

Для оцінки результатів роботи основних підрозділів бізнесу існує значна кількість показників, з цим не виникає труднощів. Оцінити роботу допоміжного підрозділу, що не є центром створення вартості, а лише центром затрат, складніше. Щоб отримати якісну оцінку роботи системи внутрішнього контролю, на підприємстві повинні чітко розуміти її роль, структуру, функції, а також фактори, від яких залежить ефективність її роботи. Доцільно спрямувати зусилля на розробку стандартів системи внутрішнього контролю для підприємств з урахуванням їх галузевої належності, враховуючи досвід зарубіжних управлінців. При цьому, перспективним є адаптація Теорії обмеження системи як нової парадигми управлінського обліку для українських підприємств.

### Література

1. Данілочкіна Н.Г. Контролінг як інструмент управління підприємством / Н.Г. Данілочкіна, Д. Г. Коренівський. – М. : Аудит, 1998. – С. 150 – 161.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996 XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
3. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 № 509 – XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=509-12>
4. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994, № 334/94 ВР. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0>
5. Карапатін Д. Автоматизуй та володарюй // &Фінансист. – 2008. – № 4. – С. 11 – 13.
6. Колосова І. Незалежність як гарантія об'єктивності // &Фінансист. – 2008. – № 3. – С. 35 – 37.
7. Коновалеко Н. Коліскова обліку // &Фінансист. – 2007. – № 3. – С.9.
8. Кутузов О.В. Кому повинен підпорядковуватися головний бухгалтер? // &Фінансист. – 2007. – № 4 – 5. – С. 20 – 22.
9. Мартинов С. Внутрішня кухня внутрішнього аудиту // &Фінансист. – 2008. – № 2. – С. 20 – 22.
10. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року: Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О.Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006. – С. 1152
11. Остапенко С. А Ризки – врозь! // &Фінансист. – 2008. – № 9. – С. 15 – 17.
12. Сергієнко Д. Оцінити контролера // &Фінансист. – 2008. – № 2. - С. 8 – 10.
13. Старинський Б. «Все під контролем // &Фінансист. – 2008. – № 2. –С 18 – 22
14. Терехов А.А. Контроль і аудит / А.А. Терехов, М.А. Терехов. – М. : Фінанси і статистика, 1998. – С. 59 – 66.
15. Фольмут Х.Й. Інструменти контролінгу. / Фольмут Х.Й. - М.: Фінанси і статистика, 1998. – С. 12 – 18.

Надійшла 19.11.2009

УДК 657.631.2

В. Є. КОЗАК

Хмельницький національний університет

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ТЕОРІЄЮ ОБМЕЖЕНЬ: ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА

*Управлінський облік за теорією обмежень має на меті кардинально змінити підходи щодо прийняття стратегічних рішень у діяльності підприємства. Готовність до змін розглядається як основний фактор, що покликаний забезпечувати конкурентоздатність організації.*

*Managerial Accounting for the theory of restrictions intended to radically change approaches to strategic decision-making in business. Readiness for change is considered as the main factor, which aims to ensure the competitiveness of the organization.*

*Ключові слова: конкуренція, обмеження, система мислення, комерційна ситуація, управлінський облік, ділова кон'юнктура, облік затрат, безперервне покращення.*

**Постановка проблеми.** Мистецтво ефективного управління міститься у вмінні передбачити господарську та комерційну ситуацію, вживати заходів щодо оптимізації відношення «витрати – результат», тим самим забезпечувати досягнення поставлених цілей і, перш за все, отримувати бажаний прибуток.

На сьогодні, у сфері підприємництва склалася досить дискусійна ситуація з системою управлінського обліку. Незважаючи на численні зміни ділової кон'юнктури, він практично не зазнав системних зрушень протягом значного проміжку часу. Як наслідок, інформація, що надається управлінським обліком, втрачає свою корисність. В умовах постійних змін зовнішнього середовища, підприємства не можуть покладатися на викривлену та недостовірну інформацію.

