

УДК 657.1:338

Колос І.В., к.е.н., доцент

Національний університет харчових технологій

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА В КОНТЕКСТІ ОЩАДЛИВОСТІ

В статті представлено основні переваги й обмеження застосування в практиці ощадливого обліку. Доведено доцільність формування облікової політики з фокусуванням на інформаційні потреби менеджменту для виконання функцій на засадах ощадливості. Виділено основні специфічні методи, прийоми, способи та процедури ощадливого обліку. Обґрунтовано внесення змін до змісту Положення про облікову політику з орієнтацією на дотримання принципів ощадливості.

Ключові слова: облікова політика, ощадливе виробництво, методи, прийоми, способи, процедури.

Kolos I.

FEATURES OF ACCOUNTING POLICIES ENTERPRISES IN LEAN PRODUCTION

The positions are developed theoretical and methodical, and applied recommendations for improving accounting policies of Lean Accounting. Benefits are provided for Lean Accounting, as well as its major limitation in the implementation. Methods, techniques and procedures are highlighted as key specific to Lean Accounting. The feasibility is proved by the formation of accounting policies, which is to focus on the information needs of management in carrying out the functions on the Lean Management.

Objectives are defined as the main accounting policies for the directions of lean accounting. Objective To determine the accounting policies for financial Lean Accounting as the satisfaction of stakeholders in the information on the results of joint activities with suppliers and customers to create value with the least losses. Objective to determine the accounting policies for the management of lean accounting as providing management within their competence change information generating value to the consumer for the timely adoption of sound management decisions when negative trends. Objective to determine the accounting policies for accounting and analytical support as the satisfaction of stakeholders for reliable information for a balanced and comprehensive analysis of the development of the company and to create value for the consumer of a particular product.

The changes proved to contain provisions on accounting policies, aimed at implementation of the principles of lean production. In the «General» recommended justifying the decision to move the company's management to implement Lean Accounting for the enterprise. Section «Organization of the account» should further

include: a description of the account statement, aimed at value for the customer with the distribution of powers and duties in accordance with the level of competence and participate in the value stream; methods of identifying and human errors and their subsequent liquidation and no errors in the future. Changes need to be made in substantial section «Methodical bases of management accounting» and supplement: methods of calculation and estimation of costs in the value stream and to justify the adoption of daily and weekly rational management decisions; techniques to identify, establish and identify the losses; methods of formation costs and expenses in the value stream. In the «Methodical bases of accounting and analytical support», you must specify: a list of adequate performance indicators agreed accounting value stream lean production efficiency that promote Lean behaviour and continuous lean improvement. In the «Technology of accounting and accounting and analytical support», it is advisable to further order of formation of management reports on deviations in material and labour costs, inventory balances and work in progress, expenditures in the stream of value creation. The methods defined for the visualization level performance workplace, value stream, the whole enterprise as components of management reporting with a focus on encouraging continuous improvement process of the value stream. Receptions justified to standardize accounting activities aimed at continuous process of documentation from order to delivery, as well as a special order of the closing of the reporting period.

Keywords: Accounting policies, Lean manufacturing, Methods, Techniques, Procedures.

Колос И.В.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ В КОНТЕКСТЕ БЕРЕЖЛИВОСТИ

В статье представлены главные преимущества и ограничения в реализации бережливого учета. Доказана целесообразность формирования учетной политики с фокусированием на информационные запросы менеджмента при выполнении функций на принципах бережливости. Выделены основные специфические методы, приемы, способы и процедуры бережливого учета. Обоснованы изменения в содержании Положения об учетной политике, направленные на выполнения принципов бережливого производства.

Ключевые слова: учетная политика, бережливое производство, методы, приемы, способы, процедуры.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Світові тенденції економічного розвитку, зміна підходів до управління сучасним промисловим підприємством, мінливість нормативно-правового регулювання обліку вимагає від окремого суб'єкта господарювання пошуку раціонального поєднання міжнародного і державного регулювання, вимог власників та самостійності в обґрунтуванні методико-прикладних рішень розкриття і представлення інформації. За таких умов посилюється цінність і

актуальність облікової політики підприємства, де закріплюються методи, способи, прийоми, процедури організації, методології та технології облікового процесу і формування звітності, зокрема з урахуванням ощадливих перетворень. Проблеми формування раціональної облікової політики підприємства ощадливого виробництва залишаються відкритими.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Розробниками теоретичних, методологічних і прикладних аспектів формування облікової політики є відомі науковці і практики М.А. Вахрушина [1], П.С. Житний [2, 3], Є.М. Калініна [4], Є.Є. Лялькова [1], С.О. Расказова-Ніколаєва [4], М.С. Пушкар [5, 6], М.Т. Щирба [5, 6]. В працях зазначених дослідників розкрито концепцію, сутність, складові елементи й структурні аспекти облікової політики підприємства; визначено сукупність принципів, на підставі яких доцільно її формувати; обґрунтовано порядок розробки, основне методичне наповнення змісту Наказу (Положення) про облікову політику та його документальне оформлення.

