

УДК 005.915

**В.М. ТУПКАЛО**, доктор техн. наук, професор;  
**І.В. КОЛОШКО**, аспірант,  
Державний університет телекомунікацій, Київ

## МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО СТВОРЕННЯ МЕХАНІЗМІВ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПРОЦЕСНО-ОРІЄНТОВАНОГО ПІДПРИЄМСТВА

*Розроблено методичний підхід до формування процесно-структурованого (попроцесного) контролінгового механізму управління витратами центрів операційної відповідальності в структурі ланцюжка бізнес-процесів створення бізнес-цінності підприємства.*

**Постановка проблеми.** Щоб вижити і зберегти конкурентоспроможність в сьогоdnішніх екстремальних економічних умовах підприємства України повинні на тлі падіння збуту їх товарів і послуг освоїти визнану у світовому бізнес-середовищі концепцію організаційного управління «Бережливе виробництво», тобто управління підприємством, засноване на постійному прагненні до усунення всіх видів витрат. В кінцевому рахунку це дає можливість збільшити прибуток, як гарантію процвітання бізнесу, в умовах диктату ціни збоку споживчого ринку. Тому для сучасних процесно-орієнтованих підприємств набуває актуальність створення ефективних механізмів управління витратами через постійне вдосконалення технологічних і управлінських бізнес-процесів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Тема методів управління витратами знайшла достатньо широке відображення в працях зарубіжних і вітчизняних авторів [1-5]. Однак, незважаючи на велику кількість робіт з даної теми, відомі методи управління витратами (директ-костинг, стандарт-кост, метод АВС, СVP-аналіз, LCC-аналіз, абзорпшн-костинг, бенчмаркінг затрат, таргет-костинг, кайзен-костинг, кост-килінг [5]), які досить різноманітні за своїм змістом, різні за своїми цілями і особливостям застосування, мають свої недоліки і переваги і тому не можуть розглядатися в якості самостійних методів управління витратами, а можуть використовуватись як окремі елементи створюваної конгломератної системи управління витратами на конкретному підприємстві в його реальних умовах господарювання. Загальним методологічним недоліком вказаних методів є розгляд фінансово-економічної складової системи управління підприємством у відриві від самої моделі бізнес-процесного управління підприємством.

**Мета дослідження** полягає у викладі нових авторських елементів науково-методичного апарату процесного менеджменту і, зокрема, підходу до впровадження процесно-структурованого (попроцесного) контролінгового механізму управління витратами центрів операційної відповідальності в структурі ланцюжка бізнес-процесів створення бізнес-цінності підприємства [6].

**Виклад основного матеріалу.** Концептуальною основою проведеного дослідження є авторське твердження, що економічна стійкість процесно-орієнтованого підприємства буде забезпечена, якщо при зумовленій ринком ціні товару / послуги для даного підприємства співвідношення витрати / виручка в його структурі ланцюжка бізнес-процесів створення бізнес-цінності (див. рис.1) забезпечує позитивну динаміку економічної доданої вартості (EVA) як кількісної міри оцінки якості управління вартістю бізнесу.

В контексті моделі контролінгу рис.1 задачу створення системи процесно-структурованого (попроцесного) контролінгового механізму управління витратами видів операційної діяльності підприємства пропонується сформулювати як задачу комплексування **М** чотирьох системних множин:

