

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ЦИКЛЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ЛОГИСТИЧЕСКИМИ И ТРАНСАКЦИОННЫМИ ЗАТРАТАМИ ИНТЕГРИРОВАННЫХ СТРУКТУР БИЗНЕСА

ПИЛИПЕНКО А. А.

доктор экономических наук

ПИЛИПЕНКО Д. Р.

аспирантка

Харьков

Одним из аспектов проявления актуальной в настоящий момент времени проблемы нейтрализации негативных последствий мирового экономического кризиса является повышение эффективности жизнедеятельности различного рода интегрированных структур бизнеса (ИСБ), которая в значительной мере определяется результатами функционирования соответствующих систем управления затратами (СУЗ), как участников интегрированного объединения, так и ИСБ в целом. Ставящиеся при этом перед СУЗ задачи значительно расширяются из-за необходимости дополнительной ориентации еще и на эффективное использование нематериальных ресурсов и ресурсов знаний, выступающих основой достижения высокой конкурентоспособности ИСБ. Именно знаниеориентированный подход и должен составлять основу формирования (необходимой любому контуру управления, которым и является СУЗ) системы учетно-аналитического обеспечения управления затратами (УАОУЗ).

Следует отметить, что вопросы формирования СУЗ рассматриваются большим количеством ученых-экономистов [3, 4, 7, 8], сравнительно небольшая часть которых учитывает особенности работы СУЗ в интеграционных образованиях [2, 3]. Также существует довольно много работ, рассматривающих такой аспект взаимодействия участников ИСБ, как логистические [1] и транзакционные затраты [5], за редким исключением сводя их в пределах одного исследования. Необходимость ориентации СУЗ на данные виды затрат обусловлена отказом от представления жизнедеятельности ИСБ только в рамках технологической парадигмы. При этом следует отметить, что вопросы формирования УАОУЗ для контура управления логистически-

ми и транзакционными затратами находятся на начальной стадии исследования.

С одной стороны, можно утверждать что в сфере бухгалтерского учета значительно увеличилось внимание к данным видам затрат [6, 10]. С другой стороны, все эти исследования переносят достижения институциональной теории в такие сферы управленческого учета, как классификация затрат или соотнесение разных видов транзакционных затрат уровня предприятия с соответствующими бухгалтерскими регистрами (как правило, такими счетами 9-го класса как 92 «Административные затраты» и 93 «Затраты на сбыт»). При этом, как правило, также не затрагивается уровень ИСБ или нивелируются потребности контура стратегического управления и аспекты превентивной организации учетного процесса.

Целью статьи является развитие теоретико-методологического обоснования создания контура управления логистическими и транзакционными затратами интегрированной структуры бизнеса, функционирование которого основывается на датацентрической трансформации парадигмы бухгалтерского учета. Раскрывая данную цель исследования, примем ряд допущений.

Во-первых, авторами принимается возможность создания стратегической ориентации учета, инструментальной формой реализации которой является концепция сбалансированной системы показателей [2] (необходимо представление BSC именно в форме соответствующего инструмента, а не «лекарства от всех проблем», как это часто представляется). *Во-вторых*, процесс формирования УАОУЗ должен базироваться на процедурах консолидации информации (процедурах получения знаний путем специальной обработки данных и знаний из разнообразных источников) и датацентрической парадигме (подчинение учетного процесса потребностям интеграции носителей информации в рамках единой онтологической схемы) организации информационной поддержки контуров управления.

В-третьих, рассматривать жизнедеятельность ИСБ следует только в контексте объединения преимуществ различных теорий и концепций фирмы (в рамках их взаимопроникновения с институциональной теорией). Соответственно ИСБ представляется в аспекте

рассмотрения взаимосвязи и взаимодействия элементов соответствующих институциональных структур. Взаимодействие этих элементов регламентируется параметрами соответствующего пространства институционализации взаимодействия (ПРИВ), которые, в свою очередь, выступают элементами соответствующего механизма воспроизведения консолидированного знания ИСБ.

