

ISSN 2311-9381 (Online)

ISSN 2073-5081 (Print)

Управленческий учет

**ИНТЕГРАЦИЯ СОВРЕМЕННЫХ МЕТОДОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ
БЕРЕЖЛИВОГО ПРОИЗВОДСТВА****Лилия Александровна ЗИМАКОВА^{а*}, Ян Геннадьевич ШТЕФАН^б**

^а доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита,
Белгородский государственный национальный исследовательский университет, Белгород, Российская Федерация
zimakova@bsu.edu.ru

^б аспирант кафедры экономики, Белгородский государственный национальный исследовательский университет,
Белгород, Российская Федерация
yanshtefan@mail.ru

* Ответственный автор

История статьи:

Принята 21.12.2016

Принята в доработанном виде
12.01.2017

Одобрена 31.01.2017

Доступна онлайн 29.03.2017

УДК 657.1.012

JEL: D24, M41, P17

Аннотация

Предмет. За последние годы отечественная теория и практика бухгалтерского учета существенно пополнилась различными современными методиками. Особенно это касается управленческого учета. Наблюдается активное проникновение зарубежных методик в отечественную практику, появляются их интерпретации и возникает потребность в сравнительной характеристике современных методов и систем управленческого учета. Одной из новых и развивающихся методик является «бережливый учет», в сущности и некоторых особенностях которого необходимо разобраться.

Цели. Провести сравнительную характеристику современных методов управленческого учета затрат, выделив их отдельные элементы, используемые в качестве важнейших составляющих организации учета на предприятиях бережливого производства.

Методология. Исследование сущности традиционных методов управленческого учета затрат свидетельствует о том, что они продолжают существовать и успешно используются сегодня. В работе мы изучили подходы к организации управленческого учета во взаимосвязи с их эволюционным развитием, охарактеризовали современные методы управленческого учета и провели их сравнительный анализ.

Результаты. Управленческий учет, как информационный источник, обеспечивающий процесс принятия решений, меняет свои приоритеты, задачи и направления, исходя из реализуемой управленческой концепции. Поэтому система бережливого производства предполагает внедрение современных учетных методов.

Выводы. Проведенные исследования показали, что система управленческого учета, используемая на предприятиях бережливого производства, предполагает комплексное использование отдельных элементов и методов различных современных учетных систем. Ее особенностью является ориентация на совершенствование процессов и снижение затрат путем выявления и устранения причин возникновения потерь, а основой служит высокая самоорганизация сотрудников всех служб и подразделений.

Ключевые слова:

затраты, бережливый учет,
управленческий учет,
системы учета

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Бухгалтерский учет развивается под влиянием общественных потребностей: на различных этапах своего развития и в зависимости от интересов пользователей выделяются его приоритетные направления. На определенном этапе из единой системы бухгалтерского учета выделилась подсистема управленческого учета, главной составляющей которой является учет затрат. Если учеными-экономистами проведена грань между финансовым и управленческим учетом, то у бухгалтеров-практиков возникает масса вопросов в части разграничения данных видов учета. Однако развитие детализированного учета затрат, формирование разноплановых управленческих отчетов, активное внедрение бюджетирования в практику свидетельствует о повышении интереса менеджеров к информации, позволяющей управлять затратами, что является признаком

реальной трансформации производственного учета в управленческий.

Рассматривая эволюционное развитие управленческого учета, авторы по-разному подходят к классификации его методов. Так, М.В. Шумейко выделила 5 наиболее важных этапов эволюционного развития управленческого учета, для каждого из которых определены характерные методы:

- 1 этап: попередельный, попроцессный и позаказный методы;
- 2 этап: стандарт-костинг, директ-костинг, нормативный метод, контроллинг;
- 3 этап: АВС, таргет-костинг, цепочка создания стоимости, «точно в срок» и др.;

- 4 этап: интегрированные системы на основе компьютерных технологий с использованием структурированных рабочих планов счетов, позволяющих получать детализированную многопрофильную информацию;
- 5 этап: системы стратегического управленческого учета [1].

