

У ще більшому ступені біхевіористичний аспект бухгалтерського обліку проявляється при розгляді процесу підготовки і використання даних з позиції споживача інформації. У теорії прийняття рішень сформульоване поняття "пізнавальної складності" даних (cognitive complexity). М. Драйвер і Дж. Мокк визначають дві характерні складові цього поняття: обсяг даних, що використовуються і ступінь фокусування на можливих рішеннях проблеми [2].

Одна складова визначає обсяг даних, що необхідні менеджерів для вирішення тої чи іншої проблеми; один вимагає максимально можливих даних, другий хоче одержати лише обмежений обсяг інформації. Інша складова розрізняє користувачів, що орієнтуються на осмислення та прийняття одного цілком певного рішення і що віддають перевагу щодо проведення складного багатоаспект-

ного аналізу із наступним вибором рішення з декількох альтернативних. Отже, можна виділити чотири типи стилю поведінки в управлінському процесі (табл.1).

З позиції бухгалтера (аудитора, аналітика) важливо знати, що такі стилі існують, і намагатися визначити, до якого з них ближче керівництво даної комерційної організації або потенційний споживач. Ґрунтуючись на цьому, можна приймати рішення про обсяг звітних даних, ступеня їх структурування, агрегування і аналітичності, наявності альтернативних варіантів, виділення та ранжування визначальних факторів тощо. Зрозуміти психологію керівника, знайти оптимальну, "золоту" середину в його інформаційному забезпеченні, виконати роль мотиватора його аналітичної діяльності і становить одну з несподіваних, на перший погляд, але дійсно необхідних завдань як бухгалтера, так і аудитора.

Таблиця 1. Стиль поведінки в управлінському процесі

Тип	Обсяг даних, що використовуються	Ступінь фокусування
Рішучий	Мінімальний	Одне рішення
Гнучкий	Мінімальний	Багато альтернатив
Ієрархічний	Максимально можливий	Одне рішення
Інтегрований	Максимально можливий	Багато альтернатив

Відзначимо, що на відміну від бухгалтера аудитор перебуває в ще більш складній позиції, оскільки йому з необхідністю доводиться враховувати психологічні особливості як бухгалтерів, з якими необхідно взаємодіяти в ході перевірки, так і замовників аудиту.

Ще однією змінною, що характеризує психологічний аспект генерування інформації, є належність менеджера, бухгалтера, аудитора до того або іншого психологічного типу особистості. Ця ідея розвивається в роботах таких учених, як К.Юнг, І.Бригс-Майерс, Дж.Козелецки, Г.Лоуренс, А.Маслов і ін. Існують різноманітні психологічні типи. З позиції розглянутої проблеми інформаційно-аналітичного забезпечення процесу управління і проведення аудиторської перевірки найбільший інтерес представляють наступні альтернативні варіанти індивідуальних властивостей психічної системи: реактивність – проактивність, поміркованість – інтуїтивність, інтровертивність – екстравертивність, схильність до ризику – несхильність до ризику, прагнення до досягнення успіху – прагнення уникнути невдачі.

Належність менеджера до того чи іншого типу може накладати значні неформальні обмеження на склад і структуру наданих йому обліково-аналітичних даних, з якими надалі доводиться працювати аналітикам і аудиторам. Так, керівники, схильні до проактивних дій, що досить вільно орієнтуються в складних ситуаціях, як правило, відрізняються гарною логікою, здатністю і прагненням до аналізу, тому мають потребу в об'ємній, добре структурованій інформації. Їх не лякають альтернативні варіанти дій, що наводяться у звітах, застосу-

вання в аналітичних розрахунках досить складних алгоритмів і методів.

Таким чином, процес виробництва і споживання інформації як необхідний елемент управлінського циклу взагалі та аудиторської перевірки зокрема перебуває в певній залежності від психологічних особливостей осіб, що беруть участь в управлінні комерційною організацією, зайнятих у бухгалтерії, що беруть участь у проведенні аудиту. Отже, цей процес має психологічний вимір. Його не можна оцінити якимось окремим показником, оскільки абсолютна передбачуваність людської поведінки недосяжна в принципі.

