

Балазюк О.Ю.,  
викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту  
Вінницького інституту економіки THEU

## ОБЛІК У СИСТЕМІ ВИРОБНИЧОГО МЕНЕДЖМЕНТУ: ІСТОРИЧНИЙ РОЗВИТОК ТА ДОСВІД ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

**Постановка проблеми.** Сучасні умови господарювання постійно вносять значні корективи у виконання управлінських функцій на виробничих підприємствах. З часом сама система управління змінюється, що призводить до розвитку та удосконалення усіх її складових.

Досить актуальним є питання адаптації обліку до вимог, які диктуються сьогодні системою виробничого менеджменту, оскільки саме ефективне управління виробництвом на підприємствах є умовою успішної господарської діяльності. Кожна з концепцій управління висуває свої вимоги до інформаційного забезпечення, тобто вносить корективи у обліково-аналітичну систему.

**Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій.** Проблеми формування і використання обліково-аналітичної інформації в управлінні виробництвом розглянуті в працях як вітчизняних, так і зарубіжних економістів, зокрема: К.Друрі, Р.Вандер Віла, І.І.Каракоза, А.Н.Кашаєва, Г.Г.Кірейцева, Т.М.Ковальчук, Я.Д. Крупки, В.Б.Лібермана, В.Г.Лінника, Ю.Я.Литвина, В.Д.Новодворського, В.Ф.Палія, Н.М.Погребняк, М.С.Пушкаря, О.Х.Румак, П.Т.Саблука, В.К.Савчука, В.В.Сопка, Я.В. Соколова, М.Г.Чумаченка та інших вчених. У той же час багато питань залишається нерозкритими і потребують поглиблення розробки теоретичних і методологічних аспектів щодо обліково-аналітичного забезпечення виробничого менеджменту, в першу чергу питання щодо зміни облікової системи під впливом змін у системі менеджменту, яку вона обслуговує.

**Постановка завдання.** Для з'ясування причин, що вимагають розширення інформації необхідно перш за все, проаналізувати розвиток виробничого менеджменту, оскільки облік обслуговує його. А також дослідити тенденції до запровадження сучасних концепцій менеджменту на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв.

**Виклад основного матеріалу.** У літературі зустрічаються різні трактування поняття «виробничий менеджмент». Більшість науковців визначають виробничий менеджмент, як систему взаємозв'язаних елементів, що характеризують виробництво, його організацію, технічне обслуговування, а також управління виробничою стратегією та програмою, виробництвом в оперативному режимі.

Засновником сучасного менеджменту вважається Фредерік Уінслоу Тейлор (1856-1915рр.), який у 1903 році своєю працею «Принципи наукового менеджменту» запропонував чітку наукову систему знань про закони раціональної організації праці, складовими якої є математичний спосіб обрахування собівартості, диференційна система оплати праці, методи вивчення часу та руху та багато іншого, що увійшло до так званого механізму наукового менеджменту [6, с.172].

Тейлор та інші піонери наукових методів управління розробили методологію встановлення технічних вимог до виконуваних робіт в часових показниках. З'явилися стандарти часу виконання робіт – кількісні стандарти, які можна було порівняти з фактичними витратами.

Питання ефективності виробництва на основі наукових принципів досліджував Гарінгтон Емерсон (1853-1931 рр.). Він обґрунтував дванадцять принципів продуктивності праці, які залишаються актуальними і сьогодні. Шостим принципом автор зазначає швидкий, надійний, точний, повний та постійний облік. На думку Г. Емерсона: «Облік має на меті перемогу над часом. Він повертає нас в минуле, та дозволяє зазирнути в майбутнє» [14, с.87].

Якісним стрибком в розвитку бухгалтерського обліку слід вважати використання таких методологічних напрямів, як «стандарт-кост» і «нормативний облік». Творцем системи

«стандарт-кост» вважається американський економіст Чартер Гаррісон, який у 1911 році висунув ряд ідей щодо обліку витрат, які лягли в основу цієї системи. Система «стандарт-кост» – це система оцінки витрат на виробництво виробу, що ґрунтується на нормативних витратах, які статично характеризують господарські процеси, а відхилення від них характеризують їх динамічну сторону.

