

**І.А. Герасимович, к.е.н., доц.**  
*ДВНЗ «Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана»*

## **СИНТЕЗ БЮДЖЕТУВАННЯ І НОРМАТИВНОГО МЕТОДУ ОБЛІКУ ЗА «ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ» – ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА ІНЖИНІРИНГУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

*Ринкові умови викликали необхідність впровадження на українських підприємствах такого нового економічного механізму, як фінансовий інжиніринг, який базується на новому підході – синтезі бюджетування, «центрів відповідальності» і управлінському обліку за нормативним методом у варіанті «директ-костинг» (прямі затрати). Для контролю за показниками доведених бюджетів про їх фактичне виконання, запропоновано новий реєстр «Звіт центру відповідальності про роботу зміни», який складається в прямих затратах. Основними результатами дослідження є: чітке визначення «центрів відповідальності» і відповідальності їх менеджерів за кожну статтю кошторису (бюджету); створення сигнальної системи облікових документів щодо відхилень від норм і зміни норм бюджетів; розробка оперативних, облікових реєстрів для щоденного обліку затрат; розробка графіків документообігу по кожному «центру відповідальності», які б забезпечили складання внутрішньої звітності для забезпечення інформаційними показниками, що дають можливість оцінювати і контролювати, прогнозувати і планувати діяльність «центрів відповідальності» підприємства, а також його окремих менеджерів. Наукова новизна і практичне значення полягають в розвитку можливостей «директ-костинг» в умовах фінансового інжинірингу: 1) забезпечує оперативне визначення рівня виконання бюджету і фактичну собівартість продукції; 2) дозволяє визначати «точку безбитковості», що дає можливість її регулювати варіантами зміни величини прямих затрат або обсягу і ціни реалізації; 3) при цьому методі немає необхідності розподіляти постійні затрати на управління на види продукції, адже їх можна прямо зараховувати на результати діяльності підприємства.*

**Ключові слова:** операційна діяльність; інжиніринг; «центр відповідальності»; бюджетування; «стандарт-костинг»; «директ-костинг»; нормативний метод обліку.

**Постановка проблеми.** У ринкових, постійно змінюваних, умовах виникає необхідність у використанні нових інструментів і методів для управління підприємством. Найновішим з них є фінансовий інжиніринг, інформаційною базою якого є нормативний метод обліку і бюджетування. Це і обумовило актуальність теми дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Науково - теоретичні та методичні засади інжинірингу висвітлені переважно в працях таких зарубіжних і вітчизняних вчених, як Н.М. Абдікеев [1], І.А. Бланк [2], Г.В. Вернікова [3], В.Г. Мединський [4], М.Хаммер [5], Д.Харрінгтон [6], Р.Дж. Ентоні [8]. Але, враховуючи українські умови, які значно відрізняються від зарубіжної практики, постає необхідність вивчення особливостей застосування інжинірингу на вітчизняних підприємствах.

Виділення раніше невіршених частин загальної проблеми. Майже повна відсутність наукових публікацій з проблем методики облікового забезпечення фінансового інжинірингу, нового для України методу управління підприємством, виникла необхідність, на підставі вивчення зарубіжного досвіду, сформулювати основні принципи та засади до побудови такого обліку.

Метою статті є формування організаційних та методичних підходів щодо інформаційного забезпечення інжинірингу шляхом синтезу бюджетування та нормативного методу обліку.

**Викладення основного матеріалу.** У постійно змінюваних динамічних ринкових і конкурентних умовах підвищення ефективності операційної діяльності підприємства можливе лише завдяки залученню і використанню нових методів і інструментів управління бізнесом. Найновішим з них є фінансовий інжиніринг.

Бланк І.А. надає таке визначення даному поняттю: «Фінансовий інжиніринг – це процес цілеспрямованої розробки

нових фінансових інструментів або нових схем здійснення фінансових операцій» [1, с. 16 ].

Функціонування підприємства містить у собі операційну, інноваційну та фінансову діяльність. Найважливішою є операційна, що поєднує в собі заготівлю ресурсів, технологію виробництва продукції та її реалізацію.

Оскільки, об'єктом нашого дослідження є інжиніринг операційної діяльності, то, в першу чергу, виникає необхідність окреслити найважливіші підходи до його організаційного та інформаційного забезпечення в системі управління підприємством.