Неможливо вивести формалізовані залежності, що характеризують психологічний компонент інформаційного забезпечення. Важливо зрозуміти, що різні люди готують і споживають інформаційні дані різними способами. Розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту та аналізу без детального вивчення розглянутої проблеми неможливо. Розробка в співдружності із психологами тестів, що дозволяють отримати психологічні портрети всіх осіб, що беруть участь у процесі управління, що готують і використовують для цього облікові дані, могла б істотно підвищити ефективність як власне аналітичної роботи, так і аудиторської діяльності.

1. Caplan E., Champoux J. Cases in Management Accounting. Context and Behavior. – N.Y., 1978. 2. Driver M., Mock J. Human Information Processing // The Accounting Review, July 1975, cc. 450-508. 3. Johnson H.T., Kaplan R.S. Relevance Lost: The Rise and Fall of Mfmgement Accounting. – Harvard Business Press, Boston, Massachusetts, 1991.

Надійшла до редколегії 16.03.09

Л. Анісімова, канд. фіз.-мат. наук, доц.

## УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМ МЕНЕДЖМЕНТУ ЯКОСТІ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ РИНКУ

В статті представлено результати впровадження системи якості на базі концепції TQM (Total Quality Management) Досліджується використання моделі ділової досконалості підприємства Європейського фонду менеджменту якості.

Theoretical and applied methods of the quality system on the base of the TQM (Total Quality Management) conception are analyzed. The use of the business enterprise perfection model of the European quality management fund (EFQM) is studied. This model is intended for estimating enterprise activity in the quality sphere.

Постановка проблеми у загальному вигляді. В сучасному бізнесі конкурентоспроможність компанії багато в чому залежить від якості менеджменту організації. Розвиток міжнародної торгівлі і споріднених їй

видів діяльності, жорстка конкурентна боротьба на внутрішньому та зовнішньому ринках та інші умови спонукають підприємства до пошуку нових, більш ефективних підходів до управління організацією. Сьогодні арсе-

нал інструментів вдосконалення бізнесу досить великий і продовжує поповнюватися новими підходами: стандарти ISO серії 9000, збалансована система показників (Balanced Scorecard), структурування функцій якості (Quality Function Deployment), аналіз характеру і наслідків відмов (Failure Mode and Effect Analysis), бенчмаркінг та ін. Переважна більшість пропонованих підходів засновані на принципах загального управління якістю.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** У вітчизняній та зарубіжній економічній літературі проблеми щодо вдосконалення діяльності підприємства на базі концепції загального управління якістю вже достатньо висвітлені. Найбільш відомими є праці Р. Бичківського, А.Глічева, П.Калити, В.Огвоздіна, В.Окрепілова, М.Шаповала [2; 3; 4; 8; 9; 12]. Ряд публікацій, серед яких роботи О.Глудкіна, І.Каблашової, В.Лопідуса, К.Рамперсада, О.Шубенкової [4; 6; 10; 13], присвячені питанню загального управління якістю. Це свідчить про зростаючий інтерес до даної проблематики як у зарубіжних наукових колах, так і у вітчизняній науці, що пов'язано з практичною цінністю та перспективністю даного підходу до управління.

**Цілі статті.** Метою статті є висвітлення практичних засад концепції загального управління якістю та визначення можливих напрямків використання концепції загального управління якістю вітчизняними компаніями з урахуванням світового досвіду.

**Основні матеріали дослідження.** Багаторічний досвід провідних компаній розвинених країн світу свідчить, що здобути успіх на ринку можна шляхом вдосконалення системи управління якістю. Тому сьогодні, говорячи про якість, мають на увазі не стільки ґатунок самої продукції, скільки якість функціонування підприємств і організацій, досконалість їх систем управління якістю, націлених на постійне самовдосконалення. Більшість фірм світу використовують для цього міжнародні стандарти ISO серії 9000 та похідні від них QS 9000, ISO 14000 тощо. Але найкращих результатів досягають ті, хто вдосконалює свої системи якості на засадах концепції загального управління якістю (Total Quality Management), якими передбачено безперервне вдосконалення організації, поліпшення якості продукції і задоволення потреб усіх зацікавлених сторін: споживачів, постачальників, персоналу, власників та суспільства.

Для глобального ринку принципове значення має насиченість товарами, поінформованість споживача, мінливість ринку. Це фактично зумовлює критерії конкурентоспроможності товарів і пріоритетність цих критеріїв. До критеріїв, які сьогодні відіграють вирішальну

роль під час вибору товару, можна віднести: якість продукції. Якість в сучасному розумінні – це перш за все відповідність вимогам споживача, оскільки на глобальному ринку споживачу є з чого вибирати; ціна товару; терміни постачання; вартість експлуатації; зручність сервісу; довіра до товару. Отже, в умовах глобального ринку, в якій інтегрується економіка України, для підприємств, що прагнуть до сталого положення на ринку, необхідний менеджмент, який забезпечує переваги перед конкурентами в питаннях якості, ціни, дотримання термінів постачання і т.і.

