

М.В. Корягін, д.е.н., проф.

М.Ю. Чік, к.е.н., доц.

Львівська комерційна академія

Lean облік – як облікова система майбутнього

Досліджено історичний розвиток бережливого обліку. Здійснено порівняння бережливого і бухгалтерського обліку. Визначено основні принципи lean обліку, що є основою для виділення основних десяти кроків для переходу на систему lean обліку: оцінки поточного становища та очікуваних перспектив розвитку підприємства; розробка принципів впровадження lean обліку; визначення виробничих параметрів і методологія побудови економічної моделі; організація виробничого lean середовища і скорочення більшої частини запасів; визначення потоків створення цінності; відмова від варіативного обліку і зворотне списання всіх трудових витрат і витрат на матеріали; відмова від відстеження запасів і віднесення витрат безпосередньо на собівартість реалізованої продукції по мірі їх виникнення; визначення клієнтоорієнтованих цільових витрат; зв'язок з постачальниками і автоматизація кредиторської заборгованості; зв'язок із замовниками та автоматизація одержуваних платежів.

Ключові слова: lean облік; бухгалтерський облік; підприємство; оцінка; принципи; економічна модель; витрати.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання фінансові директори підприємств намагаються трансформувати систему бухгалтерського і управлінського обліку в систему бережливого обліку. Це відбувається не лише за допомогою облікових методів, але й методів бережливого виробництва і бережливого мислення, які значно змінюють «культуру» бухгалтерського обліку підприємства. Перші дослідження «бережливого обліку» були розпочаті ще наприкінці 1980-х рр. і початку 1990-х рр., проте вони у більшій мірі стосувались введення методів бережливого виробництва, так званого «виробництва точно в строк», але впровадження системи бережливого обліку стосується, у першу чергу, системи організації і методики обліку та оцінки ефективності діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми впровадження lean обліку досліджені у вітчизняній обліковій науці і практиці недостатньо. Певною мірою дослідженням lean обліку займалися такі зарубіжні вчені як Брюс Баггалі (Bruce L. Baggaley) [6], Ларі Грасо (Larry Grasso) [4], Штенцель Джо (Stenzel Joe) [10], Брасн Маскел (Brian H. Maskel) [5], Джеролд Соломон (Jerold M. Solomon) [9], Стивен Брег (Steven M. Brag) [2], Глорія Маквей (Gloria McVay) [7] та інші. Дослідники розкривали проблеми впровадження lean обліку на підприємстві.

Метою статті є надання авторських пропозицій щодо організації ведення lean обліку на вітчизняних підприємствах.

Викладення основного матеріалу. Система бережливого обліку (lean облік) є першою посправжньому новаторською системою обліку за багато років. З історії бухгалтерського обліку відомо, що основними етапами розвитку бухгалтерської обліку є: подвійна бухгалтерія (середньовіччя), бухгалтерська звітність (початок XIX століття), облік і розподіл прямих і непрямих витрат (початок XX століття), калькуляція витрат за видами діяльності (1980-і рр.). Проте тільки нова система бережливого обліку вже встигла довести свої переваги застосування у відповідному середовищі, за допомогою більш точного і достовірного відображення фінансового стану підприємства, з метою планування та управління ним.

У «стандартному» бухгалтерському обліку, що ведеться на будь-якому підприємстві різних видів економічної діяльності основне завдання бухгалтера – це визначення і оптимізація витрат за кожною виробленою продукцією. Як правило, витрати враховуються і відслідковуються за калькуляційними статтями витрат, що формують собівартість реалізованої продукції у звіті про фінансові результати (звіті про прибутки і збитки) по мірі реалізації споживачу кожної одиниці готової продукції. Для забезпечення максимально точного обліку витрат матеріалів, прямих витрат на оплату праці та достовірного розподілу непрямих витрат та ін. щодня у бухгалтерії підприємства здійснюється велика кількість різних операцій. Це є, відповідно, дуже трудомісткий процес.

