

**Г.І. Ляхович, к.держ.упр., доц.**  
*Івано-Франківський навчально-науковий  
інститут менеджменту ТНЕУ*

## **КОНЦЕПЦІЯ ОЩАДЛИВОГО ВИРОБНИЦТВА: ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ ТА ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ**

*Розкрито сутність та значення концепції оцщадливого виробництва (Leanproduction, Leanmanufacturing) для вітчизняних підприємств різних сфер господарювання. Визначено основні положення даної концепції (врахування потреб споживача; детальний опис процесу від отримання замовлення до поставки; розробка процесу без втрат; випуск лише необхідної споживачу продукції; сталість застосування концепції оцщадливого виробництва) та наведено їх характеристики.*

*Критично оцінено праці науковців, які порушували питання облікового аспекту впровадження концепції оцщадливого виробництва. На основі даного аналізу та результатів власного дослідження обґрунтовано зміни, що відбуваються в підходах до організації обліку (в розрізі організаційної, технічної та методичної складових) на підприємствах за умови активного застосування даної концепції.*

*Враховуючи зміни основних підходів до обов'язків працівників, обґрунтовано зміну ролі бухгалтера в умовах активного впровадження концепції оцщадливого виробництва.*

**Ключові слова:** *організація обліку; оцщадливе виробництво; оцщадливий облік.*

**Постановка проблеми.** Поява нових інструментів для вирішення поточних проблем у сфері виробництва та менеджменту, впровадження на вітчизняних підприємствах сучасних бізнес-моделей у галузі управління персоналом вимагає внесення змін і до організації обліку операцій, що супроводжують ці процеси.

В той самий час організація обліку вже протягом тривалого часу розглядається в працях науковців у типових межах, що визначені прийнятим у 1999 році Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність підприємств», на рівні визначених форм організації та ведення обліку.

Для вирішення проблем, пов'язаних з досягненням максимальної ефективності виробництва, все більше вітчизняних підприємств різних сфер господарювання починають впроваджувати концепцію

ощадливого виробництва, обліковий аспект якої в Україні практично не досліджувався.

**Метою дослідження** є розкриття особливостей концепції ошадливого виробництва та визначення їх впливу на організацію обліку на підприємстві.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Протягом останніх років науковці починають приділяти увагу особливостям впровадження концепції ошадливого виробництва на підприємствах та установах різних сфер господарювання – машинобудівної галузі (Л.М. Саун, І.А. Невмивака [8]), залізничного транспорту (В.О. Зубенко [3]), вищих навчальних закладах (І.В. Колос [5]). Є також низка досліджень, в яких автори порушують питання облікового аспекту застосування даної концепції, зокрема ці питання розкриті в працях І.Л. Грабчук [1], М.А. Доннік [2], І.В. Колос [4].

Однак, незважаючи на отримані результати, подальші дослідження питань організації обліку в умовах ошадливого виробництва залишаються актуальними.

**Викладення основного матеріалу.** Ошадливе виробництво (Leanproduction, Leanmanufacturing) являє собою підхід до управління підприємством, спрямований на підвищення якості роботи за рахунок скорочення втрат. Проте таке скорочення в жодному випадку не може призвести до зниження якості продукції. Воно спрямоване на втрати, які є на кожному робочому місці.

Це обумовлює підвищення якості продукції, зростання продуктивності праці та рівня мотивації персоналу, що, як результат, сприяє зростанню конкурентоспроможності підприємства.

Таким чином, стержнем ошадливого виробництва є процес усунення втрат (японською називається муда).

Концепція ошадливого виробництва розроблена Таїті Оно в 50-х роках ХХ століття на японському підприємстві Тойота. Ошадливе виробництво передбачає:

- визначення цінності кінцевого продукту;
- визначення потоку створення цінності для цього продукту;
- забезпечення безперервного перебігу потоку створення цінності;
- прагнення до постійного поліпшення, до досконалості продукту.

Основні положення концепції ошадливого виробництва зазначено у вигляді таблиці 1.

*Таблиця 1*

*Характеристика основних положень концепції ошадливого виробництва*

№ з/п	Основні положення концепції ощадливого виробництва	Характеристика
1	2	3
1.	Врахування потреб споживача	На підприємстві може відбуватися безліч дій, що не важливі для споживача. Лише в тому випадку, коли відомо, що необхідно споживачеві, на підприємстві можливо визначити, які процеси орієнтовані на надання споживачеві цінності, а які ні
2.	Детальний опис процесу від отримання замовлення до поставки	Для оптимізації роботи і виявлення втрат необхідно детально описати всі дії від моменту отримання замовлення, до поставки продукції споживачеві. За рахунок цього можна визначити потенційні можливості для поліпшення процесів

