

МЕТОД ФОРМУВАННЯ ЕТАЛОННИХ ДРАЙВЕРІВ ВИТРАТ ДЛЯ АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ ПРОЦЕДУР УПРАВЛІННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті обґрунтовано новий метод визначення еталонних значень витрат для аналізу процесів управління підприємством на основі драйверів і сабдрайверів витрат. Наведено опис ключових засад методу формування драйверів витрат для процедур управління. Подано формули, опис алгоритму і рекомендації щодо його використання для визначення рівня витрат на здійснення процедур управління, а також їх аналізу та оптимізації.

Ключові слова: драйвер витрат, функція, управління, процедура, операція.

Сучасні ринкові відносини хоча і суттєво трансформувались з початку їхньої появи, але свою сутність – здійснення товарно-грошового обміну, не змінили. Досі при визначенні ціни товару, а також ефективності його виготовлення, обчислюють рівень витрат на виробництво товару. При цьому витрати на виробничі операції з високою точністю визначають на основі прямих методів розрахунку, а витрати на управлінські процеси і до цього часу обраховують опосередковано. Такий підхід не дозволяє об'єктивно визначати доцільність і ефективність конкретних управлінських рішень, які приймаються на підприємстві, раціоналізувати та оптимізувати управлінську діяльність, робити управлінські дії прозорими.

Навіть сучасна інформатизація діяльності підприємств здебільшого торкнулася виробничих процесів, оскільки вони значною мірою формалізовані у документах технологічної підготовки виробництва – у описах технологічних процесів виробництва продукції, маршрутних картах виготовлення виробів, відомостях норм витрат на виробництво тощо. Стосовно управлінських процедур можна констатувати, що вони формалізовані несуттєво, тому підходи до визначення витрат на управлінські дії різняться. Вирішити цю проблему можна шляхом розроблення нових методів аналізу технологічних процесів управління діяльністю підприємства на основі драйверів витрат.

Теоретична і методична основа оцінювання витрат на виробництво продукції останнім часом формувалась К. Друрі [1], Х. Ебертом [4], Г. Кокінсом [6], Л. Майлсом [8], К. Томасом [4], Р. Уестні [9], А. Хілом [7], Дж. Цимерманом [10] тощо. Ними було запропоновано значне число методів обчислення витрат – SC-метод (*Standard Costing*), ТАС/FC-метод (*Total Absorption Costing/ Full Costing*), ТС-метод (*Target Costing*), DC-метод (*Direct Costing*), АВС-метод (*Activity Based Costing*) тощо. Однак можна констатувати, що увага учених і практиків здебільшого орієнтована на теорію і способи вартісного аналізу лише продукції підприємств та їх окремих напрямів діяльності, аспекти управлінської діяльності залишилися поза увагою науковців і практиків.

Поточна активність застосування процесних методів управління підприємством утворила можливості для удосконалення інструментів аналізу і прогнозування управлінських дій. Крім цього, за актуалізації вартісно-орієнтованих методів управління набуває значущості необхідність аналізу і прогнозування вартості робіт. У цьому аспекті сформувалися відповідні напрями технічного проектування (*Value Engineering*), менеджменту (*Value Management*) і аналізу діяльності (*Value Analysis*). У межах цих напрямів використовуються нові вартісно-орієнтовані методи, однак жоден з них не надається для аналізу вартості робіт на основі оптимізованих еталонів таких робіт і, тим більше, жоден з них не пристосований до формування оптимальних за критерієм вартості процесів управління підприємством.

На сьогодні не сформовано наукових підходів до обрахунку оптимальних витрат при здійсненні технологічних процесів управління, що не дозволяє визначити об'єктивні і точні ціни на продукцію, роботи і послуги, врахувати особливості функціонування органів управління через їхні бизнес-процеси. У цій ситуації актуалізується потреба у науковому дослідженні і формуванні теоретико-методичної основи аналізу витрат на здійснення процедур управління діяльністю підприємства.

Метою роботи є наукове обґрунтування методів обрахунку витрат на реалізацію функцій управління підприємством з використанням їх вартісних еталонів – драйверів витрат. Об'єктом дослідження встановлено процеси визначення вартості управлінських функцій бізнес-структур. Предметом – теоретичні, методичні і прикладні аспекти ефективного управління підприємством на основі врахування вартісної складової бізнес-процесів діяльності підприємницьких структур.