На відміну від «стандартного» обліку, в основі системи lean обліку лежить «потік створення цінностей» (процеси закупівлі сировини і матеріалів; процеси перетворення сировини, матеріалів на готову продукцію; реалізація готової продукції). Оскільки товарно-матеріальні запаси повинні або повністю використовуватися, або утримуватися в достатній кількості відповідно до системи канбан, облік витрат оптимізується і не вимагає відстеження наявності запасів. Це істотно скорочує обсяг роботи бухгалтера і звільняє час для більш продуктивної праці, дозволяючи керівництву компанії зосередитися

на ефективному використанні існуючих потужностей (які значно зростають на «бережливому» виробництві), а менеджеру, що здійснює керівництво поточною діяльністю підприємства – виявляти, визначати пріоритети і ефективно управляти витратами. Lean облік – це система, яка може не тільки скоротити бухгалтерські операції, але і привести до підвищення продуктивності виробництва.

Сьогодні ефективність діяльності багатьох американських і європейських компаній із значною економічною швидкістю виходить на зовсім нові рубежі, які були недоступні ще десятиліття тому, а конкуренти з особливим азартом прагнуть їх наздогнати і перегнати. На нашу думку, Ініціаторами такої активності є теоретики і практики «бережливого обліку», які давно помітили, що будь-яке виробництво приносить максимальний прибуток, коли воно здатне створювати і поставляти саме ту продукцію, яку бажають придбати покупці, і саме тоді, коли ця продукція їм особливо необхідна. У чистому вигляді таке виробництво має поступово перейти на створення унікальної продукції для індивідуальних споживачів за такою собівартістю як продукція масового виробництва.

Проте, завжди є суб'єкти господарювання, які готові завойовувати нові ринки, знаходячи покупців на великі обсяги однієї і тієї ж або дуже схожої продукції. І завжди знаходиться продукція, яку можна виробляти на конвеєрі, працюючому цілодобово у три зміни. Але для більшості продукції основними тенденціями розвитку є зменшення партій продукції при збільшенні різноманіття продукції, асортименту і відмінних рис, що можна ефективно забезпечити, дотримуючи основних принципів lean обліку:

- виробництво продукції тільки на підставі споживчого попиту;
- кожен проміжний етап виробництва запускається точно за сигналом про наявності попиту на наступному етапі виробництва;
- матеріально-технічні запаси для забезпечення виробництва істотно скорочуються.

Оскільки правильний бухгалтерський облік має принципове значення, а lean облік значно відрізняється від традиційної практики ведення обліку, перехід на lean облік повинен здійснюватися поступово, протягом декількох років, головним чином тому, що внесення змін в облікову політику, облікові оцінки найбільш доцільно здійснювати наприкінці року (відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах») [1]. Так само необхідно забезпечити, щоб перехід на систему lean обліку здійснювався одночасно з переходом на систему бережливого виробництва, що також може тривати кілька місяців або років.

За результатами проведеного дослідження нами виділено 10 кроків для переходу на систему lean обліку.

Крок 1. Оцінка поточного стану та очікуваних перспектив розвитку підприємства

За допомогою системи оцінки, наприклад Kaufman Global 20 Keys of Lean Accounting, можна визначити масштаб змін, необхідних вашій системі бухгалтерського обліку та виробничих процесів. На основі планового переходу до lean обліку необхідно розробити поетапну схему, що забезпечує оптимальне поєднання системи обліку та виробничого середовища для найбільш доцільного впровадження lean облік-процесів. Необхідно розпочати з постановки цілей для керівників виконавчої та оперативної ланки, щоб створити систему проміжних показників, що відображають переваги lean обліку. Дані завдання мають принципове значення, оскільки, як правило, багато переваг бережливості системи обліку приховані традиційною бухгалтерською практикою, а деякі показники (наприклад, собівартість реалізованої продукції в період скорочення матеріально-технічних запасів) можуть виглядати гірше.

Крок 2: Розробка принципів впровадження lean обліку

Загальноприйняті норми бухгалтерського обліку (GAAP) визначаються і постійно коригуються Радою зі стандартів бухгалтерського обліку (FASB). Закон Сарбейнса-Окслі (Американський закон про боротьбу з корпоративним та бухгалтерським шахрайством – SOX), передбачає здійснення документального обліку і контролю з метою запобігання фінансових зловживань в компаніях. При цьому в кожній компанії застосовуються власні вимоги до планування, консолідації та звітності, встановлені керівництвом і підказані фахівцями з аналізу ринку. Таким чином, забезпечується розуміння визначених вимог і чітко пояснюються правила ведення обліку згідно вимогами GAAP.