Значний внесок у розвиток теорії і методології ощадливого виробництва зробили відомі зарубіжні вчені, зокрема: М. Вейдер [7], М. Джордж [8], Т. Оно [9]. Дослідженню питань практичного запровадження ощадливого обліку і системи звітності присвячено праці Б. Баггалі [10, 11], П. Бревера [11], Ф. Гарбінського [11], Л. Грассо [11], Ф. Кеннеді [1], Б. Максвелла [10, 11], Дж. Суннінгама [11], Д. Хюнцінгера [11].

Визнаючи вагомість отриманих наукових результатів, окремі теоретико-методичні проблеми формування облікової політики підприємства залишаються об'єктом дискусій і потребують подальших досліджень, зокрема в контексті ощадливості.

Цілі статті. Метою пропонованої статті є обґрунтування особливостей облікової політики підприємства з орієнтацією на дотримання принципів ощадливості.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Від початку 90-х років ХХ століття відбуваються поступові зміни в обліку, що викликано активним впровадженням в управління підприємством методів ощадливого виробництва. Ідеологію концепції ощадливого виробництва спрямовано на створення більшої цінності для

споживача («... очікувані якість, кількість, ціна та термін поставки ...») [7, с. 124]) меншими зусиллями з орієнтацією на постійне вдосконалення, що дозволяє цілеспрямовано зменшити непродуктивні витрати (втрати), і характеризується безперервним процесом докуменообороту від замовлення до поставки. Поширення ідей ощадливого виробництва сприяє формуванню ощадливого мислення з фокусуванням на проведення ретельного аналізу проблем підприємства і швидкого пошук ефективних можливостей їх усунення, що є характерним для ощадливого управління [8, с. 6-12; 10, с. 29-39; 12, с. 92-144].

Облік в концепції ощадливого виробництва зарубіжними дослідниками [10, с. 17-18; 11, с. 9-11] розглядається як підґрунтя для формування достовірної і достатньої інформації: (1) для виявлення і встановлення втрат. Т. Оно визначено сім видів втрат: через перевиробництво, часу через очікування, при непотрібному транспортуванні, через зайві етапи обробки, через надлишкові запаси, через непотрібні переміщення, через випуск дефектної продукції [9, с. 54]. В подальшому доповнено перелік втрат: через проектування товарів, які не відповідають потребам споживачів; через нереалізований творчий потенціал персоналу; через перевантаження та через нерівномірність [8, с. 255-262]; (2) про результати ощадливих перетворень і вдосконалення на постійній основі. Саме це викликає необхідність принципових змін традиційних методів (1) оцінки і способів обліку, насамперед, витрат з орієнтацією на новий тип виробництва, (2) розрахунку показників і оцінки ефективності функціонування підприємства.

За результатами послідовної апробації ощадливого обліку в різних сферах економіки зарубіжними дослідниками виокремлено:

1) переваги від запровадження [10, с. 17-18]: представлення інформації для обґрунтування раціональних рішень з орієнтацією на збільшення доходів і прибутку; зменшення часу, витрат і втрат за рахунок ліквідації непотрібних трансакцій; встановлення потенційних фінансових вигод за рахунок ощадливого вдосконалення і фокусування на стратегію реалізації таких вигод; активізація і стимулювання довгострокових покращень; вплив на цінність для споживача шляхом взаємоузгодження показників ефективності з чинниками її створення з метою цілеспрямованого досягнення максимальної цінності;

2) обмеження застосування в практиці [11, с. 185-194]: відсутність ініціювання і підтримки керівництвом введення ощадливого обліку, навчання і розвитку персоналу для здійснення постановки і функціонування ощадливого обліку; небажання змінити традиційну культуру і поведінку, традиційні підходи до управління підприємством від фокусування на показники фінансової й податкової звітності до орієнтації на показники задоволення цінності для споживача; відсутність фахівців з достатнім рівнем професійної компетентності в сфері ощадливого виробництва і ощадливих перетворень; недостатній рівень у керівництва й облікового персоналу теоретичних знань і досвіду застосування сучасних методів, прийомів, способів та процедур ощадливого обліку, їх переваг і особливостей.

