

Розділ II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471

К. В. Безверхий

аспірант кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ВПЛИВ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ «JUST IN TIME» (ТОЧНО В СТРОК) НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ

В статье раскрыта сущность системы управления производством «точно в срок» (Just in time). На основании этого предложено использовать систему «точно в срок» на предприятиях промышленности, что в свою очередь даст возможность сократить время на распределение косвенных расходов, отказаться от запасов на складах, сократить производственный цикл, простои машин и оборудования, сократить поставщиков и время на переговоры, установить долгосрочные контракты с покупателями, что приведет к эффективному управлению косвенными расходами.

In the article essence of control system by a production is exposed Just in time. On the basis of it it is suggested to use the system Just in time on the enterprises of industry, that in same queue will enable to shorten time on allocation of indirect expenses, to give up supplies on storages, reduction of production cycle, outages of machines and equipment, to shorten suppliers and time on negotiations, to establish long-term contracts with buyers that will lead to efficient management of indirect expenses.

Ключові слова: *непрямі витрати, система управління виробництвом, «точно в строк», «just in time», економія ресурсів.*

До організаційних особливостей підприємств приладобудування необхідно віднести систему управління виробництвом, що впливає на схему побудови обліку і контролю непрямих витрат підприємства. Нашу увагу привернула система управління виробництвом «точно в строк» або «якраз вчасно» (JIT — Just In Time), яка була сформована в період 1920–1980 рр.

Ця система була досліджена зарубіжними вченими-дослідниками такими, як Л. Геловей [1, с. 205–223], Р. Чейз, Н. Еквілайн, Р. Якобс [2, с. 272–291], Р. Купер та Р. Каплан [3, с. 177], К. Друпі [4, с. 849], Д. Херсон, М. Моувен, Н. Еліас, Д. Сенков [5, с. 141], У. Стивенсон [6, с. 141] та вітчизняними вченими-науковцями: І. Аверчев [7, с. 158–159], В. Домбровський, Л. Гни-

лицька, Р. Коршикова [8, с. 269], С. Голов [9, с. 16], О. Каверина [10, с. 174–181], В. Керимов [11, с. 409–415], А. Соколов [12, с. 76]. Система організації виробництва JIT (Just In Time) дозволяє переналагодити більшість облікових систем у систему жорсткого режиму економії ресурсів на підприємстві. За цієї системи використовується концепція виробництва «в залежності від потреби», а не «на склад».

Тому метою дослідження є спроба з'ясувати сутність системи управління виробництва «точно в строк» (JIT) та її вплив на організацію обліку непрямих витрат промислових машинобудівних підприємств, зокрема приладобудівних підприємств.

Порівняння традиційної та JIT-організації виробництва показано схематично на рис. 1, з якого можна дійти висновку, що при JIT-виробництві витрати на зберігання та внутрішньозаводське переміщення прямують до нуля.

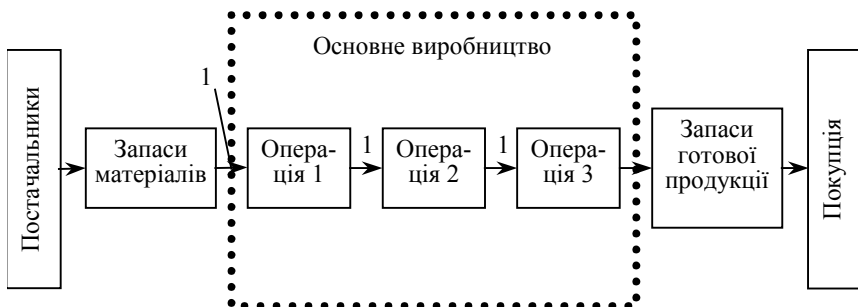
Основним напрямком діяльності системи управління виробництвом JIT є покращення якості, скорочення часу роботи обладнання, устаткування, машин, зміни технології виробництва, зниження матеріальних запасів тощо. Тому, нами було зроблено висновок, що вітчизняні підприємства приладобудування мають змогу впровадження системи JIT у рамках управлінського обліку непрямих витрат таким чином.

1. Зміна технології виробництва. Замість основних та допоміжних цехів з'являються виробничі ланки (центри витрат), в розрізі яких акумулюються прямі та непрямі витрати. Виробнича ланка представляє собою сукупність верстатів, розташованих в одній виробничій дільниці (на відміну від традиційного розташування верстатів у цехах на вітчизняних підприємствах). При цьому дуже важливо, що один продукт оброблюється одною виробничою ланкою.

