

В.В. ДУБОВАЯ

КОНЦЕПЦІЇ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ ТА ЇХ ВПЛИВ НА РОЗВИТОК ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначено, що “бухгалтерський облік є процесом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень” [1]. Тим самим на законодавчому рівні визнано взаємозв’язок між веденням бухгалтерського обліку на підприємстві та процесом управління підприємством.

З фактом залежності бухгалтерського обліку від управління (як у науковому, так і у практичному плані), та необхідністю виявлення потреб управління, погоджуються переважно всі науковці з бухгалтерського обліку, але водночас, у своїх публікаціях акцентують увагу на індивідуальності таких потреб на підприємствах. Розуміючи, що потреби управління будь-якого підприємства є індивідуальними, метою доповіді було поставлено окреслення загальносвітових тенденцій розвитку управління виробництвом з визначенням основних напрямків розвитку обліку витрат виробництва.

Складність поставленого питання полягає у тому, що вітчизняні системні дослідження, не лише на предмет залежності розвитку бухгалтерського обліку від розвитку управління виробництвом, але й на предмет самого управління виробництвом, тільки почалися. Як зазначають фахівці [2], вітчизняні розробки з управління виробництвом, на відміну від зарубіжної теорії і практики, почалися лише в останні роки тому, що за радянських часів вважалось, що на рівні підприємств необхідно забезпечувати лише ефективну організацію виконання директив партії і уряду. Вочевидь, саме тому до останнього часу

домінувала думка й про те, що побудова бухгалтерського обліку залежить переважно від організації виробництва.

Першою суттєвою концепцією в управлінні виробництвом була концепція наукової організації управління, за якою було запропоновано розробляти раціональні методи виконання виробничих операцій, стандартизувати виробничі інструменти і матеріали, нормувати та стимулювати працю виробничих робітників.

Концепція наукової організації управління стала поштовхом для виникнення та розвитку у зарубіжному бухгалтерському обліку теорії “стандарт-косту”, а у вітчизняному бухгалтерському обліку – теорії нормативного метода обліку витрат на виробництво.

До основних цілей “стандарт-косту” відносять: надання прогностичних значень майбутніх витрат для прийняття рішень; виявлення відхилень фактичних витрат ресурсів від планових витрат; спрощення оцінки запасів незавершеного виробництва і готової продукції.

Основними завданнями нормативного метода обліку витрат на виробництво було названо своєчасне попередження нераціонального витрачання матеріальних, людських і фінансових ресурсів у господарстві, сприяння виявленню існуючих у виробництві резервів і результатів внутрізаводського госрозрахунку [3].

Другою концепцією управління виробництвом, яка вплинула на розвиток зарубіжного обліку витрат виробництва, 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 [4, 5]. 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.

Трет'ю концепцією операційного менеджменту, з якою пов'язано інший підхід до методології обліку витрат виробництва, можна назвати концепцію “точно-в-строк” (JIT), впроваджуєму зарубіжом з 1970-х років. Дія даної концепції полягає у починанні здійснення виробничого процесу з будь-якої операції лише у той момент, коли з наступної операції надійшов сигнал про необхідність цього здійснення. В результаті, по кожній операції виробляється рівно стільки, скільки є потрібним для наступної операції.

Впровадження своєчасного виробництва спричинило розробку нових методологічних засад у бухгалтерській науці, які отримали назву JIT-калькулювання або метода своєчасного виробництва [6, 7].

Оскільки в умовах своєчасного виробництва низька якість виробництва є неприпустимим явищем, обов'язковою супроводжуючою умовою має бути реалізація загального контролю якості (TQC), тобто попереджувального підходу до управління якістю, що призвело до обліку витрат на покращення якості.

Четвертою концепцією управління виробництвом, що вимагає від обліку витрат виробництва нового типу інформації, можна назвати концепцію загального управління якістю, яку було розроблено у напрямку попереджувального управління якістю в 1980-ті роки. Сутність концепції полягає в здійсненні управління якістю на промисловому підприємстві на всіх етапах діяльності: маркетингі; проектуванні та розробленні продукції;

плануванні та розробленні процесів; закупівлі; виробництві; утилізації продукції.

Для реалізації цієї концепції, зарубіжом було розроблено метод аналізу вартості, а у вітчизняній науці - метод функціонально-вартісного аналізу, які націлено на пошук можливостей зниження витрат, за яких не відбувається зниження цінності продукта.

П'ятою концепцією операційного менеджменту, яка вже спричинила окремі розробки у бухгалтерському обліку, є концепція моделі виробничої стратегії. Хоча перші ідеї цієї концепції було висунуто у кінці 1970-х і початку 1980-х років, саме зараз вона набуває первоступового значення. Основна ідея ґрунтується на понятті фокусування виробництва на одній із альтернативних стратегій, оскільки ніяка фабрика або завод не в змозі досягти максимально високих виробничих показників одночасно по всіх напрямках. В цьому напрямку може бути корисним цільове калькулювання собівартості продукції.

Шостою концепцією операційного менеджменту (перші елементи якої виникли у 1980-ті роки), яка має позначитись на розвитку бухгалтерського обліку витрат виробництва, ми вважаємо, впровадження автоматизації виробництва та автоматизації управління виробництвом. Автоматизація процесу планування витрат дозволяє гнучко планувати витрати, тобто планувати не один, а декілька варіантів з обранням найкращого. Варіанти планування витрат, як правило, полягають у різному поєднанні темпу виробництва, чисельності робочої сили і обсягу матеріальних запасів.

С'ьомою концепцією операційного менеджменту, яка позначається на розвитку бухгалтерського обліку, є концепція оновлення бізнес-процеса (яку було створено у 1990-ті роки). За М. Хаммером, оновлення бізнес процесів означає "фундаментальний перегляд і радикальне перепроєктування бізнес-процесів для досягнення суттєвого покращення основних показників їх ефективності, таких як вартість, якість, обслуговування і швидкість" [8, с.607]. Зазначена концепція поширюється не лише на виробничі процеси, але й на всі

інші процеси підприємства. В межах концепції оновлення бізнес-процеса особливого значення набуває облік витрат за видами діяльності (ABC).

Таким чином, можна здійснити висновок, що в залежності від застосування на підприємстві певних концепцій управління виробництвом, бухгалтерський облік має бути спроможним надавати відповідну інформацію про витрати.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” №996-XIV від 16.07.1999 р.
2. Старовірець А.С. Виробничий менеджмент і організація виробництва на підприємстві // Регіональні перспективи. – 2001. - № 5-6. – С. 123-124.
3. Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ): Утв. Минфином СССР, Госпланом СССР, Госкомценом СССР и ЦСУ СССР от 24.01.83 г. № 12 // Бухгалтерский учет. – 1983. - № 5. – С. 47-60.
4. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран: Пер. с польск. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 236 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
6. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.: ил.
7. Шим Джей К., Сигел Джоуэл Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат: Пер. с англ. – М.: Информационно-издательский дом “Филин”, 1996. – 344 с.
8. Чейз Ричард Б., Эквилайн Николас Дж., Якобс Роберт Ф. Производственный и операционный менеджмент: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2003. – 704 с.