

УДК 657.221

Плахтій Т.Ф.

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки,  
Вінницький національний аграрний університет

### МОДЕЛЬ РОЗВИТКУ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НА ОСНОВІ КОНЦЕПЦІЇ ОЩАДЛИВОГО ВИРОБНИЦТВА: СТРУКТУРНИЙ АНАЛІЗ

*Розроблено модель розвитку організації обліку на основі концепції ощадливого виробництва, що включає такі елементи: філософію ощадливості в обліку; класифікацію втрат облікової системи; методи ощадливого виробництва; ощадливі показники; ощадливу звітність. Виходячи із запропонованої моделі, найважливішу роль у підвищенні якості організації обліку на підприємстві займає впровадження філософії ощадливості в діяльність усіх суб'єктів ведення обліку, що передбачає необхідність здійснення своєї діяльності шляхом постійного вдосконалення в напрямі зменшення витрат на ведення обліку, зменшення помилок, дефектів та викривлень в обліковій інформації, що надається у вигляді бухгалтерської звітності суб'єктам прийняття рішень. Виділено основні групи підходів до формування ощадливої звітності: формування оперативної ощадливої звітності, формування звіту про доходи в розрізі потоків цінності. Розроблено узагальнюючу модель звіту про доходи в розрізі потоків цінності, що може використовуватися для аналізу облікового процесу як потоку створення цінності.*

*Ключові слова:* якість облікової інформації, організація обліку, ощадливе виробництво, ощадливий облік, потік цінності.

### МОДЕЛЬ РАЗВИТИЯ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА НА ОСНОВЕ КОНЦЕПЦИИ БЕРЕЖЛИВОГО ПРОИЗВОДСТВА: СТРУКТУРНЫЙ АНАЛИЗ

Плахтій Т.Ф.

*Разработана модель развития организации учета на основе концепции бережливого производства, включающая следующие элементы: философию бережливости в учете; классификацию потерь учетной системы; методы бережливого производства; экономные показатели; экономную отчетность. Исходя из предложенной модели, важнейшую роль в повышении качества организации учета на предприятии занимает внедрение философии бережливости в деятельность всех субъектов ведения учета, предусматривает необходимость осуществления своей деятельности путем постоянного совершенствования в направлении уменьшения расходов на ведение учета, уменьшение ошибок, дефектов и искажений в учетной информации, предоставляемой в виде бухгалтерской отчетности субъектам принятия решений. Выделены основные группы подходов к формированию экономной отчетности: формирование оперативной экономной отчетности, формирование отчета о доходах в разрезе потоков ценности. Разработана обобщающая модель отчета о доходах в разрезе потоков ценности, которая может использоваться для анализа учетного процесса как потока создания ценности.*

*Ключевые слова:* качество учетной информации, организация учета, бережливое производство, экономный учет, поток ценности.

### MODEL OF ACCOUNTING ORGANIZATION DEVELOPMENT BASED ON THE CONCEPT OF LEAN PRODUCTION: STRUCTURAL ANALYSIS

Plakhtii T.

*The model of accounting organization development is developed on the basis of the concept of lean production, which includes the following elements: the philosophy of thrift in accounting; classification of losses of the accounting system; methods of lean production; lean indicators; lean reporting. Following the proposed model, the most important role in improving the quality of accounting organization at the enterprise is occupied by the introduction of the philosophy of thrift in the activities of all subjects of accounting, which implies the need to implement their activities through continuous improvement in order to reduce the cost of accounting, reduce errors, defects and distortions in accounting information provided in the form of financial statements to the subjects of decision-making. Basic groups of approaches to formation of lean reporting are identified, namely formation of operative lean reporting; formation of the income statement in terms of value flows. A generalized model of the income statement in terms of value flows that can be used to analyze the accounting process as a flow of value creation is developed.*

*Keywords:* quality of accounting information, organization of accounting, cost-effective production, saving accounting, flow of value.

**Постановка проблеми.** В умовах сьогодення дослідники виділяють цілу низку недоліків чинної облікової системи, які також можна розглядати як причини виникнення і розвитку ощадливого обліку. Однією з таких основних причин є те, що облікові системи не задовольняють потреби ощадливого виробни-

