

## 2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

### 2.1. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ ТЕОРИИ ОГРАНИЧЕНИЙ В УПРАВЛЕНИИ ЭКОНОМИЧЕСКИМИ ПОКАЗАТЕЛЯМИ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Аксенова Е.А., к.э.н., доцент кафедры управленческого учета и анализа

*Ростовский государственный строительный университет*

В статье рассмотрены концептуальные подходы теории ограничений в управлении экономическими показателями коммерческой организации. Дан обзор различных трактовок дефиниции «теория ограничений» в понимании экономической сущности концепции. Выделены основные положения, которыми необходимо руководствоваться при исследовании. Концептуальные подходы теории ограничений сгруппированы в рамках двух концептуальных групп: концепция теории ограничений Голдратта и концепция теории ограничений на основе инструментов бухгалтерского инжиниринга.

В современных условиях деловая среда коммерческой организации характеризуется возрастающей глобализацией рыночных отношений и жесткой конкуренции, взрывным развитием инновационных технологий и систем, наличия высокого уровня риска и неопределенности. В этих условиях становится очевидным необходимость адаптации к новым условиям хозяйствования. Необходимость изменений становится нормой. Стремление к непрерывным совершенствованиям требует изменения в системах управления и сдвиге парадигмы традиционных концепций управления к прогрессивным, позволяющим принимать эффективные управленческие решения в целях улучшения экономических показателей коммерческой организации. Одна из таких парадигм управления – «теория ограничений» – демонстрирует альтернативный подход к управлению.

Автором рассмотрены различные трактовки дефиниции «Теория ограничений» в понимании экономической сущности концепции.

Т. Корбетт описывает ограничение системы как «все то, что не позволяет добиваться лучших результатов на пути к ее цели...» [10, с. 40].

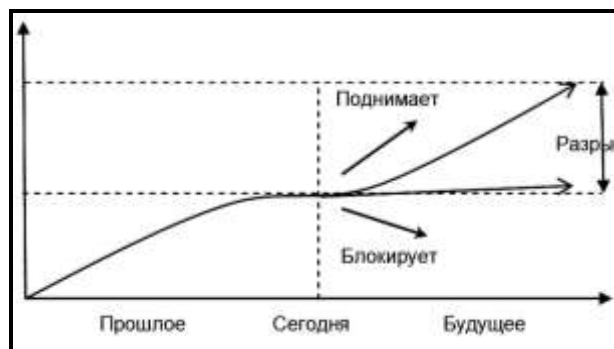
В понятие сущности теории ограничения Н.А. Оладов вкладывает следующий смысл: «Ограничение – это все то, мешает организованной системе достичь своей цели» [12, с. 45].

Коллектив ученых (Энтони А. Атkinson, Раджив Б. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг) под теорией ограничений понимают «концепцию управления, которая максимизирует объем продукции через узкое место процесса. Узкое место или недостаточный ресурс – это любое условие, которое препятствует эффективному протеканию процесса, может быть идентифицировано путем определения мест, в которых накапливается избыточное количество запасов незавершенного производства» [3, с. 353].

Рей Гаррисон, Эрик Норин, Питер Брюер трактуют теорию ограничений как «управленческий подход, подчеркивающий значение управления ограничениями [5, с. 38].

Ограничение – это что-либо, препятствующее получению еще большего чем то, что вы уже имеете» [5, с. 25].

Одэд Коуэн, международный директор Goldrat Schools, под ограничениями понимает факторы или элементы, определяющие предел результатов деятельности системы. Ограничение – это то, что при правильном управлении «поднимет» всю систему на новый уровень. Именно разрыв между текущим и желаемым уровнями деятельности дает менеджерам энергию и настойчивость для проведения улучшений (рис. 1) [11].



**Рис. 1. Ограничение и его влияние на деятельность системы [11]**

По мнению Е.Ю. Вороновой, «теория ограничений представляет собой системный подход к управлению предприятием, основанный на признании важной роли ограничений, которые определяют пределы эффективности каждого предприятия» [4, с. 318].

Проанализировав взгляды отечественных и зарубежных ученых, мы можем отметить, что все авторы делают акцент на управление ограничениями внутреннего и внешнего характера и преодоление этих ограничений в целях достижения целей коммерческой организации.

Концепция теории ограничений успешно работает и развивается уже на протяжении более тридцати пяти лет и применяется многими компаниями более чем в 30 странах мира, эффективно демонстрируя то, что сфокусированные действия по выявлению и управлению ограничениями дают немедленные и значительные улучшения. Теория ограничений в настоящее время изучается в более чем 200 бизнес-школах мира.

Элияху Моше Голдратт, всемирно признанный эксперт в области развития новых концепций и систем управления, физик по образованию, создал и развил управленческий подход, направленный на управление как коммерческой организацией в целом, так и ее функциональными подразделениями, получивший название теории ограничений. В 1986 г. вышла в свет книга Э. Голдратта «Цель: Процесс постоянного совершенствования», в которой раскрываются базовые принципы управления организацией с учетом ограничений. Книга написана в стиле бизнес-романа, где главный герой, постигая и применяя принципы Э. Голдратта, восстанавливает конкурентоспособность своей компании. Его система оказалась успешной и заинтересовала многие организации.