В-четвертых, само существование ИСБ в значительной мере трансформирует используемые СУЗ и УОАУЗ методы и инструменты. Прежде всего это связано с отделением разных потребителей учетной информации в рамках континуума «принципал – агент». Поскольку же действие СУЗ ориентируется на выбор альтернативных решений, то выбор методов управления затратами или структуры экономически нецелесообразных затрат необходимо рассматривать в контексте ресурсно-компетентностного подхода к стратегическому управлению, особенность реализации которого в контексте ИСБ представлена на *рис. 1*. Тут предполагается что СУЗ ориентируется не на определенные материальные ресурсы, а на знание о их наличии среди входящих в ИСБ субъектов хозяйствования.

Предложенный на *рис. 1* подход определенным образом трансформирует и понимание сущности логистических и транзакционных затрат в пределах ИСБ. Прежде всего следует отметить существование довольно большого количества толкований как сущности, так и со-

става транзакционных затрат, сравнительная характеристика которых не входит в предмет данного исследования. Однако в любом случае нужно подчеркнуть, что транзакции не являются простым обменом ресурсами, товарами или услугами. Главным условием их признания является отчуждение и присвоение прав собственности. Подобная неоднозначность свойственна и логистическим затратам. С точки зрения ИСБ, думается, логистические затраты следует рассматривать в контексте затрат на осуществление потоковых процессов, принимая их распределение между всеми взаимодействующими в пределах ИСБ и его стейкхолдеров. При этом логистические затраты вместе с затратами бизнес-процессов (относящаяся к конкретному хозяйству процесса сумма затрат, понесенных при реализации бизнес-процесс, т. е. при обеспечении преобразования входов в выходы процесса) будут формировать трансформационных затраты. Сводя же транзакционные затраты к затратам на поддержание функциональности ПРИВ (к ним будут относиться транзакционных затраты в общепринятом понимании, расширенные добавлением затрат на установление кооперационно-интеграционных отношений между участниками ИСБ и окружением интегрированного образования), можно предположить, что они распределяются между всеми представителями пространства институционализации взаимодействия (ПРИВ).

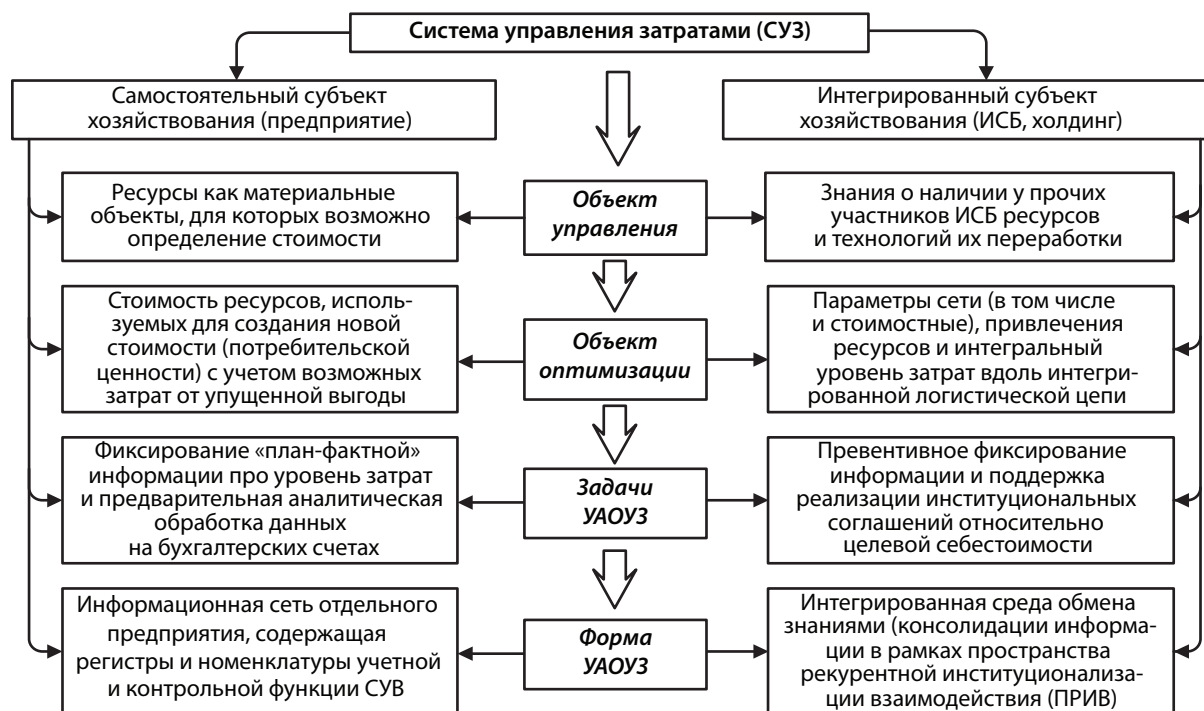


Рис. 1. Изменение содержания задач системы управления затратами в интегрированном объединении предприятий