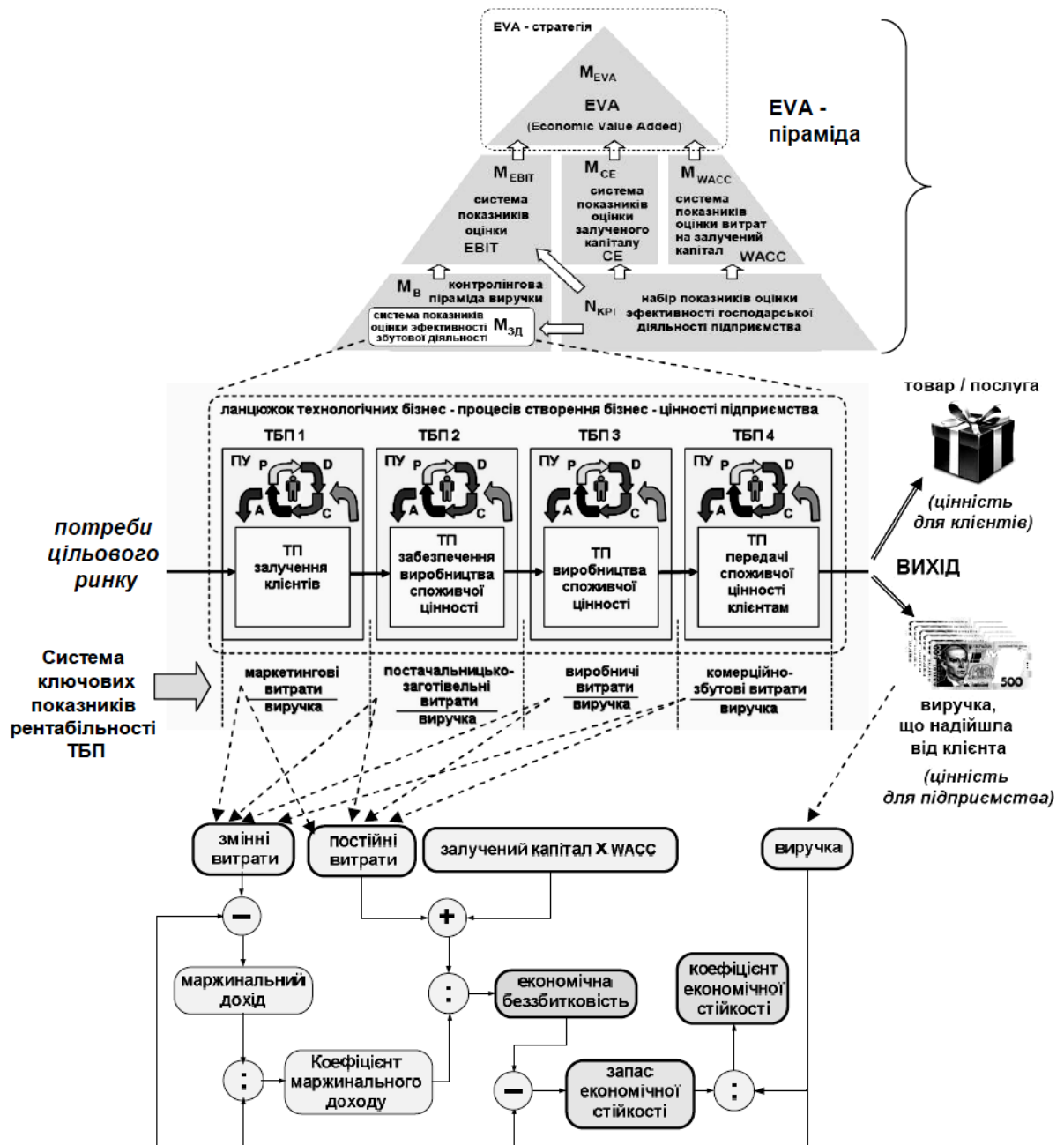


Рис.1. Модель провесно-орієнтованого контролінгу економічної стійкості підприємства (авторська модель)

$$M = \{B^t(Vk), G^t(Vz), P_{ЗБ} [n, A_{br}, T_{br}]\}, \max\{E(S_{ЗБ})\} \quad (1)$$

де  $Vk$  – множина показників, які можуть бути включені в модель  $B^t$  багатофакторного аналізу - відповідну арифметичну формулу виручки – нетто та  $Vz$  – множина показників, які можуть бути включені в модель  $G^t$  багатофакторного аналізу - відповідну арифметичну формулу витрат в рамках обраної стратегії збуту  $S_{ЗБ}$  підприємства з ціллю максимізації показника  $E$  економічної доданої вартості;  $P_{ЗБ} (n)$  – піраміда процесного менеджменту як ієрархічно структурований комплекс множин управлінських  $A_{br}$  і технологічних  $T_{br}$  бізнес-процесів системи управління витратами;  $n$  – кількість рівнів каскадування піраміди виручки та піраміди витрат.

Поняття «піраміда виручки» та «піраміда витрат» пропонується відповідно визначити в наступних редакціях.