**Аналіз останніх досліджень.** Теорія обмежень (Theory of Constraints, TOC) – один з основних елементів нової парадигми управління організацією. Серед українських науковців TOC досліджують науковці Києво-Могилянської бізнес-школи Сергій Гвоздьов, Михайло Колісник. Також на науковому рівні методологію впровадження TOC розробляють фахівці компанії «Apple Consulting» Андрій Колотов, Юлія Плієва, Сергій Бублик, Анатолій Карпов, фінансовий директор «FERREXPO Petroleum Onshore». Оприлюднено приклади успішного впровадження TOC корпорації «Артеріум», компанії «Рудь» та «Луцк Фудз».

Думка про те, що конкуренція в сучасному світі стає все більш запеклою і вимагає від компаній швидкого пристосування до нових умов постійно розвивається зарубіжними науковцями, такими як Томас Корбетт, Рей Гаррісон, Ерік Норін, Пітер Брюер. Ними було створено концепцію «постійного поліпшення».

Стрімкий розвиток технологій змінює основу конкурентної боротьби. Для того, щоб успішно конкурувати, компанії повинні виробляти вдосконалені продукти з низькою собівартістю. При цьому строки виконання замовлення мають бути якнайменшими. Особливу роль відіграє складність, пов'язана з сучасними системами обліку затрат. Інформація не подається у тому форматі, який потрібен управлінському персоналу чи власнику для виявлення, аналізу та вирішення поточних проблем.

На думку науковців Гарвардської школи бізнесу, менеджерів на виробництві змушують приймати важливі рішення не тому, що наявна інформація про затрати є актуальною, а якраз всупереч їй.

Згідно з даною концепцією підприємства повинні бути готові змінюватися, змінюючи, перш за все, своє мислення. За даних умов успіх швидко втрачає свою актуальність, і будь-яку перевагу можна бути втратити за дуже короткий термін. Як організації, так і люди повинні навчитися виживати в нових умовах. Саме в цих нових умовах змін науковці вбачають основну проблему управління в цілому та управлінського обліку зокрема. Внаслідок отримання та розгляду недостовірної та викривленої інформації, керівництво та власник приймають необ'єктивні рішення, які віддаляють підприємство від досягнення заданого рівня прибутковості, рентабельності, здатності генерувати грошові потоки.

Під час проведення даного дослідження, ми ставили перед собою наступні завдання:

- 1) розглянути історичні етапи розвитку нової парадигми управлінського обліку,
- 2) дати загальну характеристику TOC,
- 3) обґрунтувати методологію прийняття рішень на основі аналізу методами TOC.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Людині властиво звикати до деяких принципів та не помічати змін навколо себе. Як наслідок, вона вважає, що немає необхідності міняти спосіб дій. Це помилкове судження. В умовах постійних змін багато організації намагаються відповідати вимогам часу. Вони намагаються знаходити нові способи та методи конкурентної боротьби, сприяючи тим самим пришвидшенню темпів розвитку різних ринків. Керівники погоджуються, що концентрація уваги на клієнті – найкращий шлях до успіху. Це усвідомлення приводить до виникнення нових форм організацій, що прагнуть до більшої гнучкості і кращого розуміння ринку, що вимагає від кожного працівника підприємства особистої участі і розуміння того, чим організація займається і куди рухається, змушуючи розглядати її як єдине ціле. Прагнення задовольнити покупця викликає справжні революції. Те, що раніше вважалося «священними коровами», тепер піддається переосмисленню.

Історія TOC почалася в 70-х роках ХХ століття, коли ізраїльський фізик Еліяху Голдратт зіткнувся з проблемами виробничої логістики. У нього не було жодного досвіду роботи в бізнесі, тому для вирішення проблем виробничої логістики він спробував застосувати методи вирішення завдань, відомі йому з фізики [5].

Відпрацювавши TOC у сфері виробничої логістики, Голдратт розробив управлінські рішення для таких сфер, як дистрибуція та управління проектами. Вважається, що TOC припустимо застосовувати і для неприбуткових організацій. Ізраїльським фізиком було розроблено програму навчання логічного мислення. На думку науковців Інституту Голдратта, компанії повинні знати, як самостійно вирішувати свої проблеми, гарантуючи, таким чином, своє майбутнє і безперервне поліпшення.