Кроме того, авторы по-разному подходят к классификации и исследованию систем и методов управленческого учета. Например, Е.А. Супрунова [2], В.А. Константинов [3] выделяют традиционные и инновационные методы. При этом к инновационным они относят те методы, которые получили распространение во второй половине XX в. (функционально-стоимостной анализ, «точно в срок», таргет-костинг, кайдзен-костинг, бенчмаркинг затрат, кост-коллинг). В своих работах, Е.С. Замбрицкая, Е.Ю. Щепотьева [4] связывают методы управленческого учета с системами управления запасами, а О.И. Голиков и Н.А. Николаева [5], С.А. Бороненкова и А.В. Чепулянис [6] отдают приоритет методам стратегического управленческого учета, основанным на концепции жизненного цикла продукции, комплексном управлении качеством и процессном управлении. Особого внимания заслуживают исследования развивающихся методов в рамках инновационных и бережливых производств, проведенные А.Ю. Соколовым и Т.В. Ельсукковой: метод учета затрат по видам деятельности (Activity-Based Costing или ABC), метод учета затрат в разрезе потоков, создающих ценность продукта (Value Stream Costing или VSC), метод учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта (Life Cycle Costing), метод учета стоимости генерирования денежных средств (Throughput Accounting), метод исследования динамики затрат ECD (Explicit Cost Dynamics) [7]. Классификация с точки зрения оценки производительности и помощи руководству в разработке корректирующих мероприятий улучшения результатов бизнеса предлагается в работе D. Stone [8].

Исследование сущности традиционных методов управленческого учета затрат доказывает, что они продолжают существовать и успешно используются в настоящее время. В современных условиях, когда технология и организация производства достигли высокого уровня, ужесточились требования к качеству продукции, совершенствуются информационные системы, обеспечивающие работу субъектов, продолжает расти конкуренция, а экономическим субъектам необходимо быть максимально мобильными, классические методы дополняются и совершенствуются. Так, например, одним из таких

методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции является АС-метод (Absorption Costing), сущность которого состоит в полном поглощении затрат. В работе А.Ю. Соколова выделяются три метода Absorption Costing:

- классический метод (в себестоимость продукции включаются все производственные затраты);
- метод учета эффективных производственных затрат (в себестоимость продукции включаются только эффективные производственные затраты);
- метод учета средних производственных затрат (общепроизводственные затраты включаются в себестоимость продукции на основе плановых ставок распределения затрат) [9].

Некоторые авторы рекомендуют интегрирование систем управленческого учета. Так, А.Ю. Соколов предлагает создание единой системы, включающей элементы ABC метода, метода исчисления затрат по стадиям жизненного цикла и V-анализа [10], Л.А. Зимакова, А.В. Ковалевская, С.П. Маширова, Г.Б. Дьяченко рассматривают возможность интеграции методов «стандарт-кост», «точно в срок» и «таргет-костинг» для организации учетно-аналитического обеспечения контроля финансовых результатов в рамках концепции бережливого производства [11]. В данном исследовании получает развитие идея интеграции современных методов управленческого учета, сформировавшихся за рубежом и активно внедряющихся сегодня в отечественную практику в рамках реализации бережливого производства и бережливого учета на предприятиях.

В экономических учениях особого внимания с точки зрения влияния на развитие учета затрат заслуживают теория прибавочной стоимости (Direct Value Added) и теория ограничений (Theory of Constraints).

Теория прибавочной стоимости была разработана Карлом Марксом в XIX в. Прибавочная стоимость, прежде всего, является подходом к пониманию функционирования хозяйствующих субъектов. В его основе лежит разделение себестоимости продукции (в части прямых затрат на покупные ресурсы) и производственной функции. Посредством последней происходит трансформация товаров, работ и услуг в продукты производства. Разница между потреблением покупных ресурсов и торговым оборотом формирует прямую добавленную стоимость. Созданные материальные ценности дают возможность производить дивидендные выплаты различным заинтересованным сторонам,

участвующим в производственном процессе, а также осуществлять сохранение физического капитала с использованием оставшейся его части на нужды компании.

В рамках производственного процесса прямая связь между выпуском продукции и издержками производства может быть установлена применительно к материалам, покупным товарам и услугам сторонних организаций.

Согласно данному подходу, система затрат состоит из двух разобщенных подмножеств: себестоимости продукта и себестоимости производственной функции. Объектами являются продукты хозяйственной деятельности компании.

С точки зрения данной теории прибавочная стоимость включает предпринимательский труд, труд по управлению и организации производства, и все это в совокупности добавляет ценность продукту.

Теория ограничений, известная еще как управление ограничениями, была разработана в 1980-е гг. доктором Элияху Голдраттом (Eliyahu Moshe Goldratt, 1947–2011). Данный подход ориентирован на управление денежными потоками. Его цель состоит в том, чтобы наполнить производственный процесс ограничениями, способствующими минимизации остатков материальных ценностей на складах и максимизации денежных средств, при увеличении объема производства. Ускорение потока производства положительно отразится на себестоимости продукции и произойдет сокращение потребности в финансовых ресурсах.