цтва, оскільки є застарілими відносно потреб суб'єктів ощадливого управління, не враховують особливостей даної концепції та є досить заплутаними і неефективними. Зокрема, класична облікова модель розроблена під потреби масового виробництва та не враховує особливостей функціонування ощадливих підприємств, які працюють лише на основі врахування запитів споживачів. Враховуючи функціональну роль бухгалтерського обліку відносно системи управління підприємства, можна констатувати, що виникнення ощадливого обліку є закономірним явищем, оскільки є відповідною реакцією на виникнення нових інформаційних запитів із боку суб'єктів ощадливого управління підприємством. Для підвищення адекватності облікової системи потребам суб'єктів ощадливого управління необхідним є обґрунтування загальних напрямів її трансформації і подальшого розвитку в організаційному аспекті.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням розроблення наукових засад організації обліку та формування шляхів її подальшого розвитку на основі використання концепції ощадливого виробництва присвячено дослідження С.Г. Авруцької, Б. Баггаллі, С. Вафаа, І.Л. Грабчук, Дж. Каннінгем, Ю.Н. Каткова, І.В. Колоса, А.Д. Копилової, О.І. Костюкової, Дж. Лайкера, Г.І. Ляхович, Д. Майера, Б. Маскелла, Г.М. Скударя, К.В. Троельникової, З. Ханафі, Т.Є. Хмельової.

**Постановка завдання.** Основною метою статті є розроблення та обґрунтування структурних елементів моделі розвитку організації обліку на основі концепції ощадливого виробництва.

**Вклад основного матеріалу дослідження.** Загальна модель розвитку організації обліку на основі використання концепції ощадливого виробництва може бути представлена так (рис. 1).

Основним завданням побудови й обґрунтування даної моделі (рис. 1) є своєчасне задоволення обліковою інформацією суб'єктів ощадливого управління в тих обсягах і розрізах, яких вони потребують, і за тією вартістю, яку підприємство готове сплатити для задоволення їх потреб.

Виходячи із запропонованої моделі, найважливішу роль у підвищенні якості організації обліку на підприємстві відіграє впровадження філософії ощадливості в діяльність усіх суб'єктів ведення обліку, що передбачає необхідність здійснення своєї діяльності шляхом постійного вдосконалення в напрямі зменшення витрат на ведення обліку, зменшення помилок, дефектів та викривлень в обліковій інформації, що надається у вигляді бухгалтерської звітності суб'єктам прийняття рішень. Відповідно, запровадження філософії ощадливості передбачає неухильне дотримання всіма працівниками бухгалтерської служби керівних ідей (наприклад, «Кайдзен», що передбачає ретельне, постійне та послідовне уникнення втрат облікового процесу), принципів (настановчих засад щодо реалізації ідей в облікову практику) і окремих методичних інструментів ощадливого виробництва ( картування потоку цінності, 5С, витягаюче поточне виробництво, SMED, РМ, JIT та ін.).

Зацікавленість працівників бухгалтерської служби у використанні філософії ощадливості обґрунтовується такими перевагами:

- загальним підвищенням конкурентоспроможності підприємства, що забезпечується в результаті запровадження концепції ощадливості в діяльності підприємства, значно підвищує ймовірність збереження робочих місць за працівниками бухгалтерської служби;
- створенням кращих умов праці в бухгалтерській службі;
- забезпеченням ощадливої організації праці бухгалтерів, що дає змогу зменшити втрати облікової системи та у цілому покращує їх працездатність;
- формуванням системи мотивації та заохочення працівників бухгалтерської служби в процесі пошуку більш досконалих методів здійснення облікових процедур.

Застосування філософії ощадливості в контексті облікової системи підприємства передбачає організацію її діяльності як потоку створення цінності, іден-

