

УДК 657:658

Григоренко О.С.

аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного торговельно-економічного університету**КЛЮЧОВІ ПОКАЗНИКИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ
НА ОСНОВІ ТЕОРІЇ ОБМЕЖЕНЬ**

У статті досліджено концептуальні основи та показники облікового забезпечення управління виробничо-торговельним підприємством на основі теорії обмежень. Проаналізовано систему ключових показників оцінювання діяльності виробничо-торговельного підприємства. Сформульовано мету та окреслено завдання показників облікового забезпечення в управлінні виробничо-торговельним підприємством на основі теорії обмежень.

Ключові слова: теорія обмежень, облікове забезпечення, швидкість генерації доходу, зв'язаний капітал, операційні витрати.

Григоренко О.С. КЛЮЧЕВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ УЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ НА ОСНОВЕ ТЕОРИИ ОГРАНИЧЕНИЙ

В статье исследованы концептуальные основы и показатели учетного обеспечения управления производственно-торговым предприятием на основе теории ограничений. Проанализирована система ключевых показателей оценивания деятельности производственно-торгового предприятия. Сформулирована цель и обозначено задание показателей учетного обеспечения в управлении производственно-торговым предприятием на основе теории ограничений.

Ключевые слова: теория ограничений, учетное обеспечение, скорость генерации дохода, связанный капитал, операционные расходы.

Hryhorenko O.S. THE MAIN INDICATORS ACCOUNTING PROVIDING OF ENTERPRISE'S MANAGEMENT BASED ON THE THEORY OF CONSTRAINS

The article researched conceptual framework and indicators of accounting providing for production and trade enterprise managing. Analyzed the system of the main indicators for evaluation production and trade enterprise's activity. Formulated the purpose and outlined the objectives for indicators of accounting providing for production and trade enterprise managing.

Keywords: Theory of constrains; accounting providing; throughput; investments; operational expenses.

Постановка проблеми. Науково-технічний прогрес та стрімкий розвиток технологій за останні роки значно змінили промисловість. Вітчизняні та зарубіжні виробничо-торговельні підприємства змушені впроваджувати принципово нові методи управління для забезпечення конкурентоспроможності. Застосування прогресивних методів управління, вимагає більш якісної системи облікового забезпечення, яка надасть менеджменту релевантну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень. Інформаційні потреби вітчизняних виробничо-торговельних підприємств не обмежуються даними обліку та висувають нові вимоги до ключових показників управління. Тепер до їхніх функцій входить не лише сигналізувати керівному менеджменту про вплив управлінських рішень на результати діяльності, а й мотивуюча функція відділів та окремих працівників.

Нові методи управління, такі як Theory of Constrains [1], Total Quality Management [2], Just in Time [3], Balanced Scorecard [4], підтверджують необхідність належного рівня мотивації персоналу. Проте традиційний показник продуктивності праці окремо взятого працівника мало що може сказати про його внесок у загальний підсумок чистого прибутку, який отримало виробничо-торговельне підприємство.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню концептуальних основ облікового забезпечення та показників управління виробничо-торговельним підприємством присвятили свої праці вітчизняні та зарубіжні вчені. Зокрема, Барановська С.П., Безродна Т.М., Вольська В.В., Головай Н.М., Гудзинський О.Д., Камінська Т.Г., Кірейцев Г.Г., Ратушина А.П., Тітаренко Г.Б., Штангерет А.М., Юзва Р.П. та ін. у своїх працях досліджували визначення облікового забезпечення та його категоріальні ознаки. Голова С.Ф., Голдрат Е., Друкер П., Кокс Дж., Нападовська Л.В., Фоміна О.В. та ін. приділяли значну увагу концеп-

ціям формування облікового забезпечення управління в умовах глобальних змін.

Мета статті полягає у визначенні ключових показників управління на основі теорії обмежень та обґрунтуванні доцільності формування облікового забезпечення управління виробничо-торговельним підприємством.