Економічні виклики сьогодення вимагають формувати облікову політику вітчизняним підприємствам не тільки на підставі встановлених державою загальних правил бухгалтерського обліку, вибору альтернатив в межах визначених чинними нормативно-правовими актами і рекомендованих міжнародними стандартами, але й з урахуванням інформаційних потреб менеджменту для виконання функцій управління на засадах ощадливості. Автором запропоновано визначати облікову політику підприємства як «... зведення нормативно встановлених і напрацьованих практикою принципів, методів, прийомів, способів та процедур ведення обліку з метою формування інтегрованої звітності суб'єкта господарювання для задоволення інформаційних потреб різних груп користувачів ...» [13, с. 43]. Основними цілями облікової політики підприємства в контексті ощадливості доцільно виділяти в частині: фінансового обліку – задоволення потреб широкого кола зацікавлених осіб в інформації про результати діяльності підприємства, зокрема співпраці з постачальниками і замовниками щодо створення цінності і зменшення втрат; управлінського обліку – надання менеджерам і персоналу в межах компетенції інформації щодо змін генерування цінності споживачам з метою своєчасного ухвалення обґрунтованих управлінських рішень в разі негативних тенденцій; податкового обліку – забезпечення фахівців економічних служб інформацією для оптимізації податкового навантаження в межах норм чинного законодавства з мінімізацією штрафних санкцій; обліково-аналітичного забезпечення –

задоволення потреб зацікавлених сторін в достовірній інформації для збалансованого і комплексного аналізу розвитку і діяльності підприємства, зокрема фокусування на цінність конкретного продукту для споживача і потік створення цієї цінності продукту.

Компетентним фахівцями з достатнім рівнем професійного судження в процесі формування облікової політики на засадах ощадливості доречно забезпечити включення і подальше дотримання специфічних:

1) методів: оцінювання активів, зобов'язань, витрат та формування резервів з орієнтацією на мінімізацію втрат; розрахунку і оцінювання витрат в потоці створення цінності для обґрунтування щоденних і щотижневих управлінських рішень; формування управлінських звітів за відхиленнями матеріальних і трудових витрат, залишків запасів і незавершеного виробництва, витрат в потоці створення вартості; візуалізації рівня показників ефективності робочого місця, потоку створення цінності, підприємства в цілому в межах управлінської звітності з орієнтацією на стимулювання постійних покращень потоку створення цінностей; виявлення і встановлення помилок з подальшим їх усуненням і не виникнення помилок в майбутньому;

2) прийомів: формування достатньої кількості показників ефективності ощадливого виробництва, що стимулюють ощадливу поведінку і безперервність ощадливих вдосконалень; виявлення, встановлення та ідентифікації втрат; відслідковування рівня запасів і маршрут їх руху; стандартизації облікових робіт з орієнтацією на безперервний процес докуменообороту від замовлення до поставки;

3) способів: визначення економічних вигод від ощадливих покращень; розрахунку цільових витрат в середині потоку створення цінності з орієнтацією на генерування грошових коштів і прибутку; формування собівартості і витрат в потоці створення цінності; виявлення, систематизації, узагальнення, накопичення даних про витрати і втрати з фокусуванням на потік створення цінності для ухвалення економічних рішень; розрахунку показників ефективності робочого місця, потоку створення цінності, підприємства в цілому;

4) процедур: постановки обліку з фокусуванням на цінність, яка створюється для споживача; розподілу посадових обов'язків і повноважень відповідно до рівня компетентності й участі в потоці

створення цінності; відбору даних і формування щогодинних управлінських звітів; обліку розрахунків з постачальниками і замовниками щодо руху матеріального і грошового потоків за схемою документообороту (оформлення замовлення, сертифікація контрагента, оплата за виконання замовлення шляхом автоматизованого банківського переказу, ліквідація дебіторської і кредиторської заборгованостей); закриття звітного періоду.

Автором в опублікованих працях обґрунтовано структурні складові облікової політики [14], запропоновано структуру і основний зміст Положення про облікову політику в розрізі восьми розділів [13, 15], що доцільно доповнити специфічними методами, прийомами, способами та процедурами ощадливого обліку. Так, в розділі «Загальні положення» рекомендується зазначити рішення керівництва підприємства про перехід на запровадження ощадливого обліку в межах підприємства.

Розділ «Організація обліку» повинен додатково включати: опис постановки обліку з фокусуванням на цінність для споживача з розподілом посадових обов'язків і повноважень фахівців відповідно до рівня компетентності й участі в потоці створення цінності; методи виявлення і встановлення помилок персоналу з подальшою їх ліквідацією і не виникнення помилок в майбутньому.