Ще однією теорією, що тісно пов'язана з класичним підходом до науки управління є теорія ідеальної бюрократії Макса Вебера (1864-1920рр.) [5, с.172]. Ця теорія містить певний стандарт («ідеальний тип»), з котрим порівнюються існуючі організації. Він має характеристики які сьогодні мають більшість великих підприємств:

- високий рівень спеціалізації;
- ієрархія повноважень з чітко встановленими межами відповідальності;
- відбір та розподіл кадрів, що ґрунтуються на особистих досягненнях;
- організація управління, що будується на правилах, які раціонально сформульовані для ефективного досягнення цілей.

На думку Вебера бюрократія – найбільш ефективний тип організації. Ця теорія використовується в управлінні і сьогодні, причини цього полягають у тому, що характеристики бюрократичних структур добре підходять більшості промислових підприємств, організацій сфери послуг, усіх видів державних установ.

Отже, практичне рахівництво починає підкорятися конкретним цілям, пов'язаним не з адекватним віддзеркаленням господарського процесу, а з необхідністю ефективного управління ним; справжня мета обліку — виявити відповідність фактичного стану наміченим перспективним плановим завданням [11, с.574].

Далі протягом ХХ століття відбувався процес усвідомлення ролі та значення обліку в суспільстві, як генератора інформаційних ресурсів для менеджменту. В ці часи традиційний облік переставав задовольняти практику менеджменту, через недостатній обсяг інформаційних ресурсів для керівників різних ієрархічних рівнів, які здійснюють функцію контролю в загальному циклі управління. В менеджменті з'явилися теорії і концепції, які суттєво змінили уявлення науковців та практиків про те, на яких засадах має будуватися ефективна організація бізнесу. Як уже зазначалося вище, облік є важливою складовою управлінської функції інформування, і багато нових концепцій менеджменту побудовано саме навколо інформації облікових систем.

Наступною концепцією управління виробництвом, яка вплинула на розвиток зарубіжного обліку, можна вважати теорію прийняття управлінських рішень (у тому числі за допомогою кількісних методів управління), первісні розробки якої виникли наприкінці 1940-х років. В межах концепції для підтримки прийняття управлінських рішень було розроблено низку математичних моделей: моделі математичного програмування, статистичні моделі, моделі теорії масового обслуговування, моделі управління запасами, моделі теорії ігор.

У бухгалтерській літературі з обліку витрат, як правило, викладення моделей математичного програмування обмежується прикладом визначення номенклатури продукції в умовах обмеженості попиту або факторів виробництва. У випадку обмеженості попиту, задача зводиться до мінімізації витрат підприємства, а у випадку обмеженості виробничих потужностей – до максимізації фінансового результату [3;с.115;15;с.78]. Вирішення такої задачі потребує даних про змінні витрати на виробництво одиниці виробу. А це свідчить, що забезпечення концепції прийняття управлінських рішень вимагає від бухгалтерського обліку більшої гнучкості, яка полягає у планових розрахунках змінних витрат на здійснення окремої операції або виробництво окремої деталі, вузла, виробу. За для цього слід вирішити способи підготовки такої інформації про витрати виробництва.

Наступною важливою віхою у розвитку менеджменту стала концепція «Точно в строк» (Just in time), що розроблена керівництвом компанії Тойота. JIT- система являє собою певну філософію, яка охоплює кожен аспект виробничого процесу, від розробки до продажу виробу та наступного обслуговування. Така система повинна функціонувати з мінімальним рівнем матеріальних запасів, мінімальним простором та діловодством. Кінцевою метою при цьому виступає побудова збалансованої системи з плавним та швидким потоком матеріалів через неї, а також усунення втрат у виробничому процесі.

Основними напрямками, що змінюють, при застосуванні цієї концепції, систему обліку є наступні:

- немає необхідності відслідковувати незавершене виробництво;

- структура вартості більше не зосереджується на прямих витратах на оплату праці та накладних витратах, як на основних складових витрат;
- показники якості включені в процес калькуляції собівартості;
- в центрі уваги системи виробництва та обліку є сам процес;
- різноманітні види оперативного контролю усувають потребу у багатьох контрольних звітах, що притаманні традиційній системі обліку.