Загальне управління якістю є прогресивним підходом до управління організацією, який об'єднує основні існуючі методи управління та технічні засоби в науково обґрунтовану систему, метою якої є постійне поліпшення виробничої діяльності та результатів цієї діяльності. Концепція TQM охоплює всі структури підприємства, всі види виробничої діяльності і спрямована на використання матеріальних (технічних) та людських ресурсів для найбільш ефективного задоволення потреб споживачів, суспільства та співробітників підприємства. Концепція TQM може бути використана в організації будь-якого профілю діяльності і, як показує міжнародний досвід, сприяє підвищенню якості результатів трудової діяльності та покращенню фінансових показників.

У загальному розумінні, TQM – це підхід до управління організацією, націлений на якість, який засновується на участі всіх її членів (персоналу у всіх підрозділах та на всіх рівнях організаційної структури) та спрямований на досягнення як довгострокового успіху шляхом задоволення вимог споживача, так і вигоди для членів організації та суспільства шляхом загального цілеспрямованого та добре скоординованого застосування систем та методів управління якістю в усіх сферах діяльності – від досліджень до післяпродажного обслуговування – за раціонального використання технічних можливостей [3; 6; 9; 10].

Як новий науково-практичний підхід до забезпечення якості сучасна концепція TQM склалася на початку 1980-х років під впливом ідей У.Шухарта, Е.Демінга, К.Ісікави. Найбільшого поширення концепція отримала в США, Великій Британії, Швеції, Японії, Південній Кореї. Однак, у кожній країні вона трактувалася по-своєму, виходячи з особливостей історичного розвитку і робіт з менеджменту якості. Так, наприклад, у США і Європі наголос в TQM робився на культурі виробництва, а у східних державах – на статистичних методах і груповій діяльності у сфері якості.

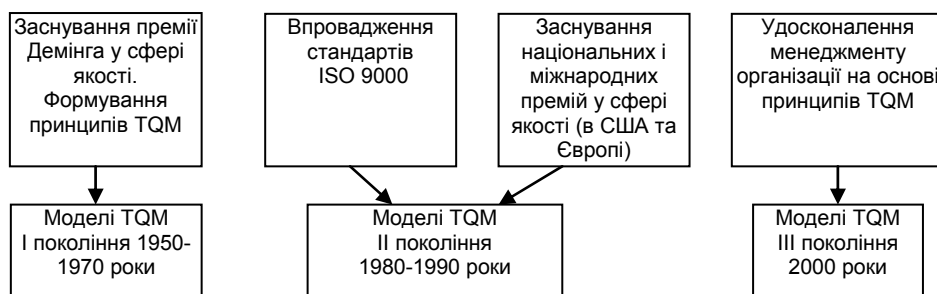


Рис. 1. Етапи розвитку концепції TQM

Спочатку численні західні компанії розробляли елементарні моделі TQM виходячи з власного досвіду та досвіду інших компаній. Вони не мали чіткої структури, переважно склалися з набору факторів і характеристик, які кампанія розглядала як ключові елементи загального менеджменту якості. Ці елементи акцентували

увагу на взаємовідносинах зі споживачем та залучення всього персоналу до роботи щодо забезпечення якості. Другим етапом було заснування у 1987 році Національної премії США за якість "Премія імені Малкольма Болдбріджа". Положення про цю премію містило певну кількість критеріїв менеджменту якості на підприємстві. В

цей час широко стали запроваджувати стандарти ISO серії 9000. Проведений аналіз свідчить про те, що в цих стандартах знайшли відображення численні підходи TQM, водночас самі стандарти ISO вплинули на наступний розвиток концепції TQM. Концепція стандартів ISO відповідає на питання, що необхідно робити для забезпечення якості, а концепція TQM – як це робити. Заснування премії Болдріджа, впровадження у 1991 р. Європейської премії за якість – було поштовхом для створення в багатьох країнах світу різних моделей TQM (які часто називають "моделями ділової досконалості") і використання їх для само оцінювання підприємства. Такий підхід обумовив третій етап розвитку концепції TQM.