Закінчення табл. 1

1	2	3
3.	Розробка процесу без втрат	Дії в процесах необхідно вибудувати таким чином, щоб між операціями не було очікувань, простоїв чи інших втрат. Це може вимагати перепроєктування процесів або застосування нових технологій. Усі процеси мають складатися з дій, додають цінність продукту
4.	Випуск лише необхідної споживачу продукції	Підприємство має випускати лише ту продукцію, і в такій кількості, що необхідна кінцевому споживачеві
5.	Сталість застосування концепції ощадливого	Реалізація концепції ощадливого виробництва не може бути разовим заходом. Взятись за впровадження цієї системи, необхідно постійно

	виробництва	вдосконалювати роботу за рахунок пошуку та усунення втрат
--	-------------	---

При впровадженні концепції ощадливого виробництва підприємства мають відмовитися від традиційних систем обліку та контролю і перейти на ощадливий облік. Це обумовлено тим, що традиційні системи обліку, контролю та управління породжують такі проблеми:

- стимулюють людей використовувати такі неефективні процеси, як виробництво великими партіями і створення запасів продукції;
- традиційні системи – марнотратні. Потребують великої кількості непотрібної роботи, збору і аналізу даних, складання непотрібних звітів;
- нормативний розрахунок витрат може створити загрозу підприємству, оскільки він заснований на принципах масового способу виробництва. Масове виробництво передбачає досягнення економії за рахунок обсягів шляхом тривалих виробничих циклів, ощадливе виробництво спрямоване на випуск продукції по одному виробу за один раз.

Ведення ощадливого обліку дозволяє на підприємстві:

- скоротити час, витрати та втрати, ліквідувати «зайві» операції і системи;
- отримувати інформацію для прийняття достовірних, ефективних рішень, що впливають на збільшення доходів і прибутків;
- виявляти потенційні фінансові вигоди в результаті застосування інструментів ощадливого виробництва і зосередити увагу на реалізації даних вигід;
- отримувати довгострокові покращання, надаючи інформацію і статистику по ощадливості;
- безпосередньо впливати на цінність споживача, прив'язуючи показники ефективності до факторів створення цінності і здійснення змін з метою досягнення максимальної величини даної цінності [6, с. 17].

Щодо визначення впливу на організацію обліку, то М.А. Доннік зупиняється на її методичній складовій. Зокрема, дослідник зазначає про непотрібність використання рахунків, які будуть застосовуватися на підприємствах, що впроваджують концепцію ощадливого виробництва, зокрема:

- 1) рахунка 24 «Брак у виробництві», адже, за умови налагодження усіх виробничих процесів, брак просто не буде виникати;

2) рахунка 20 «Виробничі запаси», адже матеріали не зберігаються на складі, а прямо від постачальника надходять у виробничі підрозділи. Тому рахунки 20 «Виробничі запаси» і 23 «Виробництво» можуть бути об'єднані в один рахунок [2].

Звичайно, що наведені пропозиції можуть бути враховані при розробці Робочого плану рахунків під час визначення облікової політики підприємства. Проте ми не можемо погодитися з ними повною мірою. Результати впровадження інструментів ощадливого виробництва засвідчили скорочення браку на 58–99 % [2], а це не всі 100 %, тому відмовлятися від рахунка 24 «Брак у виробництві» не вважаємо доцільним.

Налагодження порядку та економічності на виробництві призводить до трудомісткості самого обліку. Адже, незважаючи на те, що обсяг виробництва може зменшуватися, кількість операцій (за рахунок того, що вони можуть частіше повторюватися) зростає, відповідно зростає і документообіг. Саме тому необхідними є зміни в підходах до організації як управлінського, так і фінансового обліку, оптимізація операцій з обліку; в протилежному випадку принципи ощадливості просто не будуть дотримані. Все це, на думку І.Л. Грабчук, розширює сферу впливу концепції ощадливого виробництва і на інші складові організації обліку:

- 1) методична – змінюються методи обліку різних об'єктів;
- 2) технологічна – вносяться зміни до форм первинних документів, графіка документообігу, коригується внутрішня звітність, змінюються підходи до організації внутрішнього контролю;
- 3) організаційна – переглядаються підходи до організації роботи облікових працівників [1, с. 19].

З позицією науковця не можемо не погодитися, оскільки дійсно впровадження концепції ощадливого виробництва стосуватиметься всіх аспектів організації обліку – від умов праці бухгалтерів до конкретного способу накопичення інформації про понесені витрати. Зміни передбачатимуть повний перегляд внутрішніх документів, що регулюють діяльність всіх структурних підрозділів, зокрема і бухгалтерської служби. Коригування потребуватиме описання взаємодії працівників бухгалтерської служби з працівниками інших відділів. Так зміна форми оплати праці обумовить зміну документів, що подаються відділом кадрів до бухгалтерської служби. А відмова від відрядної форми оплати праці в умовах застосування концепції ощадливого виробництва – необхідна. Адже працівники, які отримують оплату праці за відрядною формою, насамперед орієнтовані на кількість, а вже далі – на якість, і в останню чергу – на

безперервне вдосконалення. Саме тому для підприємства, що переходить до принципів ощадливого виробництва, можливим є застосування виключно погодинної форми оплати праці.