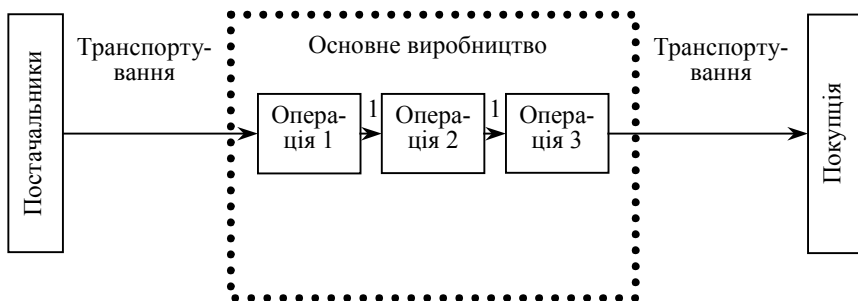
Допоміжні виробництва розгруповуються за виключенням найнеобхідніших структурних підрозділів, що свідчить про децентралізацію таких служб, як, наприклад, ремонтний, транспортний цех тощо, і прикріплення працюючих у них спеціалістів відбувається за об'єктами обслуговування.

Крім того, при використанні системи організації виробництва JIT частина непрямих витрат підприємства переходить у розряд прямих. Наприклад, робітники основного виробництва (виробничих ланок), зайняті випуском продукції, зобов'язані проводити також технічне обслуговування, ремонт та налагоджувальні роботи, котрі при традиційних умовах виконуються іншими робітниками і відно-

сяться до непрямих витрат. Це в свою чергу збільшує точність калькулювання собівартості одиниці продукції. Доцільно буде порівняти, як буде здійснюватися класифікація витрат на прямі та непрямі при традиційній системі обліку та при системі обліку ЛІТ (табл. 1).



Традиційне виробництво



ЛІТ-виробництво

Примітка:

1 — внутрішньозаводське переміщення вантажу

Рис. 1. Матеріальний потік
при традиційному та ЛІТ-виробництві

У результаті застосування системи управління виробництвом ЛІТ зменшується трудомісткість використання методів розподілу непрямих витрат і спрощується вся схема їх обліку. Виробничі

непрямі витрати збираються у виробничій ланці і без розподілу (оскільки у ланці проводиться один продукт) формують собівартість виробів. Невиробничі непрямі витрати (якщо обраний метод обліку повних витрат) розподіляються між виробничими ланками пропорційно заздалегідь обраній базі з використанням розрахункових ставок їх розподілу.

Таблиця 1

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ НА ПРЯМІ ТА НЕПРЯМІ

№ п/п	Статті витрат	Категорії витрат	
		при традиційній системі обліку	при системі обліку ЛІТ
1	Прямі витрати праці	Прямі	Прямі
2	Прямі матеріальні витрати	Прямі	Прямі
3	Вантажоперевезення матеріалів	Непрямі	Прямі
4	Ремонт та технічне обслуговування	Непрямі	Прямі
5	Енергопостачання	Прямі	Прямі
6	Постачання	Непрямі	Прямі
7	Контроль якості	Непрямі	Прямі
8	Амортизація будівель та споруд	Непрямі	Непрямі
9	Страхові платежі, податки, збори	Непрямі	Непрямі
10	Оренда приміщень	Непрямі	Непрямі
11	Амортизація технологічного обладнання	Непрямі	Прямі
12	Обслуговування виробництва та управління ним	Непрямі	Непрямі

2. Відмова від формування запасів на складах. При використанні системи організації виробництва ЛІТ сировина і матеріали та готова продукція не нагромаджуються на складах, а безпосередньо переміщуються відповідно в виробництво або до покупця. Це призводить до зменшення непрямих витрат за рахунок:

- покращення якості поставок;
- скорочення бухгалтерського документообороту (немає необхідності в вимогах, нарядах тощо);
- зменшення витрат на утримання складських приміщень готової продукції, сировини та матеріалів;
- скорочення транспортних витрат (витрат на внутрішньозаводське переміщення вантажів);

— зниження ризику морального старіння запасів (комплектуючих, сировини та матеріалів, покупних напівфабрикатів).

3. Використання більш детальної системи вимірювання. Управлінський облік орієнтований на збір і обробку інформації з використанням нових нефінансових вимірників, котру пропонує система організації виробництва ЛТ. Наприклад, замість максимального обсягу випуску готової продукції у заданий проміжок часу система організації виробництва ЛТ направлена на мінімізацію часу, за який потрібно виробити певну кількість готового продукту. Це, в свою чергу, зумовлює зменшення виробничого циклу, який потребує складання щоденних звітів та необхідність у здійсненні дієвого контролю за непрямыми витратами.

