

знаходимося на роздоріжжі, на рівні концептуального проектування, брехливо запевняючи себе, що українська економіка знаходиться в більш-менш нормальному стані. Але нормальність в економіці – це посередність, стагнація, шлях у нікуди. «Щоб досягти успіху, нам треба перестати бути нормальними. Якщо ми поведимося, як всі інші, ми побачимо те ж саме, розродимося тими ж самими ідеями і створимо ті ж самі продукти. У кращому випадку «нормальне» виробництво забезпечить нам «нормальні» кінцеві результати. Але в світі, де переможець забирає все, «нормальне» означає нічого» [2].

### Література

1. Діяльність підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності у 2003 – 2007 роках / Державний комітет статистики. України. – К., 2004-2008.
2. Маршалл А. Основи экономической науки. – М.: Эксмо, 2007.
3. Нордстрем К., Риддерстрале Й. Бизнес в стиле фанк. Капитал пляшет под дудку таланта. – С.–Пб., 2002.
4. Основні економічні показники діяльності підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності у 2007 році / Держкомстат України. – К., 2008.
5. Статистичний щорічник України – 2007 рік / Держкомстат України. – К.: Консультант, 2008.
6. Українське суспільство 1992 – 2007. Динаміка соціальних змін. – Київ, 2007.
7. [http://www.cci.donbass.com/mercury/N4\(112\)/soroka.html](http://www.cci.donbass.com/mercury/N4(112)/soroka.html)
8. [http://www.glazev.ru/econom\\_polit/2477](http://www.glazev.ru/econom_polit/2477)
9. <http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/index>
10. <http://www.dcz.gov.ua/control/uk/index>
11. <http://obkom.net.ua/news/2004-09-29/1515.shtml>
12. <http://www.ukrstat.gov.ua>
13. <http://www.cemi.rssi.ru/rus/persons/polterov.htm>

Надійшла 01.06.2009

УДК 336.5.02

Н. С. ПОПОВЕНКО, Л. П. СУХІНА  
Одесский национальный политехнический университет

## ОСНОВНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ И УЧЕТНЫЕ АСПЕКТЫ ТЕОРИИ ОГРАНИЧЕНИЯ СИСТЕМ Э. ГОЛДРАТТА

*У статті наведені основні теоретичні аспекти теорії обмеження систем. Розглянуто ключові моменти положень теорії обмежень, а також показники, які вимірюють ступінь просування підприємства до цілі та представляють собою систему, а саме: продуктивність по грошовому потоку, вкладення та операційні витрати. Також обґрунтовано доведені переваги застосування визначеної теорії в практичній діяльності підприємства.*

*The basic theoretical aspects of theory of limitation of the systems were resulted in the article. The key moments of positions of theory of limitations, and also indexes, which measure feet of advancement of enterprise to the purpose and are the system were considered, such as: productivity on a money stream, investments and operating charges. Also proved advantages of application of certain theory in practical activity of enterprise were grounded in the article.*

**Постановка проблеми.** На современном этапе традиционный учет затрат, в основу которого заложено распределение расходов на произведенные продукты, не дает возможности гибко, быстро и достоверно определить правильность принимаемых решений с точки зрения влияния на достижение основной цели предприятия, а именно – получения прибыли. С развитием науки и техники, все большей автоматизации производственных процессов, усовершенствования технологий изготовления конечных продуктов, увеличением доли расходов нематериального характера, размер переменных расходов сокращается и увеличивается доля постоянных, накладных издержек производства и обращения. Таким образом удельный вес распределяемых затрат имеет устойчивую тенденцию роста. Достоверность и однозначность применяемых баз распределения затрат вызывает сомнения как в научных кругах, так и в деловых (у руководителей предприятий, принимающих решения на основании предоставленных данных о себестоимости производимой продукции, включающей в себя также и распределенные постоянные накладные расходы). Решить проблему помогают новые теории, кардинально отличающиеся от традиционных. Одной из таких теорий является теория ограничения систем.

**Анализ последних исследований.** Теория ограничения систем была разработана Э. Голдраттом [1]. Единомышленниками и приверженцами данной теории также являются Детмер У. [4], Шрагенхайм Э. [3], Корбетт Т. [5]. В работах украинских экономистов описание теории ограничения систем приведено у Савчука В. [2], Карпова А. и Плиевой Ю. [6].

**Целью исследования** является обзор имеющихся разработок ученых-экономистов по теории

ограничения систем и определение возможности и целесообразности ее применения в практике на промышленных предприятиях.