Основною задачею обліку в даній системі є не звітність за результатами попереднього періоду, а надання прогнозних значень витрат, аналіз проектів та забезпечення управлінських рішень.

Сьогодні серед компаній, що використовують метод JIT, такі як: «Вербатім», «Аналог Дівайсис», «Хюлетт Паккард», «Ванг», «Тойота».

Однією з найбільших інновацій в сфері виробничого менеджменту, як і в практиці управління в цілому, безперечно, стало тотальне управління якістю [13, с.33]. Цей підхід широко використовувався багатьма компаніями вже у 80-х роках ХХ століття, але найбільшого розмаху набув у 90-х. Його суть полягає у доведенні критеріїв якості продукції до всіх спеціалістів відповідальних за виробництво. Розробка вище згаданих критеріїв належить У. Едварду Демінгу.

Важливу роль у розробці міжнародних стандартів якості в наші дні відіграють сертифікаційні стандарти якості ISO 9000, що розроблені Міжнародною організацією по стандартизації.

Еволюційний розвиток теорії управління якістю поставив перед підприємствами, що стали на шлях постійного покращення, завдання по удосконаленню інформаційної бази – облікової системи, яка, з одного боку буде основою для нового стиля управління, а з іншого – інформаційною опорою функціонування системи управління якістю.

Якщо на підприємстві функціонує система управління якістю, отже, визначені та формалізовані бізнес процеси, в тому числі процеси управління якістю та витрати на забезпечення якості. Зв'язок витрат з процесами забезпечує ABC-метод – розрахунок собівартості, що базується на діяльності, або ж функціональний підхід [2].

Паралельно з концепціями «точно в строк» та концепцією тотального управління якістю розвивалась теорія моделі виробничої стратегії. Дослідники Гарвардської бізнес школи Уільям Абернаті, Кім Кларк, Роберт Хейз та Стівен Уілпрайт, взявши за основу роботи Уікхема Скінера зосредили увагу на тому, як керівництву промислових підприємств використовувати виробничі потужності в якості стратегічної зброї в конкурентній боротьбі [13, с.34].

У основі моделі виробничої стратегії — вибір альтернатив та фокусування виробництва на обмеженій кількості завдань для забезпечення конкурентних переваг у затратах, якості продукції, гнучкості. В цьому напрямку може бути корисним цільове калькулювання собівартості продукції [12].

Підприємство в умовах ринкових відносин стає юридично та економічно відокремленим і незалежним. Це об'єктивно зумовлює ускладнення його організації в системі економічних зв'язків. Ще на початку 70-х років професор Ігор Ансофф (США) запропонував нові ідеї у розумінні і розвитку організаційних структур управління. Промисловою організацією він розглядав як деяку систему, що взаємодіє з джерелами ресурсів та із зовнішнім середовищем (ринки збуту, конкуренти, уряд та ін.) [11, с.46]. При цьому організація обліку й організація бізнесу, на думку Алана Бурланда(1979) [30, с. 344], поєднуються таким чином (рис. 1).

Підприємство в цілому та його система бухгалтерського обліку – це системи, яким властива самоорганізація. У сучасному менеджменті виникла ідея використовувати для планування управління роботою підприємства ті самі механізми регулювання й управління, які використовують живі організми. У кібернетиці такий механізм називають зворотним зв'язком. При кіберкорпорація — це не пасивний учасник ринкових відносин, а економічний суб'єкт, що постійно вивчає зміни в житті і вводить інновації у свою діяльність, щоб завоювати, втримати і зміцнити свої позиції на ринку [4].