Виклад основного матеріалу дослідження. Виходячи з основної мети виробничо-торговельного підприємства, а також із необхідності перевіряти кожне управлінське рішення на відповідність основній меті підприємства, можна зробити висновок, що облікове забезпечення в наявному вигляді не задовольняє інформаційні потреби менеджменту. На думку проф. Голова С.Ф. [5], задовольнити потреби менеджменту в релевантній інформації на основі даних нині діючої моноцільової моделі системи бухгалтерського обліку неможливо. Моноцільова система бухгалтерського обліку оперує ретроспективними даними подій, які відображені на рахунках бухгалтерського обліку в грошовому вимірнику. Проте, як справедливо зазначають окремі автори [6; 7], керівному менеджменту необхідна цілісна система облікового забезпечення, яка буде охоплювати значно ширший спектр інформації незалежно від грошового вимірника чи способу бухгалтерського запису. Згідно з Міжнародними стандартами обліку, вимоги висуваються саме до звітності суб'єктів господарювання, і вони не стосуються того, як саме підприємство вестиме облік. Із цієї точки зору раціональним є створення багатоцільової моделі обліку, яка забезпечуватиме необхідною інформацією різних користувачів.

Побудову облікового забезпечення управління виробничо-торговельним підприємством на основі теорії обмежень можна вважати одним із варіантів створення моделі багатоцільового обліку. Відсутність загальних об'єктивних критеріїв та складність перевірки кожного управлінського рішення на відповід-

ність основній меті підприємства створюють необхідність розробки показників-ідентифікаторів, які прокладуть місток між обліковим забезпеченням та управлінням виробничо-торговельного підприємства.

Основний фокус управління на основі теорії обмежень спрямований на досягнення високих результатів діяльності виробничо-торговельного підприємства в цілому, тоді як традиційний управлінський облік, який базується на обліку затрат, розглядає досягнення так званих локальних оптимумів як необхідну умову досягнення високих результатів діяльності виробничо-торговельного підприємства загалом. Саме цю основоположну ідею управління – урізання затрат для досягнення локальних оптимумів – Голдрат Е.М. [1] уважає ключовою проблемою побудови ефективної системи управління. Відповідно, цю проблему можна вважати основною проблемою побудови облікового забезпечення виробничо-торговельного підприємства, оскільки воно повинне відповідати потребам управлінців. Без докорінної зміни в методах та підходах до управління виробничо-торговельним підприємством неможливий перехід до прогресивних систем облікового забезпечення.

На думку Голдрата Е.М. [1], традиційний управлінський облік, який базується на обліку затрат, уже не є актуальними для сучасного виробничо-торговельного підприємства, оскільки обидві фундаментальні передумови виникнення обліку затрат уже не відповідають дійсності, а саме прямі затрати на оплату праці в переважній більшості оплачуються не відразу, а по годинно. Також накладні затрати, які на момент виникнення обліку затрат становили менше 1% усіх операційних затрат, у сучасних реаліях можуть становити навіть більше, ніж оплата праці основних працівників. Отже, на заміну йому повинні бути розроблені нові підходи в побудові системи облікового забезпечення, яке б відповідало інформаційним потребам керівного менеджменту виробничо-торговельного підприємства.

Вітчизняні та зарубіжні виробничо-торговельні підприємства, які формують облікове забезпечення на основі даних обліку затрат, мають програми зниження затрат. Проте досягнення локальних оптимумів у вигляді зниження затрат собівартості не реалізовуються в достатній мірі у підсумкових показниках діяльності виробничо-торговельного підприємства, оскільки сумарне вираження операційних витрат, які, головним чином, є постійними, зменшується недостатньо. Як стверджує Голдрат Е.М. [8], єдиний спосіб покращити підсумкові показники, а саме збільшити чистий прибуток, підвищити рентабельність інвестицій – збільшити швидкість генерації доходу.

Перехід від парадигми обліку затрат до парадигми швидкості генерації доходу, а саме процес прийняття рішень, дає нам змогу спочатку сконструювати відносно просту інформаційну систему. На першому етапі необхідно розробити нову систему локальних показників як необхідну частину системи облікового забезпечення виробничо-торговельного підприємства. Тому важливо розробити процедуру, яка дасть можливість постійно виявляти найбільш необхідні дії з покращення.

Основним завданням облікового забезпечення на основі ТОС є забезпечення кореляції між прийнятими управлінськими рішеннями та підсумковими

показниками діяльності. Прийняті менеджментом рішення повинні відповідати меті управління. Голдрат Е.М. [8] визначає мету підприємства за ТОС: збільшувати чистий прибуток (Net Income, NI) з одночасним збільшенням повернення на інвестиції (Return on Investment, ROI) та грошового потоку (Cash Flow, CF). Процес безперервного вдосконалення управління виробничо-торговельним підприємством відбувається безпосередньо з визначеної мети.