Система організаційного забезпечення інжинірингу в управлінні операційною діяльністю підприємства – це взаємопов'язана єдність його внутрішніх структурних підрозділів, які забезпечують його функціонування.

Щоб вона працювала необхідно постійно забезпечувати комплекс управлінських процедур щодо організації, технології, обліку і аналізу. І, в першу чергу, це визначення мети, яку необхідно досягнути, а саме:

- 1) усунення збиткової діяльності;
- 2) забезпечення стабільного господарсько-фінансового розвитку;
- 3) максималізація вартості (ціни) підприємства і доходів його власників (акціонерів);
- 4) вихід на позиції лідера на товарному і фінансовому ринках;
- 5) впровадження бюджетного управління тощо.

Щоб досягнути поставленої мети, необхідно здійснити цілий комплекс фінансових інжинірингових робіт за такими етапами:

- аналіз фактичного стану управління фінансами;
- пошук інноваційних ідей;
- відбір інноваційних пропозицій з удосконалення технологій управління операційною діяльністю підприємства;
- підготовка найбільш перспективних і реальних ідей для реалізації;
- впровадження нових ідей в практику роботи підприємства;

– оцінка одержаних результатів з позиції їх впливу на конкурентоспроможність, дохідність, фінансову стійкість, ділову і ринкову активність підприємства.

Дотримуючись етапності інжинірингових робіт, визначають організаційні фактори досягнення поставленої мети. Так, якщо поставлена вказана вище перша мета – ліквідація збитків, то такими факторами будуть:

– зростання виручки від реалізації товарів, робіт, послуг і зниження їх собівартості;

– забезпечення позитивного чистого грошового потоку (перевищення надходжень над платежами);

– зростання гранично максимального обсягу маржинального доходу (виручки від реалізації мінус умовно-постійні затрати).

Для досягнення другої мети – забезпечення стабільного господарсько-фінансового розвитку – необхідно:

– закріпити свої позиції на ринку товарів (робіт, послуг);

– забезпечити компенсації витрат від коливання цін на продукцію, що реалізується та сировину і матеріали, що будуть придбані – за рахунок збільшення обсягів продаж і маржинального доходу;

– скоротити до мінімуму періоди неплатоспроможності зовнішнім контрагентам;

– активізувати роботу з утримання дебіторської заборгованості;

– забезпечити прийнятні для кредиторів темпи зниження заборгованості тощо.

Виходячи із наведених вище вимог і підходів, до побудови інжинірингу управління операційною діяльністю підприємства, визначимо основні принципи формування організаційної системи. Їх можна об'єднати в три групи за такими ознаками:

1) ієрархічна побудова – виокремлення різних рівнів управління;

2) функціональна побудова – базується на диференціації центрів управління за функціями або видами діяльності;

3) процесно-рольова побудова – передбачає впровадження системи управління бізнес-процесами.

Найважливішою зв'язуючою ланкою серед них є диференціація підприємства за «центрами відповідальності»,

керівники яких повністю контролюють і самостійно приймають управлінські рішення і несуть повну відповідальність за свої дії. Ця концепція, запропонована у 70 роках ХХ століття М.Хаммером [5] та Д.Харрінгтоном [6], є базовою і для вітчизняних підприємств. Відповідно до цієї концепції виділяються такі типи центрів фінансової відповідальності:

- центри затрат – виробничі або постачальницькі підрозділи;
- центр доходу – збутовий підрозділ;
- центр прибутку – структурний підрозділ із закінченим циклом виробництва (наприклад, окремі підприємства в складі холдингу);

- центр інвестицій – відділ капітального будівництва.

«Центр відповідальності» – структурний підрозділ, діяльність якого може бути оцінена з допомогою методів управлінського обліку.

«Центри відповідальності» можуть містити об'єкти двох типів:

1) ті, що впливають на доходність (бюджет доходів і витрат);

2) ті, що впливають на платоспроможність і фінансову стійкість (грошові потоки, прогнозний баланс активів і пасивів).