Глобальний економічний спад 90-х років призвів до такого стану, коли для виживання в умовах жорсткої конкуренції підприємствам довелось запроваджувати різноманітні новації, що спрямовані на удосконалення процесів управління виробництвом [13, с.36]. Головна ідея

висвітлена у праці Майкла Хаммера [1,с.30.], його підхід заснований на революційних змінах, їх характерною особливістю є розгляд усіх етапів бізнес-процесів крізь призму створення додаткової вартості, тобто операції, що не пов'язані з створенням додаткової вартості відкидаються, всі що пов'язані з цим повністю підлягають комп'ютеризації для досягнення намічених результатів.

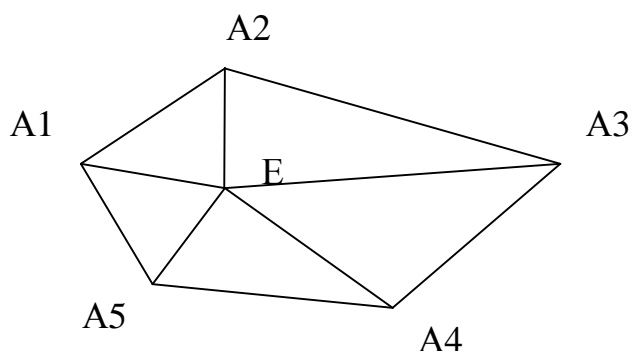


Рис. 1. Схема організації підприємства за А. Бурландом.

A1 - відносини підприємства з державою; A2 — з клієнтами (покупця-замовниками); A3 — з постачальниками; A4— зі службовцями і робітниками; A5 — з власниками; E — точка перетину інтересів осіб, пов'язаних з підприємством, яка відображає функції бухгалтерського обліку.

У працях Майкла Хаммера зазначено, що оновлення бізнес-процесів, як вимога нового часу, здійснюється на основі сформованих ним принципів. У тій площині, що безпосередньо стосується обліку, автором запропоновано наступне: процедура обробки інформації здійснюється безпосередньо у ході виконання робіт, що пов'язані з її збором, а також введення інформації в електронну систему підприємства лише один раз з джерела, де вона створюється. Такий підхід дозволяє уникнути введення помилкових даних та зайвих витрат на повторне дублювання інформації.

Розгляд основних концепцій виробничого менеджменту, та зміна під впливом цих концепцій системи обліку, доводить що управління чинить значний вплив на систему обліку, висуває до нього свої вимоги.

Сьогодні у практику українських підприємств важко впроваджуються прогресивні управлінські концепції, у своїй більшості підприємства застосовують досягнення класичної школи менеджменту. Але не можна погодитись з авторами, які стверджують, що український менеджмент не розвивається і в своєму розвитку прив'язаний до застарілих принципів управління планової економіки.

Лідери ринку завжди відрізняються вмінням швидко та ефективно реагувати на зміни економічної ситуації, та вести свою господарську діяльність з врахуванням вимог часу. Зокрема при огляді ринку мінеральних вод та безалкогольних напоїв Вінниччини можна відзначити ряд підприємств, які мають на меті вихід на міжнародні ринки збуту, а це само собою не є можливим без підвищення рівня управління та використання провідних методів та технологій управління. Серед таких підприємств можна відзначити ПП«Панда».

Фірма "Панда", що є приватним підприємством, займається виробництвом мінеральних вод та інших прохолодних напоїв із 1995 року. Виробничі потужності ПП "Панди" дають змогу випускати понад 13 млн. дал безалкогольних напоїв за рік. Продукція підприємства реалізується в центральному й західному регіонах України й експортується в Німеччину [8].

З розробкою міжнародного стандарту якості ISO 9001 версії 2000 р. керівник ПП «Панда» вирішив, що впровадження системи управління якістю у відповідності з даним стандартом може надати значні конкурентні переваги продукції підприємства.

На шляху побудови системи управління якістю виникли проблеми:

- застаріле обладнання, яке викликало проблеми як з ремонтом, так і з запасними частинами;
- підприємство не мало змоги скористатись кредитами;

— за наявної великої кількості постачальників, досить часто виникали проблеми з нестабільною якістю сировини;

— недостатність інформації про потреби споживачів.