Отже, на сьогодні TOC можна подати у вигляді двох областей, таких як процеси мислення з одного боку, і конкретні прикладні рішення з іншого. Варто відмітити, що розумові процеси TOC вже вийшли далеко за рамки управління підприємством і використовуються в багатьох інших областях.

На основі досліджень Голдратта можна стверджувати, що в основі процесів мислення – аксіома, яка твердить, що в будь-якій системі велика кількість явищ викликана дуже малою кількістю причин. Процеси мислення ґрунтуються на законах причинно-наслідкових зв'язків і являють собою логічні діаграми, які дають змогу висловити інтуїтивні уявлення. Вони складаються з п'яти інструментів: «Дерево Існуючої дійсності», «Грива Хмара», «Дерево Майбутньої Дійсності», «Дерево Передумов» і «Транзитне Дерево». Залежно від обставин, ці інструменти можуть використовуватися в комплексі або окремо. В міру поширення процесів мислення, з'являються все нові й нові області їх застосування.

Розробники TOC вважають облік витрат та систему управління формуванням запасів основними недоліками та перешкодами на шляху до ефективного управління. Це викликає численні дискусії між науковцями та практиками, що, тим самим, надає більше можливостей для експериментальних досліджень та впроваджень.

Як вже зазначалося вище, ТОС ґрунтується на принципі, який свідчить, що у багатьох наслідків є загальна причина і що явища, які ми спостерігаємо, є наслідками якихось глибинних причин. Цей принцип підводить нас до системного погляду на компанію. Теорія обмежень розглядає будь-яку компанію як систему, тобто сукупність взаємозалежних елементів. Кожен елемент в тій чи іншій мірі залежить від інших елементів, а загальний результат системи залежить від сукупних зусиль всіх її частин. Основна мета – визнання питомої ваги впливу обмежень системи на кінцевий очікуваний результат.

Першим кроком дослідження є визнання того, що будь-яка система створюється з певною метою, згідно з п. 2 ст. 3 розділу I Господарського кодексу України, господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку є підприємництвом [4]. Таким чином, будь-що, здійснене якоюсь складовою частиною організації, повинно оцінюватися за його впливом на досягнення кінцевої мети.

З вище наведеного випливає, що перед прийняттям глобальних управлінських рішень щодо покращення елементів будь-якої частини системи, ми повинні визначити її глобальну мету, а також показники, які дозволять нам оцінити вплив будь-якої підсистеми і будь-якого локального рішення на досягнення цієї мети. Обмеження системи можна описати наступним чином: все, що не дозволяє системі домагатися кращих результатів на шляху до її мети. Доведено, що у системи в дійсності може бути незначна кількість обмежень, але не менше одного. Твердження про те, що у кожній системі має бути як мінімум одне обмеження, пояснюється тим, що якщо б нічого не обмежувало діяльність системи, результати її діяльності були б нескінченними. Якщо б у компанії не було обмежень, її прибуток був би нескінченною величиною.

Процес безперервного покращення в ТОС впливає саме з цих міркувань, він спрямовує всі зусилля на досягнення стратегічної мети системи. Саме це закладено в основу всіх методологій ТОС, у тому числі і методології управлінського обліку. Процес безперервного покращення можна проілюструвати за допомогою схеми, зображеної на рис. 1.

Розглянемо детальніше кожен з кроків на шляху до покращення.

Отже, перш за все, необхідно знайти обмеження системи. Тут часто проводять аналогію з найслабшою ланкою ланцюга. Вважається, на підприємстві завжди є ресурс, що обмежує його максимальний потік. Для того, щоб поліпшити результати роботи системи (посилити весь ланцюг), необхідно знайти найслабшу ланку. Ресурси, які визначають величину потоку на підприємстві називаються ресурсами, що обмежують потужність.

