

УДК 657.221

Сич Д. М.
аспірант

Національного університету водного господарства
та природокористування

Sych D. M.

Graduate Student

of National University of Water and Environmental Engineering

ФОРМУВАННЯ СУЧАСНИХ СИСТЕМ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ З ВИКОРИСТАННЯМ КОНЦЕПЦІЇ ОЩАДЛИВОГО ВИРОБНИЦТВА

Анотація. У статті досліджується вплив впровадження концепції ощадливого виробництва на трансформацію управлінських облікових систем. Обґрунтовано важливість ролі ощадливого обліку як інструменту аналізу та реалізації концепції ощадливого виробництва. Сформовано модель ощадливого управлінського обліку, яка дає змогу акумулювати багатoproфільну інформацію з метою забезпечення ефективного управління виробничим підприємством в умовах безперервного вдосконалення діяльності, охарактеризовано її основні складники. Виокремлено напрями контролю показників ощадливого виробництва.

Ключові слова: ощадливий управлінський облік, ощадливе виробництво, втрати, організація обліку.

Вступ та постановка проблеми. Складні економічні та політичні умови, посилення впливу інтеграційних процесів, зростання ролі інформаційних технологій, активне впровадження концепції сталого розвитку у практичну діяльність суб'єктів господарювання вимагають застосування нових методів управління з метою оптимізації діяльності виробничого підприємства шляхом мінімізації витрат. В умовах конкуренції і високорозвиненої системи маркетингу саме ощадливе виробництво є джерелом конкурентних переваг на ринку.

Процес оперативного збору та правильної обробки інформації є основою для правильного розуміння господарських процесів, потужним інструментом моделювання ситуації та підґрунтям для прийняття управлінських рішень. Кожен етап і загалом послідовна реалізація всього процесу реалізації адміністративних розпоряджень значною мірою залежать також від якості наданої інформації та від правильності її використання.

Необхідність приведення наявної облікової системи до потреб виробничих систем, які функціонують на засадах

концепції ощадливості, зумовила впровадження нового напрямку бухгалтерського обліку – «ощадливого обліку» (lean accounting), який розглядається дослідниками як один із напрямів або вид управлінського обліку, що має важливе значення для ефективної реалізації ощадливого виробництва на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у розроблення наукових засад організації обліку та його подальшого розвитку з використанням положень концепції ощадливого виробництва зробили такі провідні вітчизняні та іноземні вчені, як Т.Ф. Плахтій, С.Г. Авруцька, І.Л. Грабчук, Дж. Каннінгем, О.І. Костюкова, Дж. Лайкер, Д. Майер, Б. Маскелл, А. Чопра, Д. Отлі, Ф. Кеннеді, С. Уайденер, Г. МакВей та інші. Однак не досить дослідженими залишаються аспекти організації управлінських облікових систем вітчизняних виробничих підприємств, які впроваджують у свою практичну діяльність концепцію ощадливого виробництва.

Метою статті є дослідження теоретико-методичних підходів до удосконалення систем управлінського обліку,

аналіз можливостей їхнього розвитку на основі концепції ошадливого виробництва.

Результати дослідження. Дослідження зарубіжних вчених-економістів, таких як Д. Отлі [15], Р. Фулerton, Ф. Кеннеді, С. Уайденер [10], Дж. Канінгем, О. Ф'юма, Е. Адамс [9], Г. МакВей [13], свідчать про нерозривний зв'язок між бухгалтерським обліком, людськими ресурсами та інформаційними технологіями, який може стати дієвою підтримкою процесу впровадження ошадливого виробництва. На думку Ю.М. Каткова, підприємствам, що запланували впровадження концепції ошадливого виробництва, слід провести комплексну трансформацію всієї своєї діяльності. Це стосується й обліково-контрольних систем, які виступають не лише інформаційною базою, а й інструментами аналізу та реалізації концепції ошадливого виробництва [3, с. 335].

Критичний погляд на традиційну систему управлінського обліку, планування і прогнозування викладено у Стандарті управлінського обліку IMA "Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm": традиційна система закупівель і планування виробництва, яка заснована на прогнозних оцінках, приводить до штучного створення попиту всередині підприємства, здійснення передчасних закупівель матеріалів і розміщень виробничих замовлень. У стандарті також зазначено, що головним критерієм «ефективного функціонування» підприємства здавна прийнято вважати «виконання бюджетів» (а не задоволення купівельного попиту), що в кінцевому підсумку приводить до істотного збільшення запасів, які споживають ресурси і підвищують фінансово-господарські ризики [7, с. 4].

