

УДК 658.15 (076.1)  
ББК 65.052.2

Шарапова І.С.

## СТРАТЕГІЧНЕ ПЛАНУВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-УПРАВЛІНСЬКИХ ІННОВАЦІЙ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ ЗАТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ГРЯЗЕЛІКУВАННЯ

Кримський економічний інститут  
ДВНЗ “Київський національний  
економічний університет ім. В. Гетьмана”,  
кафедра обліку і аудиту,  
95015, м. Сімферополь, вул. Севастопольська,  
тел.: 0955454522,  
e-mail: sharapow88@mail.ru

**Анотація.** Стаття присвячена впровадженню моделі стратегічного планування інновацій у системі обліку затрат і грязелікування. Описані переваги використання замкнутого технологічного циклу грязелікування та новітні методи регенерації грязей. Запропонована методика розрахунку прямих матеріальних затрат з урахуванням фізико-біологічних особливостей пацієнтів.

**Ключові слова:** стратегічне планування, інновація, грязелікування, управлінський облік, калькулювання собівартості, регенерація.

**Annotation.** Article is devoted to the introduction of models of strategic planning innovations in cost accounting of fangothrapy. Were described the advantages of a closed technological cycle of fangothrapy and innovative methods of regenerating mud. Were proposed method of calculation of direct costs including physical and biological features of patients.

**Key words:** strategic planning, innovation, fangothrapy, managerial accounting, calculation of the cost, regeneration.

**Вступ.** Діяльність санаторно-курортних закладів є одним з перспективних напрямів розвитку не тільки економіки АР Крим, але й України в цілому. Особливу роль у

*Шарапова І.С.* Стратегічне планування організаційно-управлінських інновацій у системі обліку затрат ... розвитку цієї галузі відіграє грязелікування. Розвиток і популяризація грязелікування в Російській Федерації, Ізраїлі, Йорданії, Болгарії, Італії та інших країнах зумовлює необхідність підвищення конкурентоспроможності українських курортів. Важливим фактором підвищення конкурентоспроможності є стратегічне планування інновацій у системі обліку затрат на грязелікування, спрямоване на скорочення виробничої собівартості. Використання замкнутого технологічного циклу дозволить не тільки скоротити собівартість грязелікування, але й підвищити ефективність використання ресурсного потенціалу Криму. Зниження собівартості забезпечується багатократним використанням грязей за рахунок їх регенерації у спеціальних спорудах – регенераційних басейнах. Особливості замкнутого технологічного циклу зумовлюють використання нормативного методу обліку затрат і калькулювання собівартості грязелікування, найбільшу питому вагу в якій займають прямі матеріальні затрати. У результаті виникає необхідність розробки методики визначення прямих матеріальних затрат грязей з урахуванням фізико-біологічних особливостей пацієнтів.

Багато відомих економістів вивчали особливості впровадження та планування інновацій. Зокрема, В.Л. Дикань та І.М. Писаревський розглянули цілі та напрями інноваційної політики підприємства, а також методику оцінки її ефективності [1]. Г.Я. Гольдштейн досліджував особливості стратегічного планування інноваційної діяльності [2]. Вивченню управлінського обліку затрат і калькулювання собівартості присвячено багато наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів. А.Н. Коваленко розглянула сутність та принципи застосування нормативного методу калькулювання собівартості [3].

Т.П. Карпова дослідила різноманітні варіанти обліку фактичних і нормативних затрат, а також побудовання облікових реєстрів залежно від моделей нормативного методу обліку затрат [4]. В.С. Лень розкрив особливості побудови обліку при нормативному методі калькулювання собівартості [5]. Г.О. Партин, А.Г. Загородній та А.І. Ясінська розглянули особливості організації обліку нормативних витрат [6]. П.Й. Атамас дослідив вплив відхилень фактичних затрат від нормативних на прибуток підприємства [7].