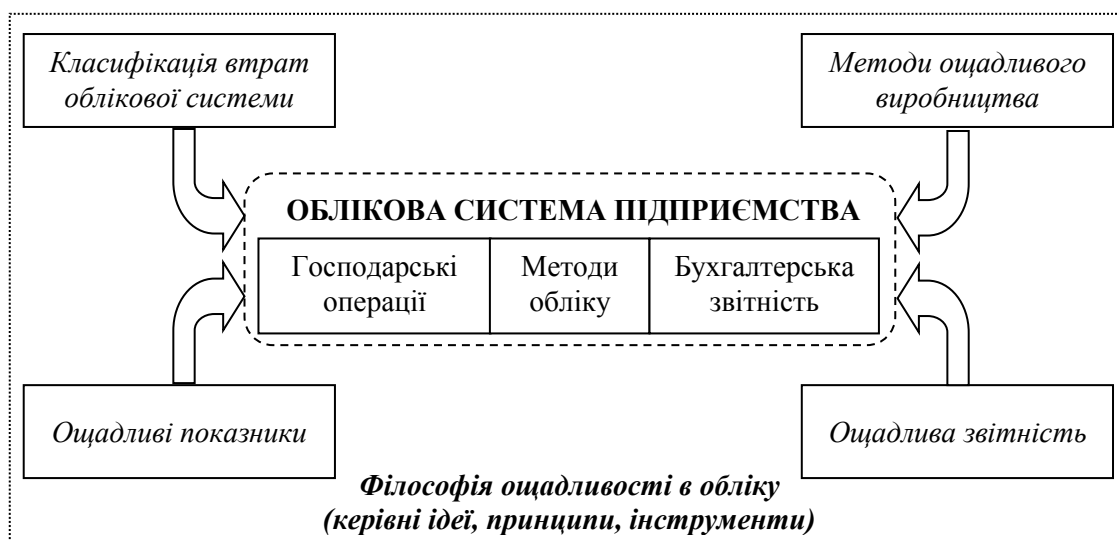


Рис. 1. Загальна модель розвитку організації обліку на основі концепції ощадливого виробництва

тифікацію та обґрунтування потреб користувачів облікової інформації, встановлення ролі бухгалтерського обліку для суспільства у цілому, оскільки в контексті комунікаційного підходу до розуміння якості облікової інформації саме її користувачі визначають її рівень, унаслідок чого прагнення до задоволення потреб користувачів в обліковій інформації є основною передумовою для подальшого розвитку працівників бухгалтерської служби та облікових процедур, що здійснюються на підприємстві.

Суб'єкти управління, що використовують облікову інформацію, постійно вдосконалюють підходи, моделі та системи прийняття рішень, що обґрунтовується значним зростанням обсягів доступної внутрішньої та зовнішньої інформації, вдосконаленням засобів її обробки, а також ускладненням ринкового конкурентного середовища. Це призводить до постійної зміни їх потреб в обліковій інформації, що зумовлює необхідність адаптування до таких змін шляхом удосконалення системи організації обліку на підприємстві. У рамках концепції ошадливого виробництва це здійснюється шляхом виключення з облікового процесу різних видів утрат, що не забезпечують підвищення якості облікової інформації, а навпаки, віддаляють показники цінності облікової інформації від параметрів, що відповідають запитам її користувачів. Згідно з концепцією ошадливого виробництва, рівень адаптивності облікової системи потребам користувачів визначається обсягами наявних утрат облікової системи, чим їх менше, тим вищим є рівень її адаптованості.

Втрати облікової системи є визначальним об'єктом концепції ошадливого виробництва, що застосовується для підвищення організації обліку на підприємстві й яка спрямована на їх ідентифікацію і класифікацію, виявлення причин їх виникнення і пошук шляхів їх усунення. Виходячи з розуміння сутності роботи бухгалтерів, що створює цінність облікової інформації, можна виділити два її основні види: робота, що створює (підвищує) цінність облікової інформації для користувачів; робота, що не створює (підвищує) цінність облікової інформації для користувачів. Саме другий вид робіт, що не створює (підвищує) цінність, але під час здійснення яких відбувається споживання різних видів ресурсів (фінансових, матеріальних, нематеріальних, трудових та ін.), слід розуміти як утрати облікової системи.

Можна виділити три основні рівні втрат облікової системи підприємства:

1. Всі види робіт, які є зайвими або небажаними під час виконання облікових процедур (очікування працівників бухгалтерської служби, пошук даних та їх носіїв (первинних документів), дублювання господарських операцій, неефективне ергономічне забезпечення, неефективна мережева взаємодія між працівниками бухгалтерської служби або між її окремими підрозділами, браковані (неправильно заповнені або складені) первинні документи, облікові регістри та бухгалтерська звітність та ін.). Такі види втрат досить легко ідентифікувати в результаті аналізу діяльності бухгалтерської служби або внаслідок аналізу якості кінцевого обліково-інформаційного продукту, що формується системою обліку підприємства.

2. Ті види робіт, які складаються лише з утрат, але мають виконуватися через наявність тих або

інших причин (вмикання/вимикання комп'ютерів та периферійних пристроїв, авторизація під час входу в комп'ютеризовану облікову систему підприємства, очікування під час проведення первинних документів або господарських операцій у системі, обробка первинних документів у паперовому вигляді, передача первинних документів аутсорсинговій фірмі та ін.). Ці втрати є прихованими, вони відбуваються під час здійснення операцій у рамках прийнятих методик або технологій обробки даних та інформації. Їх можна уникнути в разі вдосконалення таких методик і технологій або за умови зміни умов функціонування облікової системи підприємства (повна комп'ютеризація діяльності всіх контрагентів підприємства (постачальників, покупців, інвесторів, позичальників та ін.) тощо).