Сторонники данной теории поддерживают идею о том, что только возмещаемая часть себестоимости состоит из затрат на сырьевые компоненты продукта и материальных затрат. Потребление прочих ресурсов имеет значение только в момент осуществления сделок с клиентами, и, таким образом, затраты по ним не должны быть включены в себестоимость продукции. Наценка (маржинальная прибыль) на материальные затраты должна покрыть все прочие затраты, которые должны рассматриваться как постоянные в краткосрочном периоде.

Данная теория явилась базой для формирования методологии учета Throughput Accounting (TA). В роли финансового результата выступает маржинальный доход, а снижение потерь должно достигаться за счет увеличения скорости потока. Большое внимание уделяется учету и контролю переменных затрат, относящихся к продукту, а эксплуатационные затраты, связанные с производственным потоком, контролируются

обособленно. Важное сходство между методом ТА и методом на основе бережливого производства выделила Т.В. Ельсукова. Оно заключается в стремлении к постоянному совершенствованию производственных процессов. Поэтому необходим интеграционный подход к применению данных методов. В качестве элемента интеграции предлагается осуществлять распределение эксплуатационных расходов пропорционально времени обработки продукта на определенном этапе [12].

Одним из активно внедряемых сегодня методов является метод «точно в срок» (Just in Time), в основе которого лежит принцип поточного производства. Данный метод ориентирован на сокращение затрат на поставку сырья и материалов, хранение, перемещение и доставку ценностей за счет максимально точного расчета объемов и времени потребности в ресурсах и предполагает создание эффективного внешнего информационного обмена между поставщиками и покупателями и внутреннего — между структурными подразделениями. Именно такой подход позволяет синхронизировать движение ресурсов. Следует учесть, что данный метод, в основном, нацелен на управление материальными ресурсами. Он требует очень детального бюджетирования: с учетом дат, времени поставки материалов в производство и к местам потребления ресурсов, с указанием ответственных лиц. Основная проблема его внедрения в отечественную практику заключается в несоблюдении сроков поставки материальных ресурсов поставщиками. Однако многие экономические субъекты сегодня входят в холдинговые объединения, что создает условия для устранения указанной проблемы и позволяет осуществить поставку сырья точно в срок. Качество поставляемого сырья находится на достаточно высоком уровне, так как цепочки холдинга начинаются от исходного сырья и заканчиваются конечным потребителем (оптовыми организациями и розничными торговыми точками). Все компании, входящие в цепь, заинтересованы в высоких результатах.

Движущей силой развития управленческого учета является изменение потребительских ценностей продуктов, работ, услуг. Данное утверждение вытекает из эволюции восприятия ценности заинтересованными лицами, которая поддерживает непрерывный поиск повышенных потребительских свойств товаров (работ, услуг), тем самым генерируя новые требования к информации. Первоначально необходимо отметить, что эти требования могут быть удовлетворены с помощью физических

показателей, как это было в случае с качеством или сроками поставок в конце прошлого века. Но в отдельных случаях, потребность в переосмыслении некоторых потребительских свойств воспринимается наиболее остро, и решение может быть найдено только в инструменте экономической оценки: калькуляции себестоимости продукции. В этом инструменте обеспечивается надлежащая основа для сверки потребительской ценности и стоимости, если новому потребительскому свойству товаров (работ, услуг) не может быть дана оценка без детализированных экономических расчетов. Поэтому на определенном этапе выделился и получил развитие метод, учитывающий потребительские характеристики продукта – «таргет-костинг».

Его основоположниками считаются японские ученые, среди которых можно выделить Y. Monden, K. Hamada, (1991), Y. Kato (1993), R. Cooper, T. Yoshikawa (1994), а развитие он получил в трудах P. Lorino (1995). С точки зрения управленческого учета, данный метод характеризуется расчетом целевых затрат на производство продукции (работ, услуг), позволяющих хозяйствующему субъекту получить запланированную прибыль. На первом этапе предполагается определение целевой группы потребителей, их потребностей (качественных характеристик) и возможностей заплатить определенную цену, а следовательно, и выпуск небольших партий продукции. Для достижения планируемой целевой прибыли в технологию и производственный процесс могут вноситься изменения, которые должны позволить достичь целевого уровня затрат и получить целевую прибыль. Это значит, что производство должно быть мобильным, а система управленческого учета затрат – гибкой. Изменение целевой группы потребителей требует перерасчета себестоимости продукции, следовательно, усложняются калькуляционные расчеты. Учитывая необходимость постоянного проведения расчетов, возникает потребность в усилении связей между сотрудниками, подразделениями или в создании отдельной команды, включающей специалистов различных областей. Как подчеркивают H. Yazdifar и D. Askarany, при этом повышается осведомленность сотрудников и эффективность их участия, расширяются возможности, развивается сотрудничество, создаются партнерские отношения с поставщиками¹.