В 1994 г. Э. Голдратт выпустил вторую книгу «Цель 2: Дело не в везенье», которая посвящена решению

стратегически значимых проблем компании и применения мыслительных процессов, направленных на непрерывное улучшение методов управления в разных областях деятельности.

В настоящее время теория ограничений Э. Голдратта используется тысячами компаний во всем мире (США, Япония, Китай, Великобритания, Израиль, Мексика и др.), которые демонстрируют, что целенаправленные действия по выявлению и управлению ограничениями дают колоссальный экономический эффект. Среди них:

- ABB;
- General Motors;
- Motorola;
- Intel;
- Procter&Gamble;
- Philips;
- Boeing;
- Cadillac Motors;
- Hitachi Tools и др.

Отчеты, представленные такими компаниями, можно найти на многочисленных сайтах – например, поиск в Google по фразе theory of constraints дает 3 460 000 ссылок.

Коммерческие организации, использующие теорию ограничений в условиях экономического кризиса 2008-2009 гг., смогли не только удержать финансовые результаты финансово-хозяйственной деятельности на предкризисном уровне, но и обеспечить их значительный рост.

Обзор международной литературы по теории ограничения выявил средний уровень достигнутых результатов:

- повышение своевременности выполнения заказов на 43%;
- сокращение производственного цикла на 70%;
- увеличение объемов продаж на 63%;
- снижение объема запасов на 49%;
- совокупное улучшение финансовых результатов на 73%.

Одна из российских компаний – лесопромышленная холдинговая компания ЛПК «Континенталь Менеджмент» внедрила концепцию теории ограничений. Основная деятельность компании – управление активами входящих в холдинг организаций, занимающихся комплексной обработкой древесины. Оборот холдинга в 2009 г. составил 6 млрд. руб., в холдинге, включая коммерческие организации в регионах Российской Федерации, работает порядка 7 000 чел.

Исследование экономических источников позволило сделать вывод о том, что российские коммерческие организации не были участниками создания опыта применения концепции теории ограничений. На сегодняшний день теория ограничений внедрена в очень небольшом числе российских организаций, и организации, вошедшие в это небольшое число, как правило, не спешат делиться своим опытом и информацией, обычно по причине уверенности в том, что применение концепции теории ограничений дает им несомненное конкурентное преимущество.

Проведенный анализ показал, что в РФ концепция теории ограничений находится в стадии становления, поэтому проблемы развития и адаптации его учетно-аналитических подходов и методик в системе управления хозяйствующих субъектов особенно актуальны.

Опираясь на фундаментальные научные труды ведущих ученых в этой области, нами сформулированы концепту-

альные подходы теорий ограничений в управлении экономическими показателями коммерческой организации.

При исследовании концептуальных подходов теорий ограничений в управлении экономическими показателями коммерческой организации автор руководствовался следующими основными положениями.

1. Исследование основных положений, учетно-аналитического обеспечения концептуальных подходов теории ограничений должно осуществляться на принципах системного подхода.

Впервые принцип системного подхода в мышлении на основе взаимосвязки анализа, раскрывающего структуру явления и дающего его понимание, и синтеза, акцентирующего внимание на функциях, позволяющего не только описать явления, но и понять, а исходя из этого, изменить, предложил Рассел Л. Акофф. Известный ученый в областях исследования операций и теории систем, методы которых активно используются в теории организации и управления при рассмотрении любого экономического явления, выделял три ступени:

- идентификация целого (системы), частью которого является интересующие нас предмет, который необходимо объяснить;
- объяснение поведения или свойств целого;
- объяснение поведения или свойств предмета по его роли (ролям) или функции (функциям) в содержащем его целом [2, с. 28].

Современный экономический словарь определяет системный подход как целостную методологию, заключающуюся в рассмотрении объектов как взаимосвязанной совокупности частей, вносящих свой вклад и влияющих на итоговый результат функционирования и использования объекта. Системный подход базируется на использовании системного анализа, воплощает диалектический способ изучения, исследования естественных и общественных процессов, основан на возможно более полном, всестороннем познании и учете связей, влияний, взаимодействий, изменений [13, с. 343].

Э. Голдратт говорит о необходимости изменений в управлении, системного взгляда на компанию и превращения ее в самообучающую организацию [10, с. 15].

Системный подход теории ограничений позволяет выявлять ограничения, в роли которых могут быть как внутренние ресурсы, так и факторы внешней среды, и через управление ими принимать релевантные управленческие решения, направленные на повышение эффективности деятельности институциональных единиц.

2. При исследовании концептуальных подходов теории ограничений коммерческая организация рассматривается как система, состоящая из совокупности взаимосвязанных элементов (компонентов), имеющая выход (цель), вход (ресурсы), связь с внешней средой, обратную связь.

По мнению Т. Корбетта, теория ограничений рассматривает любое предприятие как систему, т.е. совокупность взаимосвязанных элементов. Каждый элемент в той или иной степени зависит от других элементов, а общий результат системы зависит от совокупных усилий всех ее элементов.

Автор придерживается точки зрения, что коммерческую организацию следует рассматривать как совокупность функций (видов) деятельности.