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що автори не зосереджували своєї уваги на розробці моделей стратегічного планування організаційно-управлінських інновацій у системі обліку затрат і калькулювання собівартості грязелікування, що обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

**Постановка завдання.** Метою статті є розробка моделі стратегічного планування організаційно-управлінських інновацій у системі обліку затрат і калькулювання собівартості грязелікування. Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі завдання: визначити цілі та завдання стратегічного планування інновацій виділеної сфери; проаналізувати пріоритетні напрями впровадження інновацій у системі обліку затрат на грязелікування; виявити фактори й обмеження, які впливають на процес впровадження інновацій; описати методику реалізації інновацій і механізми її впровадження в сучасних санаторіях; обґрунтувати економічну доцільність використання замкнутого технологічного циклу грязелікування; запропонувати методику розрахунку прямих матеріальних затрат з урахуванням фізико-біологічних особливостей пацієнтів з метою забезпечення контролю за витрачанням запасів грязей; описати порядок організації та контролю реалізації стратегії впровадження інновацій.

У процесі дослідження використовувались як загальнонаукові (аналіз, синтез, системний підхід) і статистичні (метод групування даних), так і специфічні методи управлінського обліку (калькулювання, оцінка, нормативний метод та ін.).

**Результати.** Нині існує безліч підходів до визначення стратегії інновації, проте всі вони орієнтовані на встановлення норм, напрямів, правил і механізмів роботи підприємства, які забезпечать підвищення конкурентоспроможності на базі впровадження досягнень науково-технічного прогресу як у галузі техніки та технології, так і в галузі інформаційного забезпечення, побудови адекватної системи управлінського обліку, контролю та аудиту.

Стратегія впровадження організаційно-управлінських інновацій у системі обліку затрат на грязелікування передбачає розробку новітніх методів і методик калькулювання собівартості на базі існуючої парадигми управлінського обліку.

Розглянемо модель стратегічного планування організаційно-управлінських інновацій у системі обліку затрат на грязелікування на підприємствах рекреаційно-курортного комплексу АР Крим (рис. 1).



Рис. 1. Модель стратегічного планування інновацій у системі обліку затрат на грязелікування

З рисунка видно, що застосування моделі стратегічне планування організаційно-управлінських інновацій передбачає проходження ряду етапів.

I. Мета стратегічного планування організаційно-управлінських інновацій – упродовження технологій виробничого процесу та методик управлінського обліку затрат, які б дозволили скоротити собівартість грязелікування та підвищити конкурентоспроможність підприємств рекреаційно-курортного комплексу АР Крим.

II. Виділення пріоритетних напрямів планування. Оскільки вплив різних видів затрат на формування собівартості грязелікування неоднаковий, необхідно визначити найбільш пріоритетні групи затрат. Для досягнення цієї мети можна провести АВС-аналіз затрат.

АВС-аналіз – метод, який дозволяє класифікувати ресурси та витрати підприємства за ступенем їх важливості. Суть методу АВС стосовно затрат полягає в тому, що відповідно до мети аналізу вибирається класифікаційна ознака, далі здійснюється ранжування витрат у порядку убавання цієї класифікаційної ознаки [8, с.125].

АВС-аналіз дозволяє виділити найбільш релевантні групи затрат з метою зосередження на них найбільшої уваги управлінської ланки. Розглянемо алгоритм проведення АВС-аналізу (рис. 2).

З рисунка видно, що на першому етапі АВС-аналізу необхідно виділити мету аналізу.

Мета аналізу – відділення істотних позицій від несуттєвих для встановлення різних ступенів контролю над кожною з позицій, а саме – виділення найбільш важливих статей затрат у собівартості грязелікування для їх оптимізації та скорочення.

Дії за результатами аналізу – розробка основних напрямів стратегічного пла-

Шаранова І.С. Стратегічне планування організаційно-управлінських інновацій у системі обліку затрат ...  
нування організаційно-управлінських інновацій у системі управлінського обліку затрат і калькулювання собівартості грязелікування.