**Основные материалы исследования.** Теория ограничений была предложена в начале 70-х годов XX столетия доктором Э. Голдраттом [1]. Последователи его теории утверждают, что автор разработал очень простой способ определения эффективности отдельного управленческого решения с точки зрения достижения цели всей системы.

На современном этапе теория ограничений выступает в двух видах: первый – это путь мышления, который позволяет произвести анализ текущей ситуации в бизнесе с возможностью моделирования путей улучшения. Второй же – это набор отдельных инструментов улучшения отдельных аспектов деятельности предприятия, таких как производство, сбыт товаров и готовой продукции, управление проектами и управленческий учет совместно с финансами [2, с. 382].

В статье основное внимание обращено только на финансовый и учетный аспекты теории ограничения систем.

Исходными установками положений теории ограничений являются следующие ключевые моменты [3, с. 26]:

- 1) Каждое предприятие стремится к достижению какой-то определенной цели.
- 2) Каждое предприятие – это нечто большее, чем просто сумма составных его частей.
- 3) Эффективность работы каждого предприятия ограничена незначительным числом переменных факторов.

Отличием подхода Теории ограничения систем от классического учета затрат, ориентированного на контроль за уровнем издержек предприятия, является его направленность на наличие общих целей в организации и работу с ограничениями системы для максимизации производительности по денежному потоку. Это объясняется тем, что повышение объема продаж (если позволяют размеры рынка) за счет устранения внутренних ограничений позволяет увеличивать приток денег и наращивать производительность по денежному потоку, приближая предприятие к его цели. При этом если снижать операционные расходы вплоть до нуля, то и приток денег в систему будет равен нулю [3, с. 42].

Основными показателями, измеряющими степень продвижения организации к ее цели и представляющими собой систему, являются производительность по денежному потоку, вложения и операционные расходы, так как деньги остаются единственным, универсальным и эффективным средством измерения практически всех основных показателей работы системы [3, с. 36; 4, с. 49]. Каждое действие отдельного управленческого решения оценивается через призму влияния на эти три основных параметра. Это объясняется тем, что глобальной целью системы является заработок в настоящем и в будущем, при этом наиболее полно измеряют движение предприятия к цели чистая прибыль и рентабельность инвестированного капитала. Путем измерения соотношений между этими тремя показателями и определяется степень влияния принимаемого решения на прибыльность предприятия и отдачу от инвестиций, т. е. у руководителя появляется возможность видеть связь между своими действиями и прибылью компании.

Ключевую роль играет производительность по денежному потоку (Throughput – T), определяемая как скорость, с которой система в целом генерирует денежные средства в единицу времени в результате продаж (продукции или услуг). В общую производительность системы по денежному потоку вносит вклад каждая сделка. Она вычисляется как разность выручки от продажи и переменными расходами, связанными с данной продажей и изменяется в прямой пропорции с изменением объема производства и продаж [2, с. 384; 3, с. 36; 4, с. 45]. Если товар (каждая конкретная единица) остался нереализованным, то предприятием упущена потенциальная возможность получения денег за него [3, с. 37].

Выделяют еще такой экономический показатель, как полностью переменные издержки (Totally Variable Costs – TVC), которые включают в себя сырье и некоторые другие затраты, которые прямо сопоставляются с готовой продукцией [2, с. 384].

Теория ограничений предполагает не относить на переменные расходы суммы, непосредственно не связанные с производством данного вида продукции, если они связаны опосредованно. Непрямые расходы влияют на уровень чистой прибыли и обязательно должны участвовать в расчетах, но в ТОС они учитываются при определении прибыли, а не себестоимости одной единицы продукции. Таким образом, снимается проблема локализации косвенных издержек по видам продукции.

Такое упрощение расчетов делает методику ТОС удобной для определения производительности по денежному потоку и помогает быстро принять верное решение, отражая влияние каждого действия на финансовый результат компании. Это объясняется тем, что появляется возможность оценить каждое управленческое решение в разрезе единичной продажи продукции [3, с. 38], так как разность между ценой и полностью переменными издержками является количественной мерой определения способности проданного продукта генерировать деньги [2, с. 385].

Вложения (Inventory/Investment – I) – это все денежные средства, которые вкладываются в продукцию (товары, работы, услуги), которая будет или должна быть реализована. Т.е. это то, что вложено в систему, удерживаемый или связанный в системе капитал, товарно-материальные ценности, используемые

для производства продукции. При этом расходы на обработку по ТОС целесообразней учитывать только после того, как продукт внес свой вклад в производительность системы по денежному потоку, т.е. после его реализации, путем вычитания из выручки затрат на сырье, как часть действительно переменных затрат, понесенных в результате продажи [3, с. 38].