3. Втрати, що зумовлені особливостями технічного та програмного забезпечення, яке використовується в процесі функціонування облікової системи (витрати на цілодобову роботу серверів, де розміщені облікові бази даних, та витрати на засоби їх безперебійного живлення, невикористання всіх модулів та можливостей встановленого бухгалтерського програмного забезпечення та ін.).

Детальну характеристику втрат системи обліку наведено в табл. 1.

Виділені втрати системи обліку, згідно з концепцією ошадливого виробництва (табл. 1), переважно стосуються технічного (вибір оптимальної форми обліку та її окремих елементів) та організаційного (організації роботи облікового апарату) складників організації обліку на підприємстві, внаслідок чого шляхи їх усунення слід розглядати як напрями підвищення ефективності реалізації відповідних складників.

*Методи ошадливого виробництва.* Дослідниками у сфері теорії ошадливого виробництва виділяється значна кількість методів, інструментів та засобів, які можуть застосовуватися для забезпечення практичного впровадження концепції ошадливості. При цьому серед учених відсутня єдність стосовно їх чітко визначеного переліку, оскільки значна кількість методів управління або інструментів управлінського обліку своєю основною метою теж мають підвищення ефективності управління господарськими процесами на основі застосування концепції ошадливості. Це дає змогу констатувати, що інструментарій концепції ошадливого виробництва перебуває в процесі свого розвитку та вдосконалюється шляхом інтеграції з іншими управлінськими та обліковими інструментами.

У цілому застосування методів ошадливого виробництва стосовно системи бухгалтерського обліку дає змогу трансформувати базові основи її організації шляхом структурного перерозподілу видів робіт, що виконуються працівниками бухгалтерської служби. Нині більшість бухгалтерських процедур має високий ступінь рутинної роботи та низький ступінь аналітичного опрацювання. Для вирішення цієї проблеми можуть бути застосовані методи ошадливості, внаслідок чого менше часу буде витрачатися на ті види робіт, що не створюють цінності, і більше часу приділятиметься аналітичній роботі, яка забезпечує підвищення цінності облікової інформації, що використовується користувачами для прийняття рішень. Відповідно, застосування методів ошадливого виробництва в довгостроковій перспективі дає змогу трансформувати