Одне з основних положень концепції ощадливого виробництва полягає у забезпеченні здійснення процесу без втрат. Проте уникнення втрат передбачається не тільки безпосередньо у сфері виробництва, але й в роботі працівників бухгалтерської служби. Втрати мають бути ліквідовані шляхом звільнення облікових працівників від рутинних перевірок операцій та адміністративних обов'язків, щоб вони змогли брати участь в ощадливих поліпшеннях, які здійснюватимуть, як тільки сформується потоки створення цінності.

Зміна обов'язків працівників бухгалтерської служби полягає в усуненні від необхідності проведення повної інвентаризації та участі в ній. Достовірність обліку може перевірятися вибірково, як тільки з'являються повний перелік матеріалів і карти маршрутизації. Це здійснюється доволі просто, адже в умовах впровадження концепції ощадливого виробництва запаси є незначними, тому і контролювати візуально їх доволі легко. Крім того, ліквідація постійних запасів усуває і зайві процедури контролю.

В умовах застосування концепції ощадливого виробництва відбувається перехід від використання працівників бухгалтерської служби в основному для ведення обліку до використання їх як учасників ощадливого процесу. Таким чином, на підприємствах, що впроваджують концепцію ощадливого виробництва, фінансові та облікові працівники відіграють важливу роль, адже саме вони обґрунтовують необхідність внесення змін. Для того, щоб вони взяли на себе цю роль, потрібно звільнити їх час, що і обумовлює перегляд їх обов'язків.

**Висновки та пропозиції.** Ощадливе виробництво має шанс укоренитися лише на тих підприємствах, де зміни в організації виробництва супроводжуються відповідними змінами в ключових системах менеджменту і, в першу чергу, в системі обліку. Застосування та впровадження ощадливого обліку дозволить істотно підвищити ефективність роботи всього підприємства та його окремих структурних підрозділів, зокрема і бухгалтерської служби.

Впровадження концепції ощадливого виробництва стосуватиметься всіх складових організації обліку на підприємстві: методичної (зміна методів обліку різних об'єктів), технологічної (перегляд способів накопичення інформації про понесені витрати; зміна підходів до організації контролю); організаційної (зміна підходів

до організації роботи облікових працівників; перегляд їх службових та функціональних обов'язків).

### **Список використаної літератури:**

1. *Грабчук І.Л.* Особливості організації обліку в умовах впровадження концепції ощадливого виробництва / *І.Л. Грабчук* // Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у ХХІ столітті : тези виступів Міжнар. наук.-практ. конф. – Житомир : Вид. О.О. Євенок, 2015. – С. 18–19.
2. *Доннік М.А.* Міжнародний досвід організації виробництва та його вплив на побудову обліку / *М.А. Доннік* // Актуальні питання розвитку агробізнесу в Україні : матеріали I Всеукр. студ. наук.-практ. інтернет-конф. (29 квітня) / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана», Ф-т економіки АПК, Ін-т економіки та менеджменту АПК ; відп. за вип.: *М.М. Коцупатрий, О.О. Єранкін, В.Ф. Мервенецька*. – К. : КНЕУ, 2014. – С. 195–197.
3. *Зубенко В.О.* Використання принципів ощадливого виробництва при управлінні підприємствами залізничного транспорту / *В.О. Зубенко* // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2013. – Вип. 42. – С. 372–375 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp\\_2013\\_42\\_60](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp_2013_42_60).
4. *Колос І.В.* Ключові облікові показники підприємства в ощадливому виробництві / *І.В. Колос* // Економічні науки / Серія : Облік і фінанси. – 2014. – Вип. 11 (2). – С. 154–159 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2014\\_11\(2\)\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2014_11(2)_23).
5. *Колос І.В.* Управління вищим навчальним закладом на засадах ощадливості / *І.В. Колос* // Моделювання регіональної економіки. – 2013. – № 1. – С. 418–428.
6. *Маскелл Б.* Практика бережливого учета: управленческий, финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / *Б. Маскелл, Б. Баггали* ; пер. с англ. – М., 2010. – 384 с.
7. *Новикова С.И.* Бережливое производство и его внедрение на предприятиях России / *С.И. Новикова, Ю.Д. Шашкова* // Молодежь и наука : сб. матер. X Юбилейной Всероссийской науч.-техн. конф. студентов, аспирантов и молодых ученых с международным участием, посвященной 80-летию образования

- Красноярского края. – Красноярск : Сибирский федеральный ун-т, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://conf.sfu-kras.ru/sites/mn2014/directions.html>.
8. Сақун Л.М. Застосування принципів ошадливого виробництва на підприємствах машинобудівної галузі / Л.М. Сақун, І.А. Невмивака // Вісник Вінницького політехн. ін-ту. – 2014. – № 4. – С. 92–95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vvpi\\_2014\\_4\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vvpi_2014_4_15).

ЛЯХОВИЧ Галина Іванівна – кандидат наук з державного управління, доцент, директор Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту ТНЕУ.

Наукові інтереси:

– напрями розвитку організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах.

Тел.: 773–094.

Стаття надійшла до редакції 13.11.2015.