При исследовании особенностей УАОУВ в контексте транзакционных затрат существенными являются два момента: несоответствие экономических интересов взаимодействующих агентов и феномен неопределенности. Действительно, по мере роста неопределенности экономическому агенту становится сложнее оценивать, насколько эффективно для него ориентироваться на имеющихся партнеров и механизмы репутационного принуждения (тем более в рамках ИСБ, где большинство транзакций приходится на транзакции в отношениях взаимной зависимости). Соответственно главным мотивом для деятельности СУЗ в ИСБ является стремление уменьшать трансформационные и транзакционные затраты (тут действует стандартное правило возможности расширения границ ИСБ до тех пор, пока расходы на организацию дополнительной транзакции не превышают стоимость подобного обмена на внешнем рынке). Соответственно и задачу организации контура управления транзакционными и логистическими затратами следует подчинить представленной на *рис. 2* модели контуров обратных связей, отходящей от статического представления размера ИСБ.

Обозначенный выше выбор в качестве инструментария СУЗ концепции BSC позволяет подчинить УАОУЗ потребности такого структурирования учетных регистров и номенклатур, чтобы обеспечивалась возможность расчета выделенных в BSC ключевых показателей эффективности (KPI). Далее подчеркнем, что фиксирование информации в рамках УАОУЗ для расчетов KPI по трансформационным затратам не составляет особых трудностей и полностью отвечает парадигме управленческого и финансового учета. С точки же зрения действия УАОУЗ транзакционных затрат возникают определенные трудности, решению которых способствует представленная на *рис. 3* схема, основой для формирования которой послужили работы О. В. Шепеленко [9] и Г. В. Козаченко [3, с. 124 – 229] и подход выделения дополнительных признаков превентивной обработки данных к регистрам учета.

Как видно, предложенная на *рис. 3* схема учетного процесса предполагает расширение учета до стратегического и до интеграции с BSC. При этом стратегический учет как элемент УАОУЗ представим как набор инструментов и методик сбора, фиксации, обработки и предо-