Однак непорушні вимоги стандарту GAAP і закону SOX допускають значну свободу дій, тому особливо важливо, щоб керівництво з самого початку своєї діяльності мало правильне уявлення про переваги та перспективи lean обліку та могло встановлювати конкретні принципи для реалізації їх на практиці. Основними принципами впровадження lean обліку є наступні:

1. Повне дотримання вимог GAAP: точне визначення собівартості продукції (визначення методу); достовірні оцінки матеріально-технічних запасів (визначення методу).
2. Неухильне дотримання вимог закону SOX: документальне оформлення всіх процедур контролю; проведення всіх поточних аудиторських перевірок (план).
3. Зведення інформації у цілому по підприємстві: закриття рахунків на кінець місяця (кварталу, року); щомісячний прогноз: рентабельності і грошових потоків; статистика потоку створення цінностей; наявність потужностей.
4. Цілі і процедури вдосконалення виробничого процесу.

Крок 3. Визначення виробничих параметрів і методологія побудови економічної моделі

На початкових етапах впровадження lean обліку розробляються базові принципи по цілому ряду збалансованих завдань: вихід продукції, конкурентоспроможної з першої ж партії; виконання термінів поставок; існуючі потужності; кількість одиниць продукції на годину. Дані параметри повинні супроводжуватися такими фінансовими показниками, як запаси за категоріями, собівартість одиниці продукції, брак та доопрацювання. Оскільки кінцевою метою створення lean обліку є забезпечення максимальної рентабельності підприємства, важливо висунути на перший план можливості поліпшень, які усувають першопричини втрат. Групам фахівців lean обліку буде потрібна допомога бухгалтерів різних центрів відповідальності для виявлення основних джерел витрат, розрахунку та формування економічної моделі, яка точно визначає необхідні вкладення, а також максимально точно показує, де з'являться поліпшення. Оскільки lean облік спрощує багато бухгалтерських процедур, у бухгалтерів виникає вільний час, щоб безпосередньо співпрацювати з робочими групами з метою оптимізації інвестицій у вдосконалення виробничого процесу.

Крок 4. Організація виробничого lean середовища і скорочення більшої частини запасів

Lean середовище починається на вищому рівні керівництва з формування виконавчого керуючого комітету та застосування системи бережливого щоденного управління для залучення співробітників усіх рівнів. У великій компанії зі складною системою управління на це може знадобитися багато місяців, при цьому віддача виникає далеко не відразу, але створюється позитивна інерція – успіх породжує успіх. У міру того як групи, безпосередньо працюють зі споживачами, все більш ефективно усувають причини збитків і активно формують саморегулюючу систему, всі категорії запасів зменшуються досить швидко і набувають істотно нову форму. Разом з виникненням нової структури запасів спрощується система бухгалтерського обліку, поступово досягаючи певного рівня з необхідністю періодичних коригувань, що відображають загальну продуктивність підприємства

Крок 5. Визначення потоків створення цінності

Серед різних асортиментних позицій (найменувань) в більшості виробничих операцій існує обмежена кількість, яке визначає продукцію, придбану споживачами, і ця продукція може бути в цілому розділена на кілька категорій з точки зору змісту виробничого процесу. Потік створення цінності кожної категорії продукції не робить різниці між прямими витратами праці і непрямими – проектування, технічне обслуговування або обробка матеріалів, які в сукупності забезпечують виробництво товарів. В результаті, всі ці витрати списуються безпосередньо на собівартість реалізованих товарів за період виробництва таких витрат, але перехід на таку виключно просту систему обліку повинен здійснюватися поетапно протягом певного часу.

Крок 6. Відмова від варіативного обліку і зворотне списання всіх трудових витрат і витрат на матеріали

У повністю впровадженій системі lean обліку собівартість реалізованої продукції еквівалентна фактичним витратам за звітний період, оскільки вартість не змінюється в залежності від запасів. На даному етапі складні розрахунки зміни собівартості продукції є менш ефективними, ніж управління збитками від усіх видів діяльності. Управління накладними витратами (наприклад, доставка матеріалів або технічне обслуговування) здійснюється без особливих витрат. Які додаткові дані забезпечує розрахунок зміни собівартості? Облік зміни допомагає організації оптимізувати власну діяльність за рахунок створення запасів, що є діаметрально протилежним завданням lean обліку із загальної оптимізації діяльності підприємства і зниження запасів.