Таблиця 1. Втрати системи обліку згідно з концепцією ощадливого виробництва

| Вид втрат   | Характеристика   |
|---|--|
| Перевироб-ництво облікової інформації                       | Збір та обробка облікових даних у реєстрах накопичення в такій кількості, що є непотрібною для здійснення наступних облікових процесів. Генерування облікової інформації в більшій кількості, ніж це потрібно її користувачам, а також надання її раніше, ніж це їм потрібно. Це стосується як безпосередньо кількості бухгалтерських звітів, які надаються користувачам для прийняття рішень, так і обсягу показників, які розкриваються в таких звітах, а також рівня агрегації показників у звітах. Друк і поширення надлишкової кількості копій звітів у паперовій формі. Формування надмірної кількості бухгалтерських звітів або окремих показників, які не використовуються суб'єктами прийняття рішень, призводить до зайвого витрачання робочого часу працівників бухгалтерської служби та породжує виникнення інших витрат (витрати на збір даних для звітів/показників та їх обробку, витрати на передачу та оприлюднення звітів/показників, витрати на формування надлишкового сховища даних тощо) |
| Очікування (втрати часу)                                    | Працівники бухгалтерської служби, які очікують надходження або затвердження первинних документів, очікують на можливість доступу або безпосередньої роботи в комп'ютерній системі бухгалтерського обліку (наприклад, через її блокування головним бухгалтером під час формування фінансових результатів або виправлення метаданих), або просто не працюють унаслідок технічних або програмних збоїв у роботі облікової системи підприємства, що можуть бути викликані впливом низки внутрішніх або зовнішніх загроз  |
| Зайве переміщення облікових даних та інформації             | Непотрібний рух облікових даних (первинних документів) між працівниками бухгалтерської служби підприємства та сформованих бухгалтерських звітів перед тим, як вони потраплять до кінцевого користувача облікової інформації. Виникає в результаті недосконалого розподілу обов'язків між працівниками або окремими підрозділами підприємства та через недоліки під час формування або за повної відсутності графіку документообігу   |
| Зайва або неправильна обробка облікових даних та інформації | Непотрібні операції під час обробки первинних документів можуть виникати у разі неповного або неправильного налагодження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку, внаслідок чого під час формування господарських операцій працівники бухгалтерської служби можуть виконувати низку зайвих дій. Наприклад, під час ведення господарських операцій у ручному режимі вони мають здійснювати групування документів, їх таксування та контрирування, що в умовах сучасного рівня розвитку облікових інформаційних систем є порушенням нормальної роботи. Під час використання системи електронного документообігу причинами неправильної обробки можуть бути помилки налаштування криптографії, одержання унікального ідентифікатора, формування і відправки електронного документу, одержання й обробки електронного документу  |
| Надлишок облікових даних                                    | Надлишок реквізитів первинних документів, властивостей окремих об'єктів та їх надмірна деталізація збільшують час на їх обробку в інформаційній системі та час на формування бухгалтерських звітів. Під час формування багаторівневих аналітичних звітів у сучасних комп'ютерних облікових системах слід використовувати механізми фільтрації та розширені опції налаштування системи звітів, що вступає в суперечність із філософією концепції ощадливості, згідно з якою звіти мають бути простими, зрозумілими і формуватися без використання особливих навичок користувачів  |
| Зайві рухи бухгалтерів                                      | Всі рухи, які доводиться робити працівникам бухгалтерської служби в процесі виконання посадових обов'язків, але які не додають цінності: вхід у комп'ютеризовану облікову систему підприємства, переключення програм та їх модулів, пошук первинних документів, на основі яких вводяться господарські операції, їх ручне введення, додаткові кліки або натискання клавіш, налаштування механізму формування бухгалтерських звітів, видалення записів у системі тощо  |
| Дефекти облікової інформації                                | Формування неправдивих, фальсифікованих первинних документів на основі шахрайських фактів господарського життя або формування шахрайських господарських операцій на основі реальних або шахрайських фактів господарського життя призводить до формування бухгалтерських звітів, інформація в яких не відповідає господарській реальності підприємства. Для усунення подібних дефектів або їх попередження залучаються аудиторів, за результатами перевірки яких може здійснюватися виправлення помилок, що призводить до втрати часу та фінансових ресурсів. Одним із дефектів також є несвоєчасне формування бухгалтерських звітів, свідченням чого є пропущення термінів їх формування та подачі суб'єктам прийняття рішень  |
| Нереалізований творчий потенціал бухгалтерів                | Неналежне використання можливостей, досвіду та навичок працівників бухгалтерської служби підприємства для більш ефективного виконання покладених на них посадових завдань та обов'язків. Проявляється в нездатності приймати самостійні рішення в процесі реалізації професійного судження бухгалтера, формування і реалізації облікової політики підприємства, вирішення нестандартних облікових ситуацій. Відсутність повноцінної професійної підготовки працівників бухгалтерської служби та примушування до виконання некваліфікованих завдань є однією з основних причин втрати часу на їх виконання, що впливає на якість облікової інформації   |

структуру облікових робіт шляхом скорочення використання часу на облікові процедури та надлишкові операції, а переважна увага працівників бухгалтерської служби при цьому має приділятися аналізу операцій та консультуванню суб'єктів реалізації концепції ощадливого виробництва.

Для здійснення управління підприємством на засадах концепції ощадливості, зокрема, організації облікової системи, слід запровадити систему показників,

що чітко характеризуватимуть діяльність підприємства в контексті мінімізації втрат, які виникають у процесі формування облікової інформації (втрат системи обліку). Такі показники за змістом відрізняються від звичайних аналітичних показників, що використовуються в традиційних організаційно-управлінських системах, а їх визначальною рисою є оперативність розрахунку, що дає змогу забезпечити постійне і безперервне вдосконалення бізнес-процесів підприєм-

ства, підвищує ефективність системи оперативного контролю.

Порівняно з традиційними аналітичними показниками, які формуються на основі даних фінансового та управлінського обліку, ощадливих показників існує значно менша кількість через набагато меншу кількість інформації, що надається системою ощадливого обліку. Вони є досить вузькоспеціалізованими, що обмежує можливість їх застосування іншими користувачами, оскільки спрямовані на формування інформаційної підтримки діяльності суб'єктів, відповідальних за досягнення підприємством ощадливих цілей. Окрім цього, в систему ощадливих показників досить часто включаються нефінансові показники, які характеризують якісні аспекти запровадження концепції ощадливості, оскільки фінансові показники, необхідні для аналізу ефективності lean-перетворень на підприємстві, не завжди можуть бути розраховані через наявність обмеження конвенційної системи бухгалтерського обліку.

В результаті аналізу ощадливих показників щодо матеріальних бізнес-процесів запропоновано використовувати в діяльності підприємств такі показники, які сприяють підвищенню ефективності функціонування системи організації бухгалтерського обліку, що побудована на основі використання концепції ощадливого виробництва (табл. 2).