Процес забезпечення ефективного управління підприємством у першу чергу ґрунтується на діях із зниження витрат на підготовлення і прийняття управлінських рішень відносно сум ефектів від їхньої реалізації. Нині витрати на підготовлення і прийняття управлінських рішень у більшості випадків визначаються котловим методом, тобто без належної

диференціації за об'єктами і місцями виникнення останніх. Спробою вирішення проблеми можна вважати застосування методу ABC (*activity based costing*) для визначення їх обсягів на окремі управлінські процеси [2; 3; 6; 9]. Однак такий підхід дозволяє встановити лише рівень витрат за процесом або групою дій, що мають стандартизовану сукупність операцій, але не дозволяє оцінити їхню доцільність і обґрунтованість обсягів, оскільки відсутня база для порівняння. Сформувати таку базу для порівнянь – сукупність еталонів - доцільно з використанням методу визначення драйверів витрат на управлінські операції, а також методів проектування робіт і процесів. Такий підхід дозволить: визначити і аналізувати витрати на управлінські операції та процеси; проводити аналіз робіт у межах виконуваних структурними підрозділами функцій; визначити зайві витрати; здійснювати порівняльний аналіз альтернативних варіантів зниження витрат за рахунок упорядкування функцій управлінських підрозділів; розподіляти непрямі витрати відповідно до детальних розрахунків використання ресурсів з докладним описом процесів діяльності тощо. При цьому встановлення еталонних значень витрат на управлінські роботи і операції повинно здійснюватись з використанням методів проектування процесів (процедур) управління.

При визначенні сукупностей драйверів витрат для процедур управління слід мати на увазі, що існують їхні різновиди. Так відповідно до класифікації Каплана-Аткінсона всі драйвери поділяються на: транзакційні; часові; інтенсивності процесів; ситуаційні; мотиваційні [5]. Транзакційні драйвери можуть використовуватись у випадках, коли процес відбувається завжди однаково і потребує однакових ресурсів для свого здійснення. Часовий драйвер віддзеркалює кількість часу, що необхідна для здійснення процесу. Драйвер інтенсивності процесу вказує на ступінь завантаження виконавців або рівень активності застосування ресурсу. Ситуаційний драйвер вказує на можливості розподілу ресурсів між процесами залежно від обсягів використання певного ресурсу. Мотиваційний драйвер використовується у процесі і підвищення ефективності виконання робіт через систему мотивації діяльності. При формуванні сукупностей драйверів витрат по конкретних процедурах управління на підприємстві розробник згідно з пріоритетами підприємства визначає різновид застосовуваного драйверу або спосіб їхнього комбінування.

Процес визначення еталонів витрат на управлінські процедури повинен розпочинатися із встановлення об'єктів їх виникнення – баз розподілу, відповідно до яких буде обраховуватись конкретний рівень витрат, що адекватна до комплексу загальних дій (бізнес-процесів) на підприємстві при досягненні його мети діяльності. На цьому етапі слід виявити ознаки кожного конкретного процесу, на підставі яких розподіляються витрати між функціями або процесами, які беруть участь у розробленні і реалізації управлінських рішень, а також розрахувати еталонний драйвер витрат. При цьому слід мати на увазі, що драйвер витрат процедури управління – вимірюваний показник, за допомогою якого визначається результат певного процесу і оцінюються обсяги та ступінь споживання результату процесу іншими складовими

або бізнес-процесами діяльності підприємства.

Для кожної управлінської процедури повинні використовуватись свої драйвери. Вони можуть містити і кількість оброблених документів, і кількість об'єктів управління, і час на видачу та контроль виконання завдання, і норму підпорядкування для керівника тощо. Кожен з драйверів витрат на управлінські процедури утворюється із сукупності сабдрайверів, що є розрахунковим рівнем витрат на здійснення окремої операції процедури управління.

Еталонний драйвер та його характеристики визначаються на основі складу операцій процесу, до якого належить цей драйвер, рівень витрат ресурсів за ним, встановити сукупність сабдрайверів. Наприклад, у якості сабдрайверів транзакційних витрат можна обирати витрати по процесу за окремими калькуляційними статтями (сировина та матеріали; куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій; паливо та енергія на технологічні потреби; зворотні відходи (вираховуються); основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальні заходи; витрати на підготовку та освоєння виробництва продукції; відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристосувань цільового призначення та інші спеціальні витрати; витрати на утримання й експлуатацію машин і обладнання; загальновиробничі витрати; загальногосподарські витрати; позавиробничі витрати (витрати на маркетинг) тощо), а сабдрайвери часу можуть визначатись на основі даних про трудомісткість і час виконання операцій процесу.

Еталонний драйвер процедури управління утворюється із суми драйверів її управлінських операцій на основі моделі управлінських дій бізнес-процесів з використанням методу IDEF. У нашому випадку підприємство можна розглядати як сукупність безлічі паралельно-последовно виконуваних операцій, параметри входів та виходів яких містять дані про вартість управлінських дій. Із даних проектної моделі IDEF процедури управління для еталонного драйвера витрат розробник одержується перелік і опис усіх процесів, що виконуються на підприємстві, використовуваних ресурсів і результатів здійснення останніх, які можна виміряти і встановити взаємозв'язок з кінцевим продуктом.