Для оцінювання діяльності підприємства в системі ТОС використовуються три базові показники. Терміни та визначення цих показників у трактуванні Голдрата Е.М. [2]:

- швидкість генерації доходу (throughput – продуктивність, пропускання здатність, T) – це швидкість, з якою система генерує гроші шляхом продажів;
- зв'язаний капітал (investments, I) – це сума всіх оборотних коштів підприємства, які вкладені системою в запаси, які можуть бути реалізовані;
- операційні витрати (operational expenses, OE) – це всі гроші, які система витрачає на те, щоб перетворити зв'язаний капітал на генерацію доходів.

Система показників, запропонована теорією обмежень, на перший погляд виглядає обмеженою, проте вона відображає сутність основних бізнес-процесів, що мають місце на підприємстві. Система ТОС оперує показником для оцінки вхідного грошового потоку, показником для оцінки грошей, які перебувають у системі на даний момент, та показником для оцінки вихідного грошового потоку. Взаємозв'язок ключових показників управління виробничо-торговельним підприємством на основі теорії обмежень зображено на рис. 1.

Швидкість генерації доходу складається з доходу по одному типу виробів плюс дохід по другому типу виробів і т. д. Математично швидкість генерації доходу можна записати як формулу: $T = \sum T_j$. Для трансформації зв'язаного капіталу в швидкість генерації доходу виробничо-торговельне підприємство несе операційні витрати. Загальна кількість операційних витрат виробничо-торговельного підприємства – це сумування кожної категорії експлуатаційних затрат. У математичній формулі операційні витрати можна записати як $OE = \sum OE_j$. До них належать заробітна платня працівникам і менеджерам за роботу, плата банкам за обслуговування та кредити, сервісним компаніям за енергоносії, витрати на медичне та пенсійне страхування і т. д.

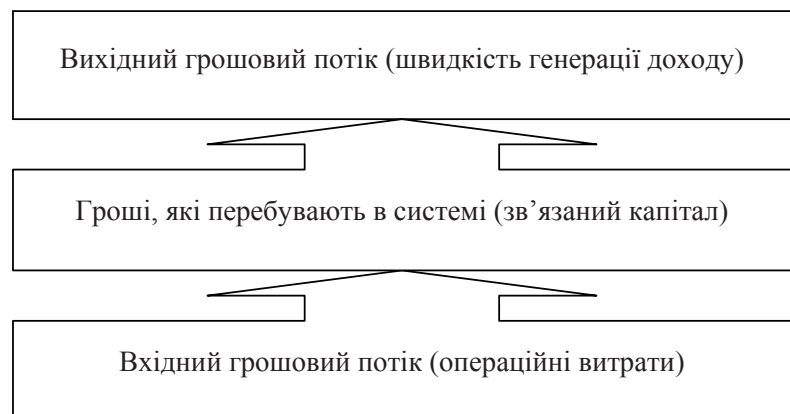


Рис. 1. Взаємозв'язок ключових показників управління виробничо-торговельним підприємством на основі теорії обмежень

Джерело: складено автором на основі [1; 8]

Важливо звернути увагу, що комплектуючі і матеріали не належать до категорії операційних витрат. Відповідно до положень теорії обмежень, вони належать до зв'язаного капіталу. Аванси, оплачені постачальникам, теж можна віднести до зв'язаного капіталу (за умови, що дотримані принципи ТОС, TQM, JIT та BSC, постачальник надійний, і можна вважати, що оплачені товари і послуги надійдуть вчасно та в повному обсязі).

Ключові показники управління на основі теорії обмежень можуть використовуватись і як операційні, або локальні, для оцінки впливу від прийняття тих чи інших поточних управлінських рішень, і як підсумкові – для оцінки стану всього підприємства у цілому. Система показників ТОС забезпечує співставність між поточними управлінськими рішеннями та основною метою виробничо-торговельного підприємства. Такий підхід можливий насамперед тому, що будь-яке управлінське рішення, яке позитивно впливає на швидкість генерації доходу, зв'язаний капітал або операційні затрати, також впливатиме на показники чистого прибутку, рентабельності інвестицій та грошового потоку.