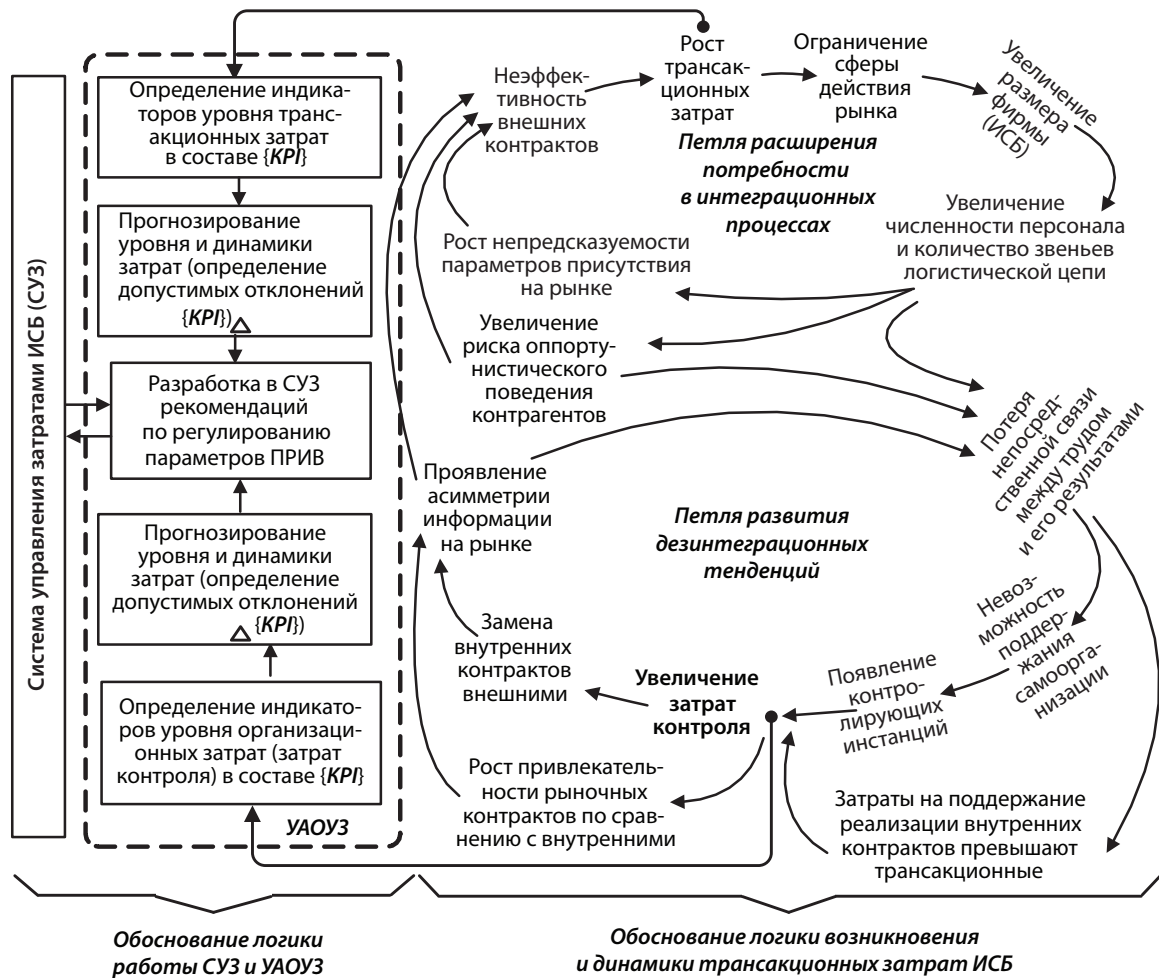


Рис. 2. Динамика транзакционных затрат как объект внимания УАОУЗ

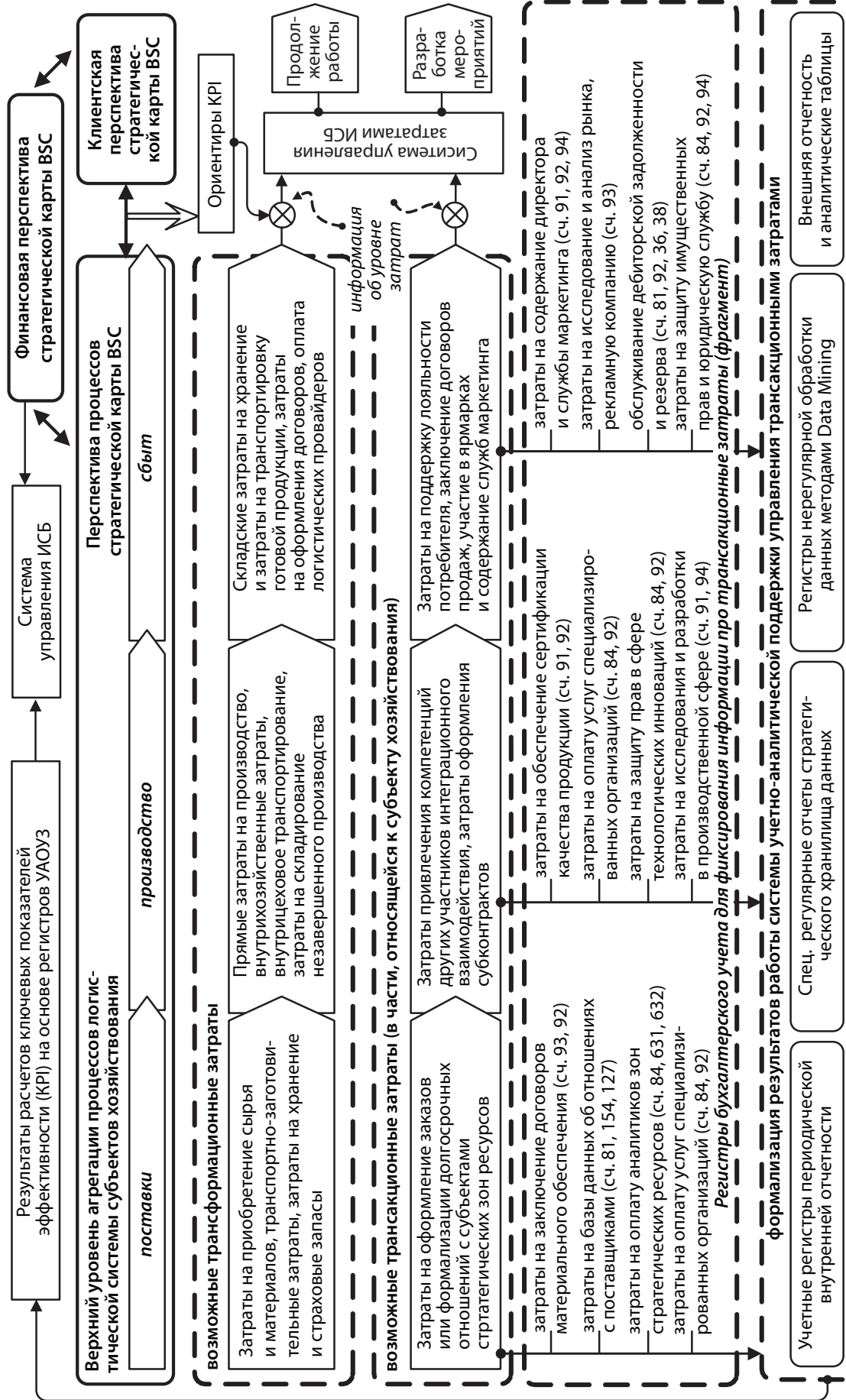


Рис. 3. Формирование и логика функционирования учетно-аналитического обеспечения управления логистическими и транзакционными затратами интегрированной структуры бизнеса

ставления в удобном виде той исходной информации, которая необходима для практического использования избранных участниками ИСБ методов стратегического управления (в текущем случае – BSC).

Таким образом, в статье предложен вариант расширения учетной парадигмы ориентацией на фиксирование информации в разрезе логистических и транзакционных затрат. Вместе с тем, требуется проведение дополнительных исследований в сфере соотнесения конкретных видов транзакций с издержками бизнес-процессов и конкретными регистрами и номенклатурами бухгалтерского учета. ■

ЛИТЕРАТУРА

1. **Бауэрсокс Доналд Дж., Клосс Дейвид Дж.** Логистика: интегрированная цепь поставок 2-е издание / Пер. с англ.– М.: Олимп-Бизнес, 2008.– 640 с.
2. **Каплан Р., Нортон Д.** Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансир. системы показат.– М.: ИД «Вильяс», 2006.– 384 с.
