

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

ГРИГОРЕНКО ОЛЬГА СЕРГІЇВНА

УДК 657.012.32:005.93

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ
НА ОСНОВІ ТЕОРІЇ ОБМЕЖЕНЬ**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2018

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі обліку та оподаткування Київського національного торговельно-економічного університету Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник доктор економічних наук, доцент
Костюченко Валентина Миколаївна,
Київський національний торговельно-
економічний університет,
професор кафедри обліку та оподаткування

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Парасій-Вергуненко Ірина Михайлівна,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»,
професор кафедри обліку в кредитних і
бюджетних установах та економічного аналізу

доктор економічних наук, професор
Редченко Костянтин Іванович,
Львівський торговельно-економічний
університет,
завідувач кафедри аудиту, аналізу та
оподаткування

Захист відбудеться 24 січня 2019 р. об 11.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.055.01 Київського національного торговельно-економічного університету за адресою: 02156, м. Київ, вул. Кіото, 21, ауд. Д 221.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Київського національного торговельно-економічного університету за адресою: 02156, м. Київ, вул. Кіото, 19.

Автореферат розісланий 22 грудня 2018 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Н. С. Барабаш

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Вітчизняна економіка протягом тривалого часу характеризувалась кризовими явищами в багатьох сферах економічної діяльності, що підтверджується значним скороченням загальної кількості суб'єктів господарювання в Україні у 2014–2017 рр. та збільшенням у 2 рази суми чистих збитків вітчизняних підприємств. Ще одним фактором, який обумовлює негативну тенденцію в економіці, є високий темп зростання інфляції: індекс інфляції в Україні у 2015 р. був найбільшим за досліджуваний період 2012 - 2017 рр., і за даними Державної служби статистики України становив 143,3%, а у 2017 р. цей показник склав 113,7%.

Стратегічно важливий для вітчизняної економіки на сьогодні розвиток національного виробництва й торговельної сфери. Ці два напрямки відіграють вагомий роль у забезпеченні сталого розвитку країни, сприяють її економічному зростанню, забезпеченню суспільних потреб у робочих місцях, реалізації та формуванню конкурентного середовища, ринковій орієнтації національної економіки, а також формуванню ВВП України. Аналіз ВВП України протягом 2012 – 2017 рр. свідчить про те, що найбільшу частку в його складі посідають торгівля та промисловість. Проте розвиток підприємств, які займаються виробничо-торгівельною діяльністю в Україні, характеризується високим рівнем нестабільності та посиленням впливу кризових явищ, про що свідчить факт скорочення кількості суб'єктів господарювання на 11,68% у 2017 р. порівняно з 2012 р.

Міжнародний досвід управління стає все більш актуальним для вітчизняних підприємств з набуттям чинності Угоди про асоціацію між Україною та країнами Європейського Союзу. Вихід на нові ринки передбачає не лише нові можливості для українських суб'єктів господарювання, а й зумовлює потребу дослідити всі світові тенденції розвитку науки й практики управління підприємством. У сучасних умовах глобалізації економіки та підвищення конкуренції в усіх галузях світового господарства підприємства змушені впроваджувати принципово нові методи управління для забезпечення високої ефективності своєї діяльності. Закордонними теоретиками й практиками розроблені та впроваджені такі системи управління, як збалансована система показників (Balanced Scorecard, BSC), тотальне управління якістю (Total Quality Management, TQM), «якраз вчасно» (Just in Time, JIT), управління на основі теорії обмежень (Theory of Constraints, TOC) тощо. У сучасних реаліях економіки України за обмеженості ресурсів, ринків та політики одним з можливих шляхів підвищення ефективності економіки є запровадження в практику українських підприємств моделі результативного управління на основі теорії обмежень.

У процесі застосування теорії обмежень підприємство вважають складною системою, кожен елемент якої взаємопов'язаний з іншими. Під

час дослідження цих зв'язків визначають так звані «вузькі місця» – найслабші ланки в процесі функціонування підприємства, не усунувши які, усі подальші кроки, спрямовані на підвищення результативності функціонування, не принесуть бажаного результату. Ефективність впровадження теорії обмежень в управління підтверджує позитивний досвід як закордонних, так і вітчизняних підприємств, серед яких: «ABB», «Intel», «Boeing», «Elwood City Forge», «Israeli Aircraft Industry», «Tata Steel», ЗАТ «Галичина», «Carlsberg Ukraine», ЗАТ «Чумак», «Cisco Ukraine», «Elit Group» тощо.

Питання побудови оптимальної системи управління підприємства, що ґрунтуватиметься на положеннях теорії обмежень, є актуальною для вітчизняних підприємств. Один з найважливіших факторів запровадження ефективної системи управління – створення відповідного інформаційного забезпечення, зокрема облікового. На сучасному етапі ринкових відносин під час ухвалення не лише стратегічних, але й оперативних рішень неможливо обмежуватися лише даними фінансових звітів. Усе більшого значення в умовах конкуренції набуває управлінський облік та його продукт – гнучкі управлінські звіти, які відповідають щоденним інформаційним запитам провідного управлінського персоналу.

Автором теорії обмежень є Е.М. Голдрат. Дослідженню теорії обмежень присвячено праці українських науковців Києво-Могилянської бізнес-школи М. Колісника, С. Гвоздьова. Також методологію впровадження концепції теорії обмежень, застосовуючи науковий підхід, розробляють фахівці компанії «Apple Consulting». Теорію обмежень вивчали зарубіжні дослідники В. Детмер, Г.Т. Джонсон, Р.С. Каплан, Дж. Кокс.

Питання теоретичного та методологічного процесу формування облікового забезпечення розкрито в працях вітчизняних науковців: М.Т. Білухи, І.О. Бланка, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, І.О. Гладій, В.М. Костюченко, Л.Г. Ловінської, Ю.І. Осадчого, К.І. Редченка, В.К. Савчука, В.В. Сопка, В.М. Пархоменка, О.І. Малишкіна, І.М. Парасій-Вергуненко та ін., а також зарубіжних: Л. Бернстайна, М. Ван Бреда, Г.Велша, В.В. Ковальова, Д. Колдуела, В. МакКензі, Д. Міддлтона, Б. Нідлза, Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета, Ж. Ришара та ін.

Беручи до уваги досвід зарубіжних і вітчизняних науковців та зважаючи на сучасні умови господарювання, окреслимо низку проблем, що потребують ґрунтовного дослідження. Зокрема, це теоретичні питання формування облікового забезпечення управління підприємства на основі теорії обмежень. Також потребують докладного вивчення актуальні питання, пов'язані з практичними аспектами запровадження теорії обмежень в активну практику управління українських підприємств. Важливим є застосування системного підходу до концептуально-методичних питань впровадження управлінського обліку для формування ефективного обліково-інформаційного забезпечення управління.