Під позитивним впливом управлінського рішення на зв'язаний капітал та операційні затрати розуміється їх зменшення. Таким чином, обидва ці показники мають обмежену можливість безперервного покращення. У кращому випадку їх сумарне вираження прямує до нуля, тоді як зі швидкістю генерації доходу ситуація зовсім інша, і всі зусилля менеджменту повинні бути направлені на її збільшення. Фактично зростання її сумарного вираження має певні обмеження. До них можна віднести обмеження ресурсів, ринків та політик. До ресурсних обмежень належать так звані «вузькі місця», які не дають можливості збільшувати продуктивність. Обмеження політик – це переконання і судження керівного менеджменту, які не ставляться під сумнів. Проте за допомогою методу п'яти фокусуючих кроків і безперервного процесу вдосконалення всі ці обмеження можуть бути усунуті, а отже, зростання сумарного вираження швидкості генерації доходу є нескінченним.

Основною метою створення моделі облікового забезпечення управління виробничо-торговельного підприємства на основі теорії обмежень є забезпечення керівного менеджменту необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень. Голдрат Е.М. [1] визначає інформацію, як «відповідь на задане питання», отже, інформація може бути отримана лише в результаті прийняття управлінського рішення. Необхідні дані – це вхід процесу прийняття рішень, а інформація – вихід цього процесу, який є невід'ємною частиною системи облікового забез-

печення управління виробничо-торговельним підприємством. На думку Голдрата Е.М. [1], ефективна інформаційна система повинна ідентифікувати невелику кількість даних, на основі яких потім буде отримана інформація. Відповідно до п'яти фокусуючих кроків процесу безперервного удосконалення діяльності виробничо-торговельного підприємства, можна зробити висновок, що інформація ієрархічно впорядковується таким чином, що кожен наступний рівень даних «збирається» з інформації попереднього. Для отримання інформації необхідне виконання двох умов: наявності коректних, достовірних даних та процесу прийняття рішень. Грамотний процес прийняття рішень забезпечить отримання необхідної інформації із вхідних даних системи облікового забезпечення. Процес прийняття управлінських рішень базується на п'яти фокусуючих кроках теорії обмежень, надає менеджменту вихідну інформацію та дає змогу «крокувати поверхами інформаційних сходів». Управлінські рішення приймаються не на основі показників самих по собі, а на підставі їх співвідношення між собою.

Оскільки інформація будується по ієрархічній структурі, а процес прийняття управлінських рішень є інструментом, який дає змогу переходити з одного рівня інформації на інший, то будь-яка зміна процесу прийняття рішення може зробити застарілим цілий «поверх» інформації. Схематично модель облікового забезпечення управління виробничо-торговельним підприємством на основі показників теорії обмежень зображено на рис. 2.

У розглянутій моделі облікового забезпечення управління виробничо-торговельним підприємством показники швидкості генерації доходу, зв'язаний капітал та операційні витрати є даними, а фінансові показники чистого прибутку, рентабельності інвестицій є інформацією. Отже, основними завданнями показників облікового забезпечення управління виробничо-торговельним підприємством на основі теорії обмежень є:

- забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень;
- контролю наскільки прийняті управлінські рішення відповідають основній меті виробничо-торговельного підприємства;
- організація процесів, які відбуваються на виробничо-торговельному підприємстві, як частини єдиного цілого організму.

Схематично облікове забезпечення в системі управління виробничо-торговельним підприємством на основі показників теорії обмежень можна зобразити на рис. 3.

Можна також провести паралелі між ключовими показниками оцінювання діяльності підприємства на основі ТОС та об'єктами бухгалтерського обліку. Показник «зв'язаний капітал» включає в себе загальну вартість усіх засобів, у придбання яких підприємство вкладає оборотні кошти. У кінцевому підсумку всі ці засоби мають бути реалізовані у вигляді готової продукції або в їх «чистому» вигляді як сировина, матеріали, запасні частини та ін. При цьому до зв'язаного капіталу включаються не лише засоби, які необхідні виробничому процесу, а й капітальні та фінансові інвестиції та інші об'єкти. Отже, фактично будь-який об'єкт активної сторони бухгалтерського балансу можна віднести до зв'язаного капіталу.