3. **Козаченко Г. В.** Управління затратами підприємства: монографія / Г.В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлапьянов, Г. А. Макухін.– К.: Лібра, 2007.– 320 с.
4. **Крушельницька О. В.** Управління витратами.– Житомир, ЖДТУ, 2005.– 196 с.
5. **Кузьминов Я. И.** Курс институциональной экономики: институты, сети, транзакционные издержки, контракты.– М.: Изд. дом. ГУ ВШЭ, 2006.– 442 с.
6. **Суворова С.** Транзакционные издержки: особенности признания в учетной системе для управления // Проблемы и практика управления.– 2006.– № 10.– С. 45 – 53.
7. **Цал-Цалко Ю. С.** Витрати підприємства.– Житомир: ЖІТІ, 2002.– 600 с.
8. **Шанк Дж. К., Говиндараджан В.** Стратегическое управление затратами. Новые методы увеличения конкурентоспособности.– СПб.: Бизнес-Микро, 1999.– 288 с.
9. **Шепеленко О. В.** Транзакционные издержки в переходной экономике: проблемы теории и практики: монография.– Донецк: ДонНУЭТ, 2007.– 360 с.
10. **Ющак Ж. М.** Вплив теорії транзакційних витрат на виникнення нових об'єктів об'ліку // Вісник ЖДТУ.– 2010.– № 3(49).– С. 208 – 213.