Ознаки «центрів відповідальності»:

- витрати – обсяг грошових коштів, використаних на придбання ресурсів, робіт, послуг та на податки і внески в бюджетні і позабюджетні фонди;

- доходи – надходження усіх видів;

- затрати – витрачені ресурси, роботи, послуги на виробничу операційну і управлінську діяльність або безпосередньо на фінансові результати;

- інвестиції – доходи і затрати на інвестиційну діяльність.

Концепція організації управління операційною діяльністю передбачає створення «центрів відповідальності» як структурних підрозділів як основних, так і допоміжних видів діяльності з їх бізнес-процесами, що здатні безпосередньо впливати на доходи і витрати.

«Центри відповідальності», як сукупність бізнес-процесів, є головною ланкою в системі організаційного забезпечення інжинірингу в управлінні операційною діяльністю.

Для проведення контролю за показниками доведених бюджетів структурним підрозділам підприємства необхідна облікова інформація про їх фактичне виконання.

Світова практика показала, що найбільш ефективну інформацію для цього забезпечує нормативний метод обліку. Як зазначає автор багатьох публікацій з проблем бюджетування К.В. Щиборщ: «Це така система ведення обліку операцій підприємства, при якому на всіх стадіях фінансового циклу і в розрізі основних видів діяльності (структурних підрозділів), виділених в самостійний об'єкт бюджетного планування, фіксуються: планові (бюджетні) показники; фактичні показники; відхилення фактичних показників від планових» [7, с. 16].

Хоча нормативний метод обліку є не новим у практиці застосування для українських підприємств, але його нова роль у системі, впровадженого сьогодні фінансового інжинірингу, потребує уточнення його сутності для виявлення максимальних можливостей його використання в інформаційному забезпеченні підсистеми «інжинірингу операційної діяльності».

В основу побудови нормативного методу обліку покладено метод обліку за «стандарт-костинг» (за «стандарною вартістю»).

Система обліку «стандартних затрат» містить у собі:

- розробку стандартів затрат;
- доведення стандартів структурним підрозділам;
- облік даних про фактичні затрати і складання звітності;
- аналіз відхилень від стандартів;
- регулювання відхилень.

Отже, «стандарт-костинг» – це завчасно визначений на певний період кошторис (бюджет) затрат на виробництво певного виду продукції або на бізнес-процеси структурного підрозділу, як «центру відповідальності».

Основні методичні засади системи обліку витрат за методом «стандарт-костинг» були сформульовані американським економістом Д.Ч. Гаррісоном в 1936 р, а починаючи з 50-х років ХХ століття він поширився по всьому світу. Вони передбачали визначення собівартості як за методом повних затрат (абзорпшен-костинг), так і за методом прямих (дірект-костинг) затрат, в склад останніх враховуються також і змінні із непрямих виробничих затрат.

Перевага «дірект-костинг» в можливості щоденного обліку прямих витрат оперативним шляхом, і це забезпечує, за результатами кожної зміни зіставляти фактичні затрати з плановими і виручкою від реалізації, контролювати через визначення «точки беззбитковості» рівень маржинального доходу і, таким чином, структуру і асортимент виготовлюваної продукції, обсяги її випуску, доцільності прийняття додаткового замовлення або виконання робіт господарським чи підрядним способом. А з методом повних затрат, вказане можна визначити тільки за результатами місяця, коли обліком будуть узагальнені і відображені всі (повні) затрати. Порівняльна характеристика вказаних методів наведена в таблиці 1.

*Таблиця 1*

*Порівнювальна характеристика методу повних методу і змінних затрат*

Метод повних затрат (абзорпшен-костинг)	Метод змінних затрат (дірект-костинг або вербил-костинг)
Склад затрат	
Прямі затрати на матеріали. Прямі затрати на оплату праці Змінні виробничі накладні затрати Інші прямі затрати Непрямі затрати на матеріали Непрямі затрати на оплату праці Постійні виробничі на оплату праці	Прямі затрати на матеріали Прямі затрати на оплату праці Інші прямі затрати Змінні виробничі накладні затрати
Переваги	
Зрівнює сезонні коливання. Обов'язковий для визначення оподаткованого прибутку	Дає можливість через «точку беззбитковості» приймати ефективні управлінські рішення.

Таким чином, в фінансовому інжинірингу операційної діяльності, залежно від мети і оперативності реалізації певного проекту, можна використовувати, як нормативний метод повних затрат «абзорпшен-костинг», так і нормативний метод неповних (змінних) затрат – (дірект-костинг).