Розв'язання зазначених проблемних питань, пов'язаних з обліковим забезпеченням управління підприємства на основі теорії обмежень, та їхнє значення в сучасних умовах господарювання обумовили актуальність теми та напрями дослідження, визначення його мети та завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження проведено відповідно до тематики науково-дослідних робіт Київського національного торговельно-економічного університету за темами: «Конвергенція національних систем бухгалтерського обліку в умовах глобалізації» (номер держреєстрації №0117U000056) – розроблено класифікацію обмежень облікового забезпечення за національними та міжнародними стандартами; запропоновано концептуальний підхід формування інтегрованої звітності на основі капіталів, що формують вартість підприємства; «Концепція розвитку управлінського обліку в Україні» (номер держреєстрації №0115U000247) – розроблено модель елементів управлінської звітності на основі теорії обмежень; запропоновано методичні підходи до позабюджетного управління підприємством на основі теорії обмежень.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є наукове обґрунтування теоретичних положень і розроблення практичних рекомендацій з удосконалення облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень. Цільова спрямованість дослідження обумовила формулювання та виконання таких завдань:

- вивчити еволюцію систем управління, визначити сутність теорії обмежень та її значення для результативного управління підприємством;
- розкрити сутність облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень;
- визначити концептуальні основи облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень;
- окреслити інструментарій оцінювання результативності й ефективності управління підприємством на основі облікового забезпечення;
- виокремити обмеження облікового забезпечення на основі фінансових показників;
- обґрунтувати використання нефінансових показників управлінського обліку з метою формування облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень;
- оцінити результативність та ефективність управління підприємством на основі облікового забезпечення;
- визначити інформаційні запити користувачів до формування облікового забезпечення управління підприємством на засадах теорії обмежень;
- створити модель управлінської звітності підприємства на основі теорії обмежень;

- розробити методичні підходи до діагностики облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень.

Об'єктом дослідження є процес облікового забезпечення управління підприємством.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання соціально-економічних явищ та діяльності підприємств. У дисертаційній роботі застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: аналіз, синтез, індукція та дедукція, системний метод, групування, деталізація та теоретичне узагальнення – для комплексного дослідження облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень; історичний – під час вивчення передумов виникнення та генезису теорії обмежень; структурно-логічний аналіз – для побудови структури роботи; анкетування, групування, порівняння – під час дослідження практики формування облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень; аналогія та оптимізація моделювання – для розроблення моделі елементів управлінської звітності як складової облікового забезпечення управління підприємством.

Інформаційна база дослідження. Теоретичну й методологічну основу дослідження становили праці сучасних українських і зарубіжних науковців у сфері економічної теорії, бухгалтерського (фінансового), управлінського обліку, економічного аналізу, облікового забезпечення управління підприємством; нормативно-правові акти, що регулюють питання облікового забезпечення управління підприємством; національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку; міжнародні стандарти фінансової звітності; дані Державної служби статистики України; публікації провідних зарубіжних і вітчизняних економічних видань; матеріали науково-практичних конференцій; дані бухгалтерського й управлінського обліку; фінансова звітність підприємств; інтернет-ресурси; власні спостереження та розрахунки автора.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та укладанні практичних рекомендацій з удосконалення теоретико-методичних положень облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень. Наукову новизну дисертації визначають положення:

вперше:

- теоретично обґрунтовано облікове забезпечення процесу управління підприємством на основі теорії обмежень (запропоновано власне визначення облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень, а також визначено його мету, завдання, принципи, об'єкти й суб'єкти, розроблено структуру елементів управлінської

звітності), що верифікує об'єкти обліку відповідно до вимог управління підприємством, уможлиблює досягнення стратегічних цілей, спрямованих на зростання вартості підприємства та задоволення інформаційних запитів провідного управлінського персоналу з метою підвищення ефективності діяльності в умовах перманентних змін;

удосконалено:

- концептуальні засади формування облікового забезпечення управління підприємством з урахуванням різних видів капіталу, що формують вартість підприємства (у частині дослідження обмежень облікового забезпечення на основі фінансових показників за національними та міжнародними стандартами, застосування нефінансових показників у формуванні облікового забезпечення управління підприємством; обґрунтовано застосування інтегрованого звітування), що, на відміну від існуючих, забезпечує системність облікового забезпечення та орієнтується на досягнення стратегічних цілей управління, спрямованих на зростання вартості підприємства;

- методичні підходи до формування системи показників для оперативного і стратегічного управління на основі теорії обмежень, що, на відміну від існуючих, забезпечують виокремлення ключових показників діяльності, їх кореляцію з показниками обліку та сприяють підвищенню якості управлінських рішень на їх основі;

- систематизацію принципів бухгалтерського обліку шляхом виокремлення жорсткого ядра принципів бухгалтерського обліку та принципів захисного поясу, що уможливило ідентифікацію принципів, які є незмінними, та принципів, що можуть бути модифіковані згідно з вимогами користувачів. Запропонована систематизація, на відміну від існуючих, забезпечить формування та подання інформації провідному управлінському персоналу, зважаючи на стратегічні цілі підприємства та результати їх досягнення;

- методичний підхід до діагностики облікового забезпечення управління через виділення послідовних етапів її проведення та розробку методичного інструментарію діагностики стану управлінського обліку підприємства. На відміну від існуючих підходів, застосування положень теорії обмежень дає змогу встановити якість, повноту, достовірність, прозорість наявної на підприємстві системи обліку та її релевантність для цілей управління;

набули подальшого розвитку:

- методичні підходи до оцінювання ефективності та результативності управління підприємством на підставі облікового забезпечення на основі теорії обмежень (модифікація формули економічного ефекту та ефективності за теорією обмежень; аналіз методів управління результативністю підприємства; виокремлення факторів забезпечення конкурентних переваг за теорією обмежень та заходів, спрямованих на їх

досягнення), що, на відміну від існуючих, уможливають досягнення підприємствами стратегічних цілей зростання вартості підприємства;

- категорійно-понятійний апарат системного дослідження питань у частині управління підприємством на основі теорії обмежень, а саме: запропоновано авторське визначення поняття «виробничо-торговельне підприємство» (суб'єкт господарювання, що взаємодіє з іншими суб'єктами з урахуванням своїх обмежень, основними бізнес-процесами якого є виробництво готової продукції; її реалізація (за рахунок оптової торгівлі, власної оптової мережі та експорту)), що, на відміну від існуючих, враховує положення теорії обмежень та перманентні зміни економічного середовища;

- методичні підходи до позабюджетного управління підприємством на основі теорії обмежень (обґрунтування імплементації позабюджетного управління на основі теорії обмежень, розроблено ковзний прогнозний бюджет з використанням показників ТОС), що, на відміну від існуючих підходів, враховує положення теорії обмежень та дає змогу гнучкого реагування на зміни економічного середовища та досягнення стратегічних цілей підприємства;

- теоретичне обґрунтування імплементації положень теорії обмежень (процес етапізації ухвалення рішень на основі п'яти фокусувальних кроків теорії обмежень; система показників результативності діяльності для оперативних та стратегічних рішень), що, на відміну від існуючих, забезпечує ефективне управління підприємством та досягнення коротко-, середньо- та довгострокових стратегічних цілей.

Практичне значення одержаних результатів полягає в укладанні рекомендацій з удосконалення облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень. Теоретичні та практичні напрацювання впроваджені в практичну діяльність досліджуваних суб'єктів господарювання, зокрема:

- класифікація принципів бухгалтерського обліку за критеріальною ознакою науково-дослідних програм Лакатоса (Виконавчий комітет Броварської міської ради Київської області, довідка від 29.05.2018 №58);

- система показників діяльності підприємства на основі теорії обмежень та алгоритм їх оцінювання (ТОВ «ЛЕКС», довідка від 10.02.2016 №8);

- рекомендації щодо вдосконалення облікового забезпечення управління підприємством на основі показників теорії обмежень (ТОВ «СТІКС-ОІЛ ІНЖИНІРИНГ» від 19.04.2017 № 17);

- нові форми внутрішньої звітності для управління підприємством на основі теорії обмежень (ТОВ «Компанія Полісся», довідка від 21.11.2017 № 64);

- трирівнева модель елементів управлінської звітності підприємств на основі теорії обмежень та системи показників діяльності підприємства

(ТОВ «Конструкторське бюро нових ідей», довідка від 12.02.2018 №016/18);

- методика діагностики облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень у частині застосування анкетного опитування (ТОВ «ВАВІЛОН КОМПАНІ», довідка від 02.04.2018 №21).

