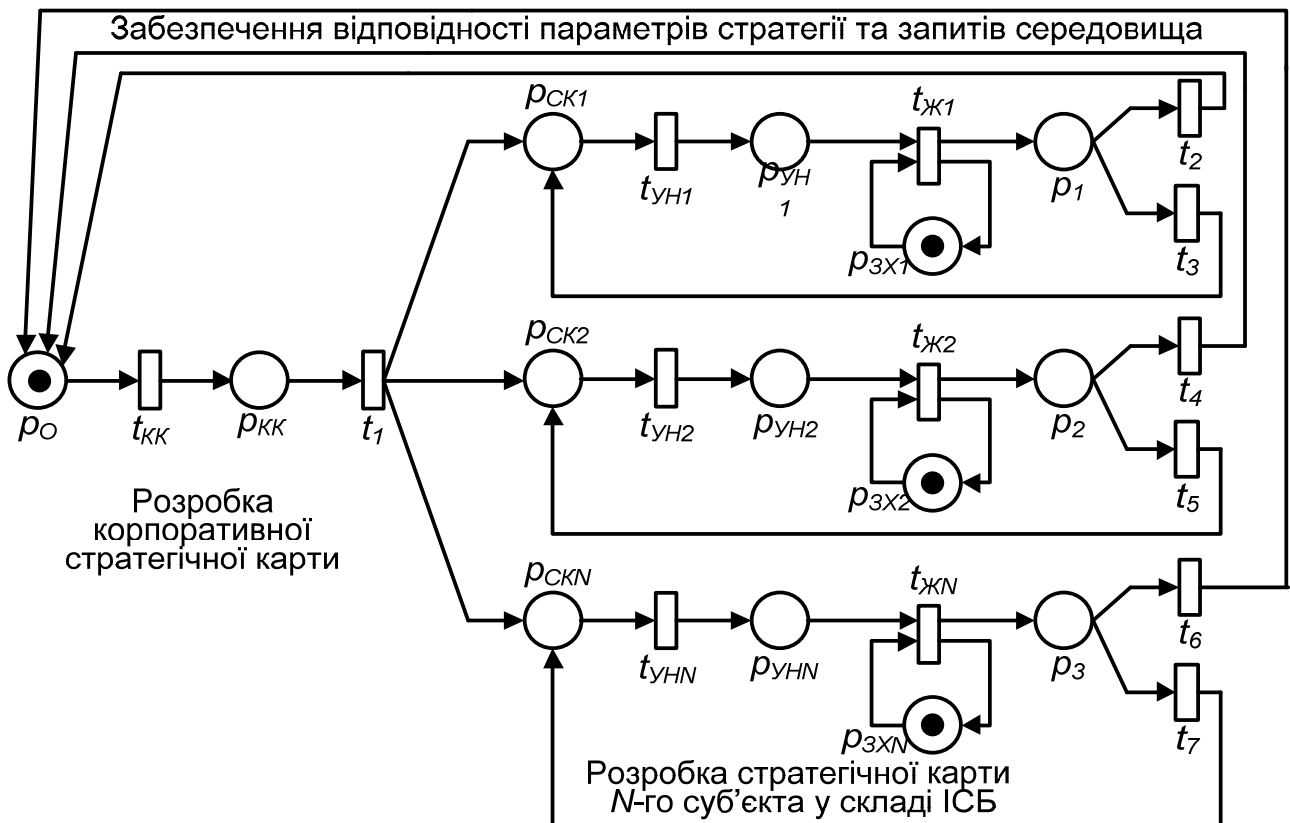


Рис. 5.20. Послідовність організації обліку для інтегрованої структури типу «стратегічного архітектора»

На рис. 5.20, крім загальної частини, виділені такі події й переходи: t_1 – реалізація процедури каскадування показників та елементів корпоративної стратегічної карти на рівень стратегічних карт учасників ІСБ; p_1, p_2, p_3 – позиції, що відображають результати оцінювання виконання страте-

гії в розрізі окремих КРІ, для відповідних бізнес-одиниць; t_2, t_4, t_6 – спрацьовування переходу свідчить про необхідність корегування корпоративної стратегічної карти в аспекті узгодження параметрів і орієнтирів розвитку відповідної бізнес-одиниці; t_3, t_5, t_7 – спрацьовування переходу відбувається у випадку виконання відповідним учасником ІСБ орієнтирів, закладених у його стратегічній карті BSC. Також, як видно з рис. 5.20, стратегічна карта верхнього рівня, розроблювальна на переході t_{kk} , орієнтована на управління тільки фінансовою синергією. Більше того, для деяких ІСБ даного типу неможливо при організації стратегічного обліку забезпечити однаковість облікових номенклатур саме через неможливість об'єднання стратегічних карт окремих СБО в єдину систему.

Наступним типом ІСБ, організаційний процес для якого відображений на рис. 5.21, буде ІСБ виду «стратегічний оператор». Специфічною рисою даного типу ІСБ є наявність орієнтації СБО на спільне створення вартості при значному рівні інтегрованості учасників ІСБ. Для ІСБ даного типу як правило переважає вертикальна інтеграція (що й презентовано на рис. 5.21), де тільки останній учасник корпоративної логістичної системи вступає у взаємодію з контрагентами обраної зони господарювання (стратегічна карта буде розроблятися не для всіх СБО, а тільки для тих з них, які взаємодіють з учасниками ринку). Відмінність в організації обліку буде полягати у зміні логіки роботи переходів t_{yH1} і t_{yH2} стосовно рис. 5.20. У них будуть вибиратися облікові номенклатури для досить обмеженого набору КРІ, склад яких буде достатній тільки для оперативного управління підлеглими в інтеграційній ієрархії СБО.

Розкриття індивідуальних особливостей представленого на рис. 5.21 організаційного процесу реалізоване за допомогою таких подій і переходів: p_4 – результати присутності, що перебуває наприкінці корпоративного логістичного ланцюжка СБЕ у відповідній зоні господарювання; t_8 – трансформація корпоративної стратегічної карти на сукупність стратегічних тем з послідовним переглядом їх елементів у переходах t_{yH1} і t_{yH2} ; t_9, t_{11} – спрацьовування переходу свідчить про необхідність корегування втримування елементів створених стратегічних тем; t_{10}, t_{12} – трансляція стратегічної теми на наступну по руху логістичного потоку СБО; t_{13} – спрацьовування переходу свідчить про необхідність повного перегляду параметрів виробленої стратегії; t_{14} – перехід, орієнтований на роботу механізму стратегічного управління ІСБ без зміни параметрів стратегії, відображає еволюційний етап розвитку ІСБ.

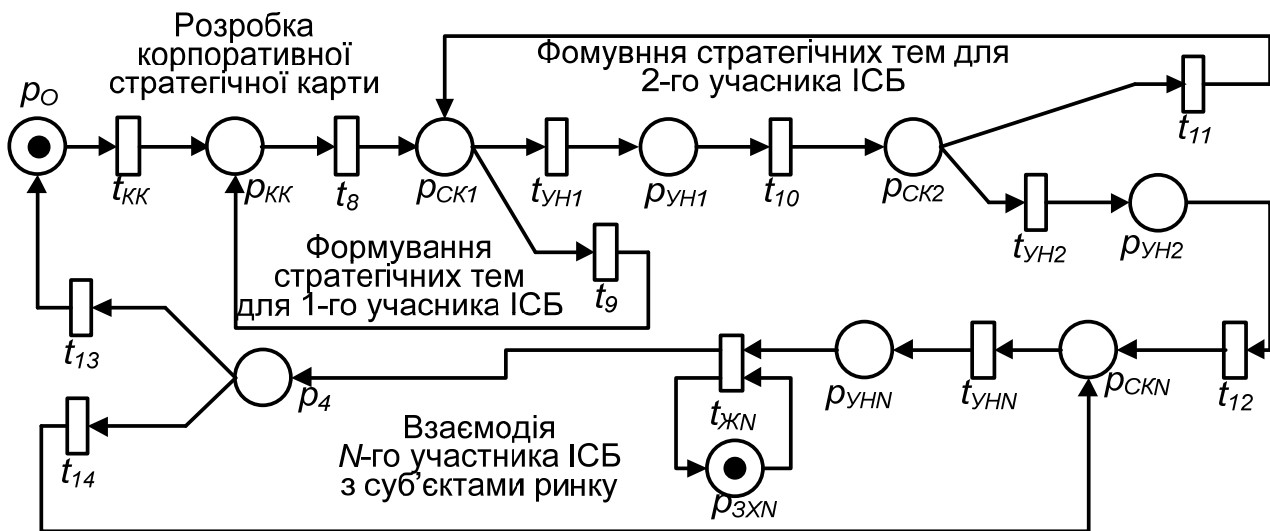


Рис. 5.21. Послідовність організації обліку для інтегрованої структури типу «стратегічного оператора»

Останнім у рамках термінології [268] типом ІСБ є «стратегічний контролер», що характеризується горизонтальною побудовою СБО, наявністю подібних імперативів в індивідуальних стратегічних картах, породжених використанням загальних бізнес-процесів. Відповідна послідовність організаційних етапів представлена на рис. 5.22. Вона розкривається єдиною додатковою позицією p_5 , яка відображає наявність загальних процесів обслуговування або їх присутності СБЕ як в індивідуальних, так і в загальних зонах господарювання.

Аналізуючи представлені схеми організації обліку можна стверджувати, що побудова системи стратегічного обліку зводиться до створення відповідного до потреб механізму управління переліку облікових номенклатур (розуміються як сукупність обліково-інформаційних даних, які характеризують консолідовані бізнес-процеси ІСБ і її учасників) і розробки методів наповнення їх інформацією. Таке розуміння повністю відповідає даному на початку дослідження визначенню стратегічного обліку. Разом з тим, хоча склад таких номенклатур і визначається на різних етапах організаційного процесу (залежно від обраного типу ІСБ), їхній вибір повністю підпорядковується структурам KSF і KPI. У цьому випадку обов'язково необхідно звернути увагу на неприпустимість нівелювання складу облікових номенклатур тільки потребами стратегічного менеджменту. Організація стратегічного обліку повинна тісно корелювати з потребами систем моніторингу (див. рис. 5.17) й особливостями побудови фінансового обліку.

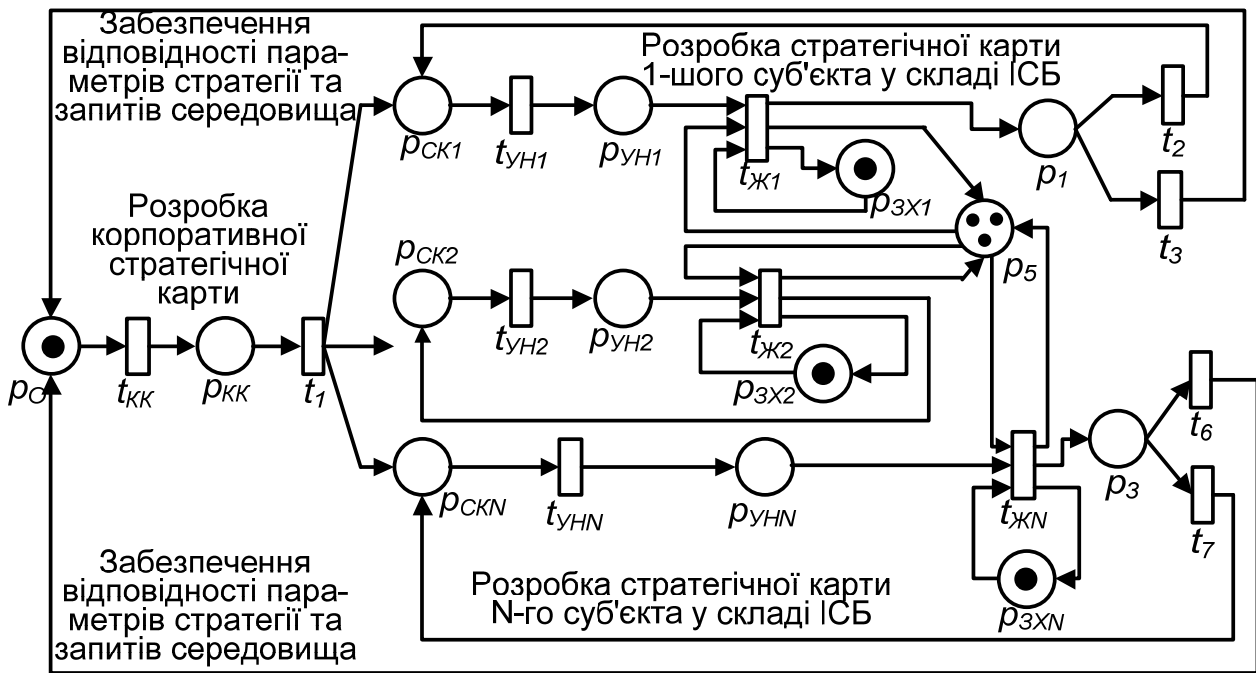


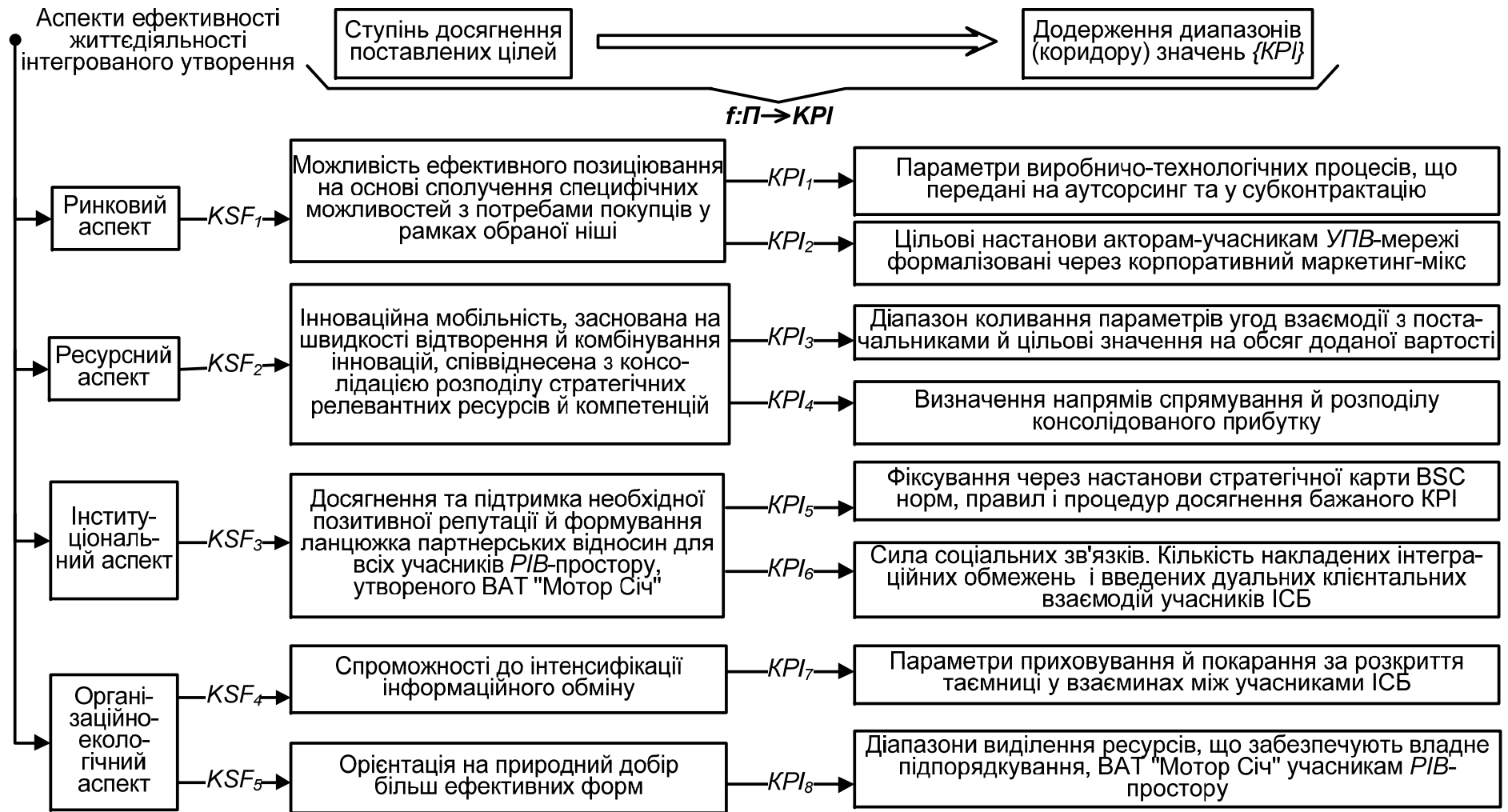
Рис. 5.22. Послідовність організації обліку для інтегрованої структури типу «стратегічного контролера»

Дійсно, головною передумовою успішного застосування збалансованої системи показників є не просто однократне її впровадження й побудова стратегічної карти, а дієва інтеграція концепції до системи менеджменту інтегрованого утворення та його окремих учасників. Головною особливістю розробленого ОАЗУВ є його орієнтація на вироблене тлумачення стратегії інтегрованого утворення як форми фіксування ролей і стереотипів поведінки учасників ІСБ. При цьому саме BSC забезпечує поєднання децентралізації управління з поширенням самоорганізації. Найбільш повний варіант інтеграції BSC з механізмом управління представлено у додатку К (дана модель також є подальшим розвитком авторських пропозицій, раніше обґрунтованих й оприлюднених у роботі [142, с. 113–121]).