¹ Yazdifar H., Askarany D. A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. *International Journal of Production Economics*. 2012, vol. 135, iss. 1. URL: http://www.researchgate.net/profile/Davood_Askarany/publication/228254966_A_Comparative_Study_of_the_Adoption_and_Implementation_of_Target

Метод ABC появился как метод расчета себестоимости продукции (работ, услуг). Его сущность состоит в сборе информации о затратах по отдельным видам деятельности (функциям), распределении затрат между видами продукции на основании драйверов, объективно характеризующих виды деятельности (функции) и расчете на этой основе себестоимости единицы продукции. С течением времени это трансформировалось в систему управления затратами и результатами. Существенное ее отличие состоит в том, что большинство систем связывают затраты с центрами ответственности, а данная система предполагает отнесение затрат на вид деятельности и позволяет определить причинно-следственные связи между затратами и результатами.

Среди инструментов стратегического управленческого учета выделяется система сбалансированных показателей, основоположником которой считается Р. Каплан (1992). Данная система более чем за 20 лет получила развитие в трудах различных ученых и была внедрена во многих экономических субъектах. Ее особенностью является разработка комплекса взаимосвязанных показателей, характеризующих следующие аспекты: обучение и перспективы роста, внутрифирменные процессы, внутренние бизнес-процессы, ориентация на потребителя, потребительский аспект, финансовый аспект. В качестве оценочных используются финансовые и нефинансовые показатели. В своей работе И.Ю. Влажина предложила использовать двухуровневую оценку стратегических показателей [13].

Концепция цепочки создания ценностей была сформулирована в работах М. Портера в 1985 г. Модель учета цепочки создания ценностей была сформирована Шэнком и Говиндараджаном в 1992 г., но она была ориентирована на цепочку создания ценностей отрасли и достижение наилучших результатов за счет развития устойчивого конкурентного преимущества в отрасли путем налаживания более тесных связей между поставщиками и покупателями, сокращая все лишние звенья и, следовательно, лишние затраты. По данной модели происходило формирование холдинговых агропромышленных объединений в Белгородской области. Холдинги выстраивали деятельность на основе создания замкнутого производственного цикла. Модель получила свое развитие в трудах К. Друри, который рассматривал набор внутренних видов деятельности субъекта: исследование и

¹ [_Costing_in_the_UK_Australia_and_New_Zealand/links/0deec5367f4806d8ae000000.pdf](http://fin-izdat.ru/journal/interbuh/_Costing_in_the_UK_Australia_and_New_Zealand/links/0deec5367f4806d8ae000000.pdf)

разработка, проектирование, производство, маркетинг, дистрибуция и обслуживание потребителей, как цепочку создания ценностей [14].

С течением времени она стала больше ориентироваться на внутренние составляющие производства и трансформировалась в модель потока создания ценностей. Поток создания ценности – это полная последовательность видов деятельности, включающая операции единой входной цепочки поставок с одним или более исходящими каналами распределения, а также полную последовательность соответствующих бизнес-процессов от получения заказа от клиента до его выполнения.

Кайдзен означает совершенствование и предполагает постоянное постепенное улучшение всех процессов – от разработки продукта до его сбыта, включая производство, управление и документооборот. Это связано с мотивацией сотрудников на достижение определенных результатов, важное место среди которых отводится качеству продукции. Экономия времени в производстве достигается межфункциональной организацией. Для учетной системы в рамках Кайдзен характерны:

- информационная открытость;
- всеобъемлющая обратная связь;
- многообразие критериев оценки результативности;
- эффективная система стимулирования.

Возможность применения принципов Кайдзен связана с формированием высокого самосознания у сотрудников всех уровней и подразделений.

В силу высокой конкуренции и ограниченности в источниках дохода в последнее время получает развитие бережливое производство, и одновременно, как информационная его составляющая, развивается бережливый управленческий учет. Зарубежные учетные экономисты более активно обсуждают и продвигают данную систему, чем российские, и это, прежде всего, связано с проблемами практики применения бережливого производства. Однако следует отметить, что основные элементы бережливого производства постепенно внедряются и на отечественных производственных субъектах. Поэтому возникает потребность органичного развития бережливого производства и бережливого учета. В *табл. 1* представлена сравнительная характеристика отдельных описанных систем управленческого учета.