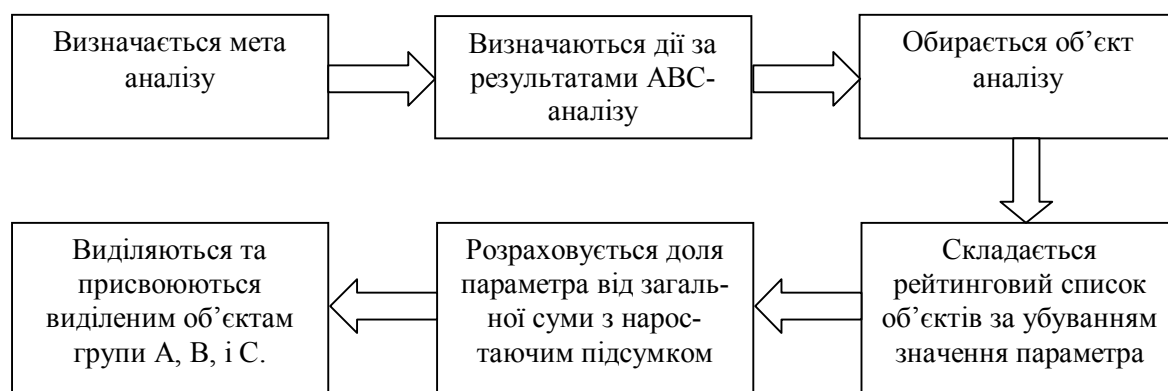


Рис. 2. Алгоритм проведення АВС-аналізу для виділення пріоритетних напрямів стратегічного планування інновацій

Об'єкт аналізу – затрати, які включаються у виробничу собівартість грязелікування: прямі матеріальні затрати, прямі затрати на оплату праці, інші прямі затрати, змінні та розподілені постійні загальнопромислові витрати.

Як параметр суттєвості візьмемо питому вагу затрат у собівартості й складемо рейтинговий список об'єктів за зниженням параметра на підставі калькуляції основних аплікацій грязелікування, узагальнивши дані в табл. 1.

Таблиця 1

Рейтинговий список об'єктів затрат за ступенем релевантності		
Стаття затрат	Питома вага, %	Рейтинг
Прямі матеріальні затрати	63,5	1
Прямі затрати на оплату праці	27,7	2
Змінні та розподілені постійні ЗВВ	6,3	3
Інші прямі затрати	2,5	4
Виробнича собівартість	100	-

Розрахуємо частку параметрів наростаючим підсумком, зобразивши результати розрахунків на рис. 3.