Головна відмінність пропонованої у додатку К моделі є врахування в циклі стратегічного управління індикативних планів, заданих через орієнтири розвитку перспектив збалансованої системи показників. При цьому означено варіант вирішення питання забезпечення реалізації формалізованої через стратегічні карти стратегії та відповідного встановлення взаємозв'язку систем моніторингу, обліку й BSC. Зрозуміло, що в контексті ІСБ слід врахувати і зв'язок ОАЗУВ з місцем ІСБ на означеній на рис. 5.2 спіралі інтеграційного розвитку, приклад для чого буде наведено далі. Так, розкриваючи мету розвитку теоретико-методологічного обґрунтування створення сис-

теми обліково-аналітичної підтримки процесів прийняття стратегічних рішень інтегрованими суб'єктами господарювання, що функціонують в умовах жорсткості конкурентної боротьби, визначимо наявність різних підходів до побудови механізму стратегічного управління (див. табл. 5.3). Відкидаючи досить поширений підхід орієнтування на превалювання функції регулювання (при ньому немає особливої необхідності в розширенні можливостей бухгалтерського обліку, оскільки достатньо одержання фінансових показників у розрізі наявних облікових номенклатур і виділених у рамках робочого плану субрахунків, а отриманої в такий спосіб обліково-аналітичної інформації буде цілком достатньо для підтримки наявності однієї або декількох петель зворотних зв'язків, що забезпечують підтримку обраної траєкторії розвитку), звернемося до менш розповсюдженого підходу, пов'язаного з формалізацією інституціональних норм взаємин (концепцій контролю, заданих через $\{KK\}$ на рис. 5.2). Саме останній підхід більш пристосований до умов м'яких інтеграційних форм і непередбачуваності середовища функціонування.

Дія СУВ та механізму стратегічного управління в цьому випадку зводиться до створення умов для взаємодії раніше відособлених суб'єктів господарювання й розробки механізму моніторингу дотримання прийнятих правил. Саме при такому підході можливе прийняття нестандартних ефективних рішень, що дозволяють впроваджувати інновації (про що наголошено у 4 розділі даного дослідження) й одержувати переваги в конкурентній боротьбі. Орієнтування на концепції контролю вимагає певної трансформації обліково-аналітичних підсистем. В основному ця трансформація пов'язана з уже означеною локальною організованістю інтегрованого суб'єкта господарювання (термінологія Стефанюка В. Л. [188]), яка враховує як наявність власних цілей у кожного з інтегрованих учасників, так і можливість зміни окремих цілей безпосередньо у процесі їх досягнення. Відповідно буде змінюватися й конкурентна поведінка інтегрованих суб'єктів господарювання. Суть таких змін полягає в орієнтації дій окремих суб'єктів на реалізацію фундаментальних стратегічних установок, що відображають погоджену позицію всіх представників інтегрованої цілісності щодо філософії життєдіяльності й пріоритетів співробітництва. Відповідно й організувати керування інтеграційною взаємодією доцільно з використанням концепції збалансованої системи показників, що й презентовано на рис. 5.23.



Умовні позначки:

$\{KSF\}$ – неформалізована множина ключових факторів успіху діяльності ІСБ;

$\{KPI\}$ – ключові показники ефективності (у межах стратегічної карти акторів та ІСБ)

Рис. 5.23. Загальна логіка погоджування конкурентної поведінки інтегрованого суб'єкта господарювання з системою ключових показників ефективності, виділених у ОАЗУВ

Згідно з рис. 5.23, конкурентна поведінка інтегрованих суб'єктів господарювання визначається в розрізі сформованого консолідованого набору ключових компетенцій. З погляду концепції збалансованої системи показників такі компетенції представляються як ключові фактори успіху (Key Success Factor), представлені на рис. 5.23 як $\{KSF\}$. Формалізація конкурентної поведінки в цьому випадку представляється в такому доборі елементів безлічі $\{KSF\}$, щоб забезпечити максимізацію потенціалу інтегрованого суб'єкта господарювання (представлений як Π).

У даному аспекті, завданням стратегічного обліку є забезпечення наявності такої інформації, яка буде розкривати ефективність використання окремих факторів успіху. У термінології збалансованої системи показників вони представляються як ключові показники ефективності (Key Performance Indicators), представлені на рис. 5.23 як $\{KPI\}$. Відповідно й організація стратегічного обліку полягає в такому доборі облікових номенклатур, щоб забезпечити можливість розрахунків елементів $\{KPI\}$. Процес такого добору й було зображено на рис. 5.4 та 5.20 – 5.22. Основна складність при цьому полягає в тому, що показники ефективності можуть бути як нефінансовими, так і не мати можливості одержання точної кількісної оцінки.

Наступна особливість розбудови ОАЗУВ та стратегічного обліку в контексті мети дослідження полягає в необхідності відбиття саме аспекту інтеграційної взаємодії суб'єктів ІСБ. Отут знову стає доцільним означений на рис. 5.2 авторський підхід (детально розглянутий у роботі [146]) моделювання інтеграції через накладення так званих інтеграційних обмежень. Дані обмеження встановлюються на дії інтегрованих акторів, склад яких задається через множину $\{A\}$. Узагальнений приклад накладення таких обмежень для логістичної мережі ВАТ «Мотор Січ» відображений на рис. 5.24.

Представлення зазначених на рис. 5.24 інтеграційних обмежень у вигляді множини $\{IO\}$ дозволяє запропонувати таке їх агреговане представлення: IO_1 – ресурсні обмеження, IO_2 – виробничі обмеження, IO_3 – обмеження на субконтрактацію, IO_4 – дистриб'юторські обмеження, IO_5 – управлінські обмеження на прийняття рішень, IO_6 – інноваційно-реконфігураційні обмеження, IO_7 – фінансові обмеження, IO_8 – інформаційна замкнутість, IO_9 – інституціональні обмеження, IO_{10} – владне підпорядкування, IO_{11} – маркетингово-конкурентні обмеження. Відповідно й завданням ОАЗУВ обліку, поперше, буде добір такого набору KPI , який дозволить відобразити кожне із зазначених обмежень. По-друге, необхідний такий добір робочого плану рахунків, щоб можна було змоделювати динаміку даних KPI .

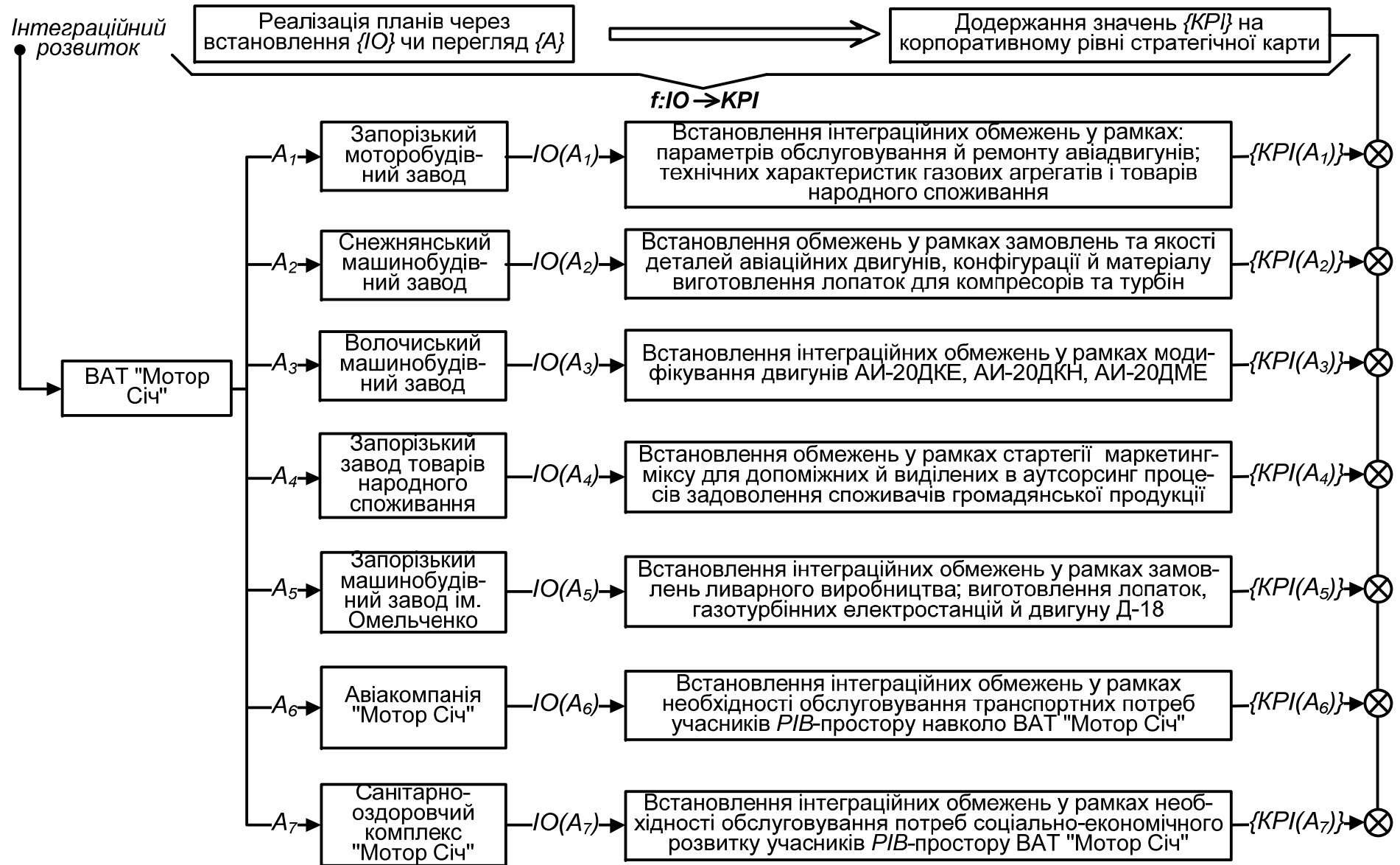


Рис. 5.24. Приклад системи інтеграційних обмежень у рамках стратегічних установок ВАН «Мотор Січ»

Так, наприклад, розглядаючи ресурсні обмеження (IO_1) у розрізі аналітичного обліку можна встановити параметри взаємних очікувань від використання кожного наявного виду ресурсів в інтегрованих суб'єктах господарювання. Виробничі обмеження (IO_2), у свою чергу, будуть орієнтувати калькуляційний процес на досягнення мінімуму інтегральних витрат.

Таким чином, авторами запропоновано концептуальний підхід до розкриття сутності стратегічного обліку та ОАЗУВ у розрізі інформаційних потреб ІСБ. Прийнята їх орієнтація на фіксування транзакційних витрат у розрізі концепції збалансованої системи показників дозволяє сприяти суб'єкту СУВ приймати рішення у сфері сучасних концепцій та інструментарію менеджменту. Так, з огляду на означене на рис. 5.16 та 5.19 структурування, вельми цінним інструментом управління рівнем витрат може стати логістичний аутсорсинг. Аналітична складова ОАЗУВ у даному випадку сприятиме інформаційному наповненню поданої на рис. 5.25 матриці, яка реалізує 23 положення означеної на рис. 2.2 концепції формування СУВ та ОАЗУВ.

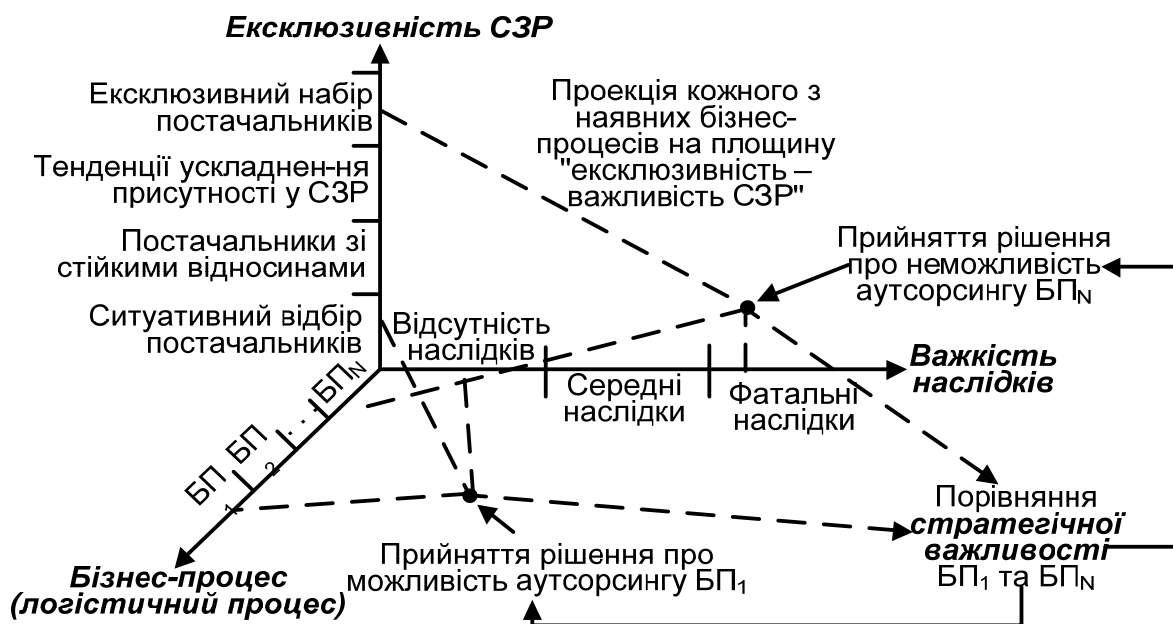


Рис. 5.25. Матриця логістичного аутсорсингу в СУВ [165, с. 198]

Перевагою логістичного аутсорсингу є концентрація підприємства на профільній діяльності; скорочення витрат, адже логістичні компанії в результаті конкурентної боротьби змушені застосовувати кращі технології, ефективніше використовувати наявні ресурси; скорочення транспортних витрат і витрати на придбання устаткування. Головним недоліком є залежність від сторонніх фірм. Проте цей недолік може бути нівельовано саме з огляду на означені на рис. 5.17 пропозиції щодо впровадження систем взаємного моніторингу у сферу дії ОАЗУВ.

ВИСНОВКИ

Сучасне посткризове положення національних суб'єктів господарювання, недостатнє забезпечення їх потреб фінансовими й матеріальними ресурсами, падіння обсягів виробництва та високий рівень нестабільності зовнішнього середовища мають значний негативний вплив на можливості переведення економіки на шляхи випереджаючого зростання. Подолання негативних тенденцій можливе тільки у випадку активізації виробничо-господарської діяльності та розвитку промислових підприємств. Немаловажне значення при цьому відіграє й управління витратами, що (як було доведено у проведеному дослідженні) вимагає організації належного обліково-аналітичного забезпечення. Запропонований підхід до організації обліково-аналітичного процесу змінює філософію функціонування облікових підсистем у системі управління підприємством, орієнтуючи їх на стратегічні потреби підприємств та їх інтегрованих об'єднань. Його впровадження дозволяє підвищити швидкість обміну як релевантною обліковою інформацією, так і досвідом та знаннями, скоротити час на пошук знань й інформації, налагодити взаємодії між ланками логістичної системи та складовими бізнес-процесів підприємства. Для цього запропоновано розглядати облікову інформацію як консолідуючий фактор, що вистроює взаємозв'язки підприємства вздовж усіх ланцюгів створення вартості, у яких воно бере участь.

Безпосередньо управління витратами передбачає створення системи принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат підприємства, забезпечення ефективного використання ресурсів й капіталу відповідно до цілей розвитку. Формування системи управління витратами повинно ґрунтуватися на чіткому визначенні її цілей, об'єктів, суб'єктів, методів, інструментів, джерел інформації, форм формалізації результатів. Відповідно й обліково-аналітична підтримка життєдіяльності такої системи має враховувати змістовне наповнення перелічених елементів. Для забезпечення такого врахування в дослідженні розроблено відповідну модель предметної області та концептуальні схеми організаційних процесів, побудовані за технологією Mind Map.

Також авторами доведено, що множинність теорій фірми та концепцій стратегічного менеджменту може бути обмежена шляхом організації управління витратами в рамках ресурсно-компетентнісного та ситуаційного підходів з відповідною модифікацією розуміння змісту та особливостей ство-

рення й використання обліково-аналітичного забезпечення управління витратами. Напрямами такої модифікації обрано: представлення діяльності суб'єктів господарювання у вигляді сукупності взаємопов'язаних та взаємозалежних бізнес-процесів (тут зміст управління витратами перетворюється до обліку результатів певних видів діяльності як об'єктів обліку); урахування особливостей інноваційних витрат задля спрямування обліково-аналітичного забезпечення управління ними на функціонування у проектно-орієнтованих підприємствах; прийняття каталактичної й динамічної теорій обліку, доповнених переходом від документоцентричної до датацентричної парадигми та процедурами консолідації інформації й інтелектуального аналізу даних, як методологічного підґрунтя обліку й аналізу витрат.