Узагальнюючи науковий доробок учених у сфері ошадливого виробництва та управлінського обліку, пропонуємо використовувати таке визначення: ошадливий управлінський облік – це комплексна облікова відкрита підсистема, заснована на високому рівні самосвідомості учасників усіх процесів, що передбачає: формування деталізованої інформації про витрати і результати в розрізі потоків створення цінності; візуалізований причинно-наслідковий аналіз на основі сучасних технологічних карт, які дають змогу визначати напрями зниження втрат і відходів, зберігаючи якість продукції; складання спрощеної звітності, заснованої на оперативних інформаційних потоках.

Відмінною особливістю управлінського обліку є відсутність жорсткої регламентації на законодавчому рівні. При цьому регулювання здійснюється в межах облікової політики кожного окремого господарюючого суб'єкта. Є базові (загальновизнані) принципи, на основі яких розробляються внутрішньофірмові стандарти управлінського обліку. Слід враховувати те, що кожен суб'єкт має свою систему управління і використовує певний набір організаційних методів, тому підходи до організації управлінського обліку можуть відрізнятися.

У теорії ошадливого виробництва виділяють три причини виникнення втрат (ЗМУ): Muda (марні дії, що не приносять дохід), Muri (напруженість, перевантаження), Mura (нерівномірність, нерегулярність) [5, с. 237].

Втрати систем і процесів бухгалтерського обліку мають надзвичайно велике значення під час впровадження концепції ошадливого виробництва. Проаналізувавши зміст облікової роботи, можна виділити її два основні типи: роботу з метою підвищення цінності облікової інформації для користувачів; роботу, яка зменшує цінність обліково-аналітичних даних. Тому останній вид облікової роботи, який не сприяє зростанню цінності облікової інформації, але в процесі якого відбувається споживання різних видів ресурсів (фінансових, матеріальних, інтелек-

туальних тощо), спостерігаються значні затрати праці, слід розуміти як втрати системи бухгалтерського обліку.

Необхідність інформаційної підтримки функціонування будь-якої управлінської системи зумовлює трансформацію ролі та значення управлінського обліку, оновлення його інструментів. Тому виникає потреба у розробленні методичної основи організації управлінського обліку для господарюючих суб'єктів, які впроваджують ошадливе виробництво, формалізовану у моделі.

Проведені дослідження дали змогу виділити три найважливіших традиційних блоки в моделі організації управлінського обліку для виробничих підприємств, які впроваджують ошадливе виробництво (рис. 1).

Контроль показників ошадливого виробництва слід проводити за чотирма найважливішими напрямками.

1. Оцінка рівня інтеграції передбачає використання натуральних показників, орієнтованих на збільшення продуктивності праці.

При цьому основним вимірником є час здійснення операції, час процесу. Окремі індивідуальні високі результати роботи не завжди позитивно відображаються на показниках підрозділу і всього господарюючого суб'єкта. Позитивний вплив на результат чинить злагодженість роботи, взаємозамінність, універсальність співробітників, які працюють над виконанням завдання, тому цей напрям оцінки має безпосередній взаємозв'язок із навчанням і професійним зростанням, а також формуванням ошадливого мислення у працівників підприємства, тому одночасно з організацією контролю показників ошадливого виробництва необхідно розробляти систему мотивації персоналу всіх підрозділів, яка забезпечуватиме зацікавленість у постійному вдосконаленні процесів і усуненні втрат на всіх етапах виробництва.

2. Оцінка якісних показників продукції.

Найважливішим принципом ошадливого виробництва є клієнтоорієнтованість, тому необхідно визначати: рівень сервісу, ступінь задоволення клієнта тощо. Оцінка якісних показників продукції здійснюється за декількома напрямками. Передусім проводиться оцінювання характеристик продукції, яка випускається. Виходячи з принципів системи «таргет-костинг», споживачі діляться на кілька категорій, для кожної з яких визначаються цінні межі і вимоги. Оцінка показників здійснюється в балах. По-друге, у процесі аналізу проводиться порівняння з виробниками-конкурентами, виділяються переваги і недоліки. На наступному етапі дається оцінка виробництва з урахуванням можливостей його вдосконалення.

На думку Д.І. Пономарьової, Н.А. Каширіна, Е.А. Стебенева, важливим для покупців є показник іміджу компанії [4]. Тому необхідно вести постійну роботу для поліпшення іміджу виробничого підприємства. Для цього доцільно проводити додаткову сертифікацію продукції, перевірку менеджменту якості, тощо. Оскільки всі такі заходи вимагають додаткових витрат, то оцінка повинна проводитися з погляду «витрати-вигода» з урахуванням довгострокової перспективи. Отже, тільки комплексний підхід до потреб споживача дасть змогу досягти найкращих показників.

3. Фінансові показники.