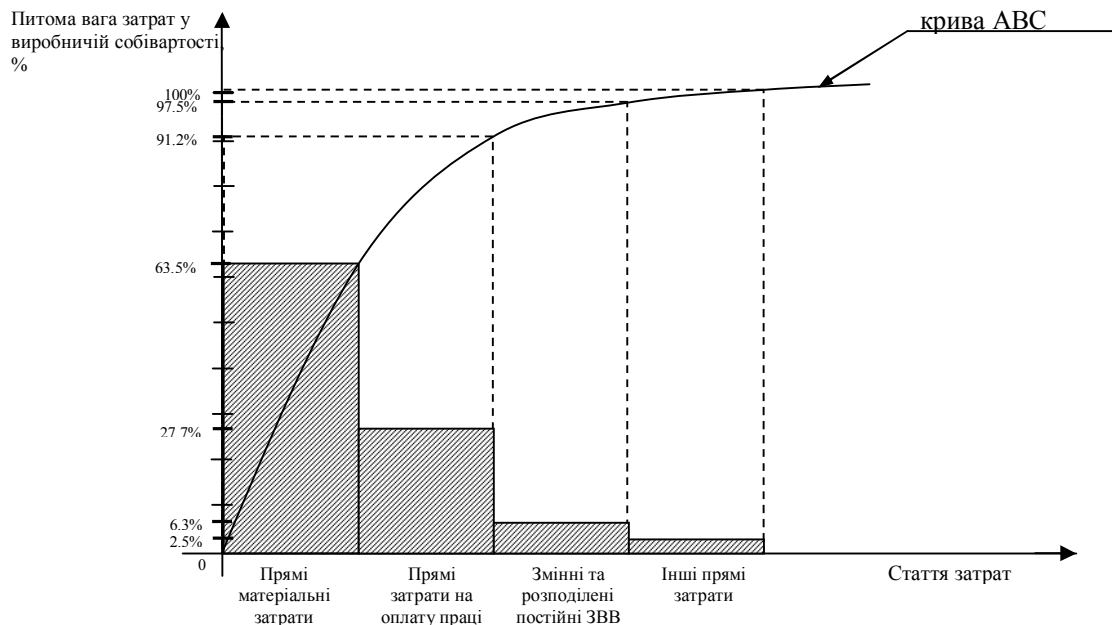


Рис. 3. ABC-крива затрат на грязелікування

З рисунка видно, що найбільш суттєвими в собівартості грязелікування є прямі матеріальні затрати. Їм присвоюємо групу "А". На другому місці за ступенем суттєвості перебувають затрати на оплату праці – група "В". Загальнопромисловим витратам та іншим прямим затратам присвоюємо групу "С". Наведемо результати групування в табл. 2.

Таблиця 2

Розподіл затрат на грязелікування за результатами ABC-аналізу	
Група	Питома вага затрат у собівартості аплікації, %
А	50–80
В	15–40
С	2–10

Таким чином, необхідно забезпечити суворий контроль за групою "А". Управлінням важливо ретельно відстежувати затрати грязей і ропи на кожну аплікацію з урахуванням фізико-біологічних особливостей пацієнтів, виявляти нестачі сировини,

аналізувати її природний убуток. Група “В” вимагає від управлінців звичайного контролю: арифметичної перевірки правильності розрахунку заробітної плати, обґрунтованості надання доплат і премій. Група “С” вимагає періодичного контролю шляхом проведення вибіркового арифметичних, нормативно-правових і взаємних перевірок.

За результатами АВС-аналізу можна зробити висновок, що група “А”, тобто прямі матеріальні затрати, вимагає підвищеної уваги з боку управлінської ланки та її оптимізація приведе до значного скорочення собівартості окремих апікацій у грязелікуванні.

Скорочення прямих матеріальних затрат можливе за рахунок:

- упровадження замкнутого технологічного циклу грязелікування;
- розробки такої методики розрахунку прямих матеріальних затрат, яка б урахувала фізико-біологічні особливості пацієнтів.

III. Розглянемо основні фактори й обмеження, які впливають на реалізацію виділених на попередньому етапі напрямів упровадження організаційно-управлінських інновацій у системі обліку затрат на грязелікування.

1. Упровадження замкнутого технологічного циклу забезпечує значне скорочення прямих матеріальних затрат, проте багато українських підприємств відмовляються від використання регенераційних споруд, оскільки їх будівництво пов’язане із суттєвими капітальними вкладеннями.

2. Сучасні санаторії використовують норми затрат грязі, які були визначені ще в радянський час емпіричним шляхом. Таким чином, нині ще не розроблено адекватної методики розрахунку прямих матеріальних затрат з урахуванням фізико-біологічних особливостей пацієнтів. У таких умовах неможливо попередити зловживання, розкрадання та нестачі лікувальних грязей.

IV. Розробка методики та механізмів її впровадження. Розглянемо виділені пріоритетні напрями стратегічного планування інновацій у системі обліку затрат і калькулювання собівартості грязелікування.

1. Запровадження замкнутого технологічного циклу дозволяє не тільки скоротити собівартість грязелікування, але й підвищити ефективність використання ресурсного потенціалу Криму. Зниження собівартості забезпечується багатократним використанням грязей за рахунок їх регенерації в спеціальних спорудах – регенераційних басейнах.

Розглянемо процес грязелікування в умовах замкнутого технологічного циклу (рис. 4).

*Шаранова І.С.* Стратегічне планування організаційно-управлінських інновацій у системі обліку затрат ...

З рисунка видно, що відпрацьована грязь після її відстоювання та фільтрації завантажується в регенераційний басейн, у якому під впливом ультрафіолетового випромінювання відбувається відновлення її лікувальних властивостей.