Для современного бережливого производства характерны:

- уход от массового производства;
- переориентация на создание стоимости, важной для потребителя;
- высокое самосознание работников (развитие бережливого мышления, уровня обучения);
- сокращение потерь на всех этапах и во всех процессах [15].

Управленческий учет, как информационный источник, обеспечивающий процесс принятия решений, меняет свои приоритеты, задачи и направления, исходя из реализуемой управленческой концепции. Поэтому система бережливого производства предполагает внедрение методов, известных под общим названием «бережливый учет».

В *табл. 2* представлены определения бережливого учета, данные различными авторами.

Таким образом, бережливый управленческий учет – это комплексная учетная система, основанная на высоком самосознании участников всех процессов и предполагающая:

- формирование детализированной информации о затратах в разрезе потоков создания ценности;
- визуализированный причинно-следственный анализ затрат на основе технологических карт, которые позволяют определять направления снижения затрат и отходов, сохраняя качество продукции;
- упрощенную систему отчетности, основанную на оперативных информационных потоках.

Из сравнительной характеристики и сущности бережливого управленческого учета следует, что он получает свое развитие на основе комплексного сочетания традиционных и нетрадиционных учетных методик, что представлено в *табл. 3*.

Таким образом, проведенные исследования показали, что система управленческого учета, используемая на предприятиях бережливого производства, предполагает комплексное использование отдельных элементов различных современных учетных систем. Ее особенностью является ориентация на совершенствование процессов и снижение затрат, выявляя и устраняя причины возникновения потерь, а основой служит высокая самоорганизация сотрудников всех служб и подразделений.

Таблица 1

Сравнительная характеристика отдельных современных методов управленческого учета

Table 1

Comparative characteristics of modern methods of management accounting

Показатели	Бережливый учет	ТА-метод	Система «точно в срок»	Таргет-костинг	АВС-метод	ССП
Период возникновения	2002 г.	1988 г.	50-е гг. XX в., получила развитие в 70-х гг.	60-е гг. XX в.	1988 г.	1992 г.
Цель	Улучшение результатов за счет внутренних резервов при сохранении высокого качества	Улучшение результатов в условиях ограничений	Точный объем в максимально короткое время	Получение целевой прибыли	Себестоимость продукции складывается из стоимости отдельных видов деятельности	Оценка на основе комплекса взаимосвязанных показателей 4-х составляющих бизнеса
Стратегии постановки целей	Стратегические цели	Краткосрочные и стратегические	Краткосрочные цели	Краткосрочные цели	Стратегические цели	Стратегические цели
Тип производства	Возможность быстрого изменения ассортимента продукции	Любое	Массовое	Небольшие или мобильные производства	Диверсифицированность выпускаемой продукции	Любое
Классификация затрат	Затраты потока, затраты вне потока	Переменные, операционные	Прямые и косвенные	Релевантные и нерелевантные	Релевантные и нерелевантные, прямые и накладные	Релевантные и нерелевантные
Учет затрат	Упрощение учета, сокращение времени на транзакции	Гибкая система детализированный учет	Упрощение учета затрат (3 возможных варианта)	Гибкие системы учета затрат, достаточно сложные калькуляционные расчеты	Сложный, детализированный учет по видам деятельности, сложное распределение затрат на виды продукции	В разрезе: потребительских перспектив, внутренних бизнес-процессов, перспектив обучения и роста, финансовых перспектив
Объект учета	Производственные ячейки	Продукт, работа, услуга	Места возникновения затрат	Продукт, работа, услуга	Вид деятельности, продукт	Результаты: финансовые, потребительские, бизнес-процессов, перспектив обучений и роста
Стадия	Предварительная и текущая	Предварительная и текущая	Текущая	Предварительная (проектирование)	Текущая	Предварительная
Связь с калькулированием	Калькулирование целевой себестоимости	Переменная себестоимость	Калькулирование по последней операции (отложенное)	Калькулирование целевой себестоимости	Калькулирование вида деятельности (функции)	Ориентация на многогранный результат
Оценочные показатели	Финансовые и нефинансовые	Финансовые и нефинансовые	Финансовые и нефинансовые	Финансовые	Финансовые	Финансовые и нефинансовые

Управлен- ческая отчетность	Упрощенная	Детализиро- ванная, ориентиро- ванная на генерирова- ние денежных потоков	Упрощенная	Укрупненная	Детализирован- ная отчетность по видам деятельности, ориентированная на оценку рентабельности	Ведомость сбалансиро- ванных показателей
-----------------------------------	------------	------------------------------------------------------------------------------------------------	------------	-------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------