Виділені ощадливі показники (табл. 2) мають бути узгоджені з параметрами створення, обробки та пере-

дачі до архіву документів/звітів, що затверджено в графіку документообігу/формування звітів підприємства. Їх використання в практичній діяльності підприємств дає змогу мотивувати працівників бухгалтерської служби або виробничого осередку до досягнення цілей і завдань функціонування облікової системи підприємства, в основі якої покладено концепцію ощадливості, а також стимулювати подальші lean-перетворення на підприємстві на основі використання відповідних інструментів для усунення втрат облікової системи.

Вищенаведені показники можуть бути доповнені іншими ощадливими показниками на конкретному підприємстві, що залежить від наявного техніко-технологічного та організаційного забезпечення облікової системи підприємства та обраної стратегії подальшого розвитку, оскільки ощадливі показники також застосовуються як для розроблення нових стратегій, так і для аналізу успішності ефективної реалізації наявної стратегії.

Необхідність у формуванні ощадливих звітів виникла внаслідок неможливості конвенційної облікової системи забезпечити надання облікової інформації, яка б сприяла ефективному запровадженню концепції ощадливого виробництва та її подальшого використання. Так, на думку Т.С. Хмельової, традиційна звітність зазвичай відображає продуктивність праці, завантаженість обладнання, поглинання прикладних витрат і стає доступною співробітникам в кінці місяця.

**Таблиця 2. Ощадливі показники функціонування облікової системи підприємства**

| Назва показника  | Порядок розрахунку показника  | Характеристика показника   | Роль показника в контексті концепції ощадливості   |
|--|---|--|--|
| Своєчасна передача первинного документу суб'єкту обробки                       | Нормативний час передачі / Фактичний час передачі   | Вимірює успішність передачі первинного документу з місця його виникнення суб'єкту його обробки (бухгалтеру, операціоністу тощо) в той час, коли він має бути переданий. Позитивною тенденцією є наближення показника до 1  | Збільшення пропускної здатності потоку створення цінності, встановлення контролю над процесами потоку створення цінності |
| Своєчасна передача обробленого документу / сформованого звіту суб'єкту аналізу | Нормативний час передачі / Фактичний час передачі   | Вимірює успішність передачі обробленого документу / сформованого звіту суб'єкту його аналізу (аналітику, контролеру тощо) в той час, коли він має бути переданий. Позитивною тенденцією є наближення показника до 1  |  |
| Придатність оброблених документів з першого разу (ФТТ)                         | (Загальна кількість оброблених документів – брак чи доопрацювання) / Загальна кількість оброблених документів * 100 % | Відображає загальний відсоток первинних документів, оброблених бухгалтерською службою / окремим підрозділом бухгалтерської служби (виробничим осередком), без необхідності їх доопрацювання або вибраковки. Позитивною тенденцією є наближення показника до 100%           | Виробництво відповідно до стандартизованих облікових практик у всіх процесах створення потоку цінності                   |
| Придатність створених звітів з першого разу                                    | (Загальна кількість створених звітів – брак чи доопрацювання) / Загальна кількість створених звітів * 100 %           | Відображає загальний відсоток створених бухгалтерською службою / окремим підрозділом бухгалтерської служби (виробничим осередком) звітів для користувачів, без необхідності їх доопрацювання або вибраковки. Позитивною тенденцією є наближення показника до 100%          |  |
| Час такту звіту  | Час формування звіту протягом певного періоду часу / Попит на звіти протягом певного періоду часу                     | Це інтервал часу або періодичність, з якою споживач запитує облікову інформацію у вигляді звіту, тобто той інтервал часу, з якою бухгалтерська служба надає користувачам облікову інформацію. Розраховується в цілому по бухгалтерській службі або по виробничому осередку | Встановлення контролю над продуктивністю облікового процесу та здатністю виконання замовлень користувачів                |

Це виключає можливість виправляти помилки відразу на місці їх виникнення [3, с. 70]. Про це також наголошують Ф.А. Кеннеді та Б.Х. Маскелл, зазначаючи, що традиційні системи бухгалтерського обліку демонструють «заморожені» погляди на операції, які не відображають цілі постійного вдосконалення ошадливого підприємства. Щоб забезпечити більш збалансований, динамічний перегляд їхньої діяльності, багато підприємств доповнили свої традиційні системи бухгалтерського обліку інформаційними панелями та системами індикаторів, що відображають основні показники ефективності на основі операційних даних [5, с. 7]. Таким чином, невідповідність чинної облікової системи потребам суб'єктів ошадливого менеджменту зумовила використання на підприємствах додаткових інформаційно-аналітичних систем, які забезпечують формування інформації в необхідних розрізах та у формі, що є зручною для використання. Для підвищення значимості облікової системи як засобу інформаційної підтримки суб'єктів ошадливого менеджменту чинна облікова система потребує вдосконалення з урахуванням їх інформаційних потреб. Основними напрямками вдосконалення традиційної системи бухгалтерської звітності в контексті застосування концепції ошадливості є підвищення релевантності, своєчасності, оперативності, зрозумілості, візуалізації, зручності збору та обробки облікової інформації.