Вложения разделяются на активные и пассивные. К пассивным относятся вложения, которые испытывают на себе какие-либо воздействия (сырье и материалы, преобразуемые в денежный поток). К активным вложениям относятся помещения, оборудование и прочие материальные активы, воздействующие на пассивные вложения [4, с. 50].

Операционные расходы (Operational Expenses – OE) – это денежные средства, используемые системой для превращения вложений (I) в производительность по денежному потоку (T), т.е. это деньги, уходящие из системы. К ним относятся все затраты, которые напрямую не зависят от каждой конкретной продажи, являются фиксированными, накладными [3, с. 38].

Исходя из вышеизложенного, последователи данной теории приходят к выводу, что бизнес как система состоит из двух частей: первая приносит деньги напрямую, вторая же – создает условия для функционирования первой части системы, генерирующей денежные средства [3, с. 39].

Производительность по денежному потоку отвечает на вопрос: Сколько денег генерирует компания? Инвестиции дают ответ на вопрос: Сколько денег связано (находится) в компании? Операционные же расходы отвечают на вопрос: Сколько компания должна потратить, чтобы обеспечить свою работу? Соответственно, когда необходимо принять решение, следует найти ответы на три вопроса: на сколько изменятся T, I, OE?

Алгоритм действий согласно ТОС таков: выявляют ограничения, максимально их используют, синхронизируют с ними все остальное, затем их устраняют и выявляют новые ограничения. После выявления новых ограничений максимально их используют, синхронизируют и т.д., т.к. процесс усовершенствования (улучшения результатов работы системы) бесконечен и непрерывен.

В ТОС ограничения являются важнейшими элементами, аналогами продуктов в классическом учете затрат. Основывается такое внимание к ограничениям на том, что компания, хорошо контролирующая и использующая свои ограничения, имеет возможность улучшить результаты своей деятельности без увеличения накладных затрат за счет расширения номенклатуры и увеличения объемов производства.

Авторы и последователи данной теории констатируют, что менеджмент организаций традиционно больше ориентирован на повышение финансовых показателей за счет сокращения расходов, в том числе такие теории, как «всеобщее управление качеством» и «реинжиниринг бизнес-процессов» позиционируются как методики снижения издержек в производстве. Как следствие возникают две проблемы: первая – это ограничение рамками программы по снижению расходов, видения потенциальных возможностей увеличения чистой прибыли за счет увеличения производительности по денежному потоку. Вторая – потеря контроля за границей действительно избыточных ресурсов и необходимых для стабильной работы системы резервами. Авторы отмечают, что потенциальная возможность увеличения производительности по денежному потоку намного выше, чем потенциальная возможность сокращения вложений и операционных издержек и рекомендуют сначала сосредоточиться на той части системы, которая влияет на рост производительности по денежному потоку, а затем – на сокращении вложений и операционных расходов [3, с. 41; 4, с. 48].

В экономической литературе по ТОС отмечается, что понятие «себестоимость» применимо только к отдельному виду товара, не связанному с другими видами продукции организации. В традиционной же бухгалтерии общие затраты распределяются на виды продукции неким искусственным образом. Авторы констатируют, что привычка высчитывать «призрачную себестоимость» единицы продукции – самое частое и серьезное организационное ограничение, которое включает в себя некие традиции, правила, процедуры, установленные в организации или в социуме, сдерживающие компанию как бизнес-систему от достижений высоких результатов [3, с. 45]. Так, традиционные системы учета затрат в процессе калькулирования себестоимости фокусируются на продукте и затраты переносят на продукты, поскольку подразумевают, что каждый продукт использует ресурсы компании [5, с. 117].

Т. Корбетт приходит к выводу, что Теория ограничения систем изменяет парадигму в управленческом учете и приведет к революции в менеджменте [5, с. 195]. А. Карпов и Ю. Плиева подчеркивают, что управленческий учет на базе Теории ограничения систем позволяет создать удобную систему оценки принятия управленческих решений, планирования и контроля, т.к. она соответствует критерию простоты и критерию возможности принимать решения управленческого характера, ведущие к достижению цели [6].