**Визначення 1.** Піраміда виручки – це структурована по однозначно виділених ієрархічних рівнях управлінської відповідальності підприємства управлінська формула виручки, яка має наступне трактування: це арифметична модель багатофакторного причинно-наслідкового аналізу та планування виручки - нетто в рамках встановленого часового періоду, що відображає види (товарні групи) продукції (послуг) і їх долю в загальному об'ємі реалізації відносно цільових груп клієнтів, чинники ціни відносно показників собівартості і націнок, форм розрахунків (готівка і без готівка) і їх долю в загальному об'ємі виручки - нетто та інші необхідні для управлінського аналізу та планування величини виручки, умови (параметри) реалізації продукції (види каналів збуту, місць просування і тому подібне).

**Визначення 2.** Піраміда витрат – це структурована по однозначно виділених ієрархічних рівнях управлінської відповідальності підприємства (структурного підрозділу) управлінська формула витрат, яка має наступне трактування: це арифметична модель багатофакторного причинно-наслідкового аналізу та планування в рамках встановленого часового періоду релевантних для структурного підрозділу статей витрат його операційного бюджету, що відображає види витрат, місця їх виникнення (в яких бізнес-процесах), долю статей витрат в загальному об'ємі доходів підприємства (структурного підрозділу) та інші необхідні для управлінського аналізу та планування величини витрат.

При цьому пропонується визначити категорію «піраміда процесного менеджменту» як систему взаємозв'язаних PDCA – циклів (Plan-Do-Check-Act) власників управлінських і технологічних бізнес-процесів, DCA і DC – циклів відповідальних виконавців технологічних бізнес-процесів ланцюжка бізнес-процесів створення бізнес-цінності підприємства.

Виходячи з вищезазначеного, модель рішення задачі синтезу (1) в контексті моделі рис.1 пропонується здійснювати в два послідовних етапи. Перший етап – це синтез підсистеми управління збутовою діяльністю підприємства, який має вигляд, представлений на рис.2, і по своїй суті є концептуальною моделлю ланцюжка етапів організаційного програмування збутової діяльності підприємства. Згідно цієї моделі після визначення стратегії збуту  $S_{ЗБ}$  шляхом логічного об'єднання (\*) восьми сформульованих для конкретного підприємства вербальних описів бізнес – політик  $P_{ij}$  (див. матрицю «SBC – MM» на рис.2)  $S_{ЗБ} = P_{11} * P_{12} * P_{13} * P_{14} * P_{31} * P_{32} * P_{33} * P_{34}$  і формування дерева бізнес-цілі збуту підприємства (стратегічної бізнес – одиниці) починається процес формування арифметичної формули управлінської виручки – нетто  $V^t$  за аналізований період  $t$ . Цей процес, як правило, є ітеративним і його кінцевим результатом має бути така сформована множина ключових показників збуту  $V_k$ , яка, по-перше, відповідає вимогам контролінгового правила складання матриці «Бізнес-політики – Ключові показники збуту» (див. рис.2) і, по-друге, ця множина може бути скомпонована у аналітичну модель багатофакторного аналізу-відповідну арифметичну формулу виручки – нетто  $V^t$ .

Другий етап є причинно – наслідковим етапом попереднього і по своїй суті є концептуальною моделлю етапів організаційного програмування системи управління бюджетним правом керівників центрів витрат, які мають управлінський статус PDCA (рис.3). Згідно цієї моделі для центру бюджетного права (центру витрат / центру виручки та витрат) формується дерево бізнес-цілі організаційного розвитку підприємства і відповідна бюджетна стратегія витрат на основі аналізу логічного об'єднання (\*) трьох вербальних описів фінансових політик витрат  $S_B = P_{42} * P_{52} * P_{62}$ . Далі по аналогії з моделлю рис.2 починається процес формування управлінської арифметичної формули витрат  $G^t$  центру бюджетного права за аналізований період  $t$ , використовуючи аналітичний інструмент – матрицю «Фінансові політики бюджетування – Ключові показники витрат» (див. рис.3).

