

УДК 338.585

© Ю. Н. Кудряшова^{1,2}, И. С. Курмаева³, Т. А. Баймишева⁴, 2020

¹ Самарский университет государственного управления

«Международный институт рынка»

(Университет «МИР»), Россия

^{2,3,4} Самарский государственный аграрный

университет (Самарский ГАУ), Россия

E-mail ^{1,2,3,4}: Kudryashova.julya@yandex.ru

ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПЦИИ «КАЙЗЕН-КОСТИНГ» ДЛЯ ПРИНЯТИЯ ЭФФЕКТИВНЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

В статье приводится сравнительная характеристика и особенности применения концепции «кайзен-костинг» с учетом факта оплаты взаиморасчетов. На практическом примере иллюстрируются преимущества применения данных способов при исчислении маржинального дохода. Обоснована необходимость отражения маржинальной прибыли на отдельном счете и предложена корреспонденция счетов по формированию маржинального дохода при различных методах. Предложена новая методика исчисления показателей CVP-анализа.

Ключевые слова: «кайзен-костинг», маржинальный доход, постоянные затраты, переменные затраты, директ-костинг.

Введение

Одним из направлений развития управленческого учета является использование системы «кайзен-костинг». В основе данной системы лежит принцип формирования себестоимости на целевом (нормативном) уровне, что в конечном итоге способствует уменьшению себестоимости на этапе технологического процесса. Следует заметить, что целевая себестоимость устанавливается исходя из уровня сложившейся цены и размера прибыли, которую компания планирует получить от реализации продукции. Таким образом, у организации появляется возможность осуществлять контроль за затратами еще на стадии проектирования и непосредственно на стадии производства.

Система «кайзен-костинг» может успешно сочетаться с системой «стандарт-костинг» или «директ-кост».

Отличие системы «кайзен-костинг» от традиционных систем заключается в том, что калькуляция проводится ежемесячно, что

позволяет выявлять отклонения фактической себестоимости от целевой на этапе процесса производства, а не в конце года, как это происходит при традиционной системе [3].

Концепция «кайзен-костинга» основывается на сборе информации о затратах на производство продукции, доведении ее до внутренних пользователей и сокращении затрат. На первый план выходит задача уменьшения затрат, и только на втором этапе рассматриваются вопросы более точного расчета себестоимости и целесообразности применяемой методики распределения накладных расходов. Сокращение затрат является целью всех сотрудников структурного подразделения, а не только менеджера, стоящего во главе центра затрат. Поэтому анализ себестоимости осуществляется на стадии каждого производственного процесса или центра ответственности, а также по каждой партии товара, участвующей в кайзен-программе.

Цель исследования заключается в разработке мероприятий по совершенствованию методики расчета маржинального дохода и его отражения на счетах бухгалтерского учета в рамках концепции «кайзен-костинг» для принятия эффективных управленческих решений, оказывающих влияние на повышение эффективности деятельности агропромышленных предприятий.

Задачи исследования:

- выявить преимущества и недостатки концепции «кайзен-костинг»;
- изучить особенности учета постоянных и переменных расходов при кассовом методе и методе начислений и их влияние на показатель маржинального дохода;
- предложить мероприятия по совершенствованию методики управленческого учета.

Предмет исследования – организация управленческого учета на производственных предприятиях.

Объект исследования – агропромышленные предприятия. Информационной базой исследования явились регистры синтетического, аналитического учета и отчетность акционерного общества «Северный ключ» Похвистневского района Самарской области [7].

В ходе научного исследования выдвинута *гипотеза* о развитии управленческого учета в рамках концепции «кайзен-костинг». Предлагается для оценки эффективности деятельности предприятия использовать маржинальный доход, рассчитанный с учетом факта оплаты взаиморасчетов. В результате предлагается внести

изменения в методику отражения маржинального дохода в системе счетов бухгалтерского учета.

Результаты