

<b>ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ В ПІДПРИЄМНИЦТВІ</b>
---

УДК 657:658.15(045)

## ТЕОРІЯ ОБМЕЖЕНЬ: ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Гладій І.О. – к.е.н., доцент

*Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ*

Нові вимоги до підвищення якості продукції, оперативності її виробництва, оновлення асортименту виробництва вимагають нестандартних методів управління бізнес-процесами підприємствами. За цих умов актуальним є впровадження в практичну діяльність господарюючих суб'єктів системи управління в основі якої знаходиться теорія обмежень (theory of constraints – ТОС). Загалом ТОС представляє собою системний підхід, який побудовано на чіткій причинно-наслідковій логіці та об'єднує логічні інструменти та логістичні рішення.

Дослідженням питань розвитку методу ТОС в системі управління підприємства присвятили праці такі вчені як Е.Голдратт, Д. Галловей, Д. Валдрон, Д. Дагдейл, Т. Джонс, Э. Норин, Т. Корбетт, С. Брегг та ін. В свою чергу в Україні деяким аспектам вирішення комплексної проблеми побудови управлінської орієнтації обліку присвячено роботи Л. О. Кримської, С.Ф. Голова, О. О. Шевченко, В. Козлової, Л. В. Нападовської. Аналіз праць вчених дозволяє зробити висновок про неоднозначність визначення основних положень щодо впровадження управлінської технології ТОС в процес прийняття рішень.

Метою статті виступило дослідження можливості впровадження в облікову діяльність господарюючих суб'єктів системи управління за обмеженнями, що дасть змогу прискорити отримання прибутку, оптимізувати розмір виробничих запасів та операційних витрат підприємства.

В сучасних умовах господарювання ТОС охоплює численні аспекти управління підприємством. Суть теорії ТОС заключається

в знаходженні чинника, який визначає граничну межу результатів діяльності системи. Теорія обмежень стверджує, що в кожній системі є дуже велике число обмежень, і вони є ключем до її прибуткового управління, тобто обмеження – це чинники, які потрібні підприємству для стрімкого покращення результатів господарювання [2].

Обмеженням в практичній діяльності підприємства може стати одиниця устаткування, ділянка, інструмент, працівник або навіть політика підприємства. При цьому максимальна продуктивність системи дорівнює рівню продуктивності самого слабкого чинника [3]. Практична діяльність підприємств свідчить, що більшість обмежень мають організаційний, а не фізичний характер. Так, фізичні обмеження в процесі виробничої діяльності порівняно просто виявити та усунути. Організаційні (процедурні) обмеження, в свою чергу, зазвичай складніше ідентифікувати та усунути, хоча їх ліквідації призведе до більш вагомих змін.

Е. Голдраттом розроблено п'ять послідовних кроків (етапів), які допомагають скоординувати діяльність системи в процесі безперервних поліпшень [1].

1. Знайти обмеження системи.
2. Вирішити, як можна максимально використати обмеження системи.
3. Підпорядкувати всю систему такому обмеженню, оскільки воно впливає на всю роботу господарюючого суб'єкта.
4. Розширити обмеження системи. На цьому етапі можна вкладати додаткові кошти в обмеження.
5. Повернутись до кроку 1 для визначення наступного елемента, що є обмеженням системи.

Практична дійсність свідчить, що більшість суб'єктів господарювання концентруються на максимальному завантаженні всіх робочих центрів. Це призводить до накопичення достатньо великих запасів напівфабрикатів, які не встигають оброблятися на вузьких місцях виробництва. Отже, в результаті це може призвести до негативних наслідків, а саме – виникає ризик старіння, псування, або втрати потреби в накопичених запасах напівфабрикатів, що є прямою втратою грошей [4]. Також виникає сповільнення оборотності обігових коштів, оскільки вони «заморожуються» у запасах та напівфабрикатах.

З розвитком теорії обмежень з'явився управлінський облік на основі принципів даної теорії, в західній літературі більш відомий як throughput accounting (ТА). Згідно з принципами методу управлінського обліку, цінність, як продукту, так і бізнесу в цілому створюється в момент продажу товарів і послуг [5]. Діяльність підрозділів системи націлена на процес продажу готової продукції, зокрема, керівники виробничих підрозділів несуть відповідальність не тільки за витрати, якість та обсяг продукції, що виготовляється, а й за виконання поставлених перед ними завдань, що сприяють, в свою чергу, безперешкодному здійсненню процесу реалізації. У системі управлінського обліку витрат і результатів згідно з принципами теорії обмежень вартість генерування грошових коштів (або Throughput) стає основним показником продуктивності діяльності, виробництва того або іншого продукту.

Також з'являються нові об'єкти обліку – обмеження (вузькі місця). Відповідно,

з'являються нові аналітичні показники, як, наприклад, витрати на неліквідованими вузькі місця. А також для аналізу велику роль відіграють тимчасові чинники – час роботи співробітників, час роботи обладнання, час виробничого циклу.

На всіх рівнях контролю основне завдання менеджерів (як підрозділів, так і всієї організації) – це ідентифікація обмежень в системі за допомогою бухгалтерів-аналітиків, що займаються веденням управлінського обліку на підприємстві. В подальшому проводиться аналіз і зміна існуючих обмежень, розглянутими вище методами, в низці випадків це перебудова виробничого процесу на благо обмеження. Наступним етапом є контроль за усуненням обмежень або підстроювання процесів на підприємстві таким чином, щоб обмеження використовувалося на повну (максимальну) потужність. Показники ефективності, розраховані на базі інформації, що зібрана системою управлінського обліку на основі ТОС, враховуються при прийнятті таких важливих управлінських рішень як вибір виробничої програми, виробляти чи купувати напівфабрикати на стороні тощо.

Таким чином найбільш універсальною системою управлінського обліку є облік за теорією обмежень, оскільки він не має обмежень за сферами застосування. Впровадження ТОС на українських підприємствах спільно з діючими традиційними системами управлінського обліку дозволить досягти поєднання якісного обліку та управління витратами.

#### Література

- 1.Голдратт Э. Критическая цепь [Текст] / Э. Голдратт ; [пер. с англ. Е. Федурко]. – М. : ТОС центр, 2007. – 272 с.
- 2.Голдратт Э. Цель. Процесс непрерывного улучшения. Цель – 2. Дело не в везенье [Текст] / Э. Голдратт, Д. Кокс ; [пер. с англ. Е. Федурко]. – К. : ЛОГОС, 2007. – 775 с.
- 3.Детмер У. Производство с невероятной скоростью. Улучшение финансовых результатов предприятия [Текст] / У. Детмер, Э. Шрагенхайм ; пер. с англ. О. Наливайко. – М. : Альпина-паблишерз, 2009. – 329 с.
- 4.Козлова В. Опыт ТОС на украинском рынке [Текст] / В. Козлова // Управление компанией. – 2007. – № 10. – С. 46 – 50.
- 5.Укрепите слабое звено: как применять теорию ограничений в малом бизнесе: [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://delo.ua/businessman/ukrepite-slaboe-zveno-kak-primenjat-teoriju-ogranichenij-v-malom-216827/>. – Назва з екрана.