Теоретичні положення, викладені в дисертаційній роботі, використовуються в освітньому процесі Київського національного торговельно-економічного університету під час викладання дисципліни «Управлінська звітність» для студентів освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» (довідка від 20.06.2018 №1634/22).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаною науковою працею, містить результати, сформульовані висновки, рекомендації та пропозиції, розроблені здобувачем одноосібно і є його науковим здобутком. Внесок дисертанта в роботи, опубліковані у співавторстві, конкретизовано у списку публікацій.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дисертаційної роботи викладено та обговорено на таких міжнародних і всеукраїнських наукових конференціях: «Розвиток нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (м. Львів, 2016 р.); «Фінанси, бухгалтерський облік та підприємництво: національні особливості та світові тенденції» (м. Київ, 2016 р.); «Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України» (м. Луцьк, 16 квітня 2016 р.); «Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції» (м. Одеса, 2016 р.); «Економічний розвиток України: фінансові механізми та інструменти подолання дисбалансів» (м. Київ, 2016 р.); «Глобалізаційні виклики національних економік» (м. Київ, 2016 р.); «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 2016 р.); «Перспективи розвитку галузей економіки з урахуванням сучасних євроінтеграційних процесів», (м. Дніпро, 2017 р.), «Стратегічні пріоритети розвитку внутрішньої торгівлі України на інноваційних засадах» (м. Львів, 2017 р.); «Перспективи розвитку економічної системи з урахуванням сучасних євроінтеграційних процесів», (м. Дніпро, 2018 р.); «Фінансова система та економічна безпека: сучасний стан, ефективність, перспективи» (м. Київ, 2018 р.).

Публікації. Основні положення дисертаційної роботи опубліковано у 16 наукових працях, у тому числі – 5 статей у наукових фахових виданнях (з них 2 – у наукових періодичних виданнях інших держав та виданнях України, що внесено до міжнародних наукометричних баз), 11 – в інших наукових виданнях.

Структура та обсяг роботи. Дисертаційна робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел,

що налічує 210 найменувань. Основний зміст роботи викладено на 158 сторінках друкованого тексту. Робота містить 50 таблиць, 15 рисунків, 17 додатків.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, розкрито зв'язок з науковими темами, визначено мету, завдання, об'єкт та предмет дослідження, подано методи та інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих результатів, представлено дані щодо їх апробації.

У розділі 1 «Теоретичні засади облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень» досліджено еволюцію сучасних систем управління, розкрито концептуальні засади облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень, визначено інструменти оцінювання результативності та ефективності управління підприємством на основі облікового забезпечення.

Досліджено статистичні дані щодо зміни частки оптової та роздрібною торгівлі та переробної промисловості у структурі ВВП України у 2012-2017 рр. з метою дослідження діяльності вітчизняних підприємств (табл. 1).

Таблиця 1

Показники ВВП України за галузями формування у 2012 - 2017 рр., млрд. грн.

| Показники | Роки | | | | | |
|--|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
| ВВП | 1404,7 | 1465,2 | 1566,7 | 1979,5 | 2383,2 | 2982,9 |
| Склад ВВП: | | | | | | |
| Оптова та роздрібна торгівля | 200,8 | 212,1 | 222,7 | 288,1 | 331,8 | 421,4 |
| Частка оптової та роздрібною торгівлі у ВВП, % | 14,29 | 14,48 | 14,21 | 14,55 | 13,92 | 14,13 |
| Переробна промисловість | 174,0 | 165,1 | 178,7 | 239,1 | 286,6 | 369,5 |
| Частка переробної промисловості у ВВП, % | 12,39 | 11,27 | 11,41 | 12,08 | 12,03 | 12,39 |

Джерело: розрахунки автора за даними Державної служби статистики України

Результати дослідження свідчать про те, що найбільшу частку в складі ВВП посідають торгівля та промисловість. Упродовж 2012-2017 рр. ці дві галузі виявили тенденцію до грошового зростання. Проте докладний аналіз їхньої частки в загальному обсязі ВВП України дозволяє відзначити невелику тенденцію до спаду протягом досліджуваного періоду: торгівля становила 14,55% у 2015 р. від загального обсягу ВВП; у 2016 р. цей показник упав до значення 13,92%, а у 2017 р. підвищився до 14,13%. Промисловість так само становила у 2015 р. 12,08% у загальному обсязі

ВВП, у 2016 р. простежуємо спад до значення 12,03%, а у 2017 р. цей показник виходить на значення 12,39%.

Після аналізу наукової літератури з'ясовано, що за критерієм функціонально-галузевої діяльності окремі автори виділяють виробничо-торговельні підприємства. З огляду на це, запропоновано авторське визначення цього поняття. Виробничо-торговельне підприємство – це суб'єкт господарювання, основними бізнес-процесами якого є виробництво готової продукції та її реалізація (за рахунок оптової торгівлі, власної роздрібною мережі або експорту).

Сучасний етап розвитку економічних знань є результатом тривалого шляху безперервного дослідження теорії управління та економічних процесів. Суперечливість, складність, багатовекторність зв'язків між теорією науки управління та економічним середовищем зумовлює залучення до розгляду історичних, культурних, суспільно-політичних, ментальних та інших чинників суспільного життя. Закордонними теоретиками й практиками розроблені та впроваджені системи управління, зокрема: тотальне управління якістю (TQM), «якраз вчасно» (JIT), збалансована система показників (BSC), управління на основі TOC, реінжиніринг (R), навчальна організація (LO) тощо.

Порівняння систем управління відповідно до виділених нами критеріїв подано в табл. 2.

Таблиця 2

Порівняння систем управління підприємством

| Критерій | Системи управління | | | | | |
|---|--------------------|-----|-----|----|---|-----|
| | TOC | TQM | JIT | LO | R | BSC |
| Орієнтація на прохід | + | + | + | - | - | + |
| Застосування системного підходу | + | + | - | - | - | + |
| Сфокусованість на стратегічні цілі | + | - | - | - | - | + |
| Перевірка вихідних положень | + | - | - | - | + | - |
| Неприйнятність незадовільних компромісів | + | + | - | + | - | - |
| Систематичне застосування аналітичних методів | + | - | - | - | - | + |

Джерело: розроблена автором

На підставі проведеного дослідження прогресивних систем управління визначено, що підвищення ефективності економіки можливе завдяки впровадженню у практику українських підприємств моделі результативного та ефективного управління на основі теорії обмежень. Доведено, що застосування прогресивних систем управління вимагає відповідного облікового забезпечення з метою ухвалення релевантних управлінських рішень.

Теорія обмежень ґрунтується на припущенні, що в діяльності підприємств наявні певні обмеження. Їх класифіковано як внутрішні й

зовнішні, а також обмеження ресурсів, ринків та політик. Задля оцінювання діяльності підприємства в системі ТОС використовують три основні показники (прохід, запаси, операційні витрати), що відрізняються від показників традиційного бухгалтерського обліку.