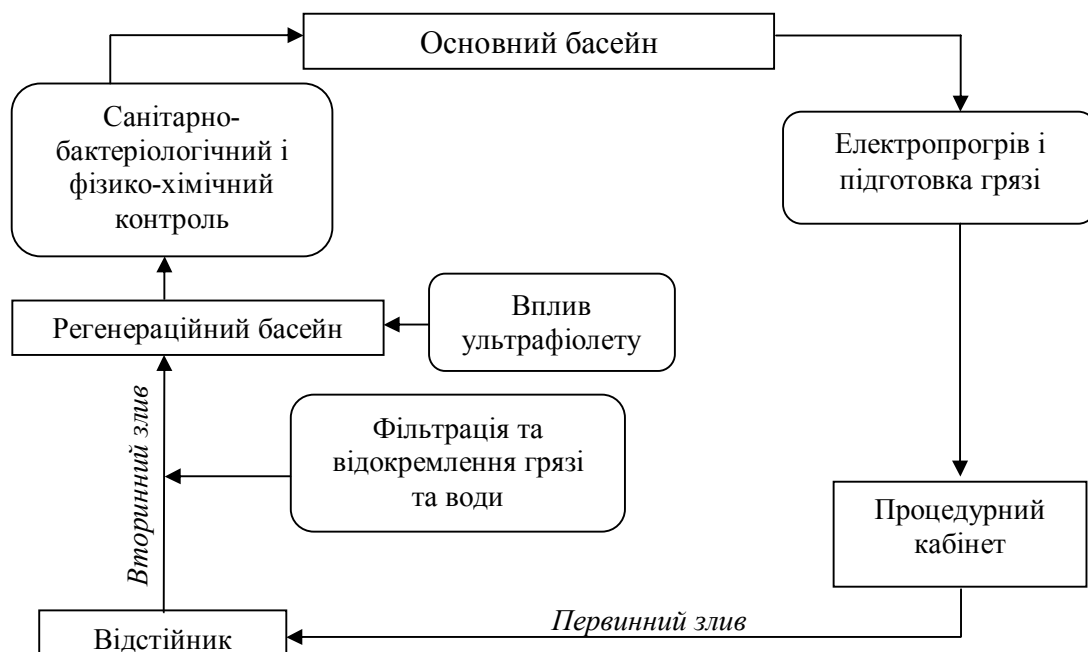


Рис. 4. Технологічний процес грязелікування

Регенована грязь проходить обов'язковий санітарно-бактеріологічний і фізико-хімічний контроль, після проведення якого вона знову стає придатною для використання.

Використання замкнутого технологічного циклу забезпечує скорочення собівартості грязелікування майже вдвічі, а сучасні методи регенерації грязей дозволяють скоротити строк регенерації в 6–7 разів. Наприклад, санаторій з місткістю басейну 36 кубічних метрів, який забезпечує його річну потребу в грязі, при використанні одночасно фізичного та біологічного методів регенерації може скоротити обсяг басейну до 6 кубічних метрів за рахунок безперервної регенерації.

2. Упровадження методики розрахунку прямих матеріальних затрат з урахуванням фізико-біологічних особливостей пацієнтів.

Нині у санаторіях затрати грязі на аплікацію визначаються емпіричним шляхом, що зумовлює необхідність розробки методики розрахунку матеріальних затрат з урахуванням індивідуальних особливостей пацієнтів. Розрахувати вартість матеріальних затрат можна шляхом множення ціни за один кілограм на вагу грязі на дану аплікацію. Вага грязі на кожну аплікацію залежить від щільності грязі та площі поверхні людського тіла, яку вона займає. У Криму грязь перед її використанням обов'язково проходить фізико-хімічний аналіз. Висновок за результатами такого аналізу містить значення щільності грязі. Отже, для того, щоб визначити витрати грязі на окрему аплікацію, необхідно знати, яку частину поверхні людського тіла вона займає.

У хірургії при визначенні тяжкості ураження важливу роль відіграє площа опіку. Існує ряд методів для визначення площі опіку. В Україні хірурги найчастіше використовують так зване правило дев'яток [9, с.577]. Згідно із цим правилом, площа поверхні людського тіла розподіляється таким чином: площа голови й шиї – 9%, груди – 9%, живіт – 9%, задня поверхня тіла – 18%, руки – кожна по 9%, стегна – по 9%, гомілки та стопи – по 9%, промежина і зовнішні статеві органи – 1% поверхні тіла [9, с.577]. Отже, можна розрахувати, скільки відсотків від загальної площі поверхні людського тіла займає кожна аплікація в грязелікуванні.