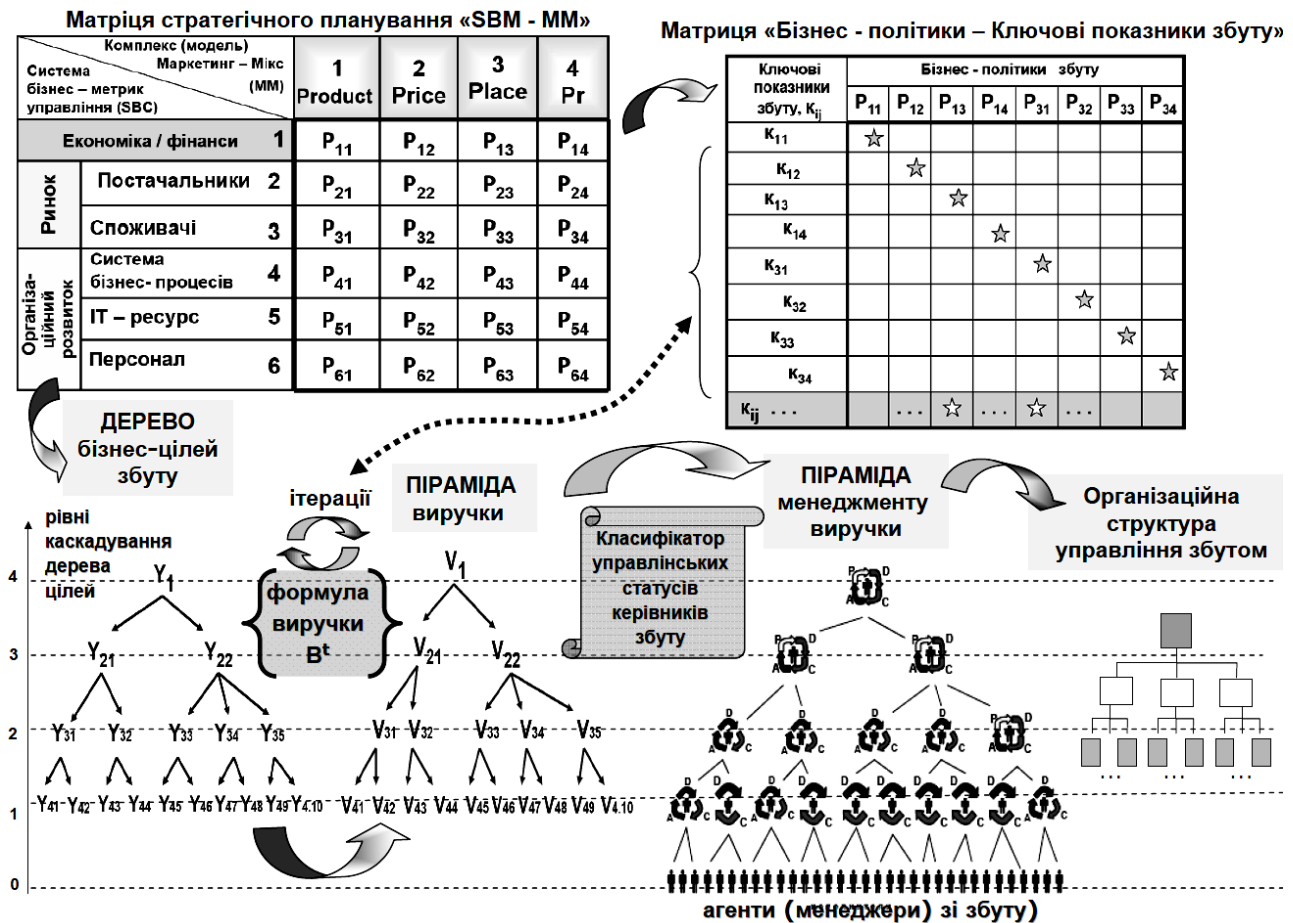


Рис.2. Модель ланцюжка етапів організаційного програмування збутової діяльності підприємства (авторська модель)

Цей процес, як правило, є ітеративним і його кінцевим результатом має бути така сформована множина ключових показників бюджетних витрат  $V_z$ , яка, по-перше, відповідає вимогам контролінгового правила при складанні матриці «Фінансові політики бюджетування-Ключові показники витрат» (див. рис.3) і, по-друге, ця множина може бути скомпонована у аналітичну модель багатофакторного аналізу - відповідну арифметичну формулу  $G^t$  згідно наступного визначення. При цьому базовий принцип «детермінованість» побудови організаційної системи буде додержаним [7], якщо топологія піраміди менеджменту центру витрат буде бієктивним відображенням піраміди менеджменту виручки.