Реалізація визначених напрямів модифікації функції обліку дозволила звести розуміння обліково-аналітичного забезпечення управління витратами до системи, яка базується на бухгалтерській інформації, розширеній результатами моніторингу середовища господарювання та підданій попередній обробці методами економічного й інтелектуального аналізу задля представлення у стратегічному, а не лише в оперативному й ретроспективному вимірах. При цьому, контроль за рівнем витрат підприємства орієнтовано на використання кібернетичних принципів регулювання у процесі функціонування системи управління витратами. Відповідним інструментарієм тут постають система моніторингу та стандартні сценарії реагування на значні відхилення в рівні витрат. Відбір же таких сценаріїв реалізовано в розрізі використання імітаційних моделей системної динаміки та інтегрування результатів їх використання зі стратегічним сховищем даних підприємства. Підґрунтям же для прийняття сценарного підходу постало твердження, що кожна економічна система повинна використовувати свої ресурси у такій ефективній комбінації, яка знаходиться у відповідності з її виробничими можливостями та стратегічними планами розвитку. При цьому слід існуючий запас релевантних конкурентних ресурсів розподілити таким чином, щоб ніякий їхній перерозподіл не мав змогу збільшити виробництво одного товару без непередбаченого зменшення виробництва іншого. У частині забезпечення стратегічної та інноваційної спрямованості процесів управління витратами відповідне обліково-аналітичне підґрунтя підпорядковане принципам стратегічних систем вимірювання та логіці концепції збалансованої системи показників. При цьому, процесно-орієнтовані облікові моделі та проекти впровадження інноваційних перетворень у монографії розглянуто як складові відповідної перспективи стратегічної карти збалансованої системи показників BSC.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» // Все о бухгалтерском учете. – 1999. – № 11. – С. 3–9.
2. Адизес А. Как выбраться из ловушки молодости / А. Адизес // Эксперт. – М., 2002. – № 8. – С. 24–28.
3. Акимов А. А. Системологические основы инноватики / А. А. Акимов, Г. С. Гамидов, В. Г. Колосов. – СПб. : Политехника, 2002. – 596 с.
4. Андрейчиков А. В. Анализ, синтез, планирование решений в экономике / А. В. Андрейчиков, О. Н. Андрейчикова. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 363 с.
5. Андриющенко Н. С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н. С. Андриющенко // Економічна теорія та історія економічної думки. – 2007. – № 5. – С. 3–7.
6. Анискин Ю. П. Цикличность в инновациях и развитии организаций [Текст] / Ю. П. Анискин, Н. К. Моисеева. – М. : Международная академия организации производства, 1998. – 456 с.
7. Ансофф И. Стратегическое управление / И. Ансофф ; [сокр. пер. с англ. Л. И. Евенко]. – М. : Экономика, 1989. – 520 с.
8. Арджирис К. Организационное научение / К. Арджирис ; [пер. с англ.] – М. : ИНФРА-М, 2004. – 563 с.
9. Афанасьев Н. В. Управление развитием предприятия : монография / Н. В. Афанасьев, В. Д. Рогожин, В. И. Рудыка. – Харьков : ИД «ИНЖЭК», 2003. – 184 с.
10. Бажин И. И. Проектно-логистическое управление ресурсным обеспечением : монография / И. И. Бажин, В. В. Сысоев. – Н. Новгород : Изд-во О. В. Гладкова, 2005. – 222 с.
11. Базилевич Л. А. Автоматизация организационного проектирования / Л. А. Базилевич. – Ленинград : Машиностроение, 1989. – 175 с.
12. Балабанова Л. В. Стратегическое маркетинговое управление предприятием на основе бенчмаркинга : монография / Л. В. Балабанова, В. В. Слипенький. – Донецк : ДонГУЭТ, 2005. – 171 с.
13. Бараннік Р. В. Конкурентна розвідка / Р. В. Бараннік // Право України. – 2007. – № 11. – С. 72–76.
14. Баркер Д. Парадигмы мышления. Как увидеть новое и преуспеть в меняющемся мире / Д. Баркер. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 187 с.

15. Баскаков А. Я. Методология научного исследования / А. Я. Баскаков, Н. В. Туленков. – К. : МАУП, 2006. – 214 с.
16. Баттрик Р. Техника принятия эффективных управленческих решений / Р. Баттрик. – СПб., 2006. – 413 с.
17. Бауэрсокс Д. Дж. Логистика: Интегрированная цепь поставок / Дональд Дж. Бауэрсокс, Дейвид Дж. Клосс ; [пер. с англ.] – М. : Олимп-Бизнес, 2001. – 640 с.
18. Белоусенко М. В. Загальна теорія організації: організаційна еволюція індустріальної економіки / М. В. Белоусенко. – Донецьк : ДонНТУ, 2006. – 432 с.
19. Бехтерев С. Майнд-менеджмент: Решение бизнес-задач с помощью интеллектуальных карт / С. Бехтерев. – М. : Альпина Пабlishерз, 2009. – 308 с.
20. Беленький П. Ю. Інфраструктурне забезпечення конкурентної економіки регіонів (методологія і механізми) / П. Ю. Беленький. – Львів : НАН України, Інститут регіональних досліджень, 2002. – 112 с.
21. Бланшар К. 3 ключа к созданию новой структуры управления / К. Бланшар, Д. П. Карлос, А. Рэндолф ; [пер. с англ. Л. А. Бабук]. – Мн. : Попури, 2004. – 304 с.
22. Бондар М. І. Концептуальні підходи щодо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / М. І. Бондар // Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики». – К. : КНЕУ, 2010. – С. 21–24.
23. Бородулин А. Н. Внутрифирменное управление, учет и информационные технологии / А. Н. Бородулин, А. Ю. Заложнев, Е. Л. Шуремов. – М. : МСОФТ, 2006. – 340 с.
24. Браун М. Сбалансированная система показателей: на маршруте внедрения / М. Браун ; [пер. с англ.] – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 226 с.
25. Бримсон Дж. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании / Дж. Бримсон. – М. : Вершина, 2007. – 336 с.
26. Бродецкий Г. Л. Моделирование логистических систем. Оптимальные решения в условиях риска / Г. Л. Бродецкий. – М. : Вершина, 2006. – 376 с.
27. Бродецкий Г. Л. Управление запасами. Эффект временной стоимости денег / Г. Л. Бродецкий // Полный курс МВА. – М. : Эксмо, 2008. – 352 с.

28. Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь [Текст] / Ф. Ф. Бутинець ; [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : Рута, 2007. – 328 с.
29. Бутинець Ф. Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку [Текст] / Ф. Ф. Бутинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 20–29.
30. Бутрин А. Г. Методологические вопросы взаимодействия потоковых процессов коммерческой деятельности промышленного предприятия [Текст] : монография / А. Г. Бутрин. – Челябинск, 2005. – 176 с.
31. Бутыркин А. Я. Вертикальная интеграция и вертикальные ограничения в промышленности [Текст] : монография / А. Я. Бутыркин. – М. : Едиториал УРСС, 2003. – 200 с.
32. Бухвалов А. В. Реальные опционы в менеджменте: классификация и приложения [Текст] / А. В. Бухвалов // Российский журнал менеджмента. – 2004. – № 2. – С. 27–56.
33. Бычкова С. М. Бухгалтерская отчетность: возможности моделирования для принятия управленческих решений [Текст] / С. М. Бычкова, Ц. Н. Янданова. – М. : Эксмо, 2008. – 111 с.
34. Бьёрн А. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования [Текст] / А. Бьёрн ; [пер. с англ. С. В. Ариничева] ; [науч. ред. Ю. П. Адлер]. – М. : Стандарты и качество, 2003. – 272 с.
35. Василенко В. А. Ситуационный менеджмент [Текст] / В. А. Василенко, В. И. Шостка. – К. : ЦУЛ, 2003. – 285 с.
36. Василенко В. О. Антикризове управління підприємством [Текст] : навч. посібн. / В. О. Василенко. – К. : ЦУЛ, 2003. – 504 с.
37. Вахрушина М. А. Стратегический управленческий учет [Текст] / М. А. Вахрушина, М. И. Сидорова, Л. И. Борисова. – М. : Рид Групп, 2011. – 192 с.
38. Велш Г. А. Основы финансового обліку [Текст] / Глен А. Велш, Деніел Г. Шор ; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К. : Основы, 1997. – 943 с.
39. Винокуров В. А. Организация стратегического управления на предприятии [Текст] / В. А. Винокуров. – М. : Центр экономики и маркетинга, 1996. – 160 с.
40. Волчков С. А. Инструменты совершенствования деятельности предприятия [Текст] / А. С. Волчков, И. В. Балахонова // Методы менеджмента качества. – 2002. – № 3. – С. 12–34.
41. Вольчик В. В. Курс лекций по институциональной экономике [Текст] / В. В. Вольчик. – Ростов н/Д : Изд-во Рост. ун-та, 2002. – 128 с.

42. Гаврилова Т. А. Базы знаний интеллектуальных систем [Текст] / Т. А. Гаврилова, В. Ф. Хорошевский. – СПб. : Питер, 2000. – 384 с.
43. Галузина С. М. Аспекты повышения роли учетно-аналитической информации в системе управления организацией [Текст] : монография / С. М. Галузина. – СПб. : Знание, 2006. – 392 с.
44. Гараедаги Дж. Системное мышление: Как управлять хаосом и сложными процессами. Платформа для моделирования архитектуры бизнеса [Текст] / Дж. Гараедаги. – Мн. : Гревцов Паблицер, 2007. – 408 с.
45. Глобальные трансформации и стратегии развития : монография [Текст] / НАН Украины, Ин-т мировой экономики и международных отношений ; О. Г. Белорус, Д. Г. Лук'яненко, О. М. Гончаренко и др. – К. : Оріяни, 2000. – 422 с.
46. Голов С. Гармонізація фінансової звітності відповідно до плану дій «України – ЄС» [Текст] / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 7–17.
47. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія [Текст] / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 3–13.
48. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов. – [4-те вид.]. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
49. Гордон Я. Х. Маркетинг партнерских отношений [Текст] / Я. Х. Гордон ; [пер. с англ.] ; [под ред. О. А. Третьяк]. – СПб. : Питер, 2001. – 384 с.
50. Грейнер Л. Эволюция и революция в процессе роста организаций [Текст] / Л. Грейнер // Вестник С.-Петербургского ун-та. Сер. Менеджмент. – 2002. – Вып. 4. – С. 76–92.
51. Гриньова В. М. Функціонально-вартісний аналіз в інноваційній діяльності [Текст] : монографія / В. М. Гриньова. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2004. – 325 с.
52. Давидович І. Є. Управління витратами [Текст] : навчальний посібник / І. Є. Давидович. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
53. Давидович І. Є. Управління витратами як напрям підвищення ефективності роботи підприємств і організацій [Текст] / І. Є. Давидович // Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні [збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції, що відбулася у Тернопільській академії народного господарства 1 – 2 червня 2001 року]. – Тернопіль, 2001. – С. 17–20.

54. Данилов И. П. Бенчмаркинг как основа создания конкурентоспособного предприятия [Текст] / И. П. Данилов, Т. В. Данилова. – М. : Стандарты и качество, 2005. – 248 с.
55. Деревянко А. С. Технологии и средства консолидации информации [Текст] / А. С. Деревянко, М. Н. Солощук. – Харьков : НТУ «ХПИ», 2008. – 432 с.
56. Державний стандарт України «Системи управління якістю. Основні положення та словник» (ISO 9000:2000, IDT) [Текст]. – К. : Держстандарт України, 2001. – 40 с.
57. Джанетто К. Управление знаниями. Руководство по разработке и внедрению корпоративной стратегии управления знаниями [Текст] / К. Джанетто, Э. Уиллер ; [пер. с англ. Е. М. Пестеревой]. – М. : Добрая книга, 2005. – 192 с.
58. Джексон П. Введение в экспертные системы [Текст] / П. Джексон ; [пер. с англ.]. – М. : Вильямс, 2001. – 624 с.
59. Дзёбко И. П. Методы калькулирования себестоимости. Попроцесний метод ABC [Текст] : пособие / И. П. Дзёбко. – Харьков : Консульт, 2008. – 148 с.
60. Дзёбко И. П. Особенности управления затратами на предприятии [Текст] / И. П. Дзёбко // Современный бухгалтер. – Харьков : Консульт, 2009. – № 5 (225). – С. 20–26.
61. Дзёбко И. П. Сбор информации для принятия управленческих решений [Текст] / И. П. Дзёбко // Современный бухгалтер. – Харьков : Консульт, 2008. – № 2 (210). – С. 56–63.
62. Дзёбко И. П. Система показателей эффективности логистико-ориентированного подхода к управлению потоковыми процессами предприятия [Текст] / И. П. Дзёбко // Бизнес Информ. – Харьков : ИД «ИНЖЭК», 2009. – № 2. – С. 74–76.
63. Дзёбко И. П. Теоретическая модель предприятия через призму концепции логистики [Текст] / И. П. Дзёбко // Бизнес Информ. – Харьков : ИД «ИНЖЭК», 2008. – № 6. – С. 74–76.
64. Дзёбко И. П. Экономико-математическая модель определения интегральных затрат на обеспечение соответствия потоковых процессов [Текст] / И. П. Дзёбко // Бизнес Информ. – Харьков : ИД «ИНЖЭК», 2009. – № 5. – С. 73–75.
65. Дзёбко І. П. Дослідження потокових процесів як об'єкта логістико-орієнтованого управління підприємством [Текст] / І. П. Дзёбко // Економіка:

проблеми теорії та практики : збірник наукових праць. – Випуск 226 : в 3 т. – Т. III. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2007. – С. 681–686.

66. Дзьобко І. П. Методичні положення щодо підвищення ефективності підприємств через управління потоковими процесами [Текст] / І. П. Дзьобко // Економіка розвитку. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2009. – № 3 (51). – С. 65–67.

67. Дзьобко І. П. Оцінка індикаторів прояву логістичного підходу до управління промисловим підприємством [Текст] / І. П. Дзьобко // Економіка: проблеми теорії та практики : збірник наукових праць. Випуск 226 : в 3 т. – Т. III. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2009. – С. 681–686.

68. Дружиловская Т. Ю. К вопросу о соотношении понятий «затраты» и «расходы» [Текст] / Т. Ю. Дружиловская // Вестник КГФЭИ. – 2007. – № 2 (7). – С. 28–30.

69. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс [Текст] : учебник для студентов вузов / К. Друри. – 5-е изд, перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 735 с.

70. Економічний енциклопедичний словник : у 2 т. Т. 1 [Текст] / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій ; за ред. С. В. Мочерного. – Львів : Світ, 2005. – 616 с.

71. Елиферов В. Г. Бизнес-процессы: Регламентация и управление [Текст] : учебник / В. Г. Елиферов, В. В. Репин. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 320 с.

72. Забелин П. В. Основы корпоративного управления концернами [Текст] / П. В. Забелин. – М. : Приор, 1998. – 172 с.

73. Иванов Д. А. Логистика. Стратегическая кооперация [Текст] / Д. А. Иванов. – М. : Вершина, 2006. – 176 с.

74. Иванов Д. А. Управление цепями поставок [Текст] / Д. А. Иванов. – СПб. : Изд-во Политех. ун-та, 2009. – 660 с.

75. Интеллектуальные системы поддержки принятия решений в нестандартных ситуациях с использованием информации о состоянии природной среды [Текст] : монография / В. Л. Геловани, А. А. Башлыков, В. Б. Бритков, Е. Д. Вязилов. – М. : Эдиториал УРСС, 2001. – 304 с.

76. Ілляшенко С. М. Управління інноваційним розвитком: проблеми, концепції, методи [Текст] : навчальний посібник / С. М. Ілляшенко. – Суми : Університетська книга, 2003. – 278 с.

77. Каплан Р. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей [Текст] / Р. Каплан, Д. Нортон. – М. : Олимп-Бизнес, 2005. – 416 с.

78. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию [Текст] / Р. Каплан, Д. Нортон. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Олимп-Бизнес, 2005. – 320 с.

79. Каплан Р. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты [Текст] / Р. Каплан, Д. Нортон. – М. : Олимп-Бизнес, 2005. – 512 с.

80. Каплан Р. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей [Текст] / Р. Каплан, Д. Нортон. – М. : ИД «Вильямс», 2006. – 384 с.

81. Карий О. І. Інформаційне забезпечення управління логістичними витратами на підприємстві [Текст] : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01 / О. І. Карий ; Національний ун-т «Львівська політехніка». – Львів, 2004. – 20 с.

82. Карминский А. М. Контроллинг в бизнесе. Методические и практические основы построения контроллинга в организациях [Текст] / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Приймак. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 256 с.

83. Карр Н. Дж. Блеск и нищета информационных технологий: Почему ИТ не являются конкурентным преимуществом [Текст] / Н. Дж. Карр ; [пер. с англ.]. – М. : ИД «Секрет фирмы», 2005. – 176 с.

84. Кизим М. О. Збалансована система показників [Текст] : монографія / М. О. Кизим, А. А. Пилипенко, В. А. Зінченко. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 192 с.

85. Кизим М. О. Управління створенням і розвитком видатної корпорації [Текст] : монографія / М. О. Кизим, А. А. Пилипенко, І. В. Ялдінін. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 208 с.

86. Кинг У. Стратегическое планирование и хозяйственная практика [Текст] / У. Кинг, Д. Клиланд. – М. : Прогресс, 1982. – 398 с.