3. Общепринятые управленческие подходы основаны на том, что существует значительный ряд факторов, определяющих деятельность организации. Наиболее популярным в этом отношении является принцип Парето

то, утверждающий, что 20% факторов обеспечивает 80% результата.

Теория ограничений, базирующаяся на причинно-следственной логике, оперирует тем, что деятельность организации определяется малым количеством факторов и их соотношение основано на том, что 1% факторов обеспечивает 99% результата.

В каждой коммерческой организации присутствует как минимум одно ограничение. Следовательно, для повышения эффективности работы системы и улучшения результатов и экономических показателей, необходимо управлять ограничениями на основе учетно-аналитического механизма.

Следует согласиться с утверждением последователей теории ограничений Т. Корбетта, Э. Норина, Д. Смита: «В этом вопросе выбора нет. Либо вы управляете ограничениями, либо они управляют вами. Ограничения будут определять конечные результаты системы, знаете ли вы о них или не знаете, управляете вы ими или нет» [10, с. 130-131].

4. В настоящее время в постоянно изменяющихся условиях деловой среды в целях достижения цели бизнеса и обеспечение процесса постоянных улучшений коммерческие организации стараются меняться, внедряя современные методы учета, называемые функциональными методами учета (ABC, «Точно вовремя», метод учета жизненного цикла продукта, таргет-костинг, метод учета по звеньям цепочки создания стоимости и др.) в разрезе установленных функций деятельности, позволяющих принимать релевантные управленческие решения оперативного, тактического и стратегического характера.

Цикл постоянных улучшений Шуарта включает четыре итерации (рис. 2).

1. Определяются необходимые изменения на основе установленных стратегических целей организации.
2. Реализация намеченных улучшений в жизнь.
3. Акцентируется внимание на контроле достигнутых результатов с использованием соответствующих контрольных механизмов: учетно-контрольных точек, нулевых балансов и др.
4. Анализ достигнутых результатов и прогнозирование нового цикла улучшений на базе системы управления ограничениями.

4. Результат Анализ результатов, знание превращается в новое действие	1. План Определяются необходимые изменения и планируется их внедрение
3. Проверка Контроль над результатами	2. Дело Изменения претворяются в жизнь

Рис. 2. Цикл постоянных улучшений Шуарта [6, с. 227].

Концепция теории ограничений считает производительным то, что способствует движению системы к цели, стремящейся привести локальные решения в соответствие с глобальной целью организации.

Так один из экономистов, Р.О. Лорино, описывает необходимость изменений: «Нам нужна новая математика производительности. Целью этой новой математики является улучшение совокупной работы группы ресурсов. Она основывается на организационных методиках, адаптированных к этой цели и постепенно создающих для компаний новую систему знаний и основу для конкурентоспособности в современных условиях, подобно тому, как это сделал в свое время научный менеджмент Тейлора» [10, с. 149-150].

5. Исследование концептуальных подходов теории ограничений строится на основе использования инструментария бухгалтерского инжиниринга.

В научных работах профессора Хадерсфилдского университета (Великобритания) К. Друри впервые рассмотрено понятие «бухгалтерский инжиниринг». В настоящее время известно более 50 инструментов бухгалтерского инжиниринга, направленных на реализацию конкретных управленческих задач.

Инструментарий бухгалтерского инжиниринга используется в самых разнообразных ситуациях на основе системы производных балансовых отчетов в разрезе решаемых задач с целью принятия адекватных управленческих решений:

- организации общего управления;
- управление и прогнозирование финансового состояния и платежеспособности коммерческой организации;
- управление экономическими ситуациями в условиях риска и неопределенности;
- управление затратами организации и т.д.

Использование инструментария бухгалтерского инжиниринга на основе производных балансовых отчетов в виде показателей чистых активов и чистых пассивов обеспечивает управление внутренними и внешними ограничениями в целях ликвидации «узких мест» и обеспечения процесса непрерывных улучшений институциональных единиц, оказывающих влияние на величину собственности.

Исходя из этих положений, автором сформулированы концептуальные подходы теорий ограничений в управлении экономическими показателями коммерческой организации.

У. Детмер, старший партнер компании Goal Systems International, автор научных трудов «Теория ограничений Голдратта», «Ломая ограничения на пути к достижениям мирового класса», «Производство с невероятной скоростью: Улучшение финансовых результатов предприятия», указывает на то, что теория ограничений – значительно больше, чем просто теория. На самом деле это парадигма, паттерн или модель, включающая в себя не только понятия, направляющие рекомендации, предписания, но и свои методы, и инструменты [7, с. 52].

Концептуальные подходы теорий ограничений в управлении экономическими показателями коммерческой организации сгруппированы в две концептуальные группы.

1. Концепция теории ограничений Э. Голдратта.
2. Концепция теории ограничений на основе инструментария бухгалтерского инжиниринга.

Концептуальные подходы теорий ограничений состоят из шести блоков и подблоков:

- экономическая сущность концепции;
- типы ограничений:
  - внутренние;
  - внешние;
- инструменты мыслительных процессов;
- алгоритм теории ограничений;
- учетно-аналитическое обеспечение:
  - функциональные методы учета;
  - виды учета;
  - используемые бухгалтерские регистры;
  - экономические показатели эффективности;
  - организация контроля;
  - принятие управленческих решений.