Система обліку і калькулювання за нормативними витратами – це сукупність процедур з нормування, планування, обліку, контролю, складання звітності про затрати, калькулювання собівартості продукції на основі норм затрат.

Основною метою обліку за нормативними затратами – є можливість оперативного виявлення відхилень фактичних затрат від встановлених нормативів, їх аналіз за причинами та місцями виникнення та формування інформації для прийняття відповідних управлінських рішень.

Сутність системи обліку і калькулювання за нормативними затратами полягає в:

- документування витрат шляхом отримання дозволу на використання різноманітних ресурсів для виробничих цілей. Ці дозволи мають бути нормами і нормативами;

- відображення затрат на рахунках бухгалтерського обліку за нормами та відхилення від них;

- оперативне регулювання процесу формування собівартості на кожному рівні управління, в т. ч. і за «центрами відповідальності»;

- планування витрат на основі норм, які забезпечують рішення поставлених завдань.

Сутність системи обліку і калькулювання за нормативними затратами визначаються основними її принципами, які наведені на рисунку 1.

Нормативна система обліку складається з трьох елементів.

Перший елемент системи зв'язаний з об'ємним, календарним та номенклатурним плануванням виробництва продукції в цілому по підприємству, цехах основного виробництва та з розрахунком виробничих завдань бригадам.

Другий елемент системи призначений для розробки єдиної нормативної бази для розрахунків забезпеченості матеріальними і трудовими ресурсами та засобами праці виробничих підрозділів підприємства.

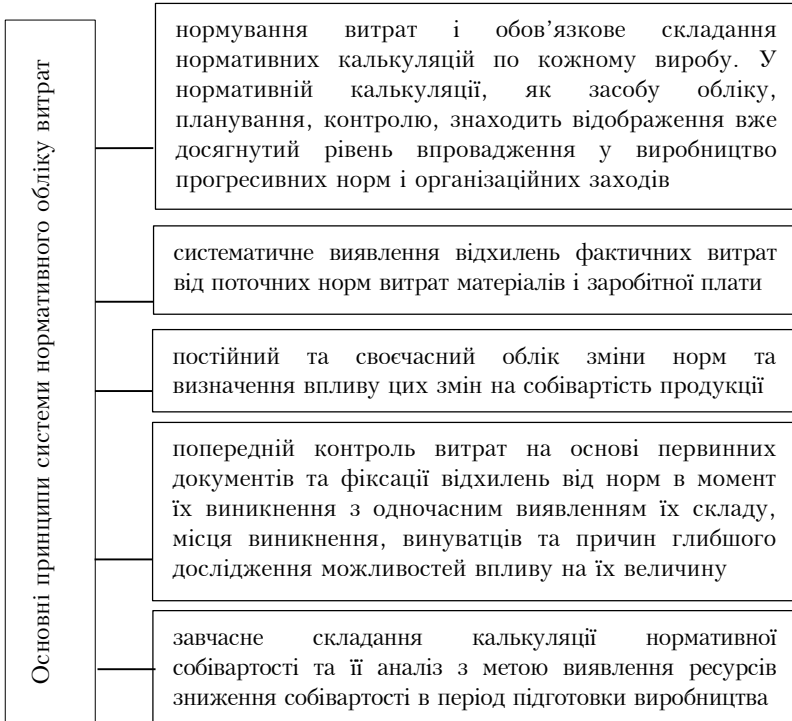
Третій елемент системи нормативного обліку містить:

- складання нормативної калькуляції до кожного виробу діючих на підприємстві на початок звітного періоду норм затрат;

- розрахунок фактичної собівартості продукції;



– аналіз відхилень від чинних норм та їх впливу на фінансові результати діяльності підприємства та його виробничих структурних підрозділів.



*Рис. 1. Основні принципи системи нормативного обліку витрат*

Отже, нормативні (стандартні) затрати – це затрати, необхідні для виробництва певної продукції за нормальних умов діяльності підприємства. Величину нормативних затрат визначають на основі обґрунтованих нормативів, технологічних карт та інженерних розрахунків. Найчастіше нормативи встановлюють на витрати матеріалів, на оплату праці, на загальновиробничі витрати тощо.

