

УДК 657:338

Колос І.В., к.е.н., доцент

Національний університет харчових технологій

## **КЛЮЧОВІ ОБЛІКОВІ ПОКАЗНИКИ ПІДПРИЄМСТВА В ОЩАДЛИВОМУ ВИРОБНИЦТВІ**

В статті систематизовано існуючі методики оцінки діяльності підприємства; обґрунтовано критерії відбору облікових показників; запропоновано ієрархічну систему облікових показників для оцінки ефективності функціонування підприємства на засадах ощадливості; розроблено інформаційні моделі оцінки показників.

Ключові слова: ощадливе виробництво, облікові показники, ієрархічна систем показників, інформаційні моделі.

Kolos I.

## **KEY INDICATORS OF ENTERPRISE IN LEAN PRODUCTION**

The methodologies for the estimation of activity of enterprise are systematized: 1) recommended by the state; 2) worked out by consulting companies with possible adaptation for enterprise; 3) created by an enterprise as unique. The criteria are reasonable for the selection of results indicators of efficiency of industrial lean enterprise.

The hierarchical system of results indicators is offered for estimation efficiency of functioning of lean enterprise: 1) results indicators of efficiency of cell; 2) results indicators of efficiency of value stream; 3) results indicators of efficiency of enterprise. The expedience is well-proven on introduction of the hierarchical system of results indicators; it will provide the timely decision of problem. Information models are designed to assess the hierarchical system of results indicators. The formulas for the calculation of identifying the sources of information (financial, statistical, tax, management accounts, registers, source documents) are given for practical use.

Keywords: Lean Production, Key indicators, hierarchical system of results indicators, Information models.

Колос И.В.

## **КЛЮЧЕВЫЕ УЧЕТНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ ПРЕДПРИЯТИЯ В БЕРЕЖЛИВОМ ПРОИЗВОДСТВЕ**

В статье систематизированы существующие методики оценки деятельности предприятия; обоснованы критерии отбора учетных показателей; предложено иерархическую систему учетных показателей для оценки эффективности функционирования предприятия на принципах бережливости; разработаны информационные модели оценки показателей.

Ключевые слова: бережливое производство; учетные показатели; иерархическая система показателей; информационные модели.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** В сучасних умовах господарювання змінюються пріоритети функціонування підприємства з орієнтацією на забезпечення добробуту власників з урахуванням легітимних інтересів широкого кола зацікавлених сторін. Для більшості підприємств звичайною стала практика застосування показників EVA, ROI, RAROC, EBITDA. Водночас, питання оцінювання діяльності з фокусуванням на задоволення запитів клієнтів щодо створення цінності для споживача залишаються відкритими і потребують вирішення на національних підприємствах, що впроваджують принципи, методи, інструментарій управління на засадах ощадливості.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Концепція ощадливого виробництва (Lean Production) є філософією бізнесу XXI століття, де поєднано досягнення і досвід підприємств різних країн, але більшою мірою Японії й США. Ідеологія концепції Lean Production полягає у створенні більшої цінності для споживача («... очікувані якість, кількість, ціна та термін поставки ...» [1, с. 124]) меншими зусиллями з орієнтацією на постійне вдосконалення, що дозволяє цілеспрямовано зменшити непродуктивні витрати (втрати).

Принципи ощадливого виробництва щодо підвищення ефективності, скорочення відходів, зменшення непродуктивних витрат та покращення контролю можуть бути запровадженими й адаптованими підприємством будь-якого виду економічної діяльності [2, с. 51-53, 255-262].

При застосуванні на практиці принципів Lean Production виникає необхідність запровадження новітніх облікових процедур, спрямованих на своєчасне представлення даних в зручному форматі, й обґрунтуванні ключових облікових показників підприємства в ощадливому виробництві [3].

Визнаючи вагомість отриманих наукових результатів, окремі теоретико-методичні проблеми постановки системи обліку з орієнтацією на інформаційне забезпечення управління, планування і ухвалення ощадливих рішень залишаються об'єктом дискусій і потребують подальших досліджень. Цим пояснюється об'єктивна

необхідність удосконалення теоретичного і прикладного аспектів формування облікових показників промислового підприємства на принципах і методах ощадливості.

**Цілі статті.** Метою пропонованої статті є обґрунтування системи ключових облікових показників підприємства в контексті ощадливого виробництва на основі ціннісного підходу. У процесі досягнення мети вирішено такі основні завдання: обґрунтовано критерії відбору і склад облікових показників для оцінки ефективності ощадливого виробництва; виявлено причинно-наслідкові взаємозв'язки між обліковими показниками.

**Вклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Конструктивний аналіз існуючих підходів до оцінювання ефективності діяльності підприємства дозволив виділити наявність таких систем облікових показників оцінки:

1) рекомендовані державою (Національним банком України, Міністерством економіки України, Міністерством фінансів України, Фондом державного майна України, Агентством з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій) з використанням даних фінансової, податкової, статистичної звітності та спеціальних обстежень і спостережень, що формуються на підставі залишків і оборотів синтетичних рахунків, зведеної інформації з реєстрів аналітичного і синтетичного обліку та системи оподаткування;

2) рекомендовані консалтинговими фірмами з можливістю адаптації для певного підприємства;

3) самостійно розроблені підприємством (унікальні).