87. Клевлин А. И. Организация органичного производства (теория и практика) [Текст] : учебн. пособ. / А. И. Клевлин, Н. К. Моисеев. – М. : Омега-Л, 2003. – 360 с.

88. Кован С. Е. Теория антикризисного управления предприятием [Текст] / С. Е. Кован, Л. П. Мокрова, А. Н. Ряховская. – М. : КНОРУС, 2009. – 160 с.

89. Ковтун С. Управління затратами [Текст] / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. – Харків : Фактор, 2007. – 272 с.

90. Коллис Д. Дж. Корпоративная стратегия. Ресурсный подход [Текст] / Д. Дж. Коллис, С. А. Монтгомери. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2007. – 400 с.

91. Копыл В. В. Карты ума: MindManager [Текст] / В. В. Копыл. – Мн. : Харвест, 2007. – 64 с.
92. Коротков Э. М. Антикризисное управление [Текст] / Э. М. Коротков. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 432 с.
93. Корпоративная логистика. 300 ответов на вопросы профессионалов [Текст] / под. ред. В. И. Сергеева. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 976 с.
94. Котов В. Е. Сети Петри [Текст] / В. Е. Котов. – М. : Наука. Главная редакция физико-математической литературы, 1984. – 160 с.
95. Коуз Р. Фирма, рынок и право [Текст] / Р. Коуз ; [пер. с англ.]. – М. : Дело, 1993. – 192 с.
96. Коулопоулос Т. М. Управление знаниями [Текст] / Т. М. Коулопоулос, К. Фраппаоло. – М. : Эксмо, 2008. – 224 с.
97. Крамчанинова М. Д. Формування системи управління промисловим підприємством в умовах стратегічного партнерства [Текст]: автореф. дис. канд. екон. наук 08.06.01 / М. Д. Крамчанинова / Донецький державний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Маріуполь, 2005. – 20 с.
98. Кристофер М. Логистика и управление цепочками поставок [Текст] / М. Кристофер ; под общ. ред. В. С. Лукинського. – СПб. : Питер, 2004. – 316 с.
99. Крушельницька О. В. Управління витратами [Текст] : [навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей] / О. В. Крушельницька. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 196 с.
100. Куглякова Т. Методы деловой разведки [Текст] / Т. Куглякова // Услуги и цены. – 2004. – № 24. – С. 12–17.
101. Кужельний М. В. Організація обліку [Текст] : підручник / М. В. Кужельний, С. О. Левицький. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
102. Кузнєцова А. Я. Фінансування інвестиційно-інноваційної діяльності [Текст] : монографія / А. Я. Кузнєцова ; НАН України ; Інститут економічного прогнозування ; Національний банк України ; Львівський банківський ін-т. – Львів : ЛБІ НБУ, 2005. – 319 с.
103. Кузьминов Я. И. Курс институциональной экономики: институты, сети, трансакционные издержки, контракты [Текст] / Я. И. Кузьминов, К. А. Бендукидзе, М. М. Юдкевич. – М. : ГУ ВШЭ, 2006. – 442 с.
104. Куркин Н. В. Управление экономической безопасностью развития предприятия [Текст] : монография / Н. В. Куркин. – Д. : АРТ-ПРЕСС, 2004. – 452 с.

105. Лазарев И. А. Новая информационная экономика и сетевые механизмы развития [Текст] / И. А. Лазарев, Г. С. Хижа, К. И. Лазарев. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2005. – 240 с.
106. Лапушта М. Г. Риски в предпринимательской деятельности [Текст] / М. Г. Лапушта, Л. Г. Шармукова. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 224 с.
107. Легенчук С. Ф. Метатеорія бухгалтерського обліку: сутність та шляхи побудови [Текст] / С. Ф. Легенчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – № 1(16). – С. 124–137.
108. Лессер Э. Как превратить знания в стоимость: Решения от IBM Institute for Business Value [Текст] / Эрик Лессер, Лоренс Прусак ; [пер. с англ.]. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 248 с.
109. Логистика: Основы. Стратегия. Практика [Текст] / Практическая энциклопедия «Для всех, кто руководит» / под науч. ред. проф. В. И. Сергеева. – М. : МЦФЭР, 2007. – 1440 с.
110. Лола Ю. Ю. Управління матеріальними ресурсами на підприємстві (логістичний та реінжиніринговий підхід) [Текст] : дис... канд. екон. наук: 08.00.04 – економіка і управління підприємствами / Ю. Ю. Лола ; Харківський національний економічний ун-т. – Харків, 2009. – 202 с.
111. Манохина Н. В. Институциональные структуры реальной экономики: теория развития и практика хозяйствования [Текст] / Н. В. Манохина. – Саратов : Изд. СГСЭУ, 2002. – 266 с.
112. Мариничева М. К. Управление знаниями на 100 %: Путеводитель для практиков [Текст] / М. К. Мариничева. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 320 с.
113. Марюта А. Н. Целевой экономической и управленческий анализ (контроллинг) [Текст] : монография / А. Н. Марюта, К. Ф. Ковальчук. – Днепропетровск : Системные технологии, 2005. – 342 с.
114. Масленников В. В. Процессно-стоимостное управление бизнесом [Текст] / В. В. Масленников, В. Г. Крылов. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 285 с.
115. Матвійчук А. В. Аналіз та прогнозування розвитку фінансово-економічних систем із використанням теорії нечіткої логіки [Текст] : монографія / А. В. Матвійчук. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 206 с.
116. Менеджмент процессов [Текст] / Й. Беккер, Л. Вилков, В. Таратухин и др. – М. : Эксмо, 2007. – 384 с.
117. Мильнер Б. З. Теория организации [Текст] : [учебник] / Б. З. Мильнер ; [2-е изд., перераб. и доп.] – М. : ИНФРА-М, 2000. – 480 с.

118. Минцберг Г. Стратегический процесс [Текст] / Г. Минцберг, Дж. Б. Куинн, С. Гамая ; [пер. с англ.] ; [под. ред. Ю. Н. Каптуревского]. – СПб. : Питер, 2001. – 688 с.
119. Моделирование бизнеса. Методология ARIS [Текст] / М. Каменнова, А. Громов, М. Ферапонтов, А. Шматалюк. – М. : Весть-Мета Технология, 2001. – 334 с.
120. Мусаев А. А. Алгоритмы аналитического управления производственными процессами [Текст] / А. А. Мусаев // Автоматизация в промышленности. – 2004. – № 1. – С. 30–35.
121. Мусаев А. А. Аналитические информационные технологии в задаче управления безопасностью промышленного предприятия [Текст] / А. А. Мусаев // Труды СПИИРАН. – 2003. – Вып. 1. – Т. 2. – С. 84–91.
122. Мюллер Х. Составление ментальных карт: метод генерации и структурирования идей [Текст] / Х. Мюллер. – М. : Омега-Л, 2007. – 126 с.
123. Нагловский С. Н. Логистика проектирования и менеджмента производственно-коммерческих систем [Текст] / С. Н. Нагловский. – Калуга, 2002. – 335 с.
124. Нападівська Л. В. Управлінський облік [Текст] : монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
125. Нападівська Л. Концепція подальшого розвитку обліку в умовах міжнародної інтеграції [Текст] / Л. Нападівська // Вісник КНТЕУ. – 2006. – № 1. – С. 57–64.
126. Неверова Е. В. Методика анализа логистического потенциала промышленного предприятия [Текст] / Е. В. Неверова // Научные записки НГУЭУ. – 2004. – № 2. – С. 12–17.
127. Недосекин А. О. Нечетко-множественный анализ рисков фондовых инвестиций [Текст] / А. О. Недосекин. – СПб. : Сезам, 2002. – 181 с.
128. Нивен П. Р. Сбалансированная система показателей: Шаг за шагом: максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов [Текст] / П. Р. Нивен. – Днепропетровск : Баланс Бизнес Букс, 2004. – 328 с.
129. Новиков А. М. Методология [Текст] / А. М. Новиков, Д. А. Новиков. – М. : СИНТЕГ, 2007. – 668 с.
130. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка [Текст] / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – М. : Азбуковник, 1998. – 944 с.
131. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навчальний посібник / за ред. В. С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

132. Отенко И. П. Механизм управления потенциалом предприятия [Текст] : научное издание / И. П. Отенко, Л. М. Малярец. – Харьков : Изд. ХГЭУ, 2003. – 220 с.

133. Павелко О. В. «Витрати» в бухгалтерському обліку: ретроспективне дослідження сутності поняття [Текст] / О. В. Павелко // Вісник національного університету водного господарства та природокористування [збірник наукових праць, Ч. 2]. – 2008. – № 4. – С. 363–370.

134. Пастухова В. В. Стратегічне управління підприємством: філософія, політика, ефективність [Текст] : монографія / В. В. Пастухова. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – 302 с.

135. Петенко И. В. Логистический потенциал коммерческого посредничества [Текст] / И. В. Петенко, С. М. Усиков // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. – 2004. – Вип. 80. – С. 88–93.

136. Пилипенко А. А. Інноваційні аспекти організації облікового процесу [Текст] / А. А. Пилипенко // Управління розвитком : зб. наук. статей. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2005. – № 3. – С. 163–164.

137. Пилипенко А. А. Логістичний потенціал підприємства: обмеження, методика оцінювання та організація управління [Текст] / А. А. Пилипенко, О. М. Поспелов // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2008. – № 21. – С. 60–64.

138. Пилипенко А. А. Моделювання систем обліку в організації управління знанням інтегрованих суб'єктів господарювання [Текст] / А. А. Пилипенко, С. М. Пилипенко // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2010. – Вип. 263. – Т. VIII. – С. 2067–2071.

139. Пилипенко А. А. Организация логистического управления деятельностью промышленного предприятия [Текст] / А. А. Пилипенко, А. М. Поспелов // Бизнес Информ. – 2008. – № 1. – С. 100–106.

140. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства [Текст] : наукове видання / А. А. Пилипенко. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2007. – 276 с.

141. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю [Текст] : [підручник] / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2005. – 424 с.

142. Пилипенко А. А. Організація управління інтегрованими структурами бізнесу в контексті збалансованої системи показників [Текст] : монографія / А. А. Пилипенко, І. В. Ярошенко. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 152 с.

143. Пилипенко А. А. Разработка процессно-ориентированного бюджета на основе модели логистического цикла [Текст] / А. А. Пилипенко, А. М. Поспелов // Бизнес Информ. – 2008. – № 2. – С. 98–104.

144. Пилипенко А. А. Розбудова теоретико-методологічного базису стратегічної інтеграції суб'єктів господарювання [Текст] / А. А. Пилипенко // ХНАМГ. – Коммунальное хозяйство городов. Сер. Экономические науки : сб. науч. трудов. – К. : Техника, 2008. – № 80. – С. 50–59.

145. Пилипенко А. А. Формирование организационно-экономического механизма обеспечения устойчивой работы предприятия [Текст] : дис. канд. экон. наук: 08.06.01 / А. А. Пилипенко ; Харьковский гос. экономический ун-т. – Харків, 2000. – 226 с.

146. Пилипенко А. А. Стратегічна інтеграція підприємств: теоретичні основи, механізм управління та моделювання розвитку [Текст] : монографія / А. А. Пилипенко. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2008. – 408 с.

147. Писарчук О. В. Визначення можливості впровадження інновації на різних етапах її створення [Текст] / О. В. Писарчук // Вісник економіки транспорту і промисловості. Спеціальний випуск. – Харків : УкрДАЗТу, 2006. – № 14. – С. 106–107.

148. Писарчук О. В. Визначення можливості інноваційного розвитку підприємств Харківського регіону методами нечіткої логіки [Текст] / О. В. Писарчук // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи : матеріали V міжвузівської наукової конференції. – К. : ІВЦ Держкомстату України, 2007. – С. 220–223.

149. Писарчук О. В. Визначення можливості розвитку підприємства з застосуванням елементів теорії нечіткої логіки [Текст] / О. В. Писарчук // Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум – 2006» : труди V Міжнародної науково-практичної конференції (23–24 листопада 2006 р.). – Харків : НТУ «ХПІ», 2006. – С. 56–57.

150. Писарчук О. В. Визначення структурної основи процесу розвитку підприємства [Текст] / О. В. Писарчук // Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна. Економічна серія. – Харків : ХНУ, 2003. – № 608. – С. 70–73.

151. Писарчук О. В. Особливості оцінки результатів інноваційного розвитку [Текст] / О. В. Писарчук // Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте '2007 : сборник научных трудов по материалам научно-практической конференции. Т. 5 : «Экономика». – Одесса : Черноморье, 2007. – С. 77–79.

152. Писарчук О. В. Особливості розробки та впровадження нововведень в концепції управління розвитком підприємства [Текст] / О. В. Писарчук // Коммунальное хозяйство городов. Научн.-техн. сб. Вып. 65. Сер. «Экономические науки». – К. : Техника, 2005. – С. 300–308.

153. Писарчук О. В. Особливості формування інформаційного забезпечення системи управління розвитком підприємства [Текст] / О. В. Писарчук // Вестник НТУ «ХПИ» : зб. наук. пр. Тематичний випуск : Розвиток обліку та аудиту як основи інформаційно-аналітичної системи підприємства. – Харків : НТУ «ХПИ», 2005. – № 58. – Т. 2. – С. 159–162.

154. Писарчук О. В. Особливості функціонування підсистеми інформаційного забезпечення в системі управління розвитком підприємства [Текст] / О. В. Писарчук // Развитие учета и аудита как основы информационно-аналитической системы предприятия: Труды международной научно-практической конференции (17–18 декабря 2005 г.). – Харьков : НТУ «ХПИ», 2005. – С. 137–138.

155. Писарчук О. В. Оцінка вартості підприємства в системі управління його розвитком [Текст] / О. В. Писарчук // Физические и компьютерные технологии : труды 10-й Международной научно-технической конференции. – Харьков : ХНПК «ФЭД», 2004. – С. 271–273.

156. Писарчук О. В. Формування послідовності впровадження інновацій [Текст] / О. В. Писарчук // Управління розвитком : зб. наук. ст. – Харків : ХНЕУ, 2006. – № 3. – С. 39–40.

157. Питерсон Дж. Теория систем Петри и моделирование систем [Текст] / Дж. Питерсон ; [пер. с англ.]. – М. : Мир, 1984. – 264 с.

158. Пономаренко В. С. Логістичний менеджмент [Текст] : підручник / В. С. Пономаренко, К. М. Таньков, Т. І. Лепейко ; за ред. докт. екон. наук, проф. В. С. Пономаренко. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2010. – 440 с.

159. Пономаренко В. С. Методы и модели финансового обеспечения развития предприятий [Текст] : монографія / В. С. Пономаренко, А. И. Пушкарь. – Харьков : ХГЭУ, 1997. – 160 с.

160. Пономаренко В. С. Стратегічне управління підприємством [Текст] / В. С. Пономаренко. – Харків : Основа, 1999. – 620 с.

161. Попов Е. В. Рыночный потенциал предприятия [Текст] / Е. В. Попов. – М. : Экономика, 2002. – 559 с.

162. Портер М. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость [Текст] / М. Портер. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 715 с.

163. Портер М. Конкуренция [Текст] / пер. с англ. Я. В. Заболоцкий. – М. : Вильямс, 2001. – 495 с.
164. Портер М. Э. Конкуренция / М. Портер ; [пер. с англ.]. – М. : Вильямс, 2005. – 608 с.
165. Поспелов О. М. Організація логістичного управління діяльністю підприємства [Текст] : дис. канд. екон. наук : 08.06.01 / О. М. Поспелов. – Харків, 2009. – 279 с.
166. Поспелов О. М. Організація логістичного управління діяльністю підприємства [Текст] : автореф. дис. на здобуття ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.01 – Економіка та управління підприємствами / О. М. Поспелов. – К., 2009. – 20 с.
167. Прахалад К. К. Майбутнє конкуренції. Творення унікальної цінності спільно з клієнтами [Текст] / К. К. Прахад, В. Рамасвами ; [пер. з англ. М. Ставицького]. – К. : Видавництво Олексія Капусти, 2005. – 258 с.
168. Пригожин А. И. Методы развития организаций [Текст] / А. И. Пригожин. – М. : МЦФЭР, 2003. – 864 с.
169. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. – 334 с.
170. Пушкар М. С. Розробка систем обліку [Текст] : [навч. посібн.] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с.
171. Пушкарь А. И. Антикризисное управление: модели, стратегии, механизмы [Текст] / А. И. Пушкарь, А. Н. Тридед, А. Л. Колос. – Харьков : Модель Вселенной, 2001. – 452 с.
172. Пушкарь А. И. Стратегические группы предприятий: концепция, методология, управление [Текст] : [науч. изд.] / А. И. Пушкарь, Ю. Е. Жуков, А. А. Пилипенко. – Харьков : Кросс-Роуд, 2006. – 440 с.
173. Радаев В. В. Институциональная динамика рынков и формирование новых концепций контроля (на примере рынков электробытовой техники) [Текст] : [препринт] / В. В. Радаев. – М. : ГУ ВШЭ, 2002. – 62 с.
174. Райан Б. Стратегический учет для руководителя [Текст] / Б. Райан. – М. : Аудит, Юнити, 1998. – 616 с.
175. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь [Текст] / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 480 с.
176. Рассел Д. Управление высокотехнологичными программами и проектами = Managing High Technology Programs and Projects [Текст] / Рассел Д. Арчибальд. – М. : Академия АйТи, 2004. – 472 с.