З вирішенням цих проблем підприємство не залишилось наодинці. На підприємство були запрошені фахівці з Консультаційно-впроваджувального центру «Системи якості» [7]. Система управління якістю на підприємстві реалізована у вигляді створеної інформаційної системи управління. Поряд з цим на підприємстві розроблено та впроваджено стандарт по харчовій безпеці в рамках національного стандарту України, також існує напрямок інформаційної безпеки та екологічного менеджменту.

Інформаційна система управління підприємством «Панда» включає в себе інформацію, що дає можливість керівництву прогнозувати та здійснювати роботу по удосконаленню діяльності підприємства, також за її допомогою ведеться і бухгалтерський та кадровий облік.

Одразу після впровадження такої системи управління у першому кварталі 2007 р. обсяг реалізованої продукції зріс на 38 % порівняно з відповідним періодом 2006 року.

За обсягами виробництва в Україні підприємство займає 5-те місце, у відповідному періоді 2003 року – це було 8-ме.

Реалізація курсу нашої держави до Світової організації торгівлі та європейську інтеграцію вимагає прискорення підготовки вітчизняних підприємств до жорстких умов міжнародних ринків, що може бути досягнуто тільки через застосування сучасних інструментів управління.

Вже сьогодні національні виробники, котрі вийшли зі своєю продукцією на міжнародні ринки, пересвідчилися, що без впровадження систем управління якістю неможливо знайти торгового партнера, а тим більше завоювати міжнародні ринки збуту і бути там конкурентоспроможними. Саме конкуренція передбачає жорстоку боротьбу за споживача і змушує керівників підприємств шукати нові підходи для виробництва продукції найвищої якості.

**Висновки з даного дослідження.** Зв'язок систем виробничого менеджменту та систем обліку на виробничому підприємстві дає уявлення того, яку важливу функцію виконує облік в управлінні. У зв'язку з цим загострюється проблема отримання інформаційних ресурсів та їх використання у роботі управлінців.

Сучасний обліковець повинен володіти основами управління товарно-матеріальними цінностями, давати адекватну оцінку виробничих потужностей підприємства та виконання норм праці для різних процесів. Ці знання необхідні для максимально точного визначення собівартості продукції, здійснення контролю та підготовки відповідних звітів. Адже саме облікова система є інформативною базою для прийняття більшості управлінських рішень.

## Література

1. Michael Hammer and James Champy, Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution //New York: Harper Business. – 1993
2. Адлер Ю.П., Щепетова С.Е. Расчет себестоимости, основанный на деятельности // ММК. - 2002. - № 9. - С. 4-8.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф.Голов – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
4. Громов А.И. Каменнова М.С., Старігин А.Н. Создание корпоративного архива и реорганизация бизнес-процедур компании// СУБД. – 1996. – №3. – С.84-94.
5. Джон О'Шонесси "Принципы организации управления фирмой" <http://www.management.com.ua/bp/bp023-5.html>
6. История менеджмента: Учебное пособие/Под ред. Д.В.Валового. - М.:ИНФРА, 1997
7. Куприянова Т.М., Растимешин В.Е. Как выращивается Бережливое производство//<http://tpmcentre.ru/page.php?pageId=98&menuItemTreeCode10>
8. Лінія розливу виробника напоїв компанії "Панда" (10 вересня 2008, середа, 11:05) <http://www.ukranews.com/ukr/article/147871.html>
9. Мильнер Б.З. Теория организаций /
10. , – М.: Инфра-М,1998. – 336с.

11. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія.—Тернопіль. Карт-бланш, 2006.—334 с.
12. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с : ил.
13. Сопко В.В., Тринька Л. Таргет-костинг як метод витрат і прибутку// [www.library.tane.edu.ua/images/nauk\\_vydannya/s73Nch.pdf](http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/s73Nch.pdf)
14. Чейз, Ричард, Б., Эквилайн, Ніколас, Дж., Якобе, Роберт, Ф. Производственный и операционный менеджмент, 8-е издание.: Пер. с англ.: М.: Издательский дом "Вильяме", 2004. — 704 с.
15. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности: В кн. Управление это наука и искусство. – М.: Экономика, 1992.
16. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран: Пер. с польск. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 236 с.