Для визначення загальної площі поверхні людського тіла можна скористатися формулою Бойда:

$$BSA(m^2) = 0,0003207 \cdot weight(g)^{(0,7285-0,0188\log_{10} weight(g))} \cdot height(cm)^{0,3}, \quad (1)$$

де BSA – площа поверхні тіла; weight – вага; height – зріст [10, с.302].

Упровадження наведених заходів дозволить значно скоротити прямі матеріальні затрати грязі – найбільш релевантну групу затрат за результатами АВС-аналізу. Як наслідок, отримуємо зниження виробничої собівартості грязелікування, підвищення конкурентоспроможності вітчизняних санаторіїв і збереження ресурсного потенціалу лікувальних озер АР Крим.

V. Рациональна організація виконання стратегії передбачає розробку тактичних та оперативних планів у рамках поставленої довгострокової мети. Управлінська ланка повинна забезпечити ретельно продуману систему делегування повноважень і ротації персоналу.

VI. Заключним етапом моделі стратегічного планування організаційно-управлінських інновацій у системі обліку затрат і калькулювання собівартості грязелікування є організація контролю за виконанням планів та аналіз можливих відхилень у розрізі їх причин і винних осіб.

Після проходження останнього етапу модель реверсує і замикається. За результатами контролю та аналізу відхилень відбувається корегування мети та завдань, а також окремих показників планів.

**Висновки.** Запропонована модель стратегічного планування інновацій у системі обліку затрат і калькулювання собівартості грязелікування дозволить підприємствам рекреаційно-курортного комплексу АР Крим значно скоротити собівартість грязелікування, підвищити конкурентоспроможність і забезпечить збереження ресурсного потенціалу регіону. Упровадження замкнутого технологічного циклу грязелікування дозволяє скоротити прямі матеріальні затрати майже вдвічі за рахунок багатократного використання грязей.

Запропонована методика розрахунку прямих матеріальних затрат дає можливість урахувати фізико-біологічні особливості пацієнтів і попередити зловживання матеріально-відповідальних осіб та розкрадання лікувальних грязей.

1. Дикань В. Л. Экономика предприятия : учебник для вузов / В. Л. Дикань, И. М. Писаревский. – Х. : Олант, 2002. – 224 с.
2. Гольдштейн Г. Я. Стратегический инновационный менеджмент : учебное пособие / Г. Я. Гольдштейн. – Таганрог : Изд-во ТРТУ, 2004. – 267 с.
3. Бухгалтерський облік в Україні: від теорії до практики / [Хом'як С. С., Харитоновна А. Г., Шевченкова Л. С. та ін.]; за ред. А. М. Коваленко. – Дніпропетровськ : ВКК "Баланс-Клуб", 2010. – 656 с.
4. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
5. Лень В. С. Управлінський облік : навчальний посібник / В. С. Лень. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
6. Партин Г. О. Управлінський облік : навчально-методичний посібник / Партин Г. О., Загородній А. Г., Ясінська А. І. – К. : Знання, 2006. – 235 с.
7. Атамас П. Й. Управлінський облік : навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
8. Бахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов / М. А. Бахрушина. – 2-е изд., доп. и пер. – М. : ИКФ Омега-Л ; Высш. шк., 2002. – 528 с.
9. Петров С. В. Общая хирургия : учебник для вузов / С. В. Петров. – 2-е изд. – М. : ЮНИТИ, 2004. – 768 с.
10. Boyd E. Experimental error inherent in measuring growing human body / E. Boyd. Am J Physiol, 1930. – 432 p.

#### **Рецензенти:**

Чепурко В.В. – доктор економічних наук, професор, зав. кафедри "Фінанси" Кримського економічного інституту ДВНЗ "КНЕУ ім. В. Гетьмана";

Наливайченко С.П. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри "Економіка підприємства" Кримського економічного інституту ДВНЗ "КНЕУ ім. В. Гетьмана".