Проведений аналіз підходів дослідників, що займаються питаннями впровадження концепції ошадливості в діяльність підприємств, дав змогу виділити дві основні групи підходів до формування ошадливої звітності:

1. Формування оперативної ошадливої звітності є характерним для підприємств, що тільки розпочали роботу над запровадженням концепції ошадливого виробництва у своїй діяльності, яка переважно формується в розрізі виділених осередків ошадливого виробництва. Б. Маскелл та Б. Баггаллі [2, с. 43–44] відзначають, що найбільш поширеними звітами, які можна віднести до цієї групи, є «Погодинний звіт про робочий день», «Звіт про приймання з першого пред'явлення», «Звіт про незавершене виробництво/стандартне незавершене виробництво», «Звіт про оперативну ефектив-

ність обладнання». Такі ошадливі звіти також можуть застосовуватися для надання інформації про ефективність функціонування системи обліку на основі застосування концепції ошадливості, зокрема шляхом їх адаптації до потреб суб'єктів організації обліку на підприємстві та шляхом включення до їх складу запропонованих ошадливих показників функціонування облікової системи підприємства. Як свідчить практика функціонування зарубіжних підприємств, які використовують концепцію ошадливого виробництва під час побудови інформаційних систем, оперативні ошадливі звіти складаються щоденно, що дає змогу оперативно реагувати на збурення, що відбуваються у внутрішньому та зовнішньому середовищі облікової системи.

2. Формування звіту про доходи в розрізі потоків цінності є характерним для підприємств, у яких концепція ошадливого виробництва набула значного поширення, що в кінцевому підсумку призвело до побудови системи управління підприємством на основі потоків створення цінності. Діяльність ошадливих підприємств свідчить, що такий звіт складається щотижня, а його основною метою є відображення доходів та витрат у розрізі потоків створення цінності, фінансовий результат кожного з потоків, їх рентабельність, підсумковий фінансовий результат діяльності підприємства.

Проведений аналіз підходів дослідників (Е.А. Закіров [1, с. 64], Ф.А. Кеннеді та Б.Х. Маскелл [5, с. 9], Д. Хансен, М. Моуен, Л. Гуан [4, с. 574], Б.Х. Маскелл та Н. Катко [6, с. 161]) дав змогу встановити, що ніні серед учених відсутня єдина позиція щодо структурних елементів звіту про доходи в розрізі потоків цінності, зокрема щодо переліку затрат, які здійснюються в процесі його формування на підприємстві. На нашу думку, структура затрат визначається щодо конкретного потоку цінності залежно від потреб менеджменту, що здійснюють управління підприємством на засадах концепції ошадливості.

Узагальнююча модель звіту про доходи в розрізі потоків цінності може бути представлена так (табл. 3).

У вищенаведену модель звіту (табл. 3) як один із потоків створення цінності може бути включена облікова система підприємства, на розроблення, впровадження й

Таблиця 3. Узагальнююча модель звіту про доходи в розрізі потоків цінності

| Період складання звіту, рік                       |                  |     |                  |  |                  |
|---|------------------|-----|------------------|--|------------------|
| Показник  | Поток цінності 1 | ... | Поток цінності n | Затрати на підтримку ошадливого підприємства | Всього, тис. грн |
| Доходи  |                  |     |                  | x  |                  |
| Матеріальні затрати                               |                  |     |                  | x  |                  |
| Конверсійні затрати                               |                  |     |                  | x  |                  |
| Інші затрати                                      |                  |     |                  | x  |                  |
| Загальні затрати                                  |                  |     |                  | x  |                  |
| Затрати на оплату праці                           |                  |     |                  |  |                  |
| Затрати на використання обладнання                |                  |     |                  |  |                  |
| Затрати на використання нематеріальних активів    |                  |     |                  |  |                  |
| Інші затрати                                      |                  |     |                  |  |                  |
| Прибуток потоку цінності                          |                  |     |                  | x  |                  |
| Рентабельність потоку цінності, %                 |                  |     |                  | x  | X                |
| <b>Загальний прибуток ошадливого підприємства</b> | x                | x   | x                | x  |                  |
| <b>Рентабельність ошадливого підприємства, %</b>  | x                | x   | x                | x  |                  |

експлуатацію якої здійснюється значна кількість витрат. Для їх ідентифікації на підприємстві має бути запроваджена система управлінського обліку затрат у розрізі виділених потоків створення цінності. Затрати на підтримку ощадливого підприємства зазвичай складаються з традиційних «непрямих» витрат (витрати технічного обслуговування, витрати на якість, витрати на управління матеріалами тощо), які мають бути розподілені між виділеними потоками створення цінності, для чого можуть використовуватися різні способи.