177. Родкина А. Т. Информационная логистика [Текст] / А. Т. Родкина. – М. : Экзамен, 2001. – 288 с.
178. Савчук В. Activity Based Costing – принцип разумной достаточности [Текст] / В. Савчук, И. Троян // Финансовый директор. – 2004. – № 3. – С. 21–29.
179. Садовська І. Б. Обліково-інформаційне забезпечення управлінського аналізу [Текст] / І. Б. Садовська // Вісник НУ «Львівська політехніка»: зб. наук.-прикл. пр. «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – № 647. – Львів : Вид-во НУ «Львівська політехніка», 2009. – С. 498–503.
180. Самочкин В. Н. Гибкое развитие предприятия. Анализ и планирование [Текст] / В. Н. Самочкин. – М. : Дело, 1999. – 336 с.
181. Сахно Л. А. Еволюція управлінського обліку: від обліку витрат виробництва до стратегічного управління [Текст] / Л. А. Сахно // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – С. 58–61.
182. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах [Текст] : навч. посібн. / С. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2004. – 380 с.
183. Сенге П. Пятая дисциплина: искусство и практика самообучающейся организации [Текст] / П. Сенге ; [пер. с англ.]. – М. : Олимп-Бизнес, 2003. – 408 с.
184. Скрипник М. І. Життєвий цикл і методи калькулювання за стадіями [Текст] / М. І. Скрипник // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 1(51). – С. 56–59.
185. Смирнова В. В. Информационное обеспечение развития предпринимательских структур [Текст] / В. В. Смирнова, А. О. Апостолов // Економіка. Менеджмент. Підприємництво : зб. наук. праць СНУ ім. В. Даля. – 2003. – Вип. 11. – С. 294–297.
186. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу [Текст] : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.
187. Спицнадель В. Н. Основы системного анализа [Текст] : учебн. пособ. / В. Н. Спицнадель. – СПб : Бизнес-пресса, 2000. – 326 с.
188. Стефанюк В. Л. Локальная организация интеллектуальных систем [Текст] / В. Л. Стефанюк. – М. : Физматлит, 2004. – 328 с.
189. Сток Дж. Р. Стратегическое управление логистикой [Текст] / Дж. Р. Сток, Д. М. Ламберт ; [пер. с 4-го англ. изд.]. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 797 с.

190. Стратегический учет [Текст] : учебн. пособ. для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалт. учет, анализ и аудит» / под. ред. В. Э. Каримова. – М. : Омега-Л, 2005. – 168 с.
191. Сухораб В. П. Теоретичні концепції сутності, визначення та класифікація витрат [Текст] / В. П. Сухораб, С. М. Ксьондз // Вісник Технологічного університету Поділля [Ч. 2, Т. 1]. – Хмельницький, 2003. – С. 169–173.
192. Тридід О. М. Організаційно-економічний механізм стратегічного розвитку підприємства [Текст] : монографія / О. М. Тридід. – Харків : ХДЕУ, 2002. – 363 с.
193. Тридід О. М. Процесний підхід до формування обліково-аналітичної системи підприємства [Текст] / О. М. Тридід, І. П. Дзьобко // Зб. наук. пр. «Фінансово-кредитна діяльність : проблеми теорії та практики». – 2010. – № 2(9). – С. 92–98.
194. Трифилова А. А. Оценка эффективности инновационного развития предприятия [Текст] / А. А. Трифилова. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 304 с.
195. Трухан О. Л. Развитие теории витрат: эволюция і сучасні тенденції [Текст] / О. Л. Трухан // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 4. – С. 380–388.
196. Турило А. М. Управління витратами підприємства [Текст] : навч. посібн. / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
197. Управление затратами на предприятии [Текст] : учебник / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев и др. ; [под. общ. ред. Г. А. Краюхина]. – СПб. : Бизнес-пресса, 2000. – 277 с.
198. Управление организацией [Текст] : учебник / [под ред. А. Г. Поршнева, З. П. Румянцевой, Н. А. Соломатина] ; [2-е изд., перераб и доп.] – М. : ИНФРА-М, 2002. – 669 с.
199. Управление цепями поставок [Текст] : учебник / [под ред. Дж. Гатторны] ; [ред. Р. Огулин, М. Рейнольдс] ; [пер. с 5-го англ. изд. под науч. ред. д. э. н., проф. В. И. Сергеева]. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 670 с.
200. Управление эффективностью бизнеса. Концепция Business Performance Management [Текст] / Е. Ю. Духонин, Д. В. Исаев, Е. Л. Мостовой и др. ; [под ред. Г. В. Генса]. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269 с.
201. Управління затратами підприємства [Текст] : монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Я. Ю. Хлапьянов, Т. А. Макухін. – К. : Лібра, 2007. – 320 с.

202. Уэлборн Р. Деловые партнерства: как преуспеть в совместном бизнесе [Текст] / Р. Уэлборн, В. Кастен ; [пер. с англ. К. Н. Кашолкин]. – М. : Вершина, 2004. – 336 с.

203. Фатхудинов Р. А. Инновационный менеджмент [Текст] / Р. А. Фатхудинов ; [учебник] ; [4-е изд., перераб. и доп.] – СПб. : Питер, 2004. – 400 с.

204. Федонін О. С. Потенціал підприємства: формування та оцінка [Текст] / О. С. Федонін, І. М. Рєпіна, О. І. Олексюк. – К. : КНЕУ, 2003. – 316 с.

205. Фролова Л. В. Логістичне управління торговельним підприємством: теорія та методологія : автореф. дис. на здобуття ступеня докт. екон. наук: спец. 08.07.05 – економіка торгівлі та послуг / Л. В. Фролова. – Донецьк, 2005. – 40 с.

206. Фролова Л. В. Механізми логістичного управління торговельним підприємством [Текст] : монографія / Л. В. Фролова. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2005. – 322 с.

207. Фурботн Э. Г. Институты и экономическая теория: Достижения новой институциональной экономической теории [Текст] / Э. Г. Фурботн, Р. Рихтер ; [пер. с англ. под ред. В. С. Катькало, Н. П. Дроздовой]. – СПб. : Издательский дом Санкт-Петербур. гос. ун-та, 2005. – 702 с.

208. Хамел Г. Конкурируя за будущее. Создание рынков завтрашнего дня [Текст] / Г. Хамел, К. К. Прахалад ; [пер. с англ.]. – М. : Олимп-Бизнес, 2002. – 288 с.

209. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга [Текст] / Д. Хан ; [пер. с нем.] ; [под ред. и с предисл. А. А. Турчана, Л. Г. Геловича, М. А. Лукашевича]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

210. Харрісон А. Управління логістикою: Розробка стратегій логістичних операцій [Текст] / А. Харрісон, В. Х. Ремко. – Дніпропетровськ : Баланс Бізнес Букс, 2007. – 368 с.

211. Хорнгрен Ч. Управленческий учет [Текст] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар ; [пер. с англ.] – [10-е изд.]. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.

212. Хэнфилд Р. Реорганизация цепей поставок. Создание интегрированных систем формирования ценности [Текст] / Р. Хэнфилд, Э. Николс ; [пер. с англ.] – М. : Вильямс, 2003. – 416 с.

213. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства [Текст] : навч. посібн. / Ю. С. Цал-Цалко. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – 600 с.

214. Циганкова Т. М. Управління міжнародним маркетингом [Текст] : навч. посібн. / Т. М. Циганкова. – К. : КНЕУ, 2001. – 132 с.

215. Чеботаева А. А. Логистика – синергическая, качественная услуга в цене поставляемых товарных ресурсов [Текст] / А. А. Чеботаева, Д. А. Чеботаева. – М. : Экономика, 2009. – 262 с.
216. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання [Текст] : монографія. Ч. 1 / А. В. Череп. – [2-е вид., стереотип]. – Харків : Вд «ІНЖЕК», 2007. – 368 с.
217. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень [Текст] : монографія / А. В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – 303 с.
218. Шанк Дж. К. Стратегическое управление затратами. Новые методы увеличения конкурентоспособности [Текст] / Дж. К. Шанк, В. Говиндараджан. – СПб. : Бизнес-Микро, 1999. – 288 с.
219. Шапиро Дж. Моделирование цепи поставок [Текст] / Дж. Шапиро ; [пер. с англ.] ; [под ред. В. С. Лукинського]. – СПб. : Питер, 2006. – 720 с.
220. Шаститко А. Е. Новая институциональная экономическая теория [Текст] / А. Е. Шаститко ; [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2002. – 591 с.
221. Шатт Дж. Г. Управление товарным потоком: Руководство по оптимизации логистических цепочек [Текст] / Джеффри Г. Шатт. – Мн. : Гревцов Паблишер, 2007. – 352 с.
222. Шепеленко О. В. Трансакционные издержки в переходной экономике: проблемы теории и практики [Текст] : монография / О. В. Шепеленко. – Донецк : ДонНУЭТ, 2007. – 360 с.
223. Шершньова З. Є. Стратегічне управління [Текст] / З. Є. Шершньова, С. В. Оборська. – К. : КНЕУ, 1999. – 394 с.
224. Шехтер Д. Логистика. Искусство управления цепочками поставок [Текст] / Деймон Шехтер, Гордон Сандер ; [пер. с англ.] ; [под науч. ред. проф. В. И. Сергеева]. – М. : Претекст, 2008. – 230 с.
225. Шигун М. М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку [Текст] / М. М. Шигун // Вісник Української академії банківської справи. – 2009. – Вип. 24. – С. 33–38.
226. Шим Дж. К. Методы управления стоимостью и анализа затрат [Текст] ; [пер. А. П. Калюжный] / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел. – М. : Филинь, 1996. – 344 с.
227. Щиборщ К. В. Интегрированная система управления промышленных предприятий России [Текст] / К. В. Щиборщ // Менеджмент в России и за рубежом. – 2000. – № 4. – С. 35–43.

228. Юровский Б. Себестоимость продукции: Методические рекомендации по калькулированию [Текст] / Б. Юровский // Энциклопедия бухгалтера и экономиста. – Харьков : Консульт, 2002. – № 6. – 256 с.

229. Bhansali N. Strategic data warehousing: achieving alignment with business. – London : Taylor and Francis Group, 2010. – 200 p.

230. Finkelstein C. Enterprise Architecture for Integration: Rapid Delivery Methods and Technologies / C. Finkelstein. – Boston : Artech House, 2006. – 540 p.

231. Girard J. P. Building Organizational Memories: Will You Know What You Knew? / J. P. Girard. – New York : IGI Global, 2009. – 350 p.

232. Holt J. UML for System Engineering: watching and wheelsю The Instructions of Engineering and Technology / J. Holt. – London : IET, 2007. – 375 p.

233. Hugos M. Essentials of Supply Chain Management / M. Hugos. – New Jersey : John Wiley & Sons, Inc. – 254 p.

234. Knowledge Management Strategies: A Handbook of Applied Technologies / M. D. Lytras, M. Russ, R. Maier, A. Naeve. – New York : IGI Publishing, 2008. – 387 p.

235. Salas E. Team effectiveness in complex organizations : cross-disciplinary perspectives and approaches / E. Salas, G. F. Goodwin, C. S. Burke. – New York : Routledge, 2009. – 627 p.

236. Teece D. J. Dynamic capabilities and strategic management / D. J. Teece. – New York : Oxford University Press, 2009. – 299 p.

237. The Method Framework for Engineering System Architectures / D. G. Firesmith, P. Capell, D. Falkenthal et cet. – New York : Taylor & Francis Group, 2009. – 482 p.

238. The Supply Chain Management Processes / K. L. Croxton, S. Garcia-Dastugue, D. M. Lambert, D. S. Rogers // The International Journal of Logistics Management. – 2001. – Vol. 12. – No. 2.

239. Whittle R. Enterprise business architecture: the formal link between strategy and results / R. Whittle, C. B. Myrick. – London : Auerbach Publications, 2004. – 253 p.

240. Wiggers P. IT Performance Management / P. Wiggers, H. Kok, M. Boer-de Wit. – Amsterdam : Elsevier Butterworth-Heinenmann, 2004. – 304 p.

241. Адлер Ю. П. Новации и качество [Электронный ресурс] / Ю. П. Адлер // ITeam- технологии корпоративного управления. – Режим доступа : <http://iteam.ru/articles.php?pid=5&tid=2&sid=&id=236>, 15.01.2003.

242. Алексеева И. В. Современные концепции, способствующие совершенствованию учетно-аналитического обеспечения принятия стратегических решений [Электронный ресурс] / И. В. Алексеева. – Режим доступа : http://science-bsea.narod.ru/2006/ekonom_2006.htm.

243. Бандилет А. Трансакционный анализ вертикально интегрированных связей в нефтяной отрасли [Электронный ресурс] / А. Бандилет. – Режим доступа : <http://www.ipm.by/pdf/Bandilet.pdf>.

244. Бандура З. Л. Формування інформаційних облікових потоків управління витратами виробництва : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / З. Л. Бандура ; Львів. комерц. акад. – Л., 2003. – Режим доступу : // http://www.nbu.gov.ua/_scripts/wwwi32.exe/%5Bin=_scripts/ep.in%5D.

245. Голячук Н. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством [Електронний ресурс] / Н. Голячук. – Режим доступу : [//www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/hbHial.pdf](http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/hbHial.pdf).

246. Грищенко О. В. Понятие терминов «издержки», «затраты», «расходы», «себестоимость» [Електронний ресурс] / О. В. Грищенко. – Режим доступу : http://www.aup.ru/books/m166/2_1.htm.

247. Дюкарева Х. Л. Внутрішньогосподарський облік і аналіз діяльності підприємства за центрами відповідальності : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит [Електронний ресурс] / Х. Л. Дюкарева ; Київський національний торговельно-економічний університет. – К., 2009. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/_scripts/wwwi32.exe/%5Bin=_scripts/ep.in%5D.

248. Жовнірова М. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах [Електронний ресурс] / М. В. Жовнірова. – Режим доступу : // <http://www.ipdo.kiev.ua/files/articles/but7.pdf>.

249. Івченко Л. В. Економічна сутність витрат підприємства [Електронний ресурс] / Л. В. Івченко. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/11._NPRT_2007/Economics/22418.doc.htm.

250. Иванова А. В. Многомерность учета затрат [Электронный ресурс] / А. В. Иванова. – Режим доступа : <http://consulting.1c.ru/>.

251. Колісник Г. М. Економічна сутність витрат і управління ними [Електронний ресурс] / Г. М. Колісник. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/Portal/chem_biol/nvnltu/19.../252_Kolisnyk_19_8.pdf.

252. Конкурентная разведка в современных условиях [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.bre.ru>.

253. Кун Т. Логика и методология науки. Структура научных революций [Электронный ресурс] / Т. Кун. – Режим доступа : http://www.newlibrary.ru/book/kun_tamos.html#.

254. Ларіна Р. Р. Теоретико-методологічні основи формування регіональних логістичних систем : дис... докт. екон. наук: 08.10.01 [Електронний ресурс] / Р. Р. Ларіна ; Харківська національна академія міського господарства. – Харків, 2006. – Режим доступу : <http://avtoreferat.net/content/view/13819/10/>.

255. Маркс К. Собрание сочинений. Т. 2 : Капитал: Критика политической экономии [Изд. 2, в 24 т.] ; [Электронный ресурс] ; / К. Маркс, Ф. Энгельс. – Режим доступа : http://soviet-history.com/library/marx_engels/marx_engels_2edition_volume24.pdf.

256. Мироненко Ю. Д. Организационное развитие компании [Электронный ресурс] / Ю. Д. Мироненко, А. К. Тереханов. – Режим доступа : http://www.psymanager.km.ru/social/orgdevelop/file_definition.html.

257. Митрофанов А. А. Экономическая безопасность коммерческих предприятий и деловая разведка [Электронный ресурс] / А. А. Митрофанов. – Режим доступа: <http://www.rscip.ru>.

258. Обермейстер А. Расходы в US GAAP [Электронный ресурс] / А. Обермейстер. – Режим доступа : http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus/023.asp.

259. Одинцова Т. М. Признание и отражение в системе финансового и управленческого учета затрат и расходов предприятия [Электронный ресурс] / Т. М. Одинцова. – Режим доступа : http://www.nbuu.gov.ua/portal/natural/vsntu/2008_2009/92.../92-30.pdf.

260. Полный текст Третьего издания «Большой советской энциклопедии» в 30 томах [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://encycl.yandex.ru>.

261. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

262. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

263. Пятенко С. В. Жизнь и смерть организации [Электронный ресурс]. / С. В. Пятенко. – Режим доступа : // <http://www.ipppnou.ru/article.php?idarticle=000949>.

264. Пятов М. Л. Доходы и расходы организации: трактовка МСФО [Электронный ресурс] / М. Л. Пятов, И. А. Смиронова. – Режим доступа : <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=1204&breakllrISCINDDIIDD1204DI=0#breakllrISCINDDIIDD1204DI0>.

265. Скляренко В. К. В чем разница между затратами, расходами и издержками [Электронный ресурс] / В. К. Скляренко. – Режим доступа : http://www.elitarium.ru/2007/10/30/zatraty_raskhody_izderzhki.html.

266. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять [Электронный ресурс] / М. І. Скрипник. – Режим доступа : http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf.