Таким чином, запропонована ідея організаційного програмування у вигляді моделей рис.2 і рис.3 дає підставу стверджувати, що реалізація ефективного контролінгового механізму оцінки економічної стійкості підприємства на основі запропонованої базової моделі процесно – орієнтованого контролінгу рис.1 має сенс спрямувати на розробку нового методологічного підходу до удосконалення інструменту досягнення стратегічних цілей підприємства, а саме: перехід від традиційного бухгалтерського бюджетування на основі стандартних форм бухгалтерського обліку, який не націлений на вирішення управлінської задачі знижки витрат і не дозволяє оцінити економічну ефективність окремих бізнес-процесів, до процесно – орієнтованого бюджетування.

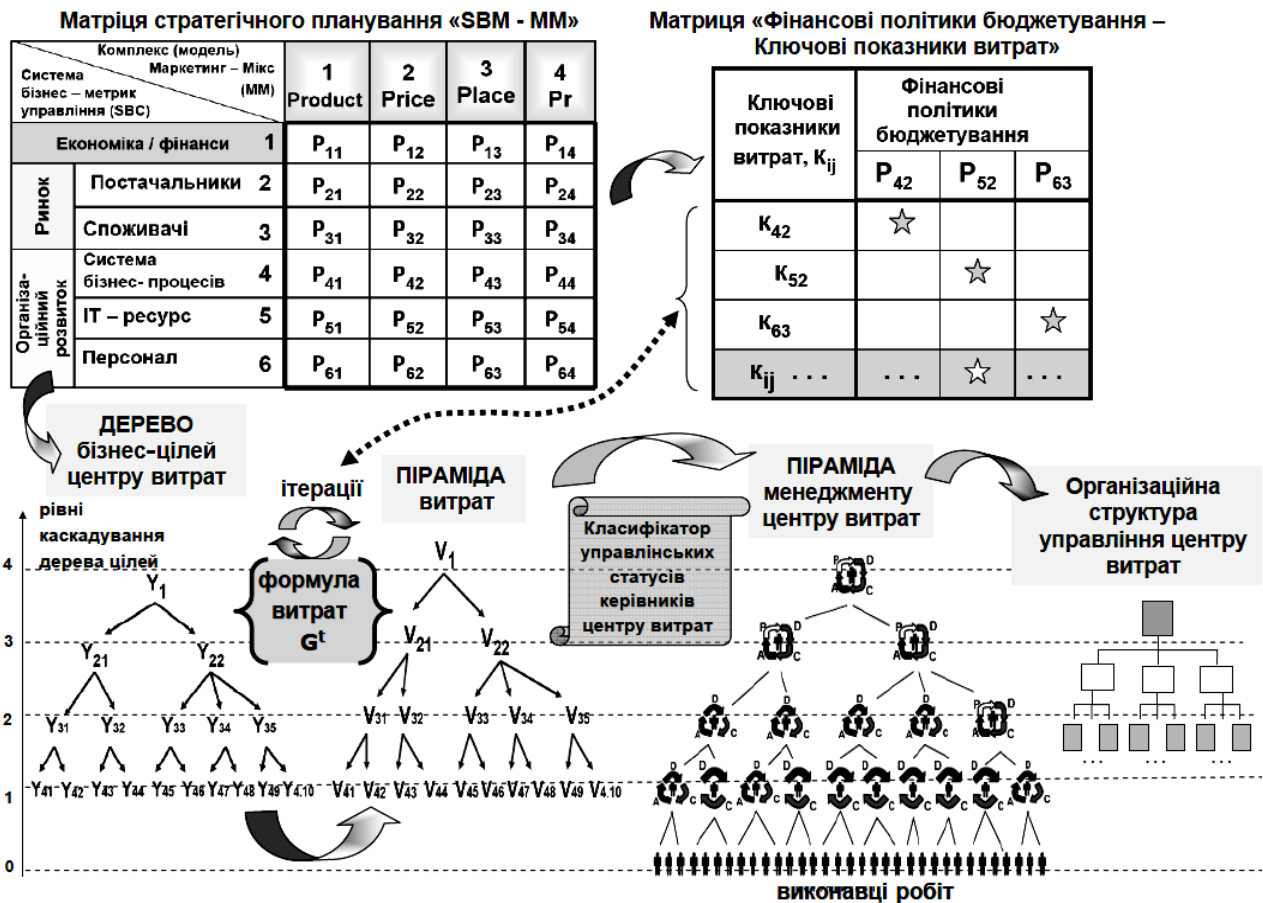


Рис.3. Модель етапів організаційного програмування системи управління бюджетним правом керівників центрів витрат, які мають управлінський статус PDCA (авторська модель)

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Можна стверджувати, що концепція попроцесного бюджетування є новим підґрунтям у розвитку методології процесно-орієнтованого управління, що дозволить підвищити гнучкість управління сучасним підприємством шляхом створення контролінгового механізму оперативної оцінки економічної стійкості підприємства. Тобто, орієнтація бюджетування на процеси діяльності підприємства дозволяє перейти від управління ресурсами до управління вартістю бізнесу (див. рис.1). Для постановки даної моделі бюджетного управління на підприємстві слід провести ряд організаційних змін системи управління, зокрема, трансформувати існуючу функціонально орієнтовану організаційну структуру управління в процесно – орієнтовану. Така структура управління дозволить забезпечити інтеграцію функціональної структури і бізнес - процесної моделі підприємства, а також вибудувати систему бюджетного управління по ланцюжку «один бізнес - процес - один структурний підрозділ - один операційний бюджет – стаття бюджету», що забезпечує дотримання базового принципу «детермінованість» побудови організаційної структури управління підприємством. Правильно побудована система попроцесного бюджетування на підприємстві дозволить підвищити якість управлінських рішень та рівень оперативного управління діяльністю.