В якості проміжного етапу, до підготовки виробничих осередків для впровадження lean обліку, корисно розрахувати вартість трудових витрат і витрат на матеріали за методом зворотного списання витрат (backflushing) (шляхом множення фактичних результатів на нормативи з праці та матеріали для оцінки зроблених витрат). Виходячи з того, що такі нормативи є точними, можна здійснювати традиційний контроль витрат при належному відстеженні запасів у період переходу на нову систему обліку і скорочення запасів.

Крок 7. Відмова від відстеження запасів і віднесення витрат безпосередньо на собівартість реалізованої продукції по мірі їх виникнення

Як зазначено в кроці 4, при мінімізації та ефективному відстеженні запасів на рівні виробничого середовища вони будуть залишатися досить стабільними, щоб забезпечувати поточні вхідні та вихідні розрахунки і детальний аналіз. На рівні виробничого середовища на постійній основі здійснюється зіставлення результатів фактичних незавершених робіт і нормативних незавершених робіт, при цьому виникають надлишки чи недостачі будуть самокоректуватися на стадії появи. Нормативні незавершені роботи коригуються по загальному рівню продуктивності підприємства в міру збільшення або зниження обсягів, при цьому баланс, як правило, може коригуватися тільки в міру необхідності.

Оскільки в lean середовищі рівень запасів є стабільним, а цикл замовлення – виключно коротким, всі виробничі витрати можна відносити на поточний період собівартості продукції.

Крок 8. Визначення клієнтоорієнтованих цільових витрат

Для багатьох компаній «створення додаткової цінності» (додана вартість) означає лише витрати на виробництво продукції. Оскільки споживачі одержують пропонований товар, вони повинні самі оцінити виконану роботу. Але в сучасному конкурентному світі принципово важливо враховувати споживче розуміння цінності, щоб забезпечити досягнення цільових показників собівартості.

Хоча теоретики lean обліку розглядають таргет-костинг як частину lean системи, цей метод фактично застосовується до будь-якої системі планування виробництва, незалежно від методу складання бухгалтерської звітності. Переваги lean обліку засновані на базових концепціях lean підприємства: міжфункціональна робоча команда і аналіз на рівні виробничого середовища може об'єктивно вивести непотрібні витрати з будь-якого потоку створення цінності. Даний підхід є прямолінійним і звичайним для lean середовища: вміння прислухатися до думки споживача; визначення цільових витрат виходячи з вимог рентабельності (очікування учасників, акціонерів) та споживчої цінності; оптимізація багатofункціональних операцій і розробка плану виходу на потрібний рівень витрат.

Крок 9. Зв'язок з постачальниками і автоматизація кредиторської заборгованості

На ранньому етапі впровадження lean системи при реалізації системи канбан сировина може надавати великі можливості для зниження запасів. З самого початку група постачання буде змушена починати переговори з постачальниками з нуля для забезпечення матеріалів належної якості на вимогу кінцевих споживачів.

Початкові кроки передбачають більш часті закупівлі за довгостроковими контрактами з основними постачальниками, часто з оплатою за кредитними картками для скорочення паперової роботи. Поступово постачальникам надається прямий доступ до замовлень споживачів з метою автоматичного формування відвантажень. У результаті надходження можуть автоматично формувати грошові перекази без формування кредиторської заборгованості. Оскільки ці етапи мають принципове значення для управління готівковими коштами, бухгалтерія повинна приділяти їм особливу увагу під ретельним контролем керівництва.

Крок 10. Зв'язок із замовниками та автоматизація одержуваних платежів

Зрештою, в рамках lean системи виробництво продукції, закупівлі матеріалів і активізація виробничих осередків здійснюється тільки за наявності споживчого попиту. Таким чином, у міру скорочення циклу замовлення виникає необхідність тіснішої співпраці та інформаційного обміну з споживачами.

На ранніх стадіях це передбачає короткострокові (і, теоретично, більш точні) прогнози циклів замовлень. У перспективі можна досягти високого рівня прозорості для кінцевого споживача, коли замовлення формуються автоматично, а оплата проводиться в міру виходу продукції з підприємства, що повністю виключає дебіторську заборгованість. Управління основними грошовими потоками має бути ретельно продуманим, повністю контрольованим і бездоганим по виконанню.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Таким чином, процес створення «бережливого» підприємства і переходу на lean-облік стосується і Рядових співробітників, від простих робітників до технічних фахівців, які здійснюють взаємодію з клієнтами. Керівництво забезпечує спостереження, підтримку і бере активну участь у діяльності підприємства на всіх рівнях. У цій системі слабких ланок не існує. Група фінансового обліку, орієнтована на нові завдання, надає інформацію для прийняття вірних тактичних і стратегічних рішень.