**Выводы.** Вышеприведенные исследования дают возможность сделать такие выводы:

1. Теория ограничений систем заслуживает внимания и дальнейшего изучения возможностей ее внедрения на отечественных производственных предприятиях. Определения, для каких отраслей она наиболее приемлема и эффективна.
2. Простота и гибкость данной теории позволят решать вопросы ценообразования, планирования и контроля без привлечения дополнительных денежных средств и увеличения штата сотрудников, повышая

эффективность работы предприятия.

3. Дальнейшие исследования стоит посвятить более глубокому изучению теории ограничения систем и возможности ее внедрения на отечественных предприятиях различных отраслей экономики с учетом их специфики.

### Литература

1. Голдратт Э. М., Коке Д. Цель: процесс непрерывного улучшения. Цель-2: дело не в везенье : Пер. с англ. – К.: Максимум, 2008. – 778 ,0с.
2. Савчук В.П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент. – К.: Издательский дом "Максимум", 2005. – 884 с.
3. Шрагенхайм Э. Управленческие дилеммы: Теория ограничений в действии: Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 288 с.
4. Детмер У. Теория ограничений Голдратта: Системный подход к непрерывному совершенствованию: Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 444 с.
5. Корбетт Т. Управленческий учет по ТОС : Пер. с англ. – К.: Издательство «Необхідно і достатньо», 2009. – 240 с.
6. Карпов А., Плиева Ю. Реальность за пределами матрицы // Финансовый директор. – 2008. – № 2 // <http://www.management.com.ua/finance/fin147.html>

Надійшла 02.06.2009

УДК 334.722.01 (477.74)

Т. В. УМАНЕЦЬ, О. В. ЛУЧАКОВА  
Одеський державний економічний університет

## МАЛЕ ПІДПРИЄМНИЦТВО ОДЕЩИНИ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

*Розглянуто стан розвитку малого підприємництва в Одеській області за видами економічної діяльності та адміністративно-територіальними одиницями. Наведено результати вибіркового опитування-анкетування щодо перспектив ефективного розвитку малого бізнесу та підприємництва в регіоні. Виявлено проблеми, що стримують розвиток малого підприємництва на регіональному рівні та надано ряд пропозицій щодо їх усунення.*

*The state of development of small enterprise in Odessa area after the types of economic activity and administrative-territorial units was considered. The results of the selective questionnaire in relation to the prospects of effective development of small business and enterprise in a region were resulted. The problems which restrain development of small enterprise at regional level were determined and the row of suggestions in relation to their removal was given in the article.*

Невеликий досвід функціонування вітчизняного малого бізнесу свідчить, що проблеми його розвитку випереджають наявні нормативно-правові акти, теоретичні, методичні та експериментальні розробки з питань підприємницької діяльності. Існує багато проблем, які необхідно вирішувати на різних рівнях, в залежності від стану розвитку підприємництва в сучасних умовах.

Відносно попередніх років змінилися значення показників, що характеризують стан, тенденції та структурні зрушення розвитку малого підприємництва у зв'язку з тим, що у вересні 2008р. було встановлено нові критерії віднесення підприємств до категорії малих, середніх і великих. Це дозволило привести визначення малих підприємств у відповідність до європейських стандартів. Рівень розвитку малого бізнесу сьогодні доцільно розглядати як комплексне економічне поняття, що характеризується ознаками, які сформовано відповідно до Закону України „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності” від 18.09.2008 р. № 523-VI [1].

Аналіз розвитку малого підприємництва в Одеській області в 2008р. дає підстави для таких висновків [2, с. 16-24].

1. Незважаючи на кризовий стан економіки України, малий бізнес Одещини продовжує динамічно розвиватись. За період 2003-2008рр. кількість малих підприємств на 10 тис. осіб наявного населення зросла на 70,8%, а порівняно з попереднім роком – на 2,5%. За цей час його питома вага у загальній кількості підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності на 10 тис. осіб наявного населення зросла на 9 в.п. і у 2008р. становила 93,2%. Але триває процес подальшого подрібнення малих підприємств. Зростання даного показника до попереднього року спостерігалось у 20 районах області, що склало 60,6% від загальної кількості адміністративно-територіальних одиниць області. Найбільше зростання спостерігалось в таких районах, як: Комінтернівський та Білгород-Дністровський райони.

2. Малі підприємства природним шляхом тяжіють до свого оптимального розміру, який, у свою чергу, залежить від виду економічної діяльності. Так, незначне збільшення у розмірі малого підприємства спостерігалось тільки за такими видами економічної діяльності, як: „Рибальство, рибицтво” – на 12,5% та