В умовах глобальних змін та становлення економіки знань одним з доміантних факторів успішного функціонування підприємств є інформація. Основне джерело відомостей про поточний стан та результати діяльності підприємства – бухгалтерський облік. Проте інформаційні потреби вітчизняних підприємств не можуть обмежуватися даними бухгалтерського обліку. Потрібно створити облікове забезпечення, яке б надавало керівництву релевантну інформацію для ухвалення результативних і ефективних управлінських рішень.

Вивчення доробку вітчизняних і зарубіжних науковців засвідчило наявність різних підходів та варіацій термінів для ідентифікації цієї категорії, зокрема: «облікове забезпечення», «інформаційне забезпечення», «обліково-інформаційне забезпечення», «обліково-аналітичне забезпечення», «обліково-аналітична система» тощо. З огляду на зазначене вище, запропоновано авторське визначення облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень (рис. 1). Виокремлення мети, завдань, принципів, суб'єкта, об'єкта та функцій зумовили розроблення концептуальної основи облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень.

Модель елементів облікового забезпечення управління підприємством на основі ТОС можна схематично зобразити через інформаційні потоки в процесі формування і передачі об'єктивної та своєчасної облікової інформації з метою прийняття управлінських рішень. На підсистему обліку впливають основоположні засади управління підприємством, зовнішні чинники та внутрішньогосподарські процеси. У свою чергу, система обліку для задоволення інформаційних потреб управління підприємством на основі ТОС оперує показниками цієї системи – прохід, запаси, операційні витрати.

Визначено завдання управління результативністю підприємства: структурувати прогресивні, найефективніші на поточний момент (з погляду глобальних цілей) системи управління; систематизувати бізнес-процеси та показники; забезпечити інформаційні потоки між керівною та керованою підсистемами управління. Основна функція управління результативністю підприємством – створення управлінського середовища, яке уможливить ефективне використання наявних систем управління.

Для підвищення ефективності й результативності діяльності підприємств, розширення ринкових обмежень та успішного виходу на нові ринки потрібно окреслити чинники, що впливають на конкурентні переваги підприємства. Задля цього проаналізовано фактори забезпечення конкурентних переваг підприємств на основі теорії обмежень та запропоновано заходи для їх досягнення.

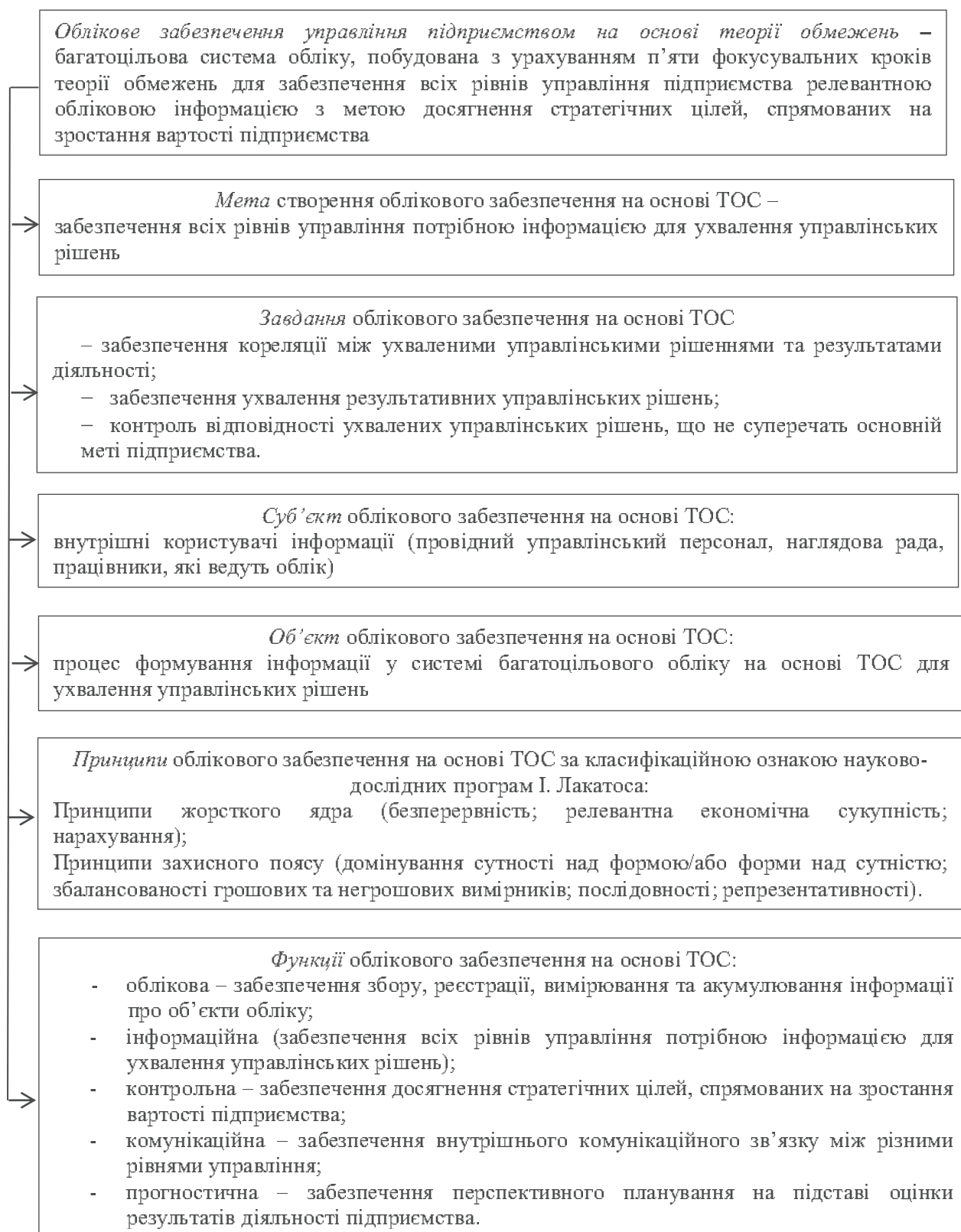


Рис. 1. Концептуальна модель облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень

Джерело: розроблено автором

Обґрунтовано, що теорія обмежень у процесі управління результативністю виступає інструментом комунікації всіх рівнів управління підприємства з працівниками та зовнішніми користувачами для

покращення результативності управління ним і досягнення стратегічних цілей. Стратегічні завдання підприємства виконують через локальні завдання та показники за кожним бізнес-процесом, водночас досягають єдності та синхронності різних структурних підрозділів, реалізуючи єдину мету.

У розділі 2 «Аналіз сучасного стану облікового забезпечення управління підприємством» доведено обмеженість облікового забезпечення на основі фінансових показників, обґрунтовано застосування нефінансових показників у формуванні облікового забезпечення управління підприємством та ідентифіковано інструментарій оцінювання на підставі облікового забезпечення результативності та ефективності управління підприємством на основі теорії обмежень.

З метою аналізу облікового забезпечення управління на основі теорії обмежень розроблено відповідний алгоритм. Його застосування сприяє отриманню інформацію про те, на основі яких даних менеджери ухвалюють управлінські рішення. Унаслідок власного анкетного опитування встановлено, що управлінський облік з використанням прогресивних методів та спеціалізованих програмних продуктів ведуть на великих підприємствах, що мають для цього відповідні ресурси. Середні, малі та мікропідприємства зазвичай здійснюють управлінський облік з використанням програми «Microsoft Excel» або не ведуть його загалом.