При этом следует отметить, что исследование концептуального подхода теории ограничений на основе инструментария бухгалтерского инжиниринга строится

на использовании основных положений теории ограничений Э. Голдратта.

Как мы уже отмечали, экономическая сущность концепции теории ограничений заключается в управлении внутренними и внешними ограничивающими факторами по всей цепочки создания ценности в целях обеспечения непрерывных улучшений и достижения максимальных финансовых результатов.

Акцентирование внимания на управление ограничениями в разрезе классификационных признаков определяет типы ограничений в рамках концептуальных подходов теории ограничений.

Обзор экономических источников литературы отечественных и зарубежных авторов позволил выявить различные классификации типов ограничений.

Э. Голдратт делит ограничения на две большие группы:

- физические – узкие места, которые не позволяют увеличивать производительность;
- управленческие – стереотипы и убеждения, используемые в бизнес-системах.

Так, О. Коуэн указывает на то, что ограничение системы имеет несколько типов:

- ограничение мощности – ресурс, который не в состоянии предоставить в необходимое время тот объем мощности, который система требует от него;
- ограничение рынка – количество получаемых организацией заказов недостаточно для поддержания требуемого роста системы;
- ограничение времени – время реагирования системы на потребности рынка слишком долго, что ставит под угрозу способность системы выполнить взятые на себя обязательства.

Д.э.н. профессор Э.В. Кондукова предлагает следующую классификацию, состоящую из пяти типов ограничений:

- поведенческие ограничения – это модели поведения работников, препятствующие достижению высокой производительности труда в долгосрочном аспекте;
- управленческие ограничения – это ошибочная стратегия и тактика, а также неэффективная система принятия управленческих решений;
- логистические ограничения – это сбои, вызванные неадекватным функционированием систем планирования и внутреннего контроля;
- производственные ограничения – ограничение мощности предприятия пропускной способностью наименее производительной технологической операции;
- рыночные ограничения – ограничения, связанные с функционированием рыночного механизма [9].

На наш взгляд, можно выделить следующие типы ограничений, препятствующих получению и увеличению прибыли хозяйствующих субъектов, и оказывающих влияние на управление экономическими показателями коммерческой организации:

- внутренние ограничения:
  - недостаточная мощность оборудования;
  - отсутствие необходимой квалификации персонала;
  - высокая стоимость сырья и материалов;
  - длительные сроки выполнения заказов;
  - проблемы качества;
  - ограничение времени реагирования на потребности рынка;
  - управление бизнес-процессами;
  - методы планирования и управления закупками;
  - методы управления производством и сбытом и др.
- внешние ограничения:
  - изменение условия ведения бизнеса;
  - возросший уровень конкуренции;
  - колебания рыночного спроса на продукт;
  - продукт не соответствует ожиданиям клиента;

- взаимоотношения с поставщиками;
- нехватка высококвалифицированных кадров и др.

Использование принципа системного взгляда на коммерческую организацию, состоящую из взаимосвязанных элементов, основано на применении инструментов мыслительных процессов.

Мыслительные процессы – совокупность логических и систематических методов мышления, позволяющих разрабатывать уникальные управленческие решения, обеспечивающие процесс непрерывного улучшения организаций. Мыслительные процессы основаны на законах причинно-следственных связях. Теория ограничений указывает на то, что у многих следствий есть общая причина, и что явления, которые возникают, являются следствиями различных причин. Идентификация причин позволяет их конвергировать в ключевую проблему, и направить усилия на их решение. В этом проявляется принцип системного подхода управления деятельностью коммерческой организации с использованием механизмов мыслительных процессов.

Т. Корбетт рассматривает мыслительные процессы, состоящие из пяти инструментов:

- «дерево существующей действительности»;
- «грозовая туча»;
- «дерево будущей действительности»;
- «дерево предпосылок»;
- «транзитное дерево».

Концепция теории ограничений на основе инструментов мыслительных процессов позволяет проводить учет и оценку влияния внутренних и внешних ограничений на принятие управленческих решений в управлении экономическими показателями коммерческой организации при прогнозировании результатов своей деятельности на базе инструментария бухгалтерского инжиниринга.

Алгоритм теории ограничений, разработанный Э. Голдраттом в рамках концептуальных подходов теории ограничений, включает пять итераций.

1. Найти ограничение(я) системы.
2. Решить, как максимально использовать ограничение(я) системы.
3. Подчинить все остальные элементы системы принятому решению.
4. Расширить (расшить) ограничение системы.

Если на предыдущем шаге ограничение устранено (прекратило быть ограничением), вернуться к итерации 1.

Таким образом, концепция теорий ограничений в рамках представленных подходов сводится к процессу идентификации условий, в которых функционирует коммерческая организация, учета и анализа специфики его процессов с целью эффективного использования «узких мест» (ограничений) при принятии управленческих решений в управлении экономическими показателями.