Метою TQM є досягнення довгострокового успіху шляхом максимального задоволення запитів усіх груп, зацікавлених у діяльності компанії – споживачів, власників, працівників, постачальників. А в сучасних умовах до "зацікавлених сторін" відносять і конкурентів. Завданнями TQM є постійне поліпшення якості шляхом регулярного аналізу результатів та коригування діяльності, повна відсутність дефектів та невиробничих витрат, виконання наміченого точно в термін [11].

Сформульовані завдання TQM є напрямками розвитку, а не кінцевим результатом. Це пов'язано з тим, що, з одного боку, потреби споживачів, суспільства і співробітників постійно змінюються, їх необхідно регулярно відслідковувати, прогнозувати і задовольняти з деяким випередженням у часі; з іншого боку, технічні умови і технології, що змінюються, припускають постійну зміну методів контролю і забезпечення якості, організаційних механізмів і управлінських методик. Такий підхід називається спеціальним терміном "постійне поліпшення якості".

Не дивлячись на те, що на сучасному етапі розвитку TQM єдине тлумачення концепції відсутнє, оскільки воно залежить від особливостей країн, що її використовують, фундаментальні 12 принципів, на яких базується TQM, визнаються всіма спеціалістами незалежно від того, де концепція використовується. До них належать наступні [12]:

- Орієнтація всієї діяльності організації на споживачів, від задоволення вимог яких залежить її успіх у ринковій економіці.

- Погляд на виробничі відносини між працівниками як на відносини споживача з постачальником.

- Безперервне удосконалення виробництва і діяльності у сфері якості.

- Комплексне і системне вирішення завдань забезпечення якості на всіх стадіях її життєвого циклу.

- Перенесення головних зусиль у сфері якості в бік людських ресурсів (акцент на ставлення працівників до справи, на культуру виробництва, на стиль керівництва).

- Участь усього без винятку персоналу у вирішенні проблем якості (якість – справа кожного).

- Безперервне підвищення компетентності працівників організації.

- Концентрація уваги не на виявленні, а на попередженні невідповідностей.

- Ставлення до забезпечення якості як до безперервного процесу, коли якість об'єкта на кінцевому етапі є наслідком досягнення якості на всіх попередніх етапах.

- Оптимізація співвідношення в тріаді "якість – витрати – час".

- Забезпечення достовірності даних про якість за рахунок використання статистичних методів.

- Безперервне поліпшення якості.

Ці принципи визначають ідейний зміст філософії загального управління якістю, яка виставляє якість як основний критерій оцінювання роботи організації, трактує

якість у її широкому економічному і соціально-психологічному розумінні, руйнує тезу про немінучість протиріччя між виробником і споживачем.

У найбільш загальному вигляді складовими TQM виступають [5, 8]:

- контроль у процесі розробки нової продукції;
- оцінка якості дослідного зразка, планування якості продукції та виробничого процесу, контроль, оцінку та планування якості матеріалу, що постачається;
- вхідний контроль матеріалів та контроль готової продукції;

- оцінка якості продукції, виробничого процесу;
- використання інформації про якість продукції;
- гарантійне обслуговування та координація робіт у сфері якості;

- спільна робота щодо якості з постачальниками;
- використання циклу PDCA ("plan – do – check – action");

- управління людським фактором шляхом створення атмосфери задоволеності, зацікавленої участі, добробуту та процвітання на фірмі, фірмах-постачальниках, у збутових та обслуговуючих організаціях, у акціонерів та споживачів;

- робота у сфері якості за методом міжфункціонального управління (cross-function management);

- вироблення політики у сфері якості (узгодження політики у сфері якості із загальною стратегією економічної діяльності, привнесення цілей якості у всі аспекти адміністративної, господарської та економічної діяльності, вживання заходів, що забезпечують розуміння на фірмі політики у сфері якості);

- участь службовців у фінансовій діяльності (у прибутку, акціонерному капіталі), виховування свідомого ставлення до якості, почуття партнерства, вдосконалення соціальної атмосфери та інформованість службовців;

Концепція TQM реалізується в організації завдяки використанню методів і засобів. Охарактеризуємо найбільш відомі та поширені:

- Цикл Е. Демінга – циклічна модель, яка розподіляє управління на чотири основні стадії: планування, реалізація, перевірка, коригуючи дії.