Найсуттєвіші зміни необхідно внести до розділу «Методичні засади управлінського обліку» і додатково зазначити: методи розрахунку і оцінювання витрат в потоці створення цінності; прийоми виявлення, встановлення та ідентифікації втрат; способи формування собівартості і витрат в потоці створення цінності.

В розділі «Методичні засади обліково-аналітичного забезпечення» необхідно додатково зазначити: перелік достатньої кількості взаємоузгоджених показників ефективності потоку створення цінності, ощадливого виробництва, що стимулюють ощадливу поведінку і безперервність ощадливих вдосконалень.

В розділі «Технологія обліку і обліково-аналітичного забезпечення» доцільно додатково розкривати: порядок формування управлінських звітів; методи візуалізації рівня показників ефективності робочого місця, потоку створення цінності, підприємства в цілому з орієнтацією на стимулювання постійного процесу покращень потоку створення цінностей; прийоми стандартизації облікових робіт, що спрямовано на безперервний

процес докуменообороту й особливий порядок закриття звітного періоду.

Такі зміни, їх неухильне дотримання сприятиме безперервному вдосконаленню облікового-аналітичного процесу, забезпечуватиме ощадливі перетворення підприємства й ефективність його функціонування з урахуванням масштабу і специфіки бізнесу, ризиків та невизначеності.

Висновки. Проведене дослідження дозволило сформулювати такі основні висновки та пропозиції: з'ясовано переваги і обмеження застосування ощадливого обліку за результатами конструктивного аналізу праць зарубіжних дослідників; виявлено перелік основних специфічних методів, прийомів, способів та процедур обліку, які доцільно враховувати при розробці облікової політики підприємства на засадах ощадливості; обґрунтовано доповнення до Положення про облікову політику, що забезпечить цілеспрямований вплив на рівень ощадливості вітчизняних промислових підприємств.

1. Вахрушина М.А. Учетная политика в системе управленческого учета: методика формирования, практика применения [монография] / М.А. Вахрушина, Е.Е. Лялькова. – М.: Экономистъ, 2008. – 205 с.
2. Житний П.С. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація [монографія] / П.С. Житний. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В.Даля, 2007. – 351с.
3. Житний П. Принципи формування облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 25-28.
4. Рассказова-Николаева С.А. Учетная политика: в двух книгах. Кн. 1. Основы теории / С.А. Рассказова-Николаева, Е.М. Калинина; под ред. Рассказова-Николаева С.А. – М.: НОУ «ЦБА КонсультантПрофи»: Изд-во «Омега-Л», 2011. – 232 с.
5. Пушкар М.С. Фінансовий облік у системі управління [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 178с.
6. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260с.
7. Вэйдер М. Инструменты бережливого производства: Мини-руководство по внедрению методик бережливого производства / Майкл Вэйдер; Пер. с англ. А. Баранов, Э. Башкардин. – 7-е изд. – М.: Альпина Паблишерз, 2011. – 125 с.
8. Michael L. George. Lean Six Sigma for Service. How to Use Lean Speed and Six Sigma Quality to Improve Services and Transactions. McGraw-Hill Companies, Inc., 2003. – 386 p.
9. Оно Т. Производственная система Тойоты. Уходя от массового производства: пер. с англ. / Тайити Оно. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Ин-тут комплексных страт. исследований, 2008. – 208 с.
10. Брайан Максвелл. Практика бережливого учета: управленческий, финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / Брайан Максвелл и

Брюс Баггати; пер. с англ. В. Лапин. – М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2013. – 384 с.

11. Lean accounting: best practices for sustainable integration / edited by Joe Stenzel. John Wiley & Sons, Inc., 2007. – 344 p.
12. Ощадливе виробництво: концепція, інструменти, досвід: наук.-практ. видання / Т.В. Омеляненко, О.В. Щербина, Д.О. Барабась, А.В. Вакуленко; Держ. вищ. навч. заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – К.: КНЕУ, 2009. – 157 с.
13. Колос І.В. Особливості облікової політики для сучасного підприємства / І.В. Колос // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 2-3. – С. 41-52.
14. Колос І.В. Сучасні підходи до формування складових облікової політики підприємства / І.В. Колос // Вісник КНУТД. – 2009. - № 5. – С. 47 – 54.
15. Голубева Т.С. Сучасні підходи до формування облікової політики на промисловому підприємстві / Т.С. Голубева, І.В. Колос // Вісник КНУТД. – 2010. - № 6. – С. 182 – 188.