Концептуальные подходы теории ограничений обеспечения информации в разрезе двух подходов концепции теории ограничений и включают:

- функциональные методы учета;
- виды учета;
- используемые бухгалтерские регистры;
- экономические показатели эффективности;
- организация контроля.

Функциональные методы учета представлены следующими методами:

- метод ABC;
- метод «Точно вовремя»;
- метод учета по этапам жизненного цикла продукта;
- метод учета по звеньям цепочки создания стоимости;

- таргет-костинг;
- кайзен-костинг;
- метод управления качеством TQM;
- бенчмаркинг.

В условиях глобализации бизнеса, постоянного роста и модификации форм конкуренции, влияния внешних и внутренних факторов на деятельность организации интеграция функциональных методов учета и концепции теории ограничений особенно актуализированы.

Сторонники теории ограничений отмечают, что, по замыслу ее основоположника, концепция должна дополнить «до целого» такие современные теории менеджмента качества, как всеобщее управление на основе качества TQM и систему поставок «Точно вовремя» JIT. Система TQM видит своей целью снижение текущих затрат. Система JIT делает акцент на снижении запасов. Осталось совсем немного – обратить внимание на прибыль от продаж, что находит свое отражение во взглядах Э. Голдратта [1].

Методология функциональных методов учета построена на измерении стоимости и эффективности функций деятельности организации, его ресурсов и объектов учета.

Методология теории ограничений не предусматривает калькулирование себестоимости объекта затрат, поэтому можно сделать вывод о том, что она не является системой учета затрат и калькулирования. Голдратт утверждает, что в этом нет необходимости. «...Ограничения предлагают достаточную основу и заменяют ту роль, которая была ранее отведена продуктам». «Мы должны оценивать влияние не продукта, а решения» [10, с. 54]. Следовательно, можно утверждать, что управленческий учет на основе теории ограничений предоставляет информацию, способствующую принятию управленческих решений в конкретной ситуации.

Таким образом, информация по функциям деятельности, генерируемая функциональными методами учета и учета на основе теории ограничений, позволяющая учитывать внутренние и внешние ограничивающие факторы, способствует управлению экономическими показателями коммерческой организации и принятию эффективных управленческих решений, влияющих на показатели стоимости организации.

Концепция теории ограничений, основанная на принципах Э. Голдратта, имеет управленческую направленность, что находит отражение в управленческом учете. В теории ограничений есть специальный термин для управленческого учета, развитого в ее рамках: «учет на основании расчета прохода (throughput accounting, дословный перевод – бухучет пропускной способности)». Концепция теории ограничений в рамках управленческого учета также имеет и другие названия:

- учет прохода;
- учет пропускной способности.

Управленческий учет на основе теории ограничений обеспечивает менеджеров релевантной информацией по ограничивающим факторам внешнего и внутреннего характера, способствующей принятию управленческих решений с целью улучшения эффективности деятельности и управления экономическими показателями организации.

Теория ограничений на основе инструментария бухгалтерского инжиниринга в разрезе функциональных методов учета находит отражение в финансовом, управленческом и стратегическом учете.

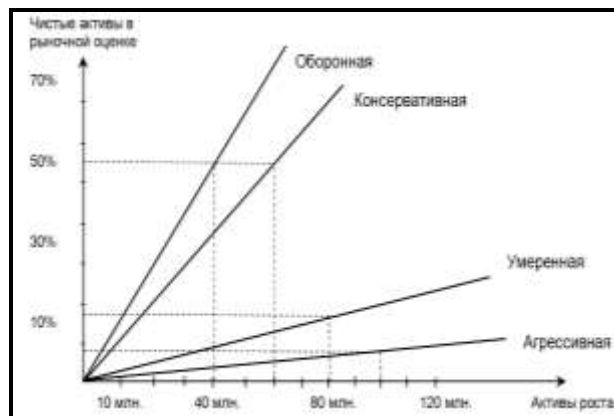
Инструменты бухгалтерского инжиниринга представляют собой систему компьютерных программ, функционирующих на базе структурированных планов счетов, строящихся на соответствующих балансовых теориях, учетных подходах, учетном обеспечении инжинирингового процесса, соответствующей инжиниринговой технологии, системе агрегированных проводок, квалитметрической составляющей, в целях обеспечения управления комплекса экономических процессов и системы показателей [17, с. 101].

Концепция теории ограничений на основе инструментария бухгалтерского инжиниринга предусматривает использование методики финансового учета на базе 30-х счетов в рамках функциональных методов учета в соответствии с номенклатурой, установленной в структурированном Плане счетов.

Ткач И.М. справедливо отмечает, что в сфере бухгалтерского учета основой использования инструментов бухгалтерского инжиниринга выступает структурированный План счетов, строящийся на производственной, финансовой или специализированной оптиках и модульной основе, позволяющей интегрировать соответствующие инструменты бухгалтерского инжиниринга [17, с. 17-18].

Зимакова Л.А. считает, что важнейшей составляющей успешного развития бизнеса является эффективное управление собственностью на основе системы финансового учета с использованием инструментов бухгалтерского инжиниринга [8, с. 71].