Источник: составлено авторами

Source: Authoring

Таблица 2

Определение бережливого управленческого учета, данного различными авторами

Table 2

Lean management accounting as defined by different authors

Автор	Определение
О.Р. Мусин ²	Бережливый управленческий учет – это набор комбинированных (операционных, мощности, финансовых, ценности продукта) показателей, позволяющих оценить качество и эффективность мероприятий по совершенствованию и развитию: 1) социальной системы предприятия: сотрудников и менеджеров; 2) технологической системы разработки и производства продукции; 3) технической системы продукта или услуги
С.Г. Авруцкая, А.Д. Копылова [16]	Бережливый учет (lean accounting) – новая совокупность методов управленческого учета, создается для оптимизации работы систем учета, контроля и управления в условиях бережливого производства
Ч.З. Бикмухаметова [17]	Управленческий учет затрат на основе принципов бережливого производства – это учетная система, позволяющая разрабатывать мероприятия по снижению себестоимости продукции за счет повышения качества процессов производства и сокращению производственного цикла «от планирования и производства до реализации и получения денежных средств»
Б. Маскелл, Б. Баггали [18, с. 28]	Бережливый учет прост и понятен, основан на бережливом мышлении и предполагает замену традиционных показателей на конкретные показатели бережливого производства, позволяющие определить финансовую выгодность бережливых улучшений. Он предполагает внедрение новых способов понимания себестоимости продукции на основе анализа потока создания ценностей, устранение потерь из системы учета, контроля и измерения, что приведет к выстраиванию бизнеса вокруг ценности, создаваемой для потребителей
Abha Chopra [19]	Бережливый учет – это метод, используемый для поддержки бережливого производства и управления им, ориентированный на оценку потока создания ценности
F.A. Kennedy, B.H. Maskell [20]	Бережливый учет предполагает три ключевых аспекта: визуальное управление, ценность, управление информационными потоками и непрерывное совершенствование

Источник: составлено авторами

Source: Authoring

² Мусин О.Р. Бережливый управленческий учет, как инструмент оценки эффективности бережливых преобразований организаций и предприятий. URL: <http://www.up-pro.ru/library/accounting/introduction/lean-uchet.html>

Таблица 3

Заемствованные элементы различных методов управленческого учета для использования в бережливых производствах

Table 3

Elements of different management accounting methods adopted for use in lean manufacturing

Современные системы управленческого учета	Заемствованные элементы, используемые в управленческом учете на бережливых производствах
«Точно в срок»	Сокращение потерь за счет: – снижения остатков сырья, продукции; – ускорения движения ценностей внутри производственных подразделений. Контроль качества на входе и выходе
Таргет-костинг	Контроль целевой себестоимости. Сокращение затрат за счет внесения изменений в технологию и производственный процесс. Удовлетворение потребностей покупателей
Кайдзен	Постоянное совершенствование процессов: – производства; – технологии; – учета и т.п. Улучшение качества продукции. Повышение уровня самосознания сотрудников.
Система сбалансированных показателей	Комплекс взаимосвязанных показателей финансовых и нефинансовых, используемых в качестве оценочных критериев
Функциональный учет затрат (ABC)	Поиск резервов сокращения затрат за счет снижения факторов издержек, не зависящих от объема продукции, Детальное изучение и контроль затрат по видам деятельности (выполняемым функциям), Причинно-следственный анализ затрат
Цепочка создания ценности	Снижение потерь за счет устранения звеньев, не создающих ценностей: – во внешней цепочке создания ценностей (поставщики-потребители); – во внутренней цепочке создания ценностей (исследование, проектирование, производство, маркетинг, дистрибуция, обслуживание)

Источник: составлено авторами

Source: Authoring

Список литературы

1. Шумейко М.В. Методология функционального учета в строительстве // TERRA ECONOMICUS. 2012. Т. 10. № 1-3. С. 70–75.
2. Супрунова Е.А. Конфликт традиционных и инновационных методов управленческого учета // Управленческий учет. 2014. № 1. С. 41–49.
3. Константинов В.А. Внутренняя учетно-аналитическая система затрат и предпосылки к формированию инновационных методов их управленческого учета // Управленческий учет. 2014. №2. С. 21–27.
4. Замбрыцкая Е.С., Щепотьева Е.Ю. К вопросу о классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости // Актуальные проблемы современной науки, техники и образования. 2014. Т. 2. № 1. С. 242–245.
5. Голиков О.И., Николаева Н.А. Основы классификации и методы управления затратами в системе стратегического управленческого учета // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2014. № 1. С. 26–30.
6. Бороненкова С.А., Чепулянис А.В. Методы стратегического учета затрат // Известия Уральского государственного экономического университета. 2013. № 5. С. 60–68.
7. Соколов А.Ю., Ельсуква Т.В. Сравнительный анализ методов управленческого учета стоимости генерирования денежных средств (ТА) и учет затрат по потокам создания ценности (VSC) // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2013. № 3. С. 112–116.