Економічні та політичні інтеграційні процеси України до країн Європейського Союзу створюють передумови імплементації передового світового досвіду складання та подання суб'єктами господарювання нефінансової звітності. Зауважимо, що нефінансова звітність є новим інструментом як для України, так і для світової спільноти. Проте досі не з'ясовними залишаються місце і значення цього виду звітності в системі звітності, установлення взаємозв'язків між цими звітами та принципів їх узгодженості з метою формування облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень.

Проведений аналіз засвідчив, що фінансова та нефінансова звітність мають спільні засади, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку та разом формують релевантне інформаційне забезпечення користувачів для ухвалення рішень. Тому перспективним є формування системи інтегрованої звітності як синергії фінансової та нефінансової інформації.

Аналіз нормативно-правової бази та наукових джерел виявив, що основною перешкодою на шляху впровадження нефінансової та інтегрованої звітності є відсутність будь-яких регламентів порядку її формування та подання. Офіційний стандарт GRI та стандарт «Концептуальні основи міжнародного інтегрованого звітування» не містять стандартизованих форм та методики складання відповідних звітів. Вивчення міжнародного досвіду їх укладання та подання підтверджує, що саме великі підприємства готують та розкривають відповідну інформацію тією мірою, якою вважають її суттєвою для різних груп користувачів.

У межах концепції міжнародного інтегрованого звітування підприємство вважають суб'єктом створення доданої вартості протягом визначеного періоду з використанням наявних ресурсів (капіталу) за певним алгоритмом (бізнес-модель). Видами капіталу, що формують вартість підприємства, є фінансовий, виробничий, інтелектуальний, людський, соціально-репутаційний та природний. Мета інтегрованої звітності – розкрити інформацію про те, як підприємство створює вартість у коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі. Користувачами такого звіту можуть бути всі зацікавлені сторони, до яких відносимо покупців, замовників, постачальників, співробітників, інвесторів, суспільство, органи державної влади тощо.

З метою оцінювання діяльності підприємства в системі ТОС використовують базові показники: прохід, операційні витрати та запаси. Співвідношення основних показників ТОС та об'єктів бухгалтерського обліку узагальнено у табл. 3.

Таблиця 3

Узгодженість між основними показниками ТОС та об'єктами обліку

| Показник ТОС | Відповідний до показника об'єкт обліку |
|--|---|
| Прохід (<i>Throughput, T</i>) | Дохід підприємства за вирахуванням повністю змінних витрат |
| Повністю змінні витрати (<i>Total Variable Cost, TVC</i>) | Сировина та матеріали, розподілені по виробках, замовленнях з реєстрацією факту реалізації. Витрати на відрядження, премії по конкретних проектах або замовленнях. Транспортні витрати на конкретні замовлення |
| Запаси (<i>Inventory, I</i>) | Будівлі та споруди. Машини та обладнання. Сировина та матеріали (виготовлені на замовлення). Готова продукція (за ціною витрачених матеріалів). Незавершене виробництво. Фінансові інвестиції |
| Операційні витрати (<i>Operational expense, OE</i>) | Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи. Загальновиробничі та адміністративні витрати. Зовнішні послуги (аудит, реклама). Відсотки за одержані кредити, фінансові витрати, курсова різниця. Податки (за винятком податку на прибуток). Витрати обігу |

Джерело: розроблена автором

Система показників, запропонована теорією обмежень, відображає сутність основних бізнес-процесів, що відбуваються на підприємстві. Система ТОС оперує показником для оцінки вхідного грошового потоку, показником для оцінки грошей, які перебувають у системі на цей момент, та показником для оцінки вихідного грошового потоку.

Для оцінки ефективності управління підприємством на основі облікового забезпечення за теорією обмежень запропоновано

модифікувати формули економічного ефекту (Ефект_{ТОС}) та економічної ефективності (Ефективність_{ТОС}). Зважаючи на зазначене в табл. 3, формули економічного ефекту та економічної ефективності в разі застосування положень теорії обмежень будуть такими (1.1, 1.2):

$$\text{Ефект}_{\text{ТОС}} = R - TVC - OE, \quad (1.1)$$

де R – дохід;
 TVC – повністю змінні затрати;
 OE – операційні витрати.

$$\text{Ефективність}_{\text{ТОС}} = \text{Ефект}_{\text{ТОС}} / OE. \quad (1.2)$$

На відміну від наявних теорій визначення економічного ефекту та економічної ефективності, запропонований підхід враховує специфіку узгодженості між основними показниками теорії обмежень та об'єктами обліку. Це дозволяє оцінювати ефективність досягнення стратегічних цілей підприємства, спрямованих на зростання вартості.

У розділі 3 «Удосконалення облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень» з'ясовано й узагальнено інформаційні запити провідного управлінського персоналу щодо формування облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень, розроблено трирівневу модель управлінської звітності на основі теорії обмежень та вдосконалено методичні підходи до діагностики облікового забезпечення управління на основі теорії обмежень, у частині застосування анкетного опитування.

Науковці по-різному витлумачують управлінську звітність, але спільною є думка про те, що вона являє собою інформаційне забезпечення управління підприємством. Після докладного аналізу сутності управлінської звітності визначено її основну мету – забезпечення внутрішніх користувачів релевантною інформацією для ухвалення ефективних управлінських рішень.

З метою удосконалення облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень розроблено модель елементів управлінської звітності та відповідні форми управлінської звітності з використанням показників теорії обмежень (табл. 4).

Формування управлінської звітності на основі запропонованої моделі елементів звітності та облікової політики забезпечує формування цілісної інформаційної бази для ухвалення ефективних управлінських рішень, спрямованих на зростання вартості підприємства.

Таблиця 4

**Трирівнева модель елементів управлінської звітності
на основі теорії обмежень**

| Рівень | Документ | Показники |
|------------|--|--|
| I рівень | Розрахунок порогового рівня ціни продажу (мета – визначення мінімального рівня ціни, за яку підприємству буде вигідно продати продукцію за умови наявності вільних потужностей) | Пороговий рівень ціни продажу Вартість сировини й матеріалів; Затрати часу «вузького» ресурсу; Пороговий рівень вартості однієї хвилини роботи вузького» ресурсу |
| | Розрахунок оборотності запасів (мета – визначення терміну проходження певною одиницею запасу всього операційного циклу) | Показник оборотності запасів; Дохід від реалізації; Частка повністю змінних витрат (TVC) Середній рівень запасів |
| II рівень | Звіт показників-результатів продажу певного виду продукції підприємства на основі теорії обмежень (мета – забезпечити провідний управлінський персонал інформацією про результати реалізації в розрізі окремих видів продукції) | Дохід від реалізації певного виду продукції Повністю змінні затрати певного виду продукції Прохід певного виду продукції Операційні витрати певного виду продукції Запаси певного виду продукції Чистий прибуток певного виду продукції |
| III рівень | Звіт показників-результатів ефективності діяльності підприємства на основі теорії обмежень (мета – забезпечити провідний управлінський персонал інформацією про результативність діяльності) | Дохід від реалізації Повністю змінні затрати Прохід Операційні витрати Запаси Чистий прибуток |

Джерело: розроблена автором

З метою ухвалення управлінських рішень розроблено форму управлінського звіту розрахунку основних показників результативності управління за теорією обмежень (табл. 5).