Система lean обліку стає найбільш ефективною при наявності ефективного lean виробництва. Основний акцент lean облік робить не так на докладному аналізі результатів минулої діяльності (з оптимізацією окремих частин процесу), а на використанні стратегічних можливостей, пов'язаних з використанням нових ресурсів (у міру усунення виробничих втрат) і на тактичних аспектах на рівні виробничих цехів з постійним моніторингом і вдосконалення їх поточної діяльності (що створює витрати). Дана система є складною і повинна впроваджуватися поетапно в гармонійному поєднанні з lean виробництвом.

Список використаної літератури:

1. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: наказ Міністерства фінансів України: від 28.05.1999 р.: № 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.
2. Bragg S.M. The Lean Accounting Guidebook / S.M. Bragg. – 2nd ed. – Accounting Tools LLC, 2014. – 276 p.
3. Generally Accepted Accounting Principles [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fasb.org>.
4. Maskel Brian H. Practical Lean Accounting: a Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise / B.H. Maskel, B.Baggaley, L.Grasso. – 2nd ed. – Taylor & Francis, 2004. – 359 p.
5. Maskel Brian H. What is Lean Accounting / B.H. Maskel [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.maskell.com/leanAcctg.htm>.
6. Maskel Brian H. Lean Accounting: what's it All? / B.H. Maskel, B.L. Baggaley [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aicpa.org/InterestAreas/BusinessIndustryAndGovernment/Resources/Pages/default.aspx>.
7. McVay G. Accounting In The Lean Enterprise Book / G.McVay. – CRC Press, 2013. – 196 p.
8. Sarbanes-Oxley Act [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ruwiki/923588>.

9. Solomon J.M. *Who's Counting? A Lean Accounting Business Novel* (Winner of the Shingo Prize for Manufacturing Excellence) / J.M. Solomon. – Wcm Associates, 2003. – 565 p.
10. Stenzel J. *Lean Accounting: best Practices for Sustainable Integration* / J. Stenzel. – 1st ed. – Wiley, 2007. – 352 p.

References:

1. Ministerstvo finansiv Ukrainy (1999), «P(S)BO 6 «Vypravlennja pomylok i zminy u finansovyh zvitchah», nakaz, vid 28 travnja, N 137, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
2. Bragg, S.M. (2014), *The Lean Accounting Guidebook*, 2nd ed., Accounting Tools LLC, 276 p.
3. «Generally Accepted Accounting Principles», available at: <http://www.fasb.org>
4. Maskel, B.H., Baggaley, B. and Grasso, L. (2004), *Practical Lean Accounting: a Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise*, 2nd ed., Taylor & Francis, 359 p.
5. Maskel, B.H., *What is Lean Accounting*, available at: <http://www.maskell.com/leanAcctg.htm>
6. Maskel, B.H. and Baggaley, B.L., *Lean Accounting: what's it All?*, available at: <http://www.aicpa.org/InterestAreas/BusinessIndustryAndGovernment/Resources/Pages/default.aspx>
7. McVay, G. (2013), *Accounting In The Lean Enterprise Book*, CRC Press, 196 p.
8. «Sarbanes-Oxley Act», available at: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ruwiki/923588>
9. Solomon, J.M. (2003), *Who's Counting? A Lean Accounting Business Novel* (Winner of the Shingo Prize for Manufacturing Excellence), Wcm Associates, 565 p.
10. Stenzel, J. (2007), *Lean Accounting: best Practices for Sustainable Integration*, 1st ed., Wiley, 352 p.

Корягін Максим Вікторович – доктор економічних наук; професор кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

Наукові інтереси:

– проблеми обліку та контролю в системі формування вартості підприємства.

E-mail: maxuza@rambler.ru.

Чік Марія Юріївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

Наукові інтереси:

– питання методики та організації lean обліку на підприємстві.

E-mail: marija_chik@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 02.10.2017.