Обрахунок рівня еталонного драйвера витрат процедури управління (PRE) слід здійснювати на основі драйверів витрат операцій цього процесу за формулою:

$$PRE = \sum_{n=1}^m DRE_n^O, \quad (1)$$

де DRE_n^O – еталонний драйвер витрат n -ої операції процедури управління.

Еталонний драйвер витрат управлінської операції (DRE_n^O) слід обраховувати як:

$$DRE_n^O = \sum_{k=1}^{m,l} SDRE_{nk}^O, \quad (2)$$

де $SDRE_{nk}^O$ – k -й еталонний сабдрайвер витрат n -ої операції процедури управління.

фактичних витрат і еталонних, визначається ступінь наближеності фактичних витрат до еталонних.

Для потреб подальшого удосконалення процедур управління і оптимізації витрат на їхнє виконання необхідно проводити зіставлення схожих або однакових операцій у різних процедурах управління і визначати оптимальний рівень драйвера за цими операціями. Дані про такі оптимальні витрати слід вносити до діючих процедур управління, а також у ті, що проектується в процесах управлінської діяльності. Визначення оптимальних рівнів драйверів доцільно здійснювати з використанням методів одномірної оптимізації (методи виключення інтервалів і точкового оцінювання (поліноміальної апроксимації); методи з використанням похідних).

Використання у практиці оптимізації функціонування систем і процесів управління лише вузькоспеціалізованих методів аналізу не дозволяє з високою точністю прогнозувати затрати на управління діяльністю підприємств, а також аналізувати раціональність реалізації його функцій та процедур. Запропонований метод визначення драйверів витрат для процедур управління дозволяє вирішувати проблему підвищення ефективності останнього за рахунок комплексного розгляду у якості об'єкта аналізу сукупність управлінських дій, а також конкретних витрат на процеси управління. Це дозволяє знижувати витрати на менеджмент підприємства більш точно і обґрунтовано.

Список літератури

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри; [пер. с англ.; 3-е изд.]. – М.: Аудит, 1998. – 774 с.
2. Моисеева Н. К. Основы теории и практики функционально-стоимостного анализа [Текст] / Н. К. Моисеева, М. Г. Карпунин. – М.: Высшая школа, 1988. – 192 с.
3. Соболев Ю.М. Конструктор и экономика. ФСА для конструктора [Текст] / Ю.М.Соболев. Перм. кн. изд-во, 1987. – 102 с.
4. Эберт Х. Анализ затрат на основе потребительной стоимости (новые методы рационализации) [Текст] / Х.Эберт, К.Томас. М.: Экономика, 1975. – 190 с.
5. Atkinson, Anthony A., Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, and S. Mark Young. Management Accounting: Information for Decision Making and Strategy Execution. 6th ed. [Текст] / Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young Pearson Education, Inc., 2011. – 552 p.
6. Cokins Gary Activity-based Cost Management: An Executive's Guide [Текст] / Gary Cokins / Hoboken, NJ: Wiley; 2001. – 384 p.
7. Hill Arthur V. The Encyclopedia of Operations Management: A Field Manual and Glossary of Operations Management Terms and Concepts [Текст] / Arthur V. Hill / New Jersey: FT Press, 2011. – 408p.
8. Miles Lawrence D. Techniques of value analysis and engineering [Текст] / Lawrence D. Miles / N.Y. Mc-Craw - Hill, 1972. – 320 p.
9. Westney Richard E. The Engineer's Cost Handbook: Tools for Managing Project Costs [Текст] / Richard E. Westney / Boca Raton, FL: CRC Press, 1997. – 776 p.
10. Zimmerman, Jerold L. Accounting for Decision Making and Control (4th Edition). [Текст] / Jerold L. Zimmerman / Boston, MA: McGraw-Hill/Irwin, 2002. – 764 p.

РЕЗЮМЕ

Кукоба Владимир

Метод формирования эталонных драйверов затрат для анализа эффективности выполнения процедур управления на предприятии

В статье обоснован новый метод определения эталонных значений затрат для анализа процессов управления предприятием на основе драйверов и субдрайверов затрат. Представлено описание ключевых положений метода формирования драйверов затрат для процедур управления. Даны формулы, описание алгоритма и рекомендации по использованию данного метода для определения уровня затрат на выполнение процедур управления, а также их анализа и оптимизации.

RESUME

Kukoba Volodymyr

Method of forming of standard drivers of expenses for analysis of efficiency of implementation of management procedures at the enterprise

In article the new method of determination of reference values of expenses for the analysis of management processes by the enterprise on the basis of drivers and subdrivers of expenses has been proved. The description of key provisions of a method of formation of drivers of expenses for management procedures is presented. Formulas, the description of algorithm and the recommendation about use of this method for definition of level of expenses for performance of procedures of management, and also their analysis and optimization are given.

Стаття надійшла до редакції 10.04.2012 р.