Виділяють такі основні види нормативів (стандартів) витрат:

– теоретичні нормативи – це нормативи затрат за ідеальних умов діяльності підприємства (безперервної роботи обладнання у три зміни, робота працівників без втрат робочого часу, безвідходного використання матеріальних ресурсів тощо);

– базисні нормативи, їх встановлюють на тривалий термін (до п'яти років). Базисні нормативи застосовують як основу для вивчення динаміки економічних показників на підприємстві (продуктивності праці, фондівдачі тощо);

– поточні нормативи – це нормативи, що відображають затрати, необхідні для виготовлення продукції у конкретному звітному періоді за реальних умов діяльності підприємства (кваліфікації працівників, рівня зносу обладнання, існуючої технології і організації виробництва).

Під час визначення нормативних затрат виникає проблема встановлення вимог до норм. Існують два підходи, залежно від вимог, які висувають до норм споживання ресурсів і облікових цін.

Перший підхід базується на нормах споживання виробничих ресурсів, що фактично склалися, тобто на основі даних минулих періодів.

Другий підхід базується на розрахункових і експериментальних методах розроблення норм, в яких беруть участь конструкторські, технологічні та інші підрозділи (відділи головного механіка, енергетика, інженера, маркшейдера, економіста, бухгалтера). Кожен із цих підходів має недоліки і переваги.

Перший – менш трудомісткий, однак він не позбавлений недоліків, що випливають з минулої діяльності підприємства. Другий метод не має недоліків минулих періодів, базується на прогнозуванні майбутньої діяльності, проте він надзвичайно трудомісткий. Підприємство, вибираючи той чи інший метод, має керуватися принципом «затрати–вигоди», тобто затрати на формування інформаційної бази не мають перевищувати вигоду, отриману внаслідок використання інформації.

Нормативний метод обліку затрат виробництва також дозволяє встановлювати відхилення фактичних затрат від

діючих норм також і на обслуговування виробництва і управління.

Облік затрат за методом «дірект-костинг» і визначення собівартості готової продукції здійснюється тільки на підставі змінних затрат. На підставі останніх оцінюється також незавершене виробництво і залишки готової продукції.

Система «direct-costing» – це метод зрізаної (неповної) собівартості, де виробничі витрати діляться на змінні (що залежать від обсягу виробництва) і враховуються в собівартість і постійні (що не залежать від обсягу виробництва) і списуються на результати діяльності підприємства – збитки. Змінні поділяються на прямі і непрямі. При чому, в склад змінних витрат враховуються також і змінні із складу накладних (загальновиробничих) витрат.

«Дірект-костинг» має три великі переваги порівняно з традиційною системою розподілу всіх непрямих затрат:

1) він дає можливість щоденно, на підставі обліку лише (прямих) затрат, (які в багатьох галузях сягають понад 70–80 % всіх затрат), визначати собівартість продукції оперативно (щоденно) в кінці зміни;

2) він дозволяє визначати граничну собівартість продукції (рівну прямим затратам), в так званій «точці беззбитковості», що дає можливість регулювати беззбитковість варіантами зміни прямих витрат або обсягу і ціни реалізації;

3) при цьому методі немає необхідності розподіляти постійні витрати за видами виготовленої продукції, адже вони прямо належать до фінансових результатів діяльності підприємства.

Зазначене вище, а саме щоденне (оперативне) забезпечення обліком інформацією про рівень змінних витрат, достатньою для визначення собівартості в прямих затратах та «точки беззбитковості», дає можливість вибрати «дірект-костинг» як основний метод обліку і контролю за планами (бюджетами) в побудові системи бюджетування на промисловому підприємстві.

Оскільки бюджетування на підприємстві здійснюється в розрізі його структурних підрозділів, як «центрів відповідальності», то можна зробити висновок, що воно немислиме без виокремлення таких центрів і організації обліку за ними на підставі методу «стандарт–дірект–костинг».

Кожне промислове підприємство за своєю організаційною структурою складається із цілого ряду таких підрозділів як цехи відділів, служби тощо. Якщо підрозділ очолює керівник, якому надані повноваження самостійно приймати рішення, а, отже, нести відповідальність за їх наслідки, його діяльності то ці підрозділи називаються «центрами відповідальності». Отже, «центри відповідальності» сфера діяльності в межах якої встановлена персональна відповідальність керівника за показники, що перебувають під його контролем.