Оскільки процес створення облікової інформації на відміну від інших матеріальних потоків створення цінності напряму не пов'язаний зі створенням доходів (виручки від їх реалізації), для побудови звіту про доходи щодо даного потоку необхідно використовувати непрямі способи розрахунку доходів, які одержуються підприємством від даного потоку. Одним із таких способів є визначення тижневої економії від невикористання альтернативних управлінських інформаційних систем та інформаційних панелей («Збалансована система показників», Value Reporting, Businessobjects™ Profitability and cost management application (SAP) та ін.), які забезпечують формування інформації за допомогою фінансових і нефінансових показників та індикаторів для ефективної реалізації концепції ощадливого виробництва на підприємстві.

Для підвищення ефективності функціонування елементів окремих сфер діяльності на ощадливих підприємствах можуть формуватися окремі субвіти про доходи в розрізі потоків цінності, які пов'язані з формуванням інформаційного забезпечення системи управління (облікова система, маркетингова система, система планування, система контролю тощо).

У цілому використання в діяльності підприємства звіту про доходи в розрізі потоків цінності має такі переваги:

- основним об'єктом ощадливого управління на підприємстві є потоки створення цінності, одним з яких може розглядатися процес створення облікової інформації;
- інформація про діяльність ощадливого підприємства подається в більш зручному і зрозумілому

для сприйняття вигляді та дає змогу порівнювати між собою потоки цінності;

– тижневий період складання звіту дає змогу більш оперативно реагувати на проблеми, що виникають на підприємстві, підвищувати ефективність функціонування окремих потоків створення цінності й ощадливого підприємства у цілому;

– щотижневі звіти про доходи в розрізі потоків цінності також можуть доповнюватися оперативними ощадливими показниками, що розраховуються за такий же період, створюючи загальну модель інформаційної підтримки ощадливого оперативного управління на підприємстві у вигляді «коробочних звітів», що включають різноманітні показники ощадливого потоку створення цінності.

**Висновки з проведеного дослідження.** Для забезпечення адекватності облікової системи підприємства потребам суб'єктів ощадливого управління розроблено модель розвитку організації обліку на основі концепції ощадливого виробництва, що включає такі елементи: філософію ощадливості в обліку; класифікацію втрат облікової системи; методи ощадливого виробництва; ощадливі показники; ощадливу звітність.

На основі використання наявної класифікації втрат, згідно з концепцією ощадливого виробництва, виділено й обґрунтовано основні види втрат системи обліку, які пов'язані з роботами, що виконуються працівниками бухгалтерської служби: всі види робіт, які є зайвими або небажаними під час виконання облікових процедур; ті види робіт, які складаються лише з утрат, але мають виконуватися через наявність тих або інших причин; утрати, що зумовлені особливостями технічного та програмного забезпечення, яке використовується в процесі функціонування облікової системи.

Для підвищення ефективності функціонування системи організації обліку на підприємстві розроблено такі ощадливі показники: своєчасна передача первинного документу суб'єкту обробки; своєчасна передача обробленого документу/сформованого звіту суб'єкту аналізу; придатність оброблених документів із першого разу; придатність створених звітів із першого разу; час такту звіту.

1. Закиров Э.А. *Управленческий учет затрат по потокам создания ценности в условиях бережливого производства* : дис. ... к. э. н. : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет и статистика» / Э.А. Закиров. – Казань, 2014. – 219 с.

2. Маскелл Б. *Практика бережливого учета: управленческий и финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях* / Б. Маскелл, Б. Баггалли ; пер. с англ. – М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2010. – 384 с.

3. Хмелева Т.Е. *Оценка эффективности Lean-преобразований на предприятии* / Т.Е. Хмелева // *Актуальные вопросы экономических наук*. – 2015. – № 47. – С. 68–71.

4. Hansen D. *Cost Management: Accounting and Control* / Don Hansen, Maryanne Mowen, Liming Guan. – Cengage Learning, 2007. – 864 p.

5. Kennedy F.A. *Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm* / F.A. Kennedy, B.H. Maskell. – Montvale: Institute of Management Accountants, 2006. – 37 p.

6. *Lean accounting: best practices for sustainable integration* / Edited by Joe Stenzel. – Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 2007. – 309 p.

E-mail: taniprof@i.ua