Таблиця 5

**Звіт показників-результатів продажу продукції «Решітка радіальна»
на основі теорії обмежень**

| Показник | 2016 р. | 2017 р. | Абсолютна зміна | Приріст у % |
|---------------------------------|---------|---------|-----------------|-------------|
| Собівартість, тис. грн | 27952 | 57413 | 29460 | 105 |
| Кількість, тис. шт. | 311 | 578 | 269 | 86 |
| Собівартість за одиницю, грн | 90 | 99 | 9 | 10 |
| Дохід від реалізації, тис. грн | 80434 | 89188 | 8754 | 11 |
| Кількість реалізації, тис. шт. | 283 | 325 | 42 | 15 |
| Ціна реалізації за одиницю, грн | 284 | 304 | 20 | 7 |

Продовження таблиці 5

| Показник | 2016 р. | 2017 р. | Абсолютна зміна | Приріст у % |
|---|---------|---------|-----------------|-------------|
| Маржинальний дохід на одиницю, грн | 194 | 205 | 11 | 6 |
| Повністю змінні витрати на одиницю, грн | 60 | 67 | 6 | 10 |
| Прохід на одиницю, грн | 224 | 238 | 14 | 6 |
| Запаси для виробництва продукції, тис. грн | 28635 | 30945 | 2309 | 8 |
| Запаси для виробництва одиниці продукції, грн | 101,1 | 95,1 | -6,015 | -6 |
| Операційні витрати на одиницю продукції, грн | 2,6 | 2,1 | -0,5 | -24 |
| Чистий прибуток на одиницю продукції, грн | 120,3 | 140,8 | 20,5 | 14,56 |
| Чистий прибуток продукції, тис. грн | 34044,9 | 45760 | 11715,1 | 25,6 |

Джерело: складена автором на основі даних бухгалтерського обліку

Концепція позабюджетного управління є альтернативою традиційному бюджетуванню. Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що основна мета імплементації позабюджетного управління – виконання стратегічних цілей підприємства, спрямованих на створення додаткової вартості. Особливе місце серед інструментів позабюджетного управління належить системі показників теорії обмежень, вартісно-орієнтованому управлінню та ковзному фінансовому прогнозуванню.

Дослідження сутності, значення та методів застосування діагностики облікового забезпечення управління виявило, що одним з напрямів діагностики облікового забезпечення підприємства на основі теорії обмежень є пошук так званих «вузьких місць» з метою їх подальшого усунення. На підставі отриманих результатів узагальнено та вдосконалено методичні підходи до діагностики управлінського обліку підприємства на основі теорії обмежень по етапах. Етап експрес-діагностики уможливує проведення швидкого аналізу стану впровадження управлінського обліку на підприємстві, проте без належної деталізації. Етап оцінки системи управління підприємством охоплює оцінку зовнішнього середовища, сутності бізнес-процесів, організаційної структури та внутрішніх регламентів підприємства. Наступний етап діагностики впровадження управлінського обліку на підприємстві передбачає аналіз наявної системи управлінської звітності, застосування інструментарію управлінського обліку, оцінку рівня застосування інформаційних систем в управлінському обліку. На цій стадії доцільно використати запропоновану анкету діагностики стану управлінського обліку підприємства на основі теорії обмежень. Останній етап діагностики передбачає формування звіту про підсумки її проведення, а також укладання пропозицій із впровадження заходів, спрямованих на покращання системи управлінського обліку підприємства.

Комплексна реалізація наданих пропозицій щодо облікового забезпечення управління підприємством сприятиме досягненню результативності та ефективності діяльності.

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційної роботи є розв'язання проблемних питань облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень через удосконалення наявних та напрацювання нових теоретичних і прикладних засад. Унаслідок проведеного дослідження зроблено сформульовано такі висновки і пропозиції:

1. Проведений аналіз світового досвіду впровадження у практику підприємств прогресивних систем управління засвідчив їхню ефективність та виявив ряд проблемних питань їх імплементації в практику діяльності вітчизняних підприємств. Серед проблем впровадження визначено складність для практичного застосування внаслідок потреби перебудови не тільки системи обліку на підприємствах, але й змін у посадових інструкціях облікового та управлінського персоналу щодо формування облікової інформації. Теоретично обґрунтовано імплементацію положень теорії обмежень, зокрема, розроблено алгоритм ухвалення рішень на основі п'яти фокусувальних кроків теорії обмежень для результативного та ефективного управління підприємством. Дотримання запропонованого алгоритму забезпечує перманентне вдосконалення всіх сфер функціонування підприємства. Розроблено загальну бізнес-модель виробничо-торговельного підприємства з урахуванням положень теорії обмежень. Запропонована бізнес-модель підприємства на основі теорії обмежень охоплює мету, основні бізнес-процеси, функції управління, облікове забезпечення управління та чинники впливу зовнішнього середовища на діяльність підприємства. Побудова бізнес-моделі підприємства відповідно до запропонованого підходу забезпечить ефективне функціонування підприємства в конкурентному середовищі.

2. На підставі проведеного дослідження теоретичного базису наукових підходів до визначення поняття «облікове забезпечення» з'ясовано, що у вітчизняній економічній літературі по-різному витлумачено сутність і завдання облікового забезпечення. Також у наукових джерелах викладено різні підходи до ідентифікації цього поняття та подано варіанти термінів. Запропоновано авторське визначення облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень як багатоцільової системи обліку, побудованої з урахуванням п'яти фокусувальних кроків теорії обмежень для забезпечення всіх рівнів управління підприємством релевантною обліковою інформацією з метою ухвалення ефективних управлінських рішень. Такий підхід до визначення облікового забезпечення є комплексним та сприяє кращому розумінню його цільових завдань.

3. Дослідження наукового поля визначення та напрямів розвитку концептуальних основ облікового забезпечення управління засвідчив відсутність єдності серед науковців. У процесі проведеного дослідження нами було диференційовано елементи облікового забезпечення управління

підприємством для отримання провідним управлінським персоналом релевантної облікової інформації з метою ухвалення ефективних управлінських рішень; проведено порівняння принципів бухгалтерського обліку, визначених національним законодавством та міжнародними стандартами; обґрунтовано класифікацію принципів бухгалтерського обліку за ознакою науково-дослідних програм Лакатоса та напрями їхньої модифікації з метою створення багатоцільового облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень. Сформована у результаті концептуальна модель облікового забезпечення сприяє формуванню та поданню інформації провідному управлінському персоналу, зважаючи на стратегічні цілі підприємства та результати їх досягнення.

4. Проблеми нерезультативної та неефективної діяльності стосуються багатьох вітчизняних підприємств, що не мають можливості конкурувати в умовах ринкової економіки. Після аналізу наукових джерел визначено, що серед дослідників немає єдиного підходу до формування системи узагальнених показників оцінки результативності та ефективності управління діяльністю підприємства на основі облікового забезпечення. Вивчені в роботі ресурсний, витратний та ресурсно-витратний методи оцінювання управління підприємством повністю узгоджуються з теорією обмежень, оскільки для теорії обмежень характерним є розподіл об'єктів обліку на результати діяльності (прохід, чистий прибуток), ресурси (запаси) та витрати (операційні витрати). На основі запропонованого підходу застосування методів оцінювання ефективності управління підприємством за даними облікового забезпечення на основі теорії обмежень було розроблено систему факторів забезпечення конкурентних переваг та запропоновано заходи щодо їх досягнення. Це забезпечить ефективну комунікацію між усіма управлінськими ланками у процесі досягнення стратегічних цілей.