Концепція центрів і обліку за ними вперше була сформована в кінці 30-х років в США Джоном А.Хігінсом, а з початку 50-років почала поширюватися і на інші країни світу.

Метою обліку в «центрах відповідальності» було посилення контролю за затратами з допомогою встановлення персональної відповідальності менеджерів різних рівнів за витрачанням ресурсів. Тому головною вимогою для побудови такого обліку стала децентралізація внутрішньогосподарського управління.

Вимоги до такого контролю впливали із конкурентного і динамічного ринкового середовища, де постійно відбуваються зміни джерел постачання сировини і матеріалів, технологій і засобів праці, ринків збуту типів продукції тощо. В результаті різко збільшується кількість управлінських рішень, зростає кількість оперативної інформації, центральний орган управління перегружається, а ефективність його діяльності знижується. І, як наслідок, виникає об'єктивна необхідність децентралізації і перерозподілу повноважень на прийом управлінських рішень: центральний орган управління займається стратегічними проблемами, а підрозділи – оперативним управлінням виробничою діяльністю в межах наданих їм повноважень, як «центру відповідальності». Його сутність розкрита на рисунку 2.

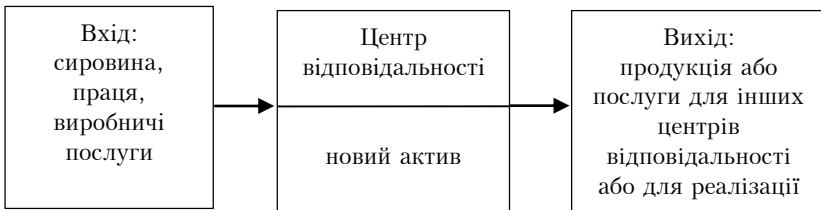


Рис. 2. Сутність «центру відповідальності»

Керівник центрального органу має контролювати роботу менеджерів «центрів відповідальності», а останні – мають здійснювати самоконтроль і інформувати вище керівництво про свою діяльність.

Отже, для інформаційного забезпечення обох рівнів управління необхідна відповідна організація і побудова обліку. Нею якраз є облік по «центрах відповідальності», який накопичує дані про витрати і доходи, таким чином, щоб кожному «центру відповідальності» можна було б виявити відхилення від кошторису (бюджету) і спрямувати на відповідальну особу.

Основними вимогами до організації і побудови обліку по «центрах відповідальності» є:

- чітке визначення «центрів відповідальності» і відповідальності їх менеджерів за кожну статтю кошторису (бюджету);
- створення сигнальної системи облікових документів щодо відхилень від норм і зміни норм кошторисів (бюджетів);
- розробка оперативних звітних, облікових реєстрів для щоденного обліку затрат в межах норм, відхиленнями від норм і зміни норм;
- розробка графіків документообігу, які б забезпечили складання внутрішньої звітності для забезпечення інформаційними показниками, що дають можливість оцінювати і контролювати, прогнозувати і планувати діяльність структурних підрозділів («центрів відповідальності») підприємства, а також його окремих менеджерів.

Вказана внутрішньофірмова звітність, виходячи з мети управління, може групуватися за такими трьома напрямками:

- за центрами відповідальності;
- за групами продукції;
- за клієнтами (покупцями).

Отже, система обліку за виконанням бюджетів в «центрах відповідальності» – це новий інтегрований об'єкт, що поєднує в собі показники бюджетування (кошторису) і облікових даних про фактичний рівень здійснених затрат і отриманих доходів. Він передбачає:

- визначення «центрів відповідальності»;

- складання бюджету для кожного центру;
- організацію і методику побудови поточного обліку за «центрами відповідальності»;
- регулярне складання звітності про виконання бюджетів;
- аналіз причин відхилень і оцінка діяльності центру.

Звідси напрашується висновок, що бюджетування без виділення «центрів відповідальності» не реальне і втрачає будь-який зміст.

Виходячи із поняття відповідальності, затрати розподіляють на контрольовані і неконтрольовані, що, як свідчить зарубіжна практика, в ідеалі здійснити неможливо.