В рамках стратегического учета концепция теории ограничений на основе инструментария бухгалтерского инжиниринга позволит реализовать соответствующую альтернативную стратегию экономической политики с учетом факторов внешнего воздействия: оборонного, консервативного, умеренного, агрессивного характера с обоснованием зоны экономической безопасности, направленных на принятие эффективных управленческих решений (рис. 3).



**Рис. 3. Альтернативные стратегии управления экономическими ситуациями на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга [14, с. 163]**

В концепции теории ограничений Голдратта основным бухгалтерским учетным регистром является Главная книга. Профессор П. Терни отмечает, что Главная книга – основная база данных бухгалтерской информации. Главная бухгалтерская книга распределяет финансовую информацию в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета [15, с. 89].

Концепция теории ограничений на основе инструментария бухгалтерского инжиниринга в разрезе функциональных методов учета в качестве бухгалтерского учетного регистра использует структурированный План счетов, предусматривающий деление затрат на прямые и косвенные и отражающий функциональную структуру организации.

Структурированный План счетов имеет три особенности:

- привязан к структуре отрасли, конкретного холдинга, предприятия;
- обеспечивает реализацию адаптации к изменяющимся условиям;
- ориентирован на использование инструментов бухгалтерского инжиниринга [17, с. 88].

Структурированные Планы счетов обеспечивают создание эффективной системы информационного обеспечения с аналитической емкостью до миллиона позиций.

Структурированные Планы счетов на основе функциональных методов обеспечивают процесс интеграции составных ее элементов в систему субсчетов аналитического учета.

Э. Голдратт утверждает, что «прежде чем мы приступим к улучшению какой либо подсистемы, мы должны определить глобальную цель системы, а также показатели, которые позволяют нам судить о влиянии любой подсистемы и любого локального решений на эту глобальную цель» [10, с. 44].

С позиции нашего исследования особенно интересно то, что концепция теории ограничения Э. Голдратта породила свой собственный набор показателей и методику оценки максимально возможной прибыли.

Управленческий учет на основе теории ограничений Э. Голдратта включает в себя три основных показателя, влияющих на принятие управленческих решений, перечисленных ниже.

1. Проход  $T$  – это показатель скорости, с которой организация генерирует денежные средства посредством продажи продукции. Процесс реализации продукции или оказания услуг влечет за собой как денежный поток, а также и понесенные расходы. Следовательно, показателем прохода служит выручка от продажи за вычетом переменных затрат. В экономической теории существует понятие «маржинальный доход», которое может показаться идентичным рассмотренному выше. Однако существует отличие, и заключается оно в том, что в учете на основе теории ограничений в переменные затраты включаются прямые материальные затраты.

В сравнении с традиционными системами учета, в учете на основе теории ограничений расходы на оплату труда относят к постоянным, так как денежные средства выплачиваются сотрудникам организации независимо от того, реализована продукция или нет.

В зависимости от особенностей производства и продажи, в переменные затраты могут включаться и другие затраты, если изменение затрат прямо пропорционально объему производства, т.е. возникает всегда, когда реализуется еще одно изделие.

Показатель прохода рассчитывается как по отдельно взятому продукту, так и в целом по организации (суммарный итог проходов отдельно взятых продуктов).

Показатель прохода на единицу рассчитывается следующим образом:

$$T = P - TVC, \quad (1)$$

где

$T$  – проход единицы продукта;

$P$  – цена единицы продукта;

$TVC$  – полностью переменные затраты.

2. Инвестиции  $I$  – количество денежных средств, вкладываемых организацией в то, что впоследствии намеревается продать в будущем. К ним относятся материалы, незавершенное производство, готовая продукция, а также здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, некоторые категории персонала. Существуют различия в традиционном учете затрат и в учете на основе теории ограничений в понимании оценки незавершенного производства и запасов готовой продукции. В учете на основе теории ограничений учет ведется по прямым материальным затратам. Задача такой оценки состоит в том, чтобы исключить «искусственную» краткосрочную прибыль за счет увеличения запасов и готовой продукции.

3. Операционные расходы  $OE$  – все прочие расходы, за исключением полностью переменных. К ним относятся расходы на обеспечение деятельности организации: средства, направленные на оплату труда, аренду, отопление помещения, освещение, обслуживание оборудования и прочие затраты.

Э. Голдратт указывает на то, что «при оценке любого действия мы должны помнить, что у нас есть три измерителя, а не один. Иначе могут быть приняты совершенно разрушительные действия. Это означает, что окончательное решение принимается не по показателям как таковым, а на основании соотношений (зависимостей) между ними».

Согласно управленческому учету на основе теории ограничений, рассмотренные три показателя образуют «мост согласования» между результирующими экономическими показателями в виде показателей:

- чистой прибыли  $NP$ :  
$$NP = T - OE, \quad (2)$$

- рентабельности инвестиций  $ROI$ :  
$$ROI = (T - OE) / I. \quad (3)$$

Учет на основе теории ограничений позволяет определить:

- воздействие управленческих решений на величину денежных средств, генерируемых организацией (изменение величины прохода);
- воздействие управленческих решений на количество денежных средств, используемых для управления организацией (изменение величины операционных расходов);
- воздействие управленческих решений на количество денежных средств, связанных в организации (изменение уровня инвестиций).