5. Дослідження облікового забезпечення підприємства на основі фінансових показників виявило його обмеженість. За результатами аналізу нормативного забезпечення встановлено основні розбіжності у вимогах національного та міжнародного законодавства. Обґрунтовано потребу конвергенції національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності. У контексті виходу вітчизняними підприємствами на зовнішні ринки узгодженість національної нормативно-правової бази, що регламентує складання звітності за міжнародними нормативно-правовими актами, відіграє значну роль у налагодженні ефективної співпраці із закордонними партнерами. Розглянуто інструменти управлінського обліку: бюджетування та CVP-аналіз (витрати, обсяг, прибуток), які широко використовуються у практиці вітчизняних підприємств. Задля аналізу облікового забезпечення управління розроблено відповідний алгоритм. Його застосування

уможливорює отримання об'єктивних даних про те, на основі якої інформації провідний управлінський персонал ухвалює рішення.

6. Аналіз нормативно-правової бази та наукової літератури дозволив виявити причини та передумови потреби формування нефінансової інформації в системі облікового забезпечення управління підприємством, а також проблеми їх імплементації у притику вітчизняних підприємств. На підставі аналізу міжнародних нормативно-правових актів визначено мету інтегрованої звітності, основні типи нефінансових звітів, проведено порівняльну характеристику фінансової та нефінансової звітності, за результатами якої, виявлено, що нефінансовий звіт розширює та доповнює фінансові звіти, а не повторює їхній зміст. На основі стандарту «Концептуальні основи міжнародного інтегрованого звітування» узагальнено концептуальну модель інтегрованої звітності, у якій розкрито змістовне наповнення інтегрованого звіту через концепцію капіталу. Установлено зв'язок фінансових, нефінансових та показників теорії обмежень через концепцію капіталу. Формування інтегрованого звіту відповідно до запропонованої концепції та положень теорії обмежень підвищує його інформативність для зовнішніх користувачів, що є надзвичайно важливим в умовах високої конкуренції. Запропонований підхід, на відміну від наявних, ураховує системний підхід до формування облікового забезпечення та орієнтований на досягнення стратегічних цілей управління, спрямованих на зростання вартості підприємства.

7. Дослідження ключових показників облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень виявило відсутність єдиного підходу до визначення їхнього складу та інформаційних джерел формування. З цією метою диференційовано елементи облікового забезпечення управління підприємством для забезпечення всіх рівнів управління релевантною обліковою інформацією, а також модифіковано формулу економічного ефекту та економічної ефективності в контексті положень теорії обмежень. Аналіз цих фундаментальних економічних категорій у площині теорії обмежень сприяє науковості обґрунтувань управлінських рішень на основі теорії обмежень. На відміну від наявних підходів до визначення економічного ефекту та економічної ефективності, запропонований підхід враховує специфіку узгодженості між основними показниками теорії обмежень та об'єктами обліку. Застосування такого підходу дозволяє оцінювати ефективність досягнення стратегічних цілей підприємства, спрямованих на зростання вартості підприємства.

8. Невизначеність інформаційних запитів користувачів до формування облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень зумовила потребу в проведенні заходів, спрямованих на їхню ідентифікацію. Дослідження інформаційних запитів провідного управлінського персоналу дало змогу виявити та узагальнити інформаційні запити до формування облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень. За його результатами укладено вимоги до

облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень, що полягають у потребі одержати інформацію щодо дебіторської заборгованості, активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат та фінансових результатів. Сформульовані вимоги дають можливість побудувати структуру облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень, яка орієнтована на досягнення стратегічних цілей.

9. Дослідження провідного досвіду впровадження управлінського обліку та звітності свідчить про те, що на сьогодні немає єдиного визначення концептуальних основ управлінської звітності. Проте спільним для більшості дефініцій є твердження, що управлінська звітність – інформаційне забезпечення управління підприємством. У процесі дослідження вдосконалено фундаментальні концепції управлінської звітності на основі теорії обмежень. Запропонована концепція управлінської звітності містить визначену мету підприємства, перелік бізнес-процесів, обмеження політик, капіталу, ринків. Облікове забезпечення на основі теорії обмежень віднесено до забезпечувальних бізнес-процесів. Розроблення та впровадження управлінської звітності на основі теорії обмежень задовольняють інформаційні потреби всіх рівнів управління з метою досягнення стратегічної цілі – зростання вартості підприємства. Розроблено модель елементів управлінської звітності та відповідні форми управлінської звітності для підприємств з використанням показників теорії обмежень. Визначено елементи облікової політики з управлінського обліку підприємства в частині системи показників для оперативного та стратегічного управління на основі теорії обмежень, що забезпечує підвищення якості управлінських рішень. Складання управлінської звітності на основі запропонованої моделі та облікової політики створить умови для формування цілісної інформаційної бази для провідного управлінського персоналу.

10. Неспроможність вирішення актуальних проблем функціонування вітчизняних підприємств з використанням традиційних підходів до діагностики обумовлює застосування положень теорії обмежень. Одним з напрямів діагностики облікового забезпечення підприємства на основі теорії обмежень є пошук «вузьких місць» з метою їх подальшого усунення. Удосконалено методичні підходи до діагностики облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень через виділення етапів проведення діагностики та впровадження анкетування, що дасть змогу сформулювати обґрунтовані висновки про стан облікового забезпечення та визначити рівень впровадженості положень теорії обмежень.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях

1. Григоренко О.С. Еволюція систем управління підприємством в умовах глобальних змін. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 10 / 2016. – С. 912-916 (0,54 д. а.).
2. Григоренко О. С. Ключові показники облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень. *Наук. вісн. Херсон. держ. ун-ту*. 2016. Вип. 20/2016. С. 172–175. (0,65 д. а.).
3. Григоренко О. С. Принципи бухгалтерського обліку: модифікація в умовах глобальних змін. *Причорноморські економічні студії* : фаховий наук.-практ. журн. 2018. № 29. С. 103-108 (0,62 д.а.). (IndexCopernicus)
4. Григоренко О.С. Управлінська звітність за теорією обмежень. *Міжнар. наук. журн. «Інтернаука»*. 2018. Вип. 6. (Серія: Економічні науки). С. 46-52 (0,63 д. а.).

Статті у наукових періодичних виданнях інших держав та виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз

5. Григоренко О.С. Обмеженість облікового забезпечення на основі фінансових показників. *Наук. вісн. Ужгород. нац. ун-ту*. 2018. Вип. 19. (Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство). – С. 83-88 (0,65 д. а.). (IndexCopernicus)

Публікації в інших наукових виданнях

6. Григоренко О. С. Сучасні системи управління підприємством. *Розвиток нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 19-20 лют. 2016 р.). Львів : ЛЕФ, 2016. С. 93–96. (0,23 д. а.).
7. Григоренко О. С. Теорія обмежень в управлінні підприємством. *Фінанси, бухгалтерський облік та підприємництво: національні особливості та світові тенденції* : зб. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Київ, 18-19 берез. 2016 р.). Київ : Київ. економічний наук. центр, 2016. С. 28–30. (0,14 д. а.).
8. Григоренко О. С. Облікове забезпечення за теорією обмежень. *Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (16 квіт. 2016 р.) / відп. ред. І. Б. Садовська. Ч. 1. Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2015. С. 34–36. (0,1 д. а.).
9. Григоренко О. С. Формування системи обліку на основі теорії обмежень. *Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції* : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Херсон, 26 трав. 2016 р.). Херсон : Грінь Д.С., 2016. С. 47–49. (0,13 д. а.).
10. Григоренко О. С. Показники теорії обмежень в обліковому забезпеченні управління. *Економічний розвиток України: фінансові механізми та інструменти подолання дисбалансів* : матеріали Міжнар.