4. Складання внутрішньоуправлінських звітів. Система організації виробництва ЛТ приділяє увагу зменшенню виробничого циклу та оптимізації витрат на виконання замовлень і потребує представлення інформації про витрати в реальному часі. Проводяться дослідження внутрішньоуправлінських звітів за допомогою такого інструменту, як фотографія робочого часу в управлінських, обслуговуючих та виробничих структурних підрозділах, що в свою чергу дає змогу підвищити контроль за непрямыми витратами та застосовувати заходи для їх зменшення. Для розуміння черговості дій по оптимізації величини витрат розглянемо цикл виконання замовлення в ході бізнес-процесу. Можна виділити п'ять груп операцій циклу проходження замовлення: 1) процес очікування обслуговування; 2) обробка замовлення; 3) контролю якості; 4) транспортування; 5) зберігання. Умовно дані процеси подано на рис. 2.

Групи операцій, пов'язаних з витратами на транспортування матеріалів від постачальників і готової продукції покупцям, не уникнути. Їх оптимізація може досягнутися вибором контрагентів, які розташовані на близькій відстані від підприємства; заохочення постачальників, які доставляють матеріали, та покупців за «самовивіз» продукції.

5. Запобігання втрат часу машин (обладнання). Вимірювання втрат часу при роботі машин (обладнання) здійснюється у виробничій ланці. Це свідчить про появу нового фактора, який впливає на величину непрямих витрат. Тобто, якщо потреб у використанні машин (обладнання) немає, підрахунок втрат часу не проводиться, але підрахунок втрат часу треба робити, коли машина (обладнання) необхідна для виробництва продукції, але вона неготова до роботи.



Рис. 2. Складові циклу виконання замовлення на промисловому підприємстві

6. Зменшення кількості постачальників зі зменшенням витрат часу на переговори.

7. Використання довготермінових контрактів з покупцями та зниження витрат на укладання договорів.

Отже, використовувати систему ІТ як систему організації виробництва для підприємств промисловості, зокрема підприємств приладобудування, є можливим і доцільним. Це, в першу чергу, стосується підприємств з крупносерійним виробництвом продукції. Система організації виробництва ІТ дозволяє переналагодити більшість облікових систем у систему жорсткого режиму економії ресурсів, тобто дозволяє суттєво оптимізувати непрямі витрати. При цьому більшість непрямих витрат при традиційній

системі організації виробництва за умови застосування системи ЛТ є прямими. Це, в свою чергу, зменшує затрати часу, необхідні для розподілу непрямих витрат, та збільшує точність калькулювання собівартості одиниці продукції.

Література

1. Гэлловэй Л. Операционный менеджмент / Л. Гэлловэй. — СПб.: Питер, 2001. — 320 с.
2. Чейз Р. Б. Производственный и операционный менеджмент: 8-е издание / Чейз Ричард Б., Еквілайн Николас Дж., Якобс Роберт Ф. — М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. — 704 с.
3. Каплан Р. С. Функционально-стоимостный анализ: практическое применение: Пер с англ. / Каплан Роберт С., Купер Робин. — М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2008. — 352 с.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник / Колин Друри; пер. с англ. В. Н. Егорова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 1071 с.
5. Хенсен Д. Р. Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Мерісн М. Мовуен, Небіл С. Елліас, Девід У. Сенкрв. / Пер. з англ. — К.: Міленіум, 2002. — 974 с.
6. Стивенсон У. Д. Just-in-time: разработка и внедрение / Уильям Дж. Стивенсон // Менеджмент и менеджер. — 2007. — № 4. — С. 50–57.
7. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. — М.: Вершина, 2006. — 512 с.
8. Добровський В. М. Управлінський облік: Навч. посіб. / Домбровський В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С. — К.: КНЕУ, 2005. — 278 с.
9. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник — 4-те вид. / Сергій Федорович Голов. — К.: Лібра, 2008. — 704 с.
10. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 352 с.
11. Каримов В.Э. Управленческий учет: Учебник. — 3-е изд., изм. и доп. / В. Э. Каримов — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2004. — 460 с.
12. Соколов А. Ю. Управленческий учет накладных расходов / Андрей Юрьевич Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 448 с.

Стаття надійшла до редакції 15.05.09.