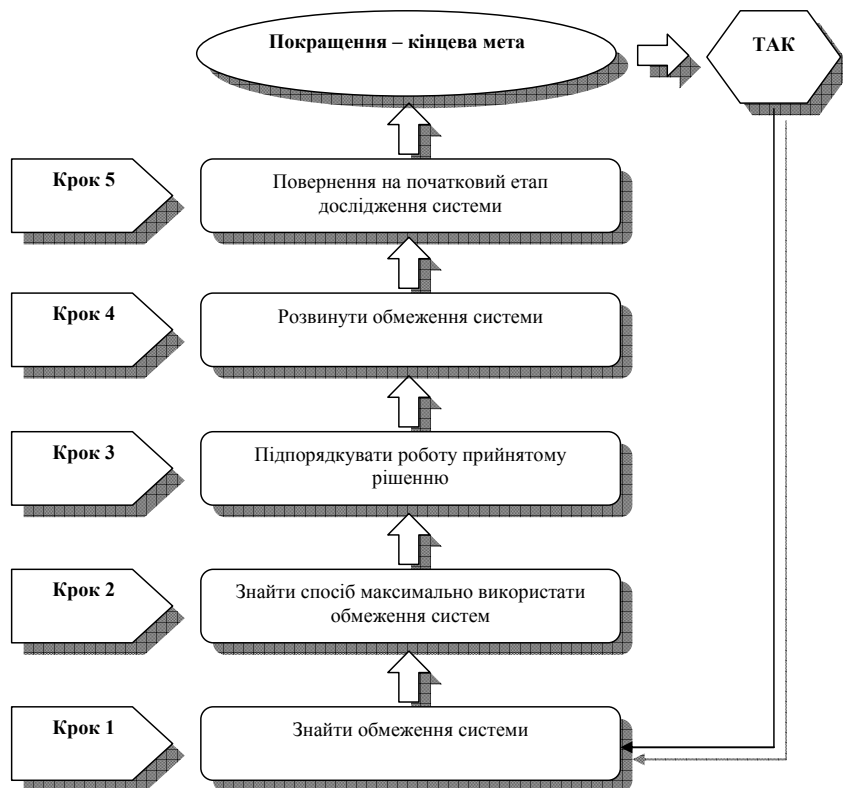


Рис. 1. Методологія прийняття управлінських рішень за ТОС

На наступному етапі, згідно з розробленою методикою, треба вирішити, як максимально використати обмеження системи. Знайшовши ресурс, який обмежує результати роботи, управлінський персонал повинен забезпечити безперервну роботу обмеження. Кожна загублена хвилина використання

цього ресурсу означає втрату хвилини виробничого часу всієї системи. Необхідно створити перед обмеженням постійний захисний буфер, передбачити та не допустити відсутності ресурсу. Далі топменеджмент організації повинен приймати управлінські рішення таким чином, щоб система постачала все, що потрібно для роботи обмежень. Досліди довели, що постачати більше, ніж потрібно даним слабким ланкам не ефективно.

Третій крок передбачає підпорядкування в цілому роботи підприємства прийнятим рішенням стосовно обмежень. Інші ресурси повинні працювати зі швидкістю обмеження. Вони не можуть дозволити обмеженню залишитися без матеріалу для роботи, а з іншого боку, вони не повинні працювати швидше за обмеження, оскільки це не збільшить обсяги випуску системи, а лише створить додаткові запаси незавершеного виробництва.

Здійснюючи четвертий крок, науковці рекомендують розвинути (розширити) обмеження системи. На другому кроці ми спробували отримати від обмеження якнайпродуктивніший результат. На даному етапі вважається доцільним дослідити всі альтернативні варіанти інвестування в обмеження.

Якщо в результаті попереднього кроку обмеження усунуто, то зрозуміло, що результати роботи системи тепер будуть визначатися іншими обмеженнями. Роботу з оптимізації необхідно продовжувати, управлінці знову повертаються на початковий етап роботи з обмеженнями, тобто до першого кроку.