Результати досліджень багатьох економістів підтверджують факт необхідності постійного вдосконалення бізнесу. Тобто якщо на певному етапі господарюючий суб'єкт досягає стійкого створення вартості, то через нетривалий проміжок часу ситуація змінюється, і те, що було стійким, переходить у стан нестійкості [8, с. 371]. На певних етапах розвитку підприємства для його розвитку важливими є серйозні зміни, а в якісь моменти незначні

зміни набувають більшого значення. Але будь-які зміни повинні оцінюватися з погляду впливу на фінансовий стан господарюючого суб'єкта. Таким чином, необхідно передбачити можливість розрахунку й оцінки прогнозних фінансових критеріїв: збільшення прибутку господарюючого суб'єкта, скорочення оборотного капіталу.

Один із найважливіших принципів бухгалтерського обліку – це принцип нарахування, який передбачає відображення господарських операцій в момент їх виникнення незалежно від руху грошових потоків. Тому виручка, відображена на рахунках бухгалтерського обліку, може перетворитися в гроші, а може – в дебіторську заборгованість.

Наявність затримки між моментом визнання доходів, витрат і рухом грошових потоків створює деякі труднощі під час прийняття керівниками управлінських рішень. Розстрочка платежу, надана покупцям, створює проблеми для господарюючого суб'єкта, і може привести до необхідності використання додаткових джерел фінансування. Як наслідок, плата за використання позикових коштів приводить до додаткових витрат і зниження прибутку. Водночас розстрочка, надана постачальниками, позитивно позначається на фінансовому складнику підприємства.

Показники ефективності, розроблені для оцінки результатів окремих видів діяльності, не завжди в сукупності можуть принести позитивний ефект для господарюючого суб'єкта. Використання бухгалтерського моделювання дає змогу не тільки провести розрахунок оціночних критеріїв з урахуванням планованих змін, але і визначити їх реальний вплив на фінансову звітність [6].

На думку Я. Мондена, для будь-якого підприємства важливо забезпечити достатній обсяг готівкових коштів, оскільки це впливає на платоспроможність і загалом на вартість суб'єкта господарювання [14]. Тому важливим питанням є збалансоване поєднання зростання прибутковості і підтримки певного рівня оборотного капіталу. Ця перевірка може бути здійснена на основі побудови прогнозного і похідного балансу. За основу такої оцінки можна використати етапи оцінювання прогнозного фінансового результату, розроблені А.В. Ковалевською, які припускають багаторазовість оцінки і можливість побудови похідного балансу з урахуванням ринкової вартості активів і пасивів [11, с. 3333–3336].

4. Аналіз управлінських показників.

З огляду на те, що ошадливе виробництво орієнтоване на оцінку потоків створення цінностей і передбачає поєднання різних критеріїв, Б. Маскел і Ф. Кеннеді серед найважливіших критеріїв оцінки впровадження ошадливого виробництва виділяють: швидкість доставки продукції

клієнту, швидкість отримання грошей; мінімальну вартість продукту; рентабельність діяльності; обсяг запасів [12]. Дж. Вумек, Д. Джонс акцентують увагу на критерії постійного поліпшення [1]. На їхній погляд, важливим критерієм упровадження концепції ошадливого виробництва є постійне удосконалення виробничих процесів, тому саме цей показник може бути обраний як найважливіший. Дослідження, проведені М. Іман, показали, що американський підхід до оцінки ошадливого виробництва орієнтований на результат, який є вимірюваним і пов'язаний з отриманням прибутку, а японський підхід відрізняється орієнтацією на процес і прагненням покращувати результати [2]. Тому однозначного підходу до вибору оціночних управлінських показників немає. Важливо, щоб критерії оцінки були чітко визначені і стандартизовані, а також були вчасно донесені до виконавців.

Запропонована модель організації управлінського обліку дає можливість формувати багатопрофільну інформацію, що забезпечує ефективне управління виробничим підприємством в умовах безперервного вдосконалення діяльності та комплексну інформаційно-аналітичну підтримку дієвості управлінських рішень в умовах упровадження ошадливого виробництва.

Висновки. Впровадження системи ошадливого управлінського обліку дасть змогу:

1. Замінити розширену систему традиційних показників невеликою кількістю конкретних показників ефективності ошадливого виробництва, які стимулюють ошадливу поведінку на всіх рівнях виробничого підприємства та сприяють розвитку безперервного процесу ошадливих покращень. Ці показники відображають ошадливу стратегію суб'єкта господарювання і є основою його фінансового та операційного контролю.
2. Визначити фінансову вигоду від упровадження ошадливих покращень і сформувані стратегію для максимізації таких вигод.
3. Упровадити досконалі способи формування інформації щодо собівартості продукції і витрат потоку створення вартості, використовувати цю інформацію з метою підтримки покращень, прийняття обґрунтованих управлінських рішень та зростання прибутковості.
4. Економити кошти завдяки усуненню значних втрат із облікової та контрольної систем.
5. Вивільнити час фінансових спеціалістів для роботи над стратегічними питаннями, ошадливими перетвореннями і для діяльності як провідників змін на підприємстві.
6. Побудувати бізнес навколо цінності, яка створюється для споживача.