267. Современный ABC-анализ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www3.telus.net/almazac/home.html>.

268. Фут Н. Роль корпоративного центра [Электронный ресурс] / Н. Фут, Д. Хенсли, М. Лендсберг. – Режим доступа : <http://www.vestnikmckinsey.ru>.

269. Черникова Є. Г. Впровадження системи управління витратами промислових підприємств [Электронный ресурс] / Є. Г. Черникова. – Режим доступа : http://www.rusnauka.com/7_NND_2009/Economics/42598.doc.htm.

270. Шапорова О. А. Парадигмы управленческой учетно-аналитической системы оценочных показателей : автореф. дис... докт. экон. наук : 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика [Электронный ресурс] / О. А. Шапорова ; Орловский государственный институт экономики и торговли. – Режим доступа : www.ostu.ru/upk/avtoreferat/prohorenko.doc.

271. Guide for Using the Incremental Commitment Model for Systems Engineering of DoD Projects. V. 0.5 [Electronic resource]. – Access mode : csse.usc.edu/csse/TECHRPTS/2009/usc-csse-2009-500/usc-csse-2009-500.pdf.

272. ISO/IEC 15944-4:2006 Information technology – Business Operational View – Part 4 : Business transaction scenarios – Accounting and economic ontology [Electronic resource]. – Access mode : http://workspace.infoman.ca/sc32_wg1/8d/SC32WG1_N0317_FDIS-15944-4-final.pdf.

273. Guide to the Data Management Body of Knowledge (DAMA-DMBOK) Functional Framework v. 3 ; [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.dama.org/i4a/pages/Index.cfm?pageID=3548>.

ДОДАТКИ

Додаток А

Порівняльний аналіз функціонального та процесного підходів за основними принципами управління

Принципи управління	Зміст	Відображення принципів у:	
		функціональному підході	процесному підході
За М. Вебером			
Ієрархічність рівнів управління	Управління здійснюється за рівнями, на кожному з яких виконуються певні функції та має місце рівень відповідальності	Ієрархічна організаційно-функціональна структура	Матрична, проектно-орієнтована структура
Наявність системи правил та стандартів, що забезпечують координованість завдань	Наявність зв'язків, що впорядковують виконання задач відповідно до існуючих стандартів	Функція координованості завдань	Координованість процесів та їх результатів
Чіткий розподіл праці (кваліфікована та некваліфікована праця)	Спеціалізація праці	Висока спеціалізація праці	Забезпечення якості виходу свого процесу та якості входу суміжного
За Ф. Тейлором			
Спеціалізація роботи, що потребує аналізу витрат часу і нормування	Спеціалізація праці, нормування праці	Функція аналізу та обліку	Функція аналізу та обліку
Розподіл відповідальності між керівниками та виконавцями	Функціональність працівників згідно з рівнем управління	Низький рівень делегування функцій з боку вищих рівнів управління	Високий рівень делегування функцій з боку вищих рівнів управління
Професійний добір і навчання працівників	Постійне рекрутування, навчання та перепідготовка кадрів	Функція управління персоналом	Добір кадрів на засадах постійного підвищення вимог і тренування
За Г. Емерсоном			
Регулювання процесів, складання стандартів та графіків	Планування	Планування задач	Стандарти на основні та допоміжні процеси, їх оцінка, планування
Стандартизація операцій	Виділення типових процедур та операцій	Нормативність операцій, які можуть бути виміряні та відображені в наявній системі обліку	Процеси, процедури, операції, дії
Повний контроль та облік	Формування інформації щодо контролю за процесами та її відображення у формі документів обліку	Облік операцій згідно з системою обліку	Облік процесів: результатів та властивостей процесів

Закінчення додатка А

1	2	3	4
Дисципліна, забезпечення умов праці, винагорода	Управління персоналом	Змістовні теорії мотивації	Процесуальна теорія мотивації
За А. Файодем			
Централізація, порядок	Наявність вертикалі влади, яка підтримується відносинами «керівник – підлеглий» на всіх рівнях управління	Висока централізація (вертикальна структура)	Низька централізація (горизонтальна структура)
Єдиноначальність, дисципліна	Наявність субординації відносин	Чітка субординація	Власник та учасники процесів, клієнти процесів
Повноваження та відповідальність	Наявність організаційної структури	У межах норм керованості	Внутрішні командні відносини та організаційні відносини
Ініціатива, корпоративний дух	Командні форми роботи, креативність в управлінні, наявність корпоративної культури	Одна команда (корпорація, фірма)	Багато команд (проектів)
Стабільність та винагорода персоналу	Наявність систем мотивації персоналу	Висока стабільність	Висока стабільність та певний рівень винагороди за частку загального внеску в результати роботи
За Г. Саймоном			
Визначення частки кожного з учасників в кінцевих результатах	Персоналізація діяльності кожного виконавця	Низький рівень визначення	Високий рівень визначення
Відповідальність	Наявність документів, які відображають права та обов'язки	Відповідальність за функції, що виконуються	Відповідальність за проміжні та кінцеві результати процесу
Комунікації	Можливість ефективного зв'язку та відносин	Наявність високого рівня комунікації	Наявність високого рівня комунікації в команді
Вміння слухати клієнтів і керівників	Розуміння потреб	Високий рівень взаємодії з керівниками	Високий рівень взаємодії з клієнтами
Бачення організації в цілому	Системність мислення, професіоналізм керівників	Орієнтація на стратегічний рівень управління	Орієнтація на тактичний та оперативний рівні управління
Якість особистої роботи	Особиста відповідальність, культура виробництва	Визначається персональними вимогами до виконавця	Визначається вимогами до команди

**Приклад обліково-аналітичної системи типового підприємства,
сформованої за процесним підходом
(розроблено на основі [34; 71; 189])**

№ п/п	Характеристика вимог
1	2
1	Модуль управління закупівлями
1.1	Ведення довідника постачальників
1.1.1	Наявність картки постачальника з повним набором аналітики і можливістю виходу в операції постачальника (договори, замовлення, надходження, платежі)
1.2	Ведення реєстру договорів з постачальниками
1.2.1	Облік повної інформації зі специфікації договору
1.2.2	Відстеження різних умов поставки та оплати
1.2.3	Можливість ведення валютних договорів з відстеженням розрахунків за ними у валюті договору
1.2.4	Відстеження статусу виконання договорів з постачання і за платежами
1.2.5	Облік мінімальної партії товару за кожним договором, мінімального і максимального терміну поставки
1.3	Ведення довідника сировини, матеріалів, готової продукції
1.3.1	Наявність картки матеріалів з необмеженим набором аналітики і угруповань, можливістю переходу до операцій з даними матеріалами з будь-яких складів
1.3.2	Можливість задавання для матеріалу будь-якої кількості одиниць виміру як із заданим, так і з плаваючим коефіцієнтом перерахунку
1.3.3	Можливість створення комплексних позицій: одна й та сама продукція, упакована в різній кількості, будь-які інші поєднання готової продукції і матеріалів. Технологічні вимоги до сучасної логістичної інформаційної системи
1.4	Ведення замовлень на закупівлю
1.4.1	Відстеження замовлень на закупівлю (висланий постачальнику, у дорозі, затриманий), дати очікуваного надходження на конкретний склад
1.4.2	Відстеження виконання замовлень: зіставлення з надходженням сировини і матеріалів за фактом
1.4.3	Зв'язок з модулем складського обліку і можливість простежити рух кожної партії до договору, замовлення, прибуткового документа
1.4.4	Функціонал (і зручний інтерфейс) співвіднесення платежів і поставок за постачальниками (автоматично, за номером документа та ін.) з можливістю формування зворотних операцій (або зняття оплати)
1.4.5	Можливість інтеграції з системою постачальника в частині отримання звітів і формування запитів на постачання в електронному вигляді
1.5	Ведення внутрішніх заявок на закупівлю ТМЦ від підрозділів
1.5.1	Можливість реєстрації заявок підрозділів на закупівлю ТМЦ (матеріалів, запасних частин) та облік їх виконання
1.6	Облік закупівель транспортних послуг
1.6.1	Можливість обліку замовлень на автотранспорт й обліку фактичного виконання заявок у прив'язці до комплектуючих відомостей
1.6.2	Можливість побудови звітів з вантажоперевезень (вартість доставки між точками склад – склад, склад – покупець за транспортним компаніями, за покупцями, за адресами доставки покупців тощо)

1	2
2	Модуль управління виробництвом
2.1	Облік виробничих потужностей
2.1.1	Ведення довідника виробничих вузлів (робочих центрів)
2.1.2	Можливість задавання виробничих маршрутів з будь-якого переліку виробничих вузлів. Вказівка на кожній операції: використаного виробничого вузла, часу підготовки обладнання до виробництва, часу виготовлення одиниці (продуктивність), часу обслуговування обладнання тощо
2.1.3	Можливість відстежувати завантаження виробничих ресурсів і отримувати звіти з їх використання
2.1.4	Ведення необмеженої кількості календарів робочих центрів із зазначенням робочих, неробочих днів, кількості годин у робочому дні. Можливість ведення робочого календаря для кожного з виробничих вузлів (управління сервісом, ремонтом)
2.1.5	Можливість задавання альтернативних технологічних маршрутів (для опису випадків, коли один і той же вид готової продукції може одночасно проводитися на різних виробничих ділянках)
2.2	Облік готової продукції та рецептур
2.2.1	Ведення довідника готової продукції (єдиного з довідником матеріалів) із зазначенням бруто та нетто ваги, кількості одиниць в упаковках, палето, групових упаковок та інших параметрів товару
2.2.2	Ведення довідника рецептур для готової продукції та напівфабрикатів. Можливість задавати безліч варіантів рецептур виробництва одного виду продукції. Можливість класифікації рецептур за видами (рівнозначна, аварійна і т. д.) й пріоритет використання
2.2.3	Можливість вказівки в довіднику рецептур кількості в будь-якій з одиниць виміру сировини на будь-яку одиницю виміру продукції
2.2.4	Деталізація рецептур за пунктами технологічного маршруту. Підтримка в системі моделей технологічного процесу, для розрахунку собівартості, контролю виконання виробничих завдань, а також для розрахунку потреб
2.3	Облік витрат на виробництво
2.3.1	Списання сировини і матеріалів на виробництво конкретного виду продукції на конкретному виробничому маршруті по факту з формуванням порівняльного звіту за відхиленнями від нормативів
2.3.2	Можливість списання сировини і матеріалів за нормативами як на певний вид готової продукції, так і на робочий центр з подальшим автоматичним розподілом списаної вартості на весь випуск
2.3.3	Оцінка вартості незавершеного виробництва в розрізі виробничого вузла на основі даних з відпуску сировини, списання вартості відпрацьованого часу обладнання і людей, даних з випуску готової продукції або напівфабрикатів за нормативною вартістю
2.3.4	Облік списання прямих і розподілу непрямих витрат на центри відповідальності й виробничі вузли
2.3.5	Можливість побудови складної системи розподілу і перерозподілу витрат на готову продукцію, напівфабрикати за заданими базисами й алгоритмами розподілів
2.3.6	Можливість ведення планової та фактичної собівартості за кожним видом готової продукції в розрізі статей витрат; накопиченої з початку періоду фактичної собівартості робочих центрів і технологічних маршрутів. Тобто можливість формування планфакт звітів за виробничими вузлами, маршрутами, видами продукції

1	2
3	Модуль управління складом
3.1	Онлайновий облік стану запасів на всіх складах підприємства
3.1.1	Фактичний стан запасів за кожним складом у режимі реального часу, з урахуванням замовленої продукції, виробничих замовлень, сировини в дорозі тощо
3.1.2	Партійний облік. Можливість задавання і зміни параметрів партії (концентрація, сортність, терміни придатності тощо). Збереження ідентифікатора і параметрів партії при її розподілі, переміщенні на інші склади, відпуску у виробництво, повернення від клієнта
3.1.3	Чіткий і прямий зв'язок кожної складської операції з первинними документами
3.1.4	Контроль негативних залишків на складі (залежно від методу розрахунку собівартості запасів)
3.1.5	Можливість формування документів для коригувань складських операцій у відкритому періоді за кількістю, використаної партії зі збереженням цілісності вихідного документа
3.1.6	Можливість здійснення складських операцій за фактом (без наявності замовлень на продаж, закупівлю) з подальшою прив'язкою (генерацією) замовлень
3.1.7	Можливість закриття складу для блокування будь-яких документів й операцій, що змінюють стан складу раніше заданої дати
3.1.8	Резервування товару на складі за номенклатурою, групами товарів, для різних клієнтів та груп клієнтів з різним терміном, пріоритетом тощо
3.2	Управління складами
3.2.1	Можливість реєстрації фактичних рухів усередині складу і між складами
3.2.2	Можливість відстежити по будь-якій операції склад – джерело і склад – призначення (аж до конкретної адреси зберігання) - «кореспонденція» складів
3.2.3	Можливість ведення довідника запасів (номенклатурний довідник у прив'язці до конкретного складу) із зазначенням нормативного залишку, страхового запасу, максимального терміну зберігання партії (у розрізі видів ТМЦ)
3.2.4	Можливість створення звітів для аналізу руху запасів (оборотність, залишки)
3.2.5	Можливість побудови звітів за внутрішньоскладськими переміщеннями
3.2.6	Можливість інтеграції з системами штрих-кодування
3.2.7	Облік оборотної тари (на складі і в клієнтів)
3.3	Розрахунок собівартості складських рухів
3.3.1	Можливість розрахунку облікової вартості за різними методами
3.3.2	Облік коригувань при розрахунку облікової вартості за заданими користувачем параметрами (перерахунок усіх наступних рухів, нормативна вартість)
3.3.3	Можливість формування проведень за вартістю складських операцій або за кожною операцією відразу при її створенні, або за всіма операціями в кінці періоду
4	Модуль управління транспортуванням
4.1	Диспетчеризація доставки
4.1.1	Створення комплектуючих відомостей зі списку замовлень на доставку на задану дату
4.1.2	Ведення довідників автотранспорту (вид, вантажопідйомність, метод завантаження). Для власного автотранспорту – зв'язок з модулем управління персоналом і модулем обліку основних засобів. Для стороннього автотранспорту – зв'язок з модулем управління закупівлями

Оцінка рівня логістизації системи управління підприємством**АНКЕТА
ОЦІНКИ РІВНЯ ЛОГІСТИЗАЦІЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ
ПІДПРИЄМСТВОМ**

Шановні керівники та фахівці!

Ми запрошуємо Вас взяти участь у дослідженні рівня логістизації системи управління підприємством, яке проводиться Харківським національним економічним університетом. Дослідження відбувається у формі опитування, у якому Ви можете взяти участь у ролі експерту.

Підставою обраної тематики є те, що сучасні умови інтеграції та глобалізації змінюють характер поведінки суб'єктів господарювання, змусивши їх орієнтуватися виключно на платоспроможний попит, кон'юнктуру ринку, мінімізацію витрат та максимізацію прибутку. У таких умовах принципово значущим стає опанування новими прогресивними підходами до якісних перетворень системи управління підприємствами. Саме до таких підходів відноситься використання в системі управління підприємством логістичних засад, що дозволяє враховувати не тільки цілі власної системи, а й обслуговувальної та обслуговуваної. Урахування провідних ідей логістики вагомо впливає на конкурентоспроможність, виробничі показники діяльності і довгострокову ефективність підприємств.

У цілях дослідження запитання щодо рівня логістизації системи управління підприємства згруповано за структурними елементами логістико-орієнтованого управління підприємства: управління відносинами із постачальниками, управління власною логістичною системою та управління відносинами зі споживачами.

Анкета не містить пунктів, які передбачають розкриття комерційної таємниці підприємства. Університет гарантує конфіденційність отриманих відповідей. Результати дослідження будуть опубліковані лише у узагальненому вигляді.

ДЯКУЄМО!