Один із ключових моментів в основі ТОС полягає в тому, що у кожній системі, наприклад, у комерційної організації, є як мінімум одне обмеження. Щоб поліпшити результати роботи системи, необхідно управляти її обмеженнями.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Вирішення ключових для власників бізнесу проблем вимагає вчасного впровадження тих систем управління операціями, які відповідають їх галузі діяльності та рівню конкуренції, як існуючому, так і прогнозованому.

Екстенсивний розвиток веде до надмірного ускладнення системи управління, у той самий час, досвід іноземних підприємців свідчить, що впровадження ТОС як нової парадигми управлінського обліку дозволяє повернути та втримати контроль над виробничими процесами, системою формування запасів, виконанням замовлень. Для українських підприємств впровадження ТОС потребує подальших досліджень та підрахунків, адже здійснення управлінського обліку за такими підходами збільшить розбіжності між показниками управлінського обліку як системи контролю та даними бухгалтерського обліку, на основі яких формується фінансова звітність.

Підсумовуючи вище наведене, можемо зробити висновок, що при розробці стратегічного комплексного плану розвитку підприємства, діяльність варто спрямовувати у двох напрямках:

- 1) розробка стратегії підприємства, що базується на показниках класичного управлінського обліку,
- 2) аналіз роботи організації за допомогою інструментів ТОС.

За допомогою ТОС отримуємо комплексну картину наявних проблем. Встановлення глибинних причин виникнення обмежуючих чинників дозволяє перейти безпосередньо до розроблення планових заходів для їх усунення. Інструменти ТОС передбачають повторне виявлення та прояв слабких ланок. На наступному етапі лишається доповнити розроблену стратегію управлінського обліку результатами аналізу за методикою ТОС.

Згідно з останніми дослідженнями у галузі планування системи управлінського обліку, яка буде використовуватися у наступному звітному періоді, оприлюднених журналом «& Фінансист», ТОС у 2010 році використають не більше 3% українських підприємств [9]. Причина вбачається у відсутності зрозумілої та доступної методики впровадження. Перспективним напрямом наукової роботи є розробка практичних рекомендацій для вітчизняних організацій.

## Література

1. Berliner and Brimson. Cost Management for Today's Advanced Manufacturing. Boston. Harvard Business School Press, 1998. 19
2. Данілочкіна Н.Г. Контролінг як інструмент управління підприємством / Н.Г. Данілочкіна, Д. Г. Коренівський. – М. : Аудит, 1998. – С. 150 – 161.
3. Гаррісон Рей. Управлінський облік / Гаррісон Рей, Норін Ерік, Брюер Пітер ; [пер. з англ. О.В.Чумаченко]. – К. : Companion Group, 2007. – 1024 с.
4. Господарський кодекс України: за станом на 5 травня 2009 р. / Верховна Рада України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>
5. Голдратт М. Єлія. Критичний ланцюг / Голдратт М. Єлія. – К. : «Необхідно і достатньо», 2009. – 250 с.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996 XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
7. Карапатін Д. Автоматизуй та володарюй // &Фінансист. – 2008. – № 4. – С. 11 – 13.
8. Коновалеко Н. Колискова обліку // &Фінансист. – 2007. – № 3. – С. 9.
9. Колісник М. Антикризове бюджетування // &Фінансист. – 2009. – № 11. – С. 38 – 48.

10. Корбетт Томас. Управлінський облік за ТОС: Пер. з англ. Д. Капранов. – К.: Видавництво «Необхідно і достатньо», 2009. – 240 с.
11. Кутузов О.В. Кому повинен підпорядковуватися головний бухгалтер? // &Фінансист. – 2007. – № 4 – 5. – С. 20 – 22.
12. Мартинов С. Внутрішня кухня внутрішнього аудиту// &Фінансист. – 2008. - № 2. – С. 20 - 22.
13. Остапенко С. А Ризки – врозь!//&Фінансист. – 2008. - № 9. – С.15 – 17.
14. Сергієнко Д. Оцінити контролера // &Фінансист. – 2008. – № 2. – С. 8-10.
15. Терехов А.А. Контроль і аудит / А.А. Терехов, М.А. Терехов. – М. : Фінанси і статистика, 1998. – С. 59 – 66.
16. Фольмут Х.Й. Інструменти контролінгу / Фольмут Х.Й. - М. : Фінанси і статистика, 1998. – С. 12 – 18.