Список використаних джерел:

1. Вумек Дж. Бережливое производство: Как избавиться от потерь и добиться процветания вашей компании / Джеймс Вумек, Дэниел Джонс ; Пер. с англ. 7-е изд. М.: Альпина Паблишер, 2013. 472 с.
2. Иман М. Кайдзен: ключ к успеху японских компаний / Масааки Иман / пер. с англ. М.: Альпина Паблишер, 2016. 274 с.
3. Катков Ю.Н. Управленческая учетно-контрольная система бережливой организации / Ю.Н. Катков // Вестник Брянского государственного университета. 2015. № 2. С. 335–337.
4. Пономарева Д.И. Оценка конкурентоспособности как функция соответствия потребительских и маркетинговых характеристик ветчины к стоимости / Д.И. Пономарева, Н.А. Каширина, Е.А. Стебенева // Технологии и товароведение сельскохозяйственной продукции. 2016. № 1 (6). С. 7–23.
5. Саматова Т.Б. Бережливое производство: анализ и возможности снижения потерь // Новая наука: от идеи к результату. 2016. № 6-1(90). С. 236–240.
6. Штефан Я.Г. Организация управленческого учета на предприятиях мясоперерабатывающей отрасли, внедряющих бережливое производство / Я.Г. Штефан, Л.А. Зимакова, С.В. Кулигина // Фундаментальные исследования. 2017. № 2. С. 126–130.
7. Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm : Statements of Management Accountants, 2014.
8. Doz Y.L. Embedding strategic agility: A leadership agenda for accelerating business model renewal / Y.L. Doz, M. Kosonen // Long Range Planning. 2010. 43. P. 370–382.
9. Fiume O.J. Real Numbers: Management Accounting in a Lean Organization / O.J. Fiume, J.E. Cunningham, E. Adams // Managing Time Press. 2003. 184 p.

10. Fullerton R.R. Lean manufacturing and firm performance: The incremental contribution of lean management accounting practices / R.R. Fullerton, F.A. Kennedy, S.K. Widener // *Journal of Operations Management*. 2014. Т. 32. №. 7. P. 414–428.
11. Kovalevskaja A.V. Phases of Evaluation of Projected Financial Results from Ordinary Activities of a Manufacturing Company // L.A. Zimakova, S.B. Kovalenko, A.V. Kovalevskaja, S.P. Mashirova, N.I. Bykanova // *International Business Management*. 2016. Vol. 10. Issue 16. P. 3332–3337.
12. Maskell B. Why do we need lean accounting and how does it work? / B. Maskell, F. Kennedy // *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 2007. March/April. P. 59–73.
13. McVay G. Accounting in the Lean Enterprise: Providing Simple, Practical, and Decision-Relevant Information / G. McVay, F.A. Kennedy, R.R. Fullerton // *Productivity Press*, New York. 2013 P.110–113.
14. Monden Y. Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies / Y. Monden, K. Hamada // *Journal of Management Accounting Research* Fall, 1991. P. 16–34.
15. Otley D.T. The contingency theory of management accounting: Achievements and prognosis / D.T. Otley // *Accounting, Organizations and Society*. 1980. 5. P. 413–428.

ФОРМИРОВАНИЕ СОВРЕМЕННЫХ СИСТЕМ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ КОНЦЕПЦИИ БЕРЕЖЛИВОГО ПРОИЗВОДСТВА

Аннотация. В статье исследуется влияние внедрения концепции бережливого производства на трансформацию управленческих учетных систем. Обоснована важность роли бережливого учета как инструмента анализа и реализации концепции бережливого производства. Сформирована модель бережливого управленческого учета, которая позволяет аккумулировать многопрофильную информацию с целью обеспечения эффективного управления производственным предприятием в условиях непрерывного совершенствования деятельности, охарактеризованы ее основные составляющие. Выделены направления контроля показателей бережливого производства.

Ключевые слова: бережливый управленческий учет, бережливое производство, потери, организация учета.

FORMATION OF MODERN SYSTEMS OF MANAGERIAL ACCOUNTING VIA USING THE CONCEPT OF LEAN MANUFACTURING

Summary. The article investigates the influence of the introduction of the concept of lean manufacturing on the transformation of managerial accounting systems. The importance of the role of lean accounting as an instrument of analysis and implementation of the concept of economical production is substantiated. The model of lean managerial accounting is formed. It allows to accumulate multidisciplinary information in order to provide effective management of a production enterprise in conditions of continuous improvement of activity. Its main components are characterized. The directions of control of indicators of economical production are singled out.

Key words: lean managerial accounting, lean manufacturing, losses, organization of accounting.