- Концепція "точно в строк" (just in Time). Суть цієї концепції, розробленої в японській суднобудівній промисловості в 1960-х роках, полягає в тому, що виробляти і постачати готові вироби до моменту їх реалізації, складальні вузли – до моменту складання готового виробу, окремі деталі – до моменту складання вузлів і т.і. Засобом, який забезпечує управління виробництвом є супровідна картка. Така організація виробництва сприяє оперативному виявленню бракованих деталей.

- Розгортання функції якості (QFD) – використання економіко-математичних методів, які в системі менеджменту якості забезпечують аналіз побажань споживачів стосовно якості та ціни продукції, нормування вимог до якості продукції, оптимізація значень показників якості продукції, аналіз витрат споживачів під час використання продукції.

- Методи технічного проектування якості Г. Тагучі (Г. Тагучі – відомий японський статистик, лауреат найпрестижніших нагород у сфері якості), який складається з системного проектування, параметричного проектування, допускового проектування.

- Програма "Нуль дефектів" (ZD) запропонована у 1964 році Ф. Кросбі – широко відомого американського фахівця у сфері якості. Основні концептуальні підходи програми: перенесення уваги на попередження появи дефектів, а не їх виявлення і виправлення; спрямування зусиль на скорочення рівня дефектності на виробни-

цтві; розуміння того, що якість роботи визначається не тільки якістю виробничих процесів, а й діяльністю невикористаних підрозділів.

- Формування корпоративної культури.
- Реінжиніринг процесів – радикальна перебудова основних процесів у відповідь на потреби споживачів.
- Підтримка життєвого циклу продукції (Continuous Actuations and Life-cycle Support -CALS). Головна мета цієї концепції зниження собівартості, трудомісткості та підвищення якості за рахунок інтеграції інформації і автоматизації процесів її оброблення.
- Моделі ділової досконалості – як системні сукупності критеріїв, заснованих на принципах TQM і призначених для оцінювання діяльності організації у сфері якості.

Більш детально проаналізуємо використання цієї моделі. У 1990 році Європейським фондом менеджменту якості (EFQM) була заснована модель досконалості, яка вважається сьогодні найдосконалішою моделлю ділової досконалості. Ця модель гнучка, постійно удосконалюється і може використовуватися підприємствами в різних секторах економіки, великими та малими організаціями. В Україні Національна нагорода з якості була впроваджена в 1996 році на базі моделі ділової досконалості EFQM. Модель базується на дев'яти критеріях, об'єднаних у дві групи: "Фактори сприяння" – 50 %, (500 балів), які описують як організація досягає результатів та "Результати" – 50 %, (500 балів), які організація досягла або досягає. Максимальна кількість балів, що присвоєна кожному критерію, використовується під час само оцінювання або підготовки заявки на європейську нагороду з якості. Відповідне відсоткове співвідношення вказує на відносну важливість цього критерію в цілому.

Критерій 1. Лідерство – 100 балів (10%) оцінювання того, як керівництво використовує у своїй діяльності принципи загального управління якістю, як впроваджуються удосконалення в організації, яка співпраця зі споживачами, постачальниками, партнерами та іншими зовнішніми організаціями. Критерій 2. Стратегія і планування – 80 балів (8%) – оцінювання формулювання стратегії розвитку та системи планів. Критерій 3. Управління колективом – 90 балів (9%) – оцінка розробки кадрових планів, активності співробітників та прийняття ними рішень. Критерій 4. Ресурси – 90 балів (9%) – оцінювання того, як організація управляє фінансовими ресурсами, інформаційними ресурсами, матеріалами і іншими ресурсами. Критерій 5. Система якості та процеси – 140 балів (14%) – оцінюється наскільки успішно організація фокусує увагу на споживачах, управляє своєю системою якості, виробничими процесами та процесом постійного удосконалення. Критерій 6. Задоволення потреб споживача – 200 балів (20%) – представляються результати стосовно сприйняття споживачами продукції, послуг та ставлення організації до споживача. Критерій 7. Задоволення потреб колективу – 90 балів (9%) – це сприйняття співробітниками своєї організації. Критерій 8. Вплив на суспільство – 60 балів (15%). Критерій 9. Ділові результати – 150 балів (15%) надаються результати стосовно фінансових показників ефективності діяльності. Критерії 1-5 це "Фактори сприяння", а критерії 6-9 – це "Результати".