Запитання

1. Найменування підприємства _____
2. Найменування підрозділу _____
3. Група експертів: *Топ-менеджер*
Менеджер середньої ланки
Керівник підрозділу
Фахівець
Спеціаліст виробничого підрозділу

Частина I. Загальна оцінка стану підприємства

Матеріально-технічна база підприємства				
Індикатори	Варіанти оцінок			
	Чи забезпечене Ваше підприємство потрібною мірою виробничими площами?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи забезпечене Ваше підприємство потрібною мірою складськими приміщеннями?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи забезпечене Ваше підприємство потрібною мірою необхідними комунікаціями?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи забезпечене Ваше підприємство потрібною мірою технологічним устаткуванням?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи забезпечене Ваше підприємство потрібною мірою офісним устаткуванням і оргтехнікою?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
Наявність розроблених принципів виробничо-господарської діяльності				
Індикатори	Варіанти оцінок			
	Чи є у Вашого підприємства розроблена довгострокова господарська політика?	<i>так</i>	<i>немає</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи є на Вашому підприємстві середньо- і короткострокові плани господарювання?	<i>так</i>	<i>немає</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи є на Вашому підприємстві розроблена виробнича політика?	<i>так</i>	<i>немає</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи існує на Вашому підприємстві розроблена маркетингова й збутова політика?	<i>так</i>	<i>немає</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи існує на Вашому підприємстві фінансова політика?	<i>так</i>	<i>немає</i>	<i>важко відповісти</i>
Чи є на Вашому підприємстві розроблена політика у сфері персоналу?	<i>так</i>	<i>немає</i>	<i>важко відповісти</i>	

Поточний контроль виробництва й продажів продукції				
Індикатори	Варіанти оцінок			
	Чи проводиться на Вашому підприємстві регулярний аналіз обсягів виробництва продукції?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи проводиться на Вашому підприємстві регулярний аналіз обсягу продажів продукції (послуг)?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
Динаміка обсягів виробництва та динаміка продажів				
Індикатори	Варіанти оцінок			
	Що Ви можете сказати про зміну сукупного обсягу виробництва за останній рік?	<i>збільшився</i>	<i>без істотних змін</i>	<i>зменшився</i>
	Що Ви можете сказати про зміну обсягу продажів за останній рік?	<i>збільшився</i>	<i>без істотних змін</i>	<i>зменшився</i>
	Чи відбулося зростання прибутку від продажів продукції за останній рік?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
Використання основних фондів				
Індикатори	Варіанти оцінок			
	Чи проводиться на Вашому підприємстві регулярний аналіз розміру й структури основних фондів?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи проводиться на Вашому підприємстві регулярний аналіз динаміки зміни основних фондів?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи проводиться на Вашому підприємстві регулярний аналіз оборотності основних фондів?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи проводиться на Вашому підприємстві регулярний аналіз ефективності використання основних фондів?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи проводиться на Вашому підприємстві регулярний аналіз ефективності витрат у розрізі устаткування?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
Використання матеріальних ресурсів				
Індикатори	Варіанти оцінок			
	Чи проводиться на Вашому підприємстві регулярний аналіз забезпеченості матеріальними ресурсами?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи визначаються ритмічність, якість, комплектність постачань?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
	Чи оцінюються транспортні витрати?	<i>так</i>	<i>ні</i>	<i>важко відповісти</i>
Чи оцінюється вплив постачання на обсяг випуску продукції й собівартість?	<i>так</i>	<i>немає</i>	<i>важко відповісти</i>	

Частина II. Оцінка стану структурних елементів логістичного підходу до управління підприємством

Структурний елемент логістичного підходу: Управління взаємовідносинами з постачальниками				
Індикатори	Варіанти оцінок			
	наявність сировини і матеріалів у запасах	<i>наявні у повному обсязі</i>	<i>частково забезпечені сировиною</i>	<i>необхідні матеріали відсутні</i>
	час доставки	<i>немає порушень у термінах постачань</i>	<i>задовільний, але іноді виникають збої у постачаннях</i>	<i>постійні порушення терміну постачань</i>
	стабільність циклу виконання замовлення	<i>стабільна робота постачальника протягом тривалого часу</i>	<i>часткові зриви по повноті виконання замовлень</i>	<i>постійні зміни по обсягах і термінах постачань</i>
Структурний елемент логістичного підходу: Управління обслуговуванням власної системи				
Індикатори	Варіанти оцінок			
	наявність незавершеної продукції в запасах	<i>наявні у повному обсязі</i>	<i>частково забезпечені сировиною</i>	<i>необхідні матеріали відсутні</i>
	витрати на обслуговування	<i>наявні у повному обсязі</i>	<i>частково забезпечені сировиною</i>	<i>необхідні матеріали відсутні</i>
	якість обслуговування	<i>наявні у повному обсязі</i>	<i>частково забезпечені сировиною</i>	<i>необхідні матеріали відсутні</i>
Структурний елемент логістичного підходу: Управління взаємовідносинами зі споживачами				
Індикатори	Варіанти оцінок			
	наявність готової продукції в запасах	<i>наявність готової продукції на складі у повному обсязі та асортименті</i>	<i>часткова наявність готової продукції (тільки найменування з високим попиту)</i>	<i>немає готової продукції в запасах</i>
	час доставки	<i>немає порушень у термінах постачань</i>	<i>задовільний, але іноді виникають збої у постачаннях</i>	<i>постійні порушення терміну постачань</i>
	стабільність циклу виконання замовлення	<i>стабільна робота протягом тривалого часу</i>	<i>часткові зриви по повноті виконання замовлень</i>	<i>постійні зміни по обсягах і термінах виконання замовлень, немає єдиного графіку роботи</i>

Агреговані результати анкетування щодо стану елементів логістичної системи

№ п/п	Підприємства	Елементи логістичної системи									
		Управління взаємовідносинами з постачальниками			Управління обслуговуванням власної системи			Управління взаємовідносинами зі споживачами			
		наявність сировини і матеріалів у запасах	час доставки	стабільність циклу виконання замовлення	наявність незавершеної продукції в запасах	витрати на обслуговування	якість обслуговування	наявність готової продукції в запасах	час доставки	стабільність циклу виконання замовлення	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
1	ВАТ «Турбоатом»										
	<i>Топ-менеджери</i>	9	9	9	7	4	6	7	9	9	
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	8	9	9	6	4	6	6	9	9	
	<i>Керівники підрозділів</i>	8	9	8	6	3	5	6	8	8	
	<i>Фахівці</i>	7	8	8	5	3	6	6	9	8	
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	8	8	8	4	3	5	4	9	8	
	Середній бал:	8	9	8	6	3	6	6	9	8	
2	ВАТ «Харверст»										
	<i>Топ-менеджери</i>	4	7	9	4	5	7	5	7	9	
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	4	7	9	4	5	5	4	7	9	
	<i>Керівники підрозділів</i>	3	5	8	3	5	5	4	5	8	
	<i>Фахівці</i>	3	5	9	4	3	3	4	5	8	
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	2	6	9	3	3	2	4	5	8	
	Середній бал:	3	6	9	4	4	5	4	6	8	
3	ВАТ «Мотор Січ»										
	<i>Топ-менеджери</i>	10	9	9	9	9	9	9	9	9	
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	9	9	9	9	8	9	8	9	9	
	<i>Керівники підрозділів</i>	9	8	9	8	7	9	8	9	9	
	<i>Фахівці</i>	9	8	8	8	8	8	8	8	8	
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	9	7	8	8	7	8	8	8	8	
	Середній бал:	9	8	9	8	7	9	8	9	9	

Продовження додатка В.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
4	ВАТ «Світло Шахтаря»									
	<i>Топ-менеджери</i>	5	6	5	4	3	4	5	4	4
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	5	5	5	4	3	3	4	4	5
	<i>Керівники підрозділів</i>	5	5	5	4	2	3	4	3	3
	<i>Фахівці</i>	3	3	3	3	2	2	3	3	3
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	3	3	3	2	2	2	2	3	3
	Середній бал:	4	4	4	3	2	3	4	3	3
5	ВАТ «ХЕЛЗ «Укрелектромаш»									
	<i>Топ-менеджери</i>	6	8	9	8	6	6	6	7	9
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	6	8	9	7	6	5	5	7	8
	<i>Керівники підрозділів</i>	5	8	8	7	5	5	5	6	9
	<i>Фахівці</i>	5	7	8	6	4	5	5	6	8
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	5	7	8	6	5	5	4	7	8
	Середній бал:	5	8	8	7	5	5	5	7	8
6	ВАТ «Гідропривід»									
	<i>Топ-менеджери</i>	6	8	8	5	5	4	4	7	7
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	6	7	7	5	5	4	4	6	7
	<i>Керівники підрозділів</i>	5	7	7	3	4	4	3	6	6
	<i>Фахівці</i>	5	7	7	3	4	3	3	6	6
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	6	6	7	2	4	3	2	5	5
	Середній бал:	6	7	7	4	4	4	3	6	6
7	ДП «ФЕД»									
	<i>Топ-менеджери</i>	7	7	8	5	5	5	3	8	8
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	8	7	6	5	3	5	3	8	8
	<i>Керівники підрозділів</i>	5	7	6	4	3	5	3	7	7
	<i>Фахівці</i>	4	6	5	4	3	4	3	6	7
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	4	5	4	3	2	4	3	5	6
	Середній бал:	6	7	6	4	3	5	3	7	7

Продовження додатка В.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
8	ВАТ «ХТЗ»									
	<i>Топ-менеджери</i>	4	7	9	5	5	6	6	7	9
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	3	7	9	5	4	6	5	6	9
	<i>Керівники підрозділів</i>	3	6	7	5	3	5	5	6	6
	<i>Фахівці</i>	3	7	7	3	3	5	6	6	6
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	3	6	6	3	2	5	4	6	6
	Середній бал:	3	7	8	4	3	5	5	6	7
9	СП ЗАТ «ХЕМЗ-ІРЕС»									
	<i>Топ-менеджери</i>	7	7	8	5	7	7	7	7	9
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	6	7	8	5	7	7	6	7	9
	<i>Керівники підрозділів</i>	5	7	7	5	6	6	5	7	9
	<i>Фахівці</i>	5	6	6	5	4	6	5	6	8
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	6	6	5	4	4	6	4	6	7
	Середній бал:	6	7	7	5	5	6	5	7	9
10	ВАТ «Автрамат»									
	<i>Топ-менеджери</i>	5	7	7	6	5	5	5	8	9
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	5	6	7	5	5	5	5	7	8
	<i>Керівники підрозділів</i>	4	6	6	5	4	4	4	7	6
	<i>Фахівці</i>	4	6	5	3	2	2	4	7	6
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	3	6	6	3	2	2	3	7	6
	Середній бал:	4	6	6	4	3	3	4	7	7
11	ВАТ «ХЗТД»									
	<i>Топ-менеджери</i>	7	8	8	6	5	4	5	8	8
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	6	8	8	6	5	4	5	7	8
	<i>Керівники підрозділів</i>	5	7	8	6	4	4	4	7	7
	<i>Фахівці</i>	5	8	7	5	4	3	4	7	7
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	5	8	7	4	3	4	3	6	7
	Середній бал:	6	8	7	5	4	4	4	7	7

Закінчення додатка В.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
12	АТ «ХАРП»									
	<i>Топ-менеджери</i>	9	9	9	7	8	8	9	8	9
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	9	8	9	6	8	8	9	7	9
	<i>Керівники підрозділів</i>	8	8	9	6	7	7	7	8	9
	<i>Фахівці</i>	7	7	8	5	7	7	7	7	8
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	7	7	8	5	6	7	7	8	8
	Середній бал:	8	8	9	6	7	7	8	8	9
13	ДП «Електроважмаш»									
	<i>Топ-менеджери</i>	6	8	9	8	8	9	8	8	9
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	5	8	9	7	8	8	7	8	9
	<i>Керівники підрозділів</i>	5	8	9	6	7	8	7	8	9
	<i>Фахівці</i>	5	7	8	6	7	7	5	7	9
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	4	6	8	5	6	7	5	7	8
	Середній бал:	5	7	9	6	7	8	6	8	9
14	ВАТ «Електромашина»									
	<i>Топ-менеджери</i>	6	7	7	5	6	6	8	8	9
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	6	6	7	5	6	6	8	7	9
	<i>Керівники підрозділів</i>	5	6	6	5	5	6	8	7	8
	<i>Фахівці</i>	5	6	6	5	5	5	7	7	8
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	5	5	5	4	3	4	7	7	7
	Середній бал:	5	6	6	5	5	6	8	7	8
15	ЗАТ «Південкабель»									
	<i>Топ-менеджери</i>	5	7	9	4	4	4	4	7	6
	<i>Менеджери середньої ланки</i>	5	7	9	4	4	4	4	7	6
	<i>Керівники підрозділів</i>	4	7	8	3	3	4	3	6	6
	<i>Фахівці</i>	4	6	8	3	3	3	3	5	4
	<i>Спеціалісти підрозділів</i>	3	6	7	3	2	3	3	6	4
	Середній бал:	4	7	8	3	3	4	3	6	5

Примітка: низький – (0 – 5] балів; середній – (5 – 8] балів; високий – (8 – 10] балів.

**Текст програми запізнювання фінансового потоку
у вигляді оплати споживачем**

```

% Формирование временного ряда
time_step=1;
t=0:time_step:180;
% Исходные данные
a=zeros(1,12);
t1=0; n1=80; % мгн. оплата – ушли
t2=10; n2=55; % отсроч. оплата – ушли
k_max=0.3; % максимальный размер скидки
% Годовой объем продаж
total=100000000;
% Коэффициент согласования
k_s=0.1;
% Вызов функции инициализации параметров модели
a=info_1(t1,n1,t2,n2,k_max,total);
% Затраты по поддержанию вложений в запасы
y11=a(1)*a(2)*a(3).*t./t;
% Затраты по поддержанию вложений в дебиторскую задолженность
y12=(a(3)*a(4)*a(2)/365).*t;
% Связанные затраты
y13=a(3)*a(5)*(a(6)-a(7))/365+(a(3)*a(5)/365)*t-(a(3)*a(5)/365).*sqrt(t);
% Затраты на списание безнадежных долгов
y14=(a(3)*a(8)/(365*0.76)).*t;
y1=y11+y12+y13+y14;
% Потери на организацию торговых скидок
% k=(exp(t./a(9))-1)
k_1=1/0.3;
k_2=(100-k_1)/180;
k=1./(k_1+k_2.*t);
y21=a(3)*a(2).*k;
% Потери от эффекта ухода покупателя
y22=a(12)*a(2)./(a(10)+a(11).*t);
y2=y21+y22;
y=y1+y2;
% Визуализация результатов
plot(t,y11,'r')
hold on
plot(t,y12,'k')
plot(t,y13)
plot(t,y14,'r')

```

```

plot(t,y1,'r')
plot(t,y2,'k')
plot(t,y)
grid on
%f1=1./(a(10)+a(11)*t);
%figure; plot(t,f1);
% Поиск оптимальных значений
for j=1:length(t)
if (y(j)==min(y)) i_min=j; continue;
end
end
M=a(3)
t_minimum=t(i_min)
y_minimum=y(i_min)
% Вывод значений на экран
koef_soglasie=k_s
% Расчет экономического резерва
x_fact_1=round(k_s*t_minimum)
x_fact_2=round((2-k_s)*t_minimum)
reserve_1=y(x_fact_1+1)-y_minimum
reserve_2=y(x_fact_2+1)-y_minimum
y2_minimum=y2(i_min);
reserve_1=y2_minimum-y2(x_fact_1+1)
reserve_2=y2_minimum-y2(x_fact_2+1)
% Подсчет уровня обслуживания покупателей
n_optimal=f1(i_min)
n_fact_1=f1(x_fact_1+1)
n_fact_2=f1(x_fact_2+1)
n_obsługa_1=(n_all-n_fact_1)/n_all
n_obsługa_2=(n_all-n_fact_2)/n_all
% Построение графиков оценки эффективности согласования потоков
plot(k_s,n_obsługa_1),grid on
plot(y1,y2+y1,'k'),grid %1
plot(y1-y1_minimum,y2_minimum-y2,'r'),grid
plot(y1-y1_minimum,y2_minimum-y2-y1+y1_minimum,'r'),grid
plot(y1-y1_minimum,(y2_minimum-y2)./(y1-y1_minimum),'r'),grid
plot(y1-y1_minimum,(y2_minimum-y2-(y1-y1_minimum))./(y1-
y1_minimum),'r'), grid

```

Розрахунок показників для моделі аналізу можливості розвитку підприємства

№ п/п	Показник	X _i	Формула розрахунку	Розрахунок за фінансовою звітністю
1	Коефіцієнт фінансової автономії	X ₁	$\frac{\text{Власний капітал}}{\text{Валюта балансу}}$	$\frac{\text{ряд.380 (форма1)}}{\text{ряд.640 (форма1)}}$
2	Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів	X ₂	$\frac{\text{Цільове фінансування} + \text{Довгострокові зобов'язання} + \text{Поточні зобов'язання} + \text{Доходи майбутн. періодів}}{\text{Власний капітал}}$	$\frac{\text{ряд.420} + \text{ряд.480} + \text{ряд.620} + \text{ряд.630 (форма1)}}{\text{ряд.380 (форма1)}}$
3	Коефіцієнт покриття	X ₃	$\frac{\text{Оборотні активи} + \text{Витрати майбутн. періодів}}{\text{Поточні зобов'язання} + \text{Доходи майбутн. періодів}}$	$\frac{\text{ряд.260} + \text{ряд.270 (форма1)}}{\text{ряд.620} + \text{ряд.630 (форма1)}}$
4	Коефіцієнт зносу основних засобів	X ₄	$\frac{\text{Знос основних засобів}}{\text{Первісна вартість основних засобів}}$	$\frac{\text{ряд.032 (форма1)}}{\text{ряд.031 (форма1)}}$
5	Рентабельність активів	X ₅	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Актив балансу}} \times 100\%$	$\frac{\text{ряд.220 (форма2)}}{\text{ряд.280 (гр.3 + гр4) / 2 (форма1)}} \times 100\%$
6	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	X ₆	$\frac{\text{Власний капітал} - \text{Необоротні активи}}{\text{Власний капітал}}$	$\frac{\text{ряд.380} - \text{ряд.080 (форма1)}}{\text{ряд.380 (форма1)}}$
7	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	X ₇	$\frac{\text{Поточні фінансові інвестиції} + \text{Грошові кошти та їх еквіваленти}}{\text{Поточні зобов'язання} + \text{Доходи майбутніх періодів}}$	$\frac{\text{ряд.220} \div \text{ряд.240 (форма1)}}{\text{ряд.620} + \text{ряд.630 (форма1)}}$