Окремою проблемою є обґрунтування критеріїв відбору і кількості облікових показників за кожним ієрархічним рівнем. У сучасній економічній науці не існує однозначних критеріїв відбору показників. За результатами вивчення науково-практичної літератури [4, с. 24-39; 5, с. 17-26; 6, с. 211-212; 7, с. 132-139] запропоновано при формуванні системи показників застосовувати такі критерії відбору: (1) необтяжливість розрахунку і достатня кількість; (2) наявність взаємозв'язку показників із стратегією підприємства; (3) орієнтація на обґрунтування, вибір і ухвалення напряму подальшого ощадливого розвитку; (4) акцентування на безперервному вдосконаленні ощадливого виробництва; (5) наявність стимулюючого спрямування ощадливої поведінки персоналу; (6) можливість використання

показника для операційного і фінансового контролю; (7) виключення показників з мультиколінеарними зв'язками; (8) виключення показників, які створюють конфлікт інтересів структурних підрозділів.

В роботі використано методичний підхід до розробки ключових облікових показників щодо ефективного ощадливого управління підприємством, який передбачає послідовне взаємоузгоджене обґрунтування показників підприємства, показників потоку створення цінностей, показників робочого місця з орієнтацією на створення цінності для споживача з мінімально прийнятними витратами. Особливу увагу необхідно приділити кількості показників. Враховуючи рекомендації Марка Г. Брауна щодо каскадування показників «... показники одного рівня узагальнюються в показники наступного, більш високого рівня ...» [5, с. 22] доцільно формувати показники на трьох рівнях бізнесу:

1) облікові показники ефективності робочого місця призначено для щогодинного відслідковування рівня показників виробничим персоналом (рекомендовано 15 – 20 показників з управлінської звітності, первинних документів та аналітичних реєстрів, зокрема, кількість продукції за годину, натуральні одиниці; кількість дефектів, натуральні одиниці; тривалість обробки, хвилини);

2) облікові показники ефективності потоку створення цінності призначено для щотижневого стимулювання команди, спрямованого на безперервне вдосконалення процесів потоку створення цінності (рекомендовано 10 – 15 показників з управлінської і статистичної звітності, первинних документів та синтетичних реєстрів, зокрема, чистий дохід на одного робітника, грн. / осіб; середня собівартість одиниці продукції, грн.; непогашена дебіторська заборгованість, дні);

3) облікові показники ефективності підприємства в цілому призначено для щомісячного моніторингу досягнення стратегічних завдань з орієнтацією на покращення фінансового стану, що здійснюється керівництвом (рекомендовано 3 – 5 показників з управлінської і фінансової звітності та синтетичних реєстрів, зокрема, чистий дохід, грн.; дебіторська заборгованість з розшифруванням за термінами, грн.).

Формування такої системи показників неможливо без впровадження методів ощадливого обліку. Це передбачає докорінні зміни процесів обліку, контролю та вимірювання, що еволюціонує від традиційного менталітету масового виробництва до ощадливого

мислення. Методи ощадливого обліку ґрунтуються на розумінні процесу виробництва за потоком створення цінності й на оцінюванні впливу рішень на рівень прибутковості й внесок потоку створення цінності в короткостроковій і середньостроковій перспективі. Для визначеного потоку створення цінності найбільш важливим є відслідковування темпу зміни значення показників ефективності ощадливого виробництва і менш значимим є фактичний рівень показника за обраним періодом. Все це сприятиме менеджерам заздалегідь виявити проблему для її вирішення.

**Висновки.** Проведене дослідження дозволило сформулювати такі основні висновки та пропозиції: систематизовано існуючі методики оцінки ефективності функціонування підприємства; обґрунтовано критерії відбору і склад облікових показників за ієрархією (робоче місце, потік створення цінності, підприємство) як цілісної моделі оцінки ефективності діяльності підприємства на засадах ощадливості; розроблено інформаційні моделі оцінки показників із зазначенням розрахункових формул показників і джерел інформації (фінансової, статистичної, податкової, управлінської звітності, реєстрів, первинних документів), що дозволяє цілеспрямовано впливати на рівень ощадливості вітчизняних промислових підприємств.

1. 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.
2. 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.
3. STRATEGIC COST MANAGEMENT. Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm. United States of America by Institute of Management Accountants. – 2006. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.imanet.org/pdfs/public/research/sma/accounting%20for%20the%20lean%20enterprise.pdf>
4. 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.
5. Браун Марк Г. Сбалансированная система показателей: на маршруте внедрения / Марк Грэм Браун; пер. с англ. Ю. Сахульна; под ред. Е. Дронова. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 226 с.
6. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Norvåth & Partners; Пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269с.

**«Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 11 (41). Ч. 2. – 2014.**

7. Нивен Пол Р. Диагностика сбалансированной системы показателей: поддерживая максимальную эффективность / Пер. с англ., Под науч. ред. М. Горского. – Днепропетровск: Бизнес Баланс Букс, 2006. – 256с.