В учете теории ограничений на основе инструментария бухгалтерского инжиниринга в качестве экономических показателей эффективности деятельности организации выступают показатели собственности:

- чистые активы – агрегированный показатель собственности в адекватных оценках (балансовой, рыночной, справедливой) в зависимости от экономической ситуации и принимаемых управленческих решений, и определяется как разность между активами и обязательствами;
- чистые пассивы – дезагрегированный показатель собственности, рассчитываемый на основе гипотетических процессов.

Впервые понятие и определение категории «чистые пассивы» было опубликовано в совместном научном труде профессора Ткача В.И. и президента Аудиторской палаты Парижа Ж. Лорана и рассматриваются как оставшиеся источники средств после условной или реальной реализации активов и удовлетворения обя-

зательств, характеризующих результаты использования капитала и структуру чистых пассивов [16, с. 27].

Показатель «чистые пассивы» определяется на основе использования подхода денежные средства / чистые пассивы. По результатам гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств в активе баланса остаются свободные денежные средства, а в пассиве – дезагрегированный показатель собственности в виде чистых пассивов.

Возможны в основном три соотношения между показателями чистых пассивов и чистых активов:

**Чистые пассивы > Чистые активы;**

**Чистые пассивы = Чистые активы;**

**Чистые пассивы < Чистые активы.**

Необходимо отметить, что на этих соотношениях, в принципе, построено управление самыми разнообразными ситуациями на основе инструментария бухгалтерского инжиниринга в виде комплекса производных балансовых отчетов, позволяющих принимать обоснованные и эффективные управленческие решения оперативного, тактического и стратегического характера.

Контроль является одним из основных функций системы управления.

Контроль осуществляется на основе наблюдения за поведением управляемой системы с целью обеспечения оптимального функционирования последней. На основе данных контроля осуществляется адаптация системы, т.е. принятие оптимизирующих управленческих решений.

В концептуальных подходах теории ограничений на основе теории ограничений Голдратта инструментами контроля являются учетно-контрольные точки, при подходе на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга: учетно-контрольные точки и нулевые балансовые отчеты.

В качестве учетно-контрольной точки выступает счет, субсчет, аналитический счет, статья затрат, элемент затрат, шаги алгоритма и любая другая позиция, предназначенная для идентификации затрат или ресурсов, подверженная контролю.

Учетно-контрольные точки получили широкое распространение в мировой экономике с внедрением системы инструментов бухгалтерского инжиниринга. Учетно-контрольной точкой является позиция в финансовом, управленческом, стратегическом учете, по которой подводятся итоги деятельности в целях создания эффективной и прозрачной системы учета.

Нулевые производные балансовые отчеты используются для целей контроля на основе гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств, определения чистых пассивов на начало и конец периода, их анализа и установления фактов изменения собственности по различным причинам.

Применение концептуальных подходов теории ограничений ориентирует пользователей информации на принятие управленческих решений, направленных на обеспечение процесса непрерывного совершенствования и достижения целей организации в различных областях:

- управление операционными процессами в рамках различных функциональных методов:
  - «точно вовремя»;
  - таргет-костинг;
  - кайдзен-костинг;
  - метод учета по звеньям цепочки создания стоимости;

- метод учета по этапам жизненного цикла продукции и др.;
- управление экономическими показателями и ситуациями;
- управление проектами и инжиниринг;
- система распределения и цепь поставок;
- управление продажами и маркетингом;
- стратегия и тактика;
- управление интеллектуальными ресурсами;
- управление качеством;
- управление запасами в системе дистрибуции и розничной торговле;
- управление ценообразованием.

Подход теории ограничений Голдратта ориентирует пользователей на принятие оперативных управленческих решений на основе системы относительных показателей.

Подход теории ограничений на основе инструментария бухгалтерского инжиниринга позволяет принимать оперативные, тактические и стратегические управленческие решения на базе агрегированных и дезагрегированных показателей собственности чистых активов и чистых пассивов.

Таким образом, концептуальные подходы теории ограничений обеспечивают управление экономическими показателями коммерческой организации на основании использования шести блоков:

- экономическая сущность концепции;
- типы ограничений;
- инструменты мыслительных процессов;
- алгоритм теории ограничений;
- учетно-аналитическое обеспечение;
- принятие управленческих решений.

В целом концептуальные подходы теории ограничений позволили установить, что эффективной системой управления экономическими показателями выступает подход теории ограничений на основе инструментария бухгалтерского инжиниринга, основанный на определении и использовании в управлении показателей собственности – чистых активов и чистых пассивов, что полностью соответствует современной экономике и потребностям учетно-аналитического обеспечения управления организациями.