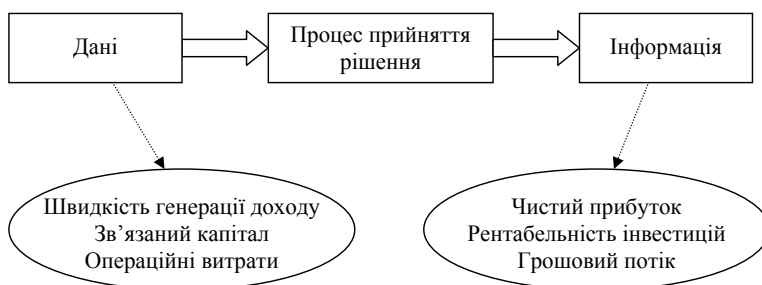


Рис. 2. Модель облікового забезпечення управління виробничо-торговельним підприємством на основі показників теорії обмежень

Джерело: складено автором на основі [1; 6; 8]



Рис. 3. Облікове забезпечення в системі управління виробничо-торговельним підприємством на основі показників теорії обмежень

Джерело: складено автором на основі [1; 6; 8]

Коли виникає сумнів, під яку категорію показників підпадає той чи інший об'єкт обліку, Е.М. Голдрат [8], дає просте правило для визначення: «Якщо вкладені кошти можна повернути (шляхом реалізації активу) – це зв'язаний капітал. Якщо вкладені кошти неможливо повернути – це операційні витрати». Згідно із цим правилом, до операційних витрат належать: заробітна плата всіх працівників підприємства; витрати на доставку, виправлення браку; орендні платежі та ін.

Ще однією перевагою застосування ТОС є використання нефінансових показників. Це забезпечує більш повну й точну картину стану діяльності підприємства. Відмова від обліку затрат залишає нас без числового способу оцінки багатьох типів управлінських рішень. Це залишає широко відкритими двері для нефінансових критеріїв. Дійсний капітал виробничо-торговельного підприємства, до якого можна віднести досвід працівників, репутацію, частку ринку, яку займає виробничо-торговельне підприємство та ін., не відображаються в жодній із форм звітності, проте відіграють важливу роль в управлінні виробничо-торговельним підприємством.

Висновки. Проведене дослідження ключових показників облікового забезпечення управління виробничо-торговельним підприємством на основі теорії обмежень дає змогу зробити такі висновки. Нові філософії менеджменту змінюють уявлення про традиційні методи управління. Вимоги до показників, які віддзеркалюють фінансовий стан на виробничо-торговельному підприємстві, нині зазнали суттєвих змін. У процесі дослідження було сформульовано основні завдання показників облікового забезпечення управління виробничо-торговельним підприємством на основі теорії обмежень. Ними визначено: забезпечення прийняття ефективних

управлінських рішень; контроль наскільки успішно виробничо-торговельне підприємство отримує прибуток; організація процесів, які відбуваються на виробничо-торговельному підприємстві як частини єдиного цілого організму. Було запропоновано модель облікового забезпечення управління виробничо-торговельним підприємством на основі теорії обмежень, а також сформовано її ключові показники. Дослідження впливу ТОС на систему обліку є перспективним напрямом подальших наукових досліджень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Голдрат Э.М. Синдром стога сена. Выуживание информации из океана данных / Э.М. Голдрат. – М. : Центр, 2007 г. – 423 с.
2. Деминг В.Э. Выход из кризиса. Новая парадигма управления людьми, системами и процессами / В.Э. Деминг. – М. : Альпина Палишер, 2014 г. – 424 с.
3. Оно Т. Производственная система «Тойоты». Уходя от массового производства / Т. Оно ; пер. с англ. ; 3 изд., перераб. и доп. – М. : Институт комплексных стратегических исследований, 2008. – 208 с.
4. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / С.Р. Каплан, П.Д. Нортон ; пер. с англ. – М. : Олимп-Бизнес, 2004. – 416 с.
5. Голов С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13 Електронний ресурс. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_4_2.
6. Голдрат Э.М. Критическая цель / Э.М. Голдрат. – Москва : Центр, 2013. – 240 с.
7. Друкер П.Ф. Информация, которая действительно нужна руководителю. Измерение результативности компании / П.Ф. Друкер ; пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – С. 9–31.
8. Голдрат Э.М. Цель. Процесс непрерывного совершенствования / Э.М. Голдрат, Дж. Кокс. – Минск : Попурри, 2004. – 556 с.