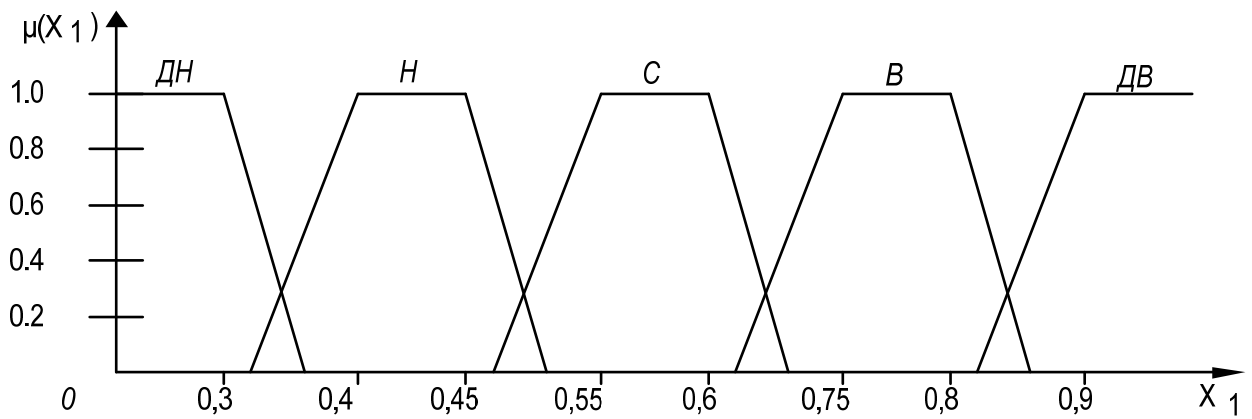


Рис. Ж.1. Трапецієподібна функція належності коефіцієнта X_1

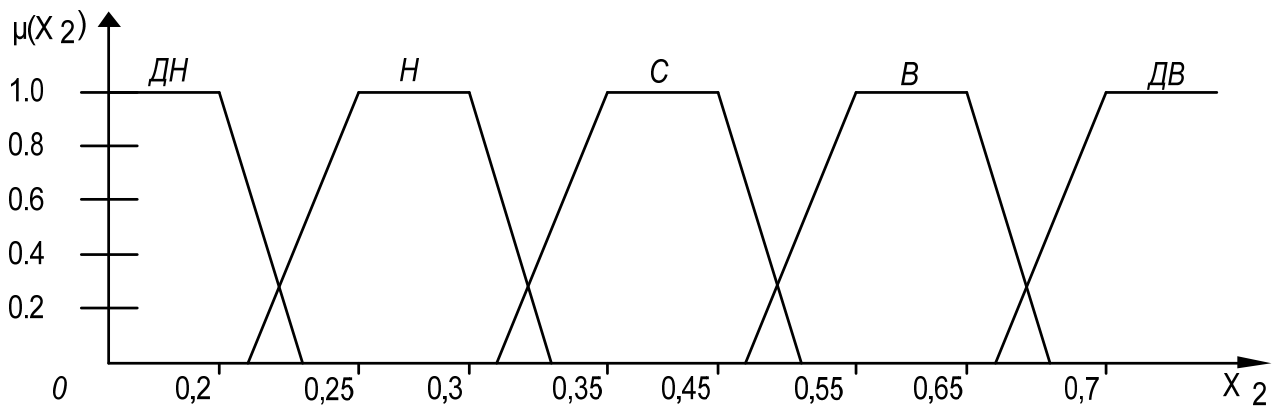


Рис. Ж.2. Трапецієподібна функція належності коефіцієнта X_2

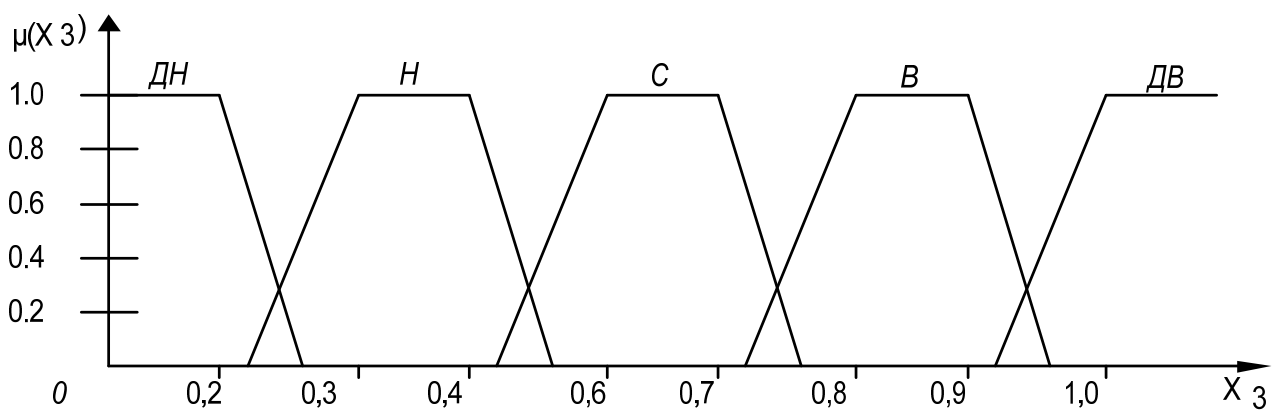


Рис. Ж.3. Трапецієподібна функція належності коефіцієнта X_3

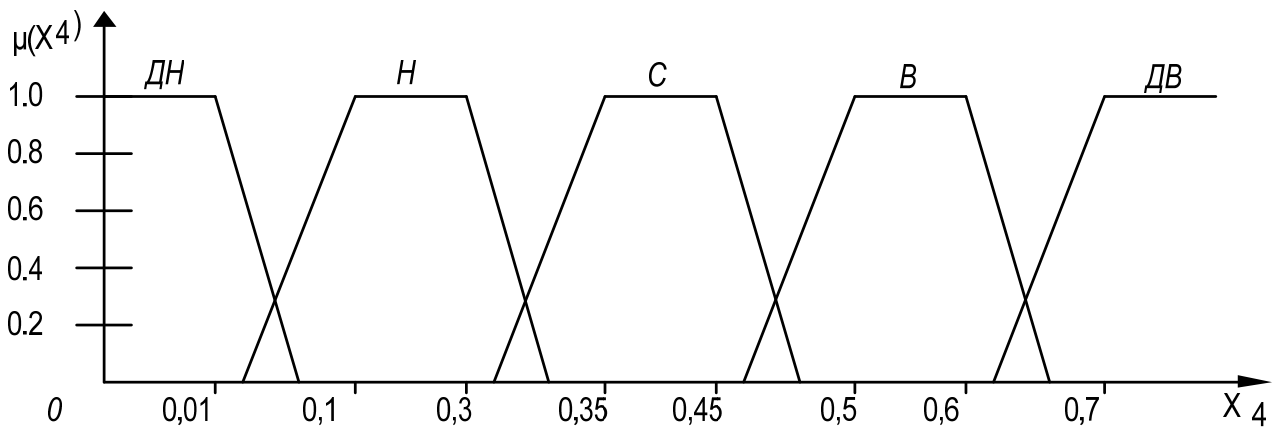


Рис. Ж.4. Трапецієподібна функція належності коефіцієнта X_4

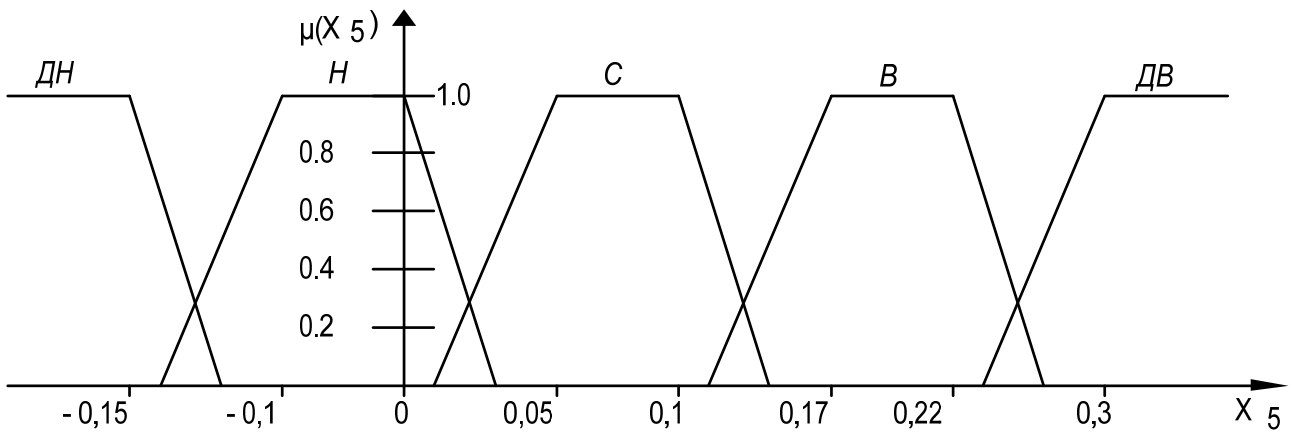


Рис. Ж.5. Трапецієподібна функція належності коефіцієнта X_5

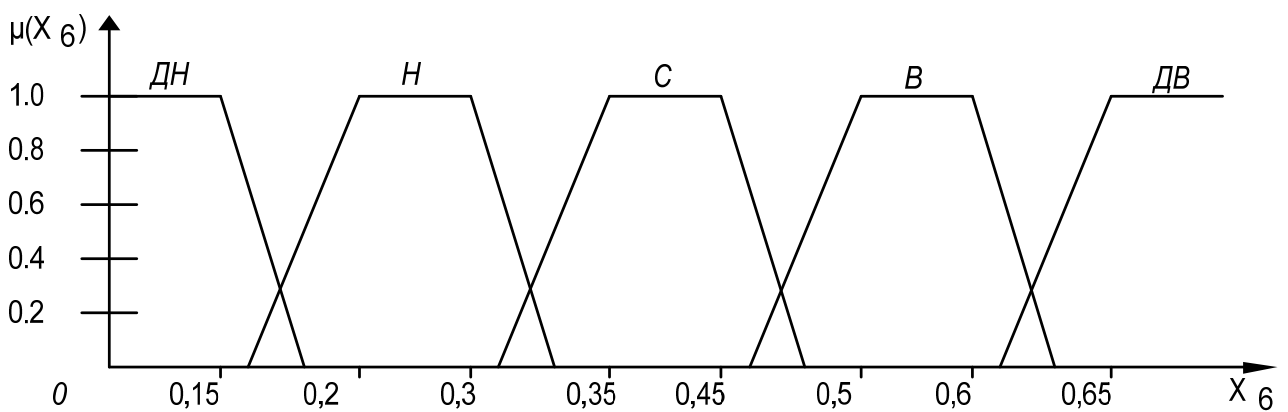
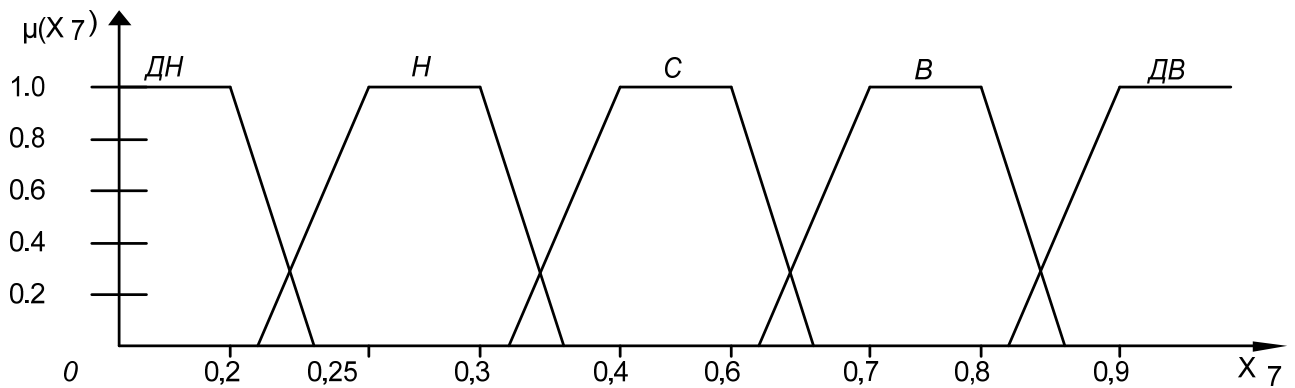


Рис. Ж.6. Трапецієподібна функція належності коефіцієнта X_6

Рис. Ж.7. Трапецієподібна функція належності коефіцієнта X_7

Таблиця Ж.1

Шкала характеристики показників за якісними рівнями

Показник	Значення показника, відповідно до якісного терма				
	<i>ДН</i>	<i>Н</i>	<i>С</i>	<i>В</i>	<i>ДВ</i>
X_1	$\leq 0,3$	$0,4 \div 0,45$	$0,55 \div 0,6$	$0,75 \div 0,8$	$\geq 0,9$
X_2	$\leq 0,2$	$0,25 \div 0,3$	$0,35 \div 0,45$	$0,55 \div 0,65$	$\geq 0,7$
X_3	$\leq 0,2$	$0,3 \div 0,4$	$0,6 \div 0,7$	$0,8 \div 0,9$	$\geq 1,0$
X_4	$\leq 0,01$	$0,1 \div 0,3$	$0,35 \div 0,45$	$0,5 \div 0,6$	$\geq 0,7$
X_5	$\leq -0,15$	$-0,1 \div 0$	$0,05 \div 0,1$	$0,17 \div 0,22$	$\geq 0,3$
X_6	$\leq 0,15$	$0,2 \div 0,3$	$0,35 \div 0,45$	$0,5 \div 0,6$	$\geq 0,65$
X_7	$\leq 0,2$	$0,25 \div 0,3$	$0,4 \div 0,6$	$0,7 \div 0,8$	$\geq 0,9$

Аналітичний вигляд функцій належності нечітких термів для кожного з (f_{ij}) і (f_k) показників

$$\mu^{DH}(f) = \begin{cases} 1, & f \leq \bar{f}'_{DH} \\ \frac{\bar{f}'_{DH} - f}{\bar{f}'_{DH} - \underline{f}_{DH}}, & \underline{f}_{DH} < f \leq \bar{f}'_{DH} \\ 0, & f > \bar{f}'_{DH} \end{cases}, \quad (3.1)$$

$$\mu^H(X) = \begin{cases} 0, & X < \underline{X}'_H \\ \frac{X - \underline{X}'_H}{\underline{X}_H - \underline{X}'_H}, & \underline{X}'_H \leq X < \underline{X}_H \\ 1, & \underline{X}_H \leq X \leq \bar{X}_H \\ \frac{\bar{X}'_H - X}{\bar{X}'_H - \bar{X}_H}, & \bar{X}_H \leq X \leq \bar{X}'_H \\ 0, & X > \bar{X}'_H \end{cases}, \quad (3.2)$$

$$\mu^C(X) = \begin{cases} 0, & X < \underline{X}'_C \\ \frac{X - \underline{X}'_C}{\underline{X}_C - \underline{X}'_C}, & \underline{X}'_C \leq X < \underline{X}_C \\ 1, & \underline{X}_C \leq X \leq \bar{X}_C \\ \frac{\bar{X}'_C - X}{\bar{X}'_C - \bar{X}_C}, & \bar{X}_C \leq X \leq \bar{X}'_C \\ 0, & X > \bar{X}'_C \end{cases}, \quad (3.3)$$

$$\mu^B(X) = \begin{cases} 0, & X < \underline{X}'_B \\ \frac{X - \underline{X}'_B}{\underline{X}_B - \underline{X}'_B}, & \underline{X}'_B \leq X < \underline{X}_B \\ 1, & \underline{X}_B \leq X \leq \bar{X}_B \\ \frac{\bar{X}'_B - X}{\bar{X}'_B - \bar{X}_B}, & \bar{X}_B \leq X \leq \bar{X}'_B \\ 0, & X > \bar{X}'_B \end{cases}, \quad (3.4)$$

$$\mu^{DB}(X) = \begin{cases} 0, & X < \underline{X}'_{DB} \\ \frac{X - \underline{X}'_{DB}}{\underline{X}_{DB} - \underline{X}'_{DB}}, & \underline{X}'_{DB} < X \leq \underline{X}_{DB} \\ 1, & X > \underline{X}_{DB} \end{cases}, \quad (3.5)$$

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Пилипенко Андрій Анатолійович
Дзьобко Ірина Петрівна
Писарчук Оксана Володимирівна

**ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ОБ'ЄДНАНЬ**

Монографія

Заг. редакція докт. екон. наук, доцента Пилипенка А. А.

Відповідальний за випуск Пилипенко А. А.

Відповідальний редактор Сєдова Л. М.

Редактор Дуднік О. М.

Коректор Мартовицька-Максимова В. А.

План 2011 р. Поз. № 1-Н.

Підп. до друку

Формат 60×90 1/16. Папір MultiCopy. Друк Riso.

Ум.-друк. арк. 21,5. Обл.-вид. арк. 26,88. Тираж

прим. Зам. №

Видавець і виготівник – видавництво ХНЕУ, 61001, м. Харків, пр. Леніна, 9а

*Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи
Дк № 481 від 13.06.2001 р.*

Пилипенко Андрій Анатолійович
Дзьобко Ірина Петрівна
Писарчук Оксана Володимирівна

**ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ОБ'ЄДНАНЬ**

Монографія