Виготовлення продукції за технологією на багатьох підприємствах, особливо великих, передбачає поетапний, попередільний характер, де переділами є окремі цехи, що одночасно є «центрами відповідальності» укрупнених бізнес-процесів (наприклад, в харчовій промисловості: заготівля сировини, очистка, теплова обробка, розфасовка, стерилізація). При цьому виникає необхідність визначення вкладу «центрів відповідальності», який є різницею між доходами і затратами центру. Якщо «центр відповідальності» є окремим технологічним переділом процесу виготовлення продукції, напівфабрикат якого передається на наступний переділ, то рівень доходу визначається за трансфертними цінами. Вона дорівнює ринковій ціні за мінусом комісійної винагороди на один виріб (або комплект) або стандартній, розрахованій на самому підприємстві.

**Висновки.** Інжиніринг є новим фінансовим інструментом управління для оптимізації бізнес-процесів операційної діяльності підприємств України.

Метою інжинірингу операційної діяльності є забезпечення беззбитковості, чого можна досягнути лише завдяки впровадженню бюджетування бізнес-процесів за «центрами відповідальності» витрат і доходів.

Передумовою впровадження інжинірингу в практику управління сучасних українських підприємств є методика організаційного та облікового забезпечення, яка сформульована в цій статті.

**Список використаної літератури:**

1. Абдікеев Н.М. Реінжиніринг бізнес-процесів. Повний курс МВА : підручник / Н.М. Абдікеев. – М. : Ексмо, 2007. – 592 с.
2. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – К. : Ника-Центр; Эльга, 1998. – 35 с.
3. Верникова Г.В. Що таке реінжиніринг? / Г.В. Верникова // Гроші. – 2010. – № 9. – С. 17–19.
4. Медынский В.Г. Реинжиниринг инновационного предпринимательства / В.Г. Медынский, С.В. Ильдеменов ; под ред. В.И. Ирикова. – М. : ЮНИТИ, 1999. – 414 с.
5. Хаммер М. Реинжиниринг корпорации: манифест революции в бизнесе / М.Хаммер, Д.Чампи ; пер. с англ. – Изд-во Манн, Иванов и Фербер. – 2005. – 118 с.
6. Харрингтон Д. Оптимизация бизнес-процессов: документирование, анализ, управление, оптимизация / Д.Харрингтон. – СПб. : АЗБУКА БМикро, 2002. – 314 с.
7. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К.В. Щиборщ. – М. : Дело и Сервис, 2001. – 100 с.
8. Энтони Р.Дж. Учет: ситуации и примеры / Р.Дж. Энтони // «Финансы и статистика». – М. – 1993. – 275 с.

**References:**

1. Abdikjejev, N.M. (2007), *Reinzhyrnyng biznes-procesiv*, Eksmo, Moscow, 592 p.
2. Blank, Y.A. (1998), *Slovar'-spravochnyk fynansovogo menedzhera*, Nyka-Centr; El'ga, Kyiv, 35 p.
3. Vernykova, G.V. (2010), «Shho take reinzhyniryng?», *Groshi*, No. 9, pp. 17–19.
4. Medynskiy, V.G. and Il'demenov S.V. (1999), «Reinzhiniring innovatsionnogo predprinimatel'stva», in Irikova V.I. (Ed), YuNITI, Moscow, 414 p.

5. Khammer, M. and Champi, D. (2005), *Reinzhiniring korporatsii: manifest revolyutsii v biznese*, Izd-vo Mann, Ivanov i Ferber, 118 p.
6. Kharrington, D. (2002), *Optimizatsiya biznes-protsesov: dokumentirovanie, analiz, upravlenie, optimizatsiya*, AZBUKA BMikro, St. Peterburg, 314 p.
7. Shchiborshch, K.V. (2001), *Byudzhetirovanie deyatel'nosti promyshlennykh predpriyatiy Rossii*, Delo i Servis, Moscow, 100 p.
8. Entoni, R.Dzh. (1993), «Uchet: situatsii i primery», *Finansy i statistika*, Moscow, 275 p.

ГЕРАСИМОВИЧ Інна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Наукові інтереси:

– економіко-теоретичні основи бухгалтерського обліку.

Тел.: (067) 797–79–98.

E-mail: afconsul@yandex.ru.

Стаття надійшла до редакції 16.05.2016.