**Список використаних джерел**

1. Бримсон, Джеймс. *Процесно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании / Джеймс Бримсон, Джон Антос при участии Дзея Коллинза; пер. с англ. В. Д. Горюновой; под общ. ред. В. В. Неудачина. — М.: Вершина, 2007. — 336 с.*

2. Зозуля В. *Activity-Based Budgeting: Видеть легко, трудно предвидеть.* — Режим доступа: [www.management.com.ua](http://www.management.com.ua) (дата звернення: 02.12.2015). — Назва з екрану.
3. Щиборщ К.В. Бюджетное планирование деятельности промышленного предприятия // *Аудит и финансовый анализ.* — 2001. — №4.
4. Обзор компании «Инталев»: Подготовка процессно-ориентированного бюджета. — Режим доступа: [www.intalev.ru](http://www.intalev.ru) (дата звернення: 02.12.2015). — Назва з екрану.
5. Савчук А. Опыт построения системы бюджетирования на примере ОАО «Жидачевский целлюлозно-бумажный комбинат» // *Современный капитал.* — 2003. — № 6-7.
6. Тупкало В.М. Методичний підхід до реалізації процесно – орієнтованого бюджетування / В.М.Тупкало, С.В.Тупкало // *Економіка. Менеджмент. Бізнес: зб. наук. пр.* — К.: ДУТ. — Вип.1(9), 2014. — С. 5-16.
7. Тупкало В.Н. Реструктуризация предприятий: процессный подход // *Корпоративные системы.* — 2004. — №2. — С. 15-19.

**Тупкало Виталий Николаевич, Колошко Игорь Владимирович. Методический подход к созданию механизмов управления затратами процессно-ориентированного предприятия.** Разработан методический подход к формированию процессно-структурированного (попроцесного) контроллингового механизма управления затратами центров операционной ответственности в структуре цепочки бизнес-процессов создания бизнес-ценности предприятия.

**Tupkalo Vitali, Koloshko Igor. Methodical approach to the creation of mechanisms for cost management process-oriented enterprise.** The methodical approach to the formation process-structured (Process cost) controlling mechanism of cost management centers operating in the structure of chain of responsibility of business - processes of creating a business-enterprise value.