## Литература

1. Адлер Ю. Ограничения в бизнесе – ограничения в мышлении, или как бороться с тем, что мешает нам в достижении целей [Электронный ресурс] / Ю. Адлер, С. Турко. URL: [http://www.iteam.ru/publications/quality/section\\_82/article\\_4411/](http://www.iteam.ru/publications/quality/section_82/article_4411/)
2. Акофф Р. Акофф о менеджменте [Текст] / Рассел Л. Акофф ; пер. с англ. под ред. Л.А. Волкова. – СПб. : Питер, 2002. – 448 с.
3. Аткинсон Э.А. и др. Управленческий учет [Текст] / Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Марк С. Янг ; пер. с англ. под ред. А.Д. Рахубовского. – 3-е изд. – М. : Вильямс, 2007. – 880 с.
4. Воронова Е.Ю. Практикум по управленческому учету [Текст] / Е.Ю. Воронова. – М. : МГИМО-Университет, 2009. – 148 с.
5. Гаррисон Р. и др. Управленческий учет [Текст] / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюер ; пер. с англ. под ред. М.А. Карлика. – 12-е изд. – СПб. : Питер, 2010. – 592 с.
6. Дафт Р.Л. Менеджмент [Текст] / Р.Л. Дафт. – СПб. : Питер, 2000. – 832 с.
7. Детмер У. Теория ограничений Голдратта. Системный подход к непрерывному совершенствованию [Текст] / Уильям Детмер ; пер. с англ. – М. : Альпина Паблишерз, 2010. – 448 с.
8. Зимакова Л.А. Формирование учетных систем на основе интернациональных моделей финансового учета и контроля: концепция, теория и практика [Текст] / Л.А. Зимакова. – Белгород : КОНСТАНТА, 2009. – 400 с.

9. Кондукова Э.В. Управление затратами: концепции ABC и ТОС [Электронный ресурс] / Э.В. Кондукова. URL: [http://www.elitarium.ru/2012/01/11/upravlenie\\_zatratami\\_koncercii\\_abc\\_tos.html](http://www.elitarium.ru/2012/01/11/upravlenie_zatratami_koncercii_abc_tos.html)
10. Корбетт Т. Управленческий учет по ТОС. Учет прохода [Текст] / Томас Корбетт ; пер. с англ. ; под общ. ред. Д. Капранова. – Киев : Необхідно і достатньо, 2009. – 240 с.
11. Коуэн О. Чем может помочь теория ограничений (ТОС) [Электронный ресурс] / О. Коуэн. URL: <http://www.e-хесutive.ru/knowledge/announcement/1221853/>
12. Оладов Н.А. и др. Точно вовремя для России. Практика применения ERP-систем [Текст] / Оладов Н.А., Питеркин С.В., Исаев Д.В. – 3-е изд. – М. : Альпина Паблишерз, 2010. – 368 с.
13. Райзберг Б.А. Словарь современных экономических терминов [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский. – 4-е изд. – М. : Айрис-пресс, 2008. – 480 с.
14. Симонович М.Я. Организация и методика учета и контроля по видам деятельности: теория и практика [Текст]: монография / М.Я. Симонович. – Ростов н/Д : РГСУ, 2007. – 232 с.
15. Тернии П. Разумный учет: как получить истинную картину затрат с помощью системы ABC [Текст] / П. Тернии. – М. : Секрет фирмы, 2006. – 384 с.
16. Ткач В.И. Инициативный семинар по России [Текст] / В.И. Ткач, Ж. Лоран. – Париж. : Европейская комиссия ЕЭС, 1997. – 82 с.
17. Ткач И.М. Бухгалтерский инжиниринг: инструментарий, агрегирование, управление [Текст] : монография / И.М. Ткач. – Ростов н/Д : РГСУ, 2010. – 175 с.

### Ключевые слова

Концептуальные подходы; концепция теории ограничений; типы ограничений; инструменты мыслительных процессов; учетно-аналитическое обеспечение.

*Аксенова Елена Александровна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В настоящее время в условиях глобализации экономики, постоянных изменений внутренней и внешней среды, ужесточения конкуренции требуется применение современных концепций управления, которые позволяют принимать релевантные управленческие решения, направленные на повышение эффективности функционирования институциональных единиц. Теория ограничений отказывается от парадигмы традиционного управления и берет на вооружение новую парадигму управления эффективностью хозяйствующих субъектов, отражая альтернативное решение проблем современного управления. Актуальность и значимость работы определяется насущной потребностью в развитии и адаптации учетно-аналитического обеспечения в рамках представленных концептуальных подходов теории ограничений в управлении экономическими показателями коммерческой организации.

Научная новизна и практическая значимость. Научная новизна статьи заключается в том, что сформированные концептуальные подходы теории ограничений в рамках двух концептуальных групп направлены на управление экономическими показателями коммерческой организации. Автором рассмотрены экономическая сущность концепции, типы ограничений, инструменты мыслительных процессов, алгоритм теории ограничений, учетно-аналитическое обеспечение, области принятия управленческих решений.

Практическая значимость выражается в том, что полученные результаты ориентируют пользователей информации на принятие управленческих решений, способствующих обеспечению процесса непрерывных улучшений и достижению целей коммерческой организации.

Заключение. Статья выполнена на высоком научном уровне, ее содержание логически взаимосвязано и характеризуется определенной научной новизной, что подкреплено соответствующими выводами. В работе изложена авторская точка зрения на применение изложенных концептуальных подходов теории ограничений в управлении экономическими показателями коммерческой организации.

Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Крохичева Г.Е., д.э.н., профессор, зав. кафедрой управленческого учета и анализа Ростовского государственного строительного университета*