наук.-практ. конф. (м. Київ, 14-15 жовт. 2016 р.). Київ, 2016. С. 74–77. (0,18 д. а.).

11. Костюченко В. М., Григоренко О. С. Теоретичні основи облікового забезпечення управління виробничо-торговельним підприємством на основі теорії обмежень. *Глобалізаційні виклики національних економік* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 19-20 жовт. 2016 р.). Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. С. 502–514. (0,58 д. а.). (*Особистий внесок: розроблено модель елементів облікового забезпечення управління на основі теорії обмежень – 0,54 д. а.*)

12. Григоренко О.С. Показники теорії обмежень в управлінні виробничо-торговельним підприємством. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк 03.12.2016 р.). Луцьк, 2016. С. 45-47. (0,1 д. а.).

13. Григоренко О. С. Модифікація принципів бухгалтерського обліку в умовах глобальних змін. *Перспективи розвитку галузей економіки з урахуванням сучасних євроінтеграційних процесів* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 21-22 квіт. 2017 р.). Дніпро, 2017. С. 101–103. (0,12 д. а.).

14. Григоренко О. С. Класифікація принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. *Стратегічні пріоритети розвитку внутрішньої торгівлі України на інноваційних засадах* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 02-03 листоп. 2017 р.). Львів, 2017. С. 275–276. (0,13 д. а.).

15. Григоренко О. С. Роль принципів бухгалтерського обліку у формуванні облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень. *Перспективи розвитку економічної системи з урахуванням сучасних євроінтеграційних процесів* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 17 березня 2018 р.). Дніпро, 2018. (0,13 д. а.)

16. Григоренко О. С. Значення принципу безперервності діяльності у формуванні облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень. *Фінансова система та економічна безпека: сучасний стан, ефективність, перспективи* : матеріали Міжнар. наук.-практ. Конф. (м. Київ, 24 березня 2018). Київ, 2018. С. 61–63. (0,12 д. а.).

АНОТАЦІЯ

Григоренко О.С. Облікове забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Київський національний торговельно-економічний університет, Київ, 2018.

Дисертація є комплексним дослідженням теоретичних, методичних та практичних засад облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень. Вивчено генезу прогресивних систем управління підприємством. Обґрунтовано застосування теорії обмежень у практиці вітчизняних підприємств. Визначено поняття «облікове забезпечення управління на основі теорії обмежень», «виробничо-торговельне підприємство». Розроблено концептуальні засади облікового забезпечення на основі теорії обмежень. Виявлено обмеження облікового забезпечення підприємств на основі фінансових показників. Створено алгоритм аналізу облікового забезпечення управління підприємством. Узагальнено концептуальну основу інтегрованої звітності через концепцію капіталу. Встановлено взаємозв'язок фінансових, нефінансових та показників теорії обмежень через концепцію капіталу. Досліджено ключові показники облікового забезпечення управління на основі теорії обмежень. Модифіковано формулу економічного ефекту та ефективності на основі теорії обмежень. З'ясовано інформаційні запити користувачів до формування облікового забезпечення управління на основі теорії обмежень. Диференційовано елементи облікової політики з управлінського обліку в частині системи показників управління на основі теорії обмежень і трирівневу модель елементів управлінської звітності на засадах теорії обмежень. Удосконалено методичні підходи до діагностики управлінського обліку на основі теорії обмежень.

Ключові слова: управління підприємством, теорія обмежень, облікове забезпечення, багатоцільовий облік, управлінський облік.

ABSTRACT

Hryhorenko O.S. Accounting provision of the enterprise based on the theory of constraints. – Qualifying scientific work on the rights of manuscripts.

Dissertation for Candidate Degree in Economics by speciality – 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (by types of economic activity). – Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, 2018.

The thesis is a complex research of theoretical, methodological and practical principles, scientific and methodical approaches to organization of accounting enterprise management based on the theory of constraints.

The relevance of the research topic is determined by the acceleration of the processes of economic globalization and the increase of competition in all sectors of the world economy, which requires the establishment of accounting enterprise management based on the theory of constraints to meet the information needs of users.

The purpose of the research is to provide scientific substantiation of theoretical positions and to develop practical recommendations to improve the accounting of enterprise management based on the theory of constraints.

The analysis of world experience has shown the efficiency of the introduction of modern management systems into the work of enterprises. The

advantages of implementation the theory of constraints in Ukraine enterprises practice are revealed. Among the issues of implementation defined complexity for practical application because of need restructuring not only systems accounting for enterprises, but also changes in the job descriptions of accounting and management personnel in relation to formation of accounting information.

Scientist's approaches for interpretation of category "accounting provision" were researched. Conducted research showed that the national literature has no consensus in definition essences and tasks of accounting provision. Based on the analysis suggested our own definition of accounting provision of the enterprise management based on the theory of constraints – this is multipurpose accounting system, built on the basis of five focussing steps in the theory of constraints to provide leading management personnel with relevant accounting information for acceptance effective managerial solutions.

Defined constituents elements for accounting provision of the enterprise management to provide leading management personnel with relevant accounting information for acceptance effective managerial solutions. Formulas of economic effect and economic efficiency where modified in the context of the theory of constraints. Bringing these fundamental economic categories into the plane of the theory of constraints contributes to scientifically justifying the feasibility of managerial decisions based on TOC.

The analysis of scientific sources and regulatory framework allowed to detect the main ones constrains in accounting provision of the enterprise management. Based on the analysis of scientific literature and international legal acts, the purpose of the integrated reporting and the main types of non-financial reports are determined. The connection of financial, non-financial, and indexes of the theory of constraints through the concept of capital was revealed.

The analysis of scientific sources and leading experience in implementing managerial accounting and reporting has shown that today there is no consensus on the definition of the conceptual framework for managerial reporting. According to the results of the research, the fundamental concepts of managerial accounting provision of the enterprise management based on the theory of constraints have been improved. Fundamental concepts managerial reporting contain defined purpose of the enterprise, list business processes, constraints politics, capital, markets. In order to improve enterprise management accounting based on the theory of constraints, a model of management reporting elements and appropriate forms of managerial reporting for enterprises using the theory of constraints have been developed.

On the basis of the conducted research, the methodology of diagnostics of accounting provision of the enterprise management based on the theory of constraints has been generalized and improved, due to the identification of stages of diagnosis and development of the questionnaire.

Keywords: enterprise management, theory of constraints, accounting provision, multi-purpose accounting, managerial accounting.

ГРИГОРЕНКО ОЛЬГА СЕРГІЙВНА

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
ПІДПРИЄМСТВОМ НА ОСНОВІ ТЕОРІЇ ОБМЕЖЕНЬ**

Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 0,9. Тираж 100 пр. Зам. 1117.

Видавець і виготовлювач

Київський національний торговельно-економічний університет
вул. Кіото, 19, м. Київ-156, Україна, 02156