Надійшла 19.11.2009

УДК 658.589

Н. А. ПОНОМАРЬОВА  
Хмельницький національний університет

## ОБЛІКОВІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ І ВИЗНАННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ АКТИВІВ

*Розглянуто теоретичні положення щодо визначення та визнання інтелектуальних активів з метою з'ясування їх ролі у формуванні вартості підприємства.*

*The theoretical position on the definition and recognition of intellectual assets in order to clarify their role in the formation of a company.*

*Ключові слова: інтелектуальні активи, нематеріальні активи, гудвіл.*

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах розвитку економіки знання набуває товарної форми, тобто стає специфічним економічним ресурсом – інтелектуальним ресурсом. Виходячи з потенціалу, закладеного в інтелектуальному ресурсі, можна говорити про інтелектуальні активи, використання яких може призвести до збільшення економічних вигод і які можуть мати вартісну оцінку. Як і будь-який інший актив, інтелектуальні активи мають розкриватися у фінансовій звітності, що й обумовлює необхідність їх бухгалтерського обліку.

**Стан розробки проблеми.** Широкого поширення поняття інтелектуальних активів отримало у зв'язку з розвитком теорії інтелектуального капіталу, яку в своїх працях досліджували зарубіжні (К. Беккер, Д. Белл, П. Дракер, Л. Едвінссон, І. Рус, М. Кастельс, М. Мелоун, Р. Райх, Т. Сакайя, Т. Стюарт, П. Пільцер, О. Тоффлер, Л. Туроу, С. Хантінгтон, Т. Шульц, Ф. Фукуяма та ін.) та вітчизняні вчені (Л. Абалкін, О. Амосов, Д. Богиня, В. Врублевський, Н. Гавкалова, В. Гесць, М. Долішній, О. Дацій, М. Вороніна, О. Кендюхов, А. Колот, В. Куценко, О. Кристальний, О. Бутнік-Сіверський, Н. Лук'янченко, В. Онікієнко, О. Онищенко, П. Каблук, В. Ситник, А. Чухно, П. Цибулюк та ін.).

**Метою даної статті** є узагальнення та уточнення сутності та складу економічного поняття «інтелектуальні активи» та особливостей їх визнання у фінансовій звітності.

**Викладення основного матеріалу.** В сучасних умовах основою конкурентних переваг будь-якої успішної на ринку організації вважають здатність реалізовувати складні стратегії на основі накопичених знань, навчання персоналу, розвитку корпоративної культури, бренду, іміджу організації. За оцінками фахівців, у середньому практично 80 % ринкової вартості компаній забезпечують нематеріальні активи та корпоративні знання [1].

Загальні підходи до аналізу структури інтелектуального капіталу закладені Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC). У стандартах, розроблених федерацією, пропонується розглядати інтелектуальний капітал як комплекс трьох складових елементів: людського капіталу, капіталу відносин та структурного (організаційного) капіталу. За стандартами IFAC:

1) людський капітал – знання, вміння, досвід, вишкіл, що притаманні конкретному індивідууму і невіддільні від нього як приналежність до певної людської раси;

2) капітал відносин – зовнішні зв'язки зі споживачами, постачальниками матеріалів, послуг, органами управління суспільством і іншими контрагентами, що входять у поняття зовнішнє середовище, зокрема економічне і соціальне;

3) структурний (організаційний) капітал – знання, процедура, технології та інформація, що пов'язані з фірмою так само, як і складові людського капіталу до конкретної людини і завжди залишаються на фірмі [2].

В категоріях бухгалтерського обліку інтелектуальний капітал розглядається як інтелектуальні активи. Р. Романів розглядає таку структуру інтелектуальних активів:

- 1) ринкові активи – нематеріальні активи, пов'язані з ринковими операціями;