Для більшості видів ділової досконалості найбільш важливим аспектом є "Результати". Фактично ця модель вказує на те, що задоволення користувача, задоволення персоналу та вплив на суспільство, що досягаються лідерством шляхом управління стратегією та плануванням управлінськими кадрами, управління ресурсами, системою якості та процеси, приводять в ре-

зультаті до позитивних фінансових і не фінансових ділових результатів.

**Висновки з даного дослідження та перспективи подальших досліджень.** Загальне управління якістю є процесом перетворення організації, націленим на якість і заснованим на ідеї безперервного поліпшення усього, що відбувається в ній. Крім того, це сукупність основних принципів з постійного удосконалення організації. TQM мобілізує всіх співробітників компанії на задоволення запитів споживачів, що вимагає повсякденної участі кожного в систематичному підвищенні якості. Ця програма торкається будь-якої людини і будь-якої групи людей в організації. TQM означає постійне підвищення ефективності на всіх рівнях і у всіх сферах діяльності шляхом створення умов для безперервного поліпшення на основі командної роботи, зміцнення довіри і послідовного, систематичного вивчення робочого процесу, застосування кількісних методів аналізу й інших аналітичних методик, а також нагромадження знань і досвіду в сфері удосконалення процесів.

Таким чином, TQM – це комплексний метод поступового і систематичного поліпшення всіх аспектів діяльності організації, що вимагає напруженої роботи, дисципліни, інтенсивного навчання і послідовного використання визначених інструментів і ресурсів. У подальших дослідженнях доцільно проаналізувати використання системи якості на базі концепції "шість сигм", стандартів QS 9000, Міжнародної системи рейтингу якості.

Той факт, що ідеї загального управління якістю закладено в основу міжнародних стандартів ISO 9000:2000, для забезпечення функціонування ефективних систем менеджменту якості на будь-яких підприємствах, підтверджує саме життєздатність цієї концепції, її актуальність і перспективність за сучасних умов функціонування. Досвід успішного впровадження ідей TQM у практику діяльності світових лідерів у різних галузях промисловості – іще одне підтвердження того, що концепція та принципи TQM розвиваються як реакція на нові реалії ринкової економіки.

Сьогодні закладаються основи для наступного етапу розвитку концепції загального управління якістю на підприємствах України, який буде характеризуватися переходом від самооцінювання підприємств на відповідність зовнішнім моделям TQM до створення власних – внутрішніх моделей загального менеджменту організації, які базуватимуться на принципах TQM.

1. ДСТУ ISO 9000-2001. Системи управління якістю. Основні положення та словник. Чинний від 10.01.2001 р. 2. Бичківський Р. Метрологія, стандартизація, управління якістю та сертифікація. – Львів: ДУ Львівська політехніка, 2004. – 559с. 3. Гличев А.В. Основы управления качеством продукции. – 2-е изд. перераб и доп. – М.: РИИ "Стандарты и качество", 2001. – 425с. 4. Глудкин О.П., Гуров А.И., Зорин Ю.В. Всеобщее управление качеством. – М.: Горячая линия – Телеком, 2001. – 610 с. 5. Жадан А.В., Силаев В.И. Совершенствование механизма управления качеством в современных условиях // Менеджер. – 2000. – №3. – с. 75-80. 6. Каблашова И.В. Всеобщий менеджмент качества (TQM). Перспективы, проблемы, решения. – Воронеж: Изд-во ВГТУ, 2000. – 153 с. 7. Калита П.Я., Сарнаевская Т.И. Система всеобщего управления качеством (TQM). – К.: УАК, МЦК "ПРИРОСТ", 1997. – 38 с. 8. Овгоздин В.Ю. Управление качеством. Основы теории и практики. – М.: Дело и сервис, 2002. – 160 с. 9. Окрепилов В.В. Управление качеством. – СПб: ОАО "Издательство"Наука", 2000. – 296с. 10. Рамперсад Хьюберт К. Общее управление качеством: личностные и организационные изменения / пер. с англ. – М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2005. – 256 с. 11. Фомичев С.К., Старостина А.А., Скрябина Н.И. Основы управления качеством: Учеб. Пособие. – К.: МАУП, 2000. – 196 с. 12. Шаповал М.И. Менеджмент качества: Підручник. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2003. – 475 с. 13. Шубенкова Е.В. Тотальное управление качеством. Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 547 с.

Надійшла до редколегії 26.03.09