8. Stone D. Cost Accounting Systems: A Holistic View from the Top. Proceedings of Global Interdisciplinary Business-Economics Advancement Conference (GIBA), Clearwater Beach, Florida, USA, 2014, May 15–18, pp. 94–102.
9. Соколов А.Ю. Метод учета производственных затрат (Absorption costing): проблемы внедрения // Управленческий учет. 2014. № 1. С. 19–30.
10. Соколов А.Ю. Современные подходы к исчислению целевой себестоимости продукта: методические аспекты // Управленческий учет. 2013. № 10. С. 32–38.
11. Зимакова Л.А., Ковалевская А.В., Маширова С.П., Дьяченко Г.Б. Организация учетно-аналитического обеспечения контроля финансовых результатов в рамках концепции бережливого производства // Экономика и предпринимательство. 2016. № 1-2. С. 848–853.
12. Elsukova T.V. Lean Accounting and Throughput Accounting: An Integrated Approach. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2015, vol. 6, no. 3, pp. 83–87. doi: 10.5901/mjss.2015.v6n3p83
13. Влажина И.Ю. Сбалансированная система показателей как инструмент стратегического управленческого учета на предприятиях внутреннего водного транспорта // Управленческий учет. 2013. № 4. С. 45–53.
14. Друри К. Управленческий и производственный учет / пер. с англ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 735 с.
15. Fullerton R., Kennedy F.A., Widener S.K. Lean Manufacturing and Firm Performance: The Incremental Contribution of Lean Management Accounting Practices. *Journal of Operations Management*, 2014, vol. 32, no. 7, pp. 414–428. doi: 10.1016/j.jom.2014.09.002
16. Авруцкая С.Г., Копылова А.Д. Бережливый учет: способы ликвидации потерь в системах учета, контроля и управления // Успехи в химии и химической технологии. 2014. Т. 28. № 4. С. 104–106.
17. Бикмухаметова Ч.З. Организация управленческого учета затрат на предприятиях, внедряющих принципы «бережливого производства» // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2013. № 7-1. С. 146–150.
18. Маскелл Б., Баггали Б. Практика бережливого учета: управленческий, финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / пер. с англ. М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2013. 384 с.
19. Chopra A. Lean Accounting – An Emerging Concept. *International Journal of Marketing, Financial Services & Management Research*, 2013, vol. 2, no. 8, pp. 79–84.
20. Maskell B.H., Kennedy F.A. Why Do We Need Lean Accounting and How Does It Work? *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 2007, vol. 18, iss. 3, pp. 59–73. doi: 10.1002/jcaf.20293

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

INTEGRATION OF MODERN MANAGEMENT ACCOUNTING METHODS AT LEAN MANUFACTURING COMPANIESLiliya A. ZIMAKOVA^{a,*}, Yan G. SHTEFAN^b^a Belgorod National Research University, Belgorod, Russian Federation
zimakova@bsu.edu.ru^b Belgorod National Research University, Belgorod, Russian Federation
yanshtefan@mail.ru

*Corresponding author

Article history:

Received 21 December 2016

Received in revised form

12 January 2017

Accepted 31 January 2017

Available online 29 March 2017

JEL classification: D24, M41,
P17**Keywords:** costs, lean
accounting, management
accounting, accounting system**Abstract****Importance** Recently, the national theory and practice of accounting, especially, in the management accounting area, have been significantly extended by up-to-date methods. Foreign accounting methods are actively applied to Russian accounting practices, and their interpretations necessitate a comparative characteristics of modern methods and the management accounting system. One of the new developing methods is the Lean Accounting.**Objectives** The study aims to compare modern cost and management accounting methods, highlighting their individual elements, which are used as essential parts of accounting at lean manufacturing companies.**Methods** In the study, we explored approaches to organization of management accounting systems in connection with their evolutionary development, described modern methods of management accounting and performed their comparative analysis.**Results** Management accounting as an information source, which supports decision-making processes, changes its priorities, objectives and areas based on implemented management concept. Therefore, the lean production system implies introduction of modern accounting methods.**Conclusions and Relevance** The research shows that the management accounting system applied at lean manufacturing companies involves complex usage of individual elements and methods of various modern accounting systems. Its specific feature is a focus on process improvement and cost reduction through identifying and removing the causes of losses, and its basis is a high level of self-organization of employees involved in all services and departments.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Shumeiko M.V. [Activity-based accounting methodology in construction industry]. *TERRA ECONOMICUS*, 2012, vol. 10, no. 1-3. pp. 70–75. (In Russ.)
2. Suprunova E.A. [A conflict between traditional and innovative methods of management accounting]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2014, no. 1, pp. 41–49. (In Russ.)
3. Konstantinov V.A. [Internal accounting and analytical system of costs and preconditions for formation of innovative methods of management accounting]. *Upravlencheskij uchet = Management Accounting*, 2014, no. 2, pp. 21–27. (In Russ.)
4. Zambrzhitskaya E.S., Shchepot'eva E.Yu. [On classification of cost accounting methods and cost calculation]. *Aktual'nye problemy sovremennoi nauki, tekhniki i obrazovaniya = Topical Issues of Modern Science, Technology and Education*, 2014, vol. 2, no. 1, pp. 242–245. (In Russ.)
5. Golikov O.I., Nikolaev N.A. [Basics of classification and cost management methods in the system of strategic management accounting]. *Azimut nauchnykh issledovanii: ekonomika i upravlenie = Azimuth of Scientific Research: Economics and Management*, 2014, no. 1, pp. 26–30. (In Russ.)
6. Boronenkova S.A., Chepulyanis A.V. [Methods of strategic cost accounting]. *Izvestiya Ural'skogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Journal of Ural State University of Economics*, 2013, no. 5, pp. 60–68. (In Russ.)
7. Sokolov A.Yu., El'sukova T.V. [A comparative analysis of management accounting methods: throughput accounting (TA) and value stream costing (VSC)]. *Intellekt. Innovatsii. Investitsii. = Intelligence. Innovations. Investments*, 2013, no. 3, pp. 112–116. (In Russ.)

8. Stone D. Cost Accounting Systems: A Holistic View from the Top. Proceedings of Global Interdisciplinary Business-Economics Advancement Conference (GIBA), Clearwater Beach, Florida, USA, 2014, May 15–18, pp. 94–102.
9. Sokolov A.Yu. [Accounting method for production costs (Absorption Costing): Problems of implementation]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2014, no. 1, pp. 19–30. (In Russ.)
10. Sokolov A.Yu. [Contemporary approaches to target costing: Methodological aspects]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2013, no. 8, pp. 32–38. (In Russ.)
11. Zimakova L.A., Kovalevskaya A.V., Mashirova S.P., D'yachenko G.B. [Organization of accounting and analytical of control of financial results within the lean manufacturing concept]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economy and Entrepreneurship*, 2016, no. 1-2, pp. 848–853. (In Russ.)
12. Elsukova T.V. Lean Accounting and Throughput Accounting: An Integrated Approach. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2015, vol. 6, no. 3, pp. 83–87. doi: 10.5901/mjss.2015.v6n3p83
13. Vlazhina I.Yu. [Balanced Scorecard as a tool for strategic management accounting at enterprises of inland waterway transport]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2013, no. 4, pp. 45–53. (In Russ.)
14. Drury C. *Upravlencheskii i proizvodstvennyi uchet* [Management and Cost Accounting]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2007, 1423 p.
15. Fullerton R., Kennedy F.A., Widener S.K. Lean Manufacturing and Firm Performance: The Incremental Contribution of Lean Management Accounting Practices. *Journal of Operations Management*, 2014, vol. 32, no. 7, pp. 414–428. doi: 10.1016/j.jom.2014.09.002
16. Avrutsкая S.G., Kopylova A.D. [Lean Accounting: how to eliminate losses in accounting systems, monitoring and control]. *Uspekhi v khimii i khimicheskoi tekhnologii = Advances in Chemistry and Chemical Technology*, 2014, vol. 28, no. 4, pp. 104–106. (In Russ.)
17. Bikmukhametova Ch.Z. [Organization of cost and management accounting at enterprises implementing the principles of "lean production"]. *Aktual'nye problemy gumanitarnykh i estestvennykh nauk = Topical Issues of Humanities and Sciences*, 2013, no. 7-1, pp. 146–150. (In Russ.)
18. Maskell B., Baggaley B. [Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise]. Moscow, Institute of Complex Strategic Studies Publ., 2013, 384 p.
19. Chopra A. Lean Accounting – An Emerging Concept. *International Journal of Marketing, Financial Services & Management Research*, 2013, vol. 2, no. 8, pp. 79–84.
20. Maskell B.H., Kennedy F.A. Why Do We Need Lean Accounting and How Does It Work? *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 2007, vol. 18, iss. 3, pp. 59–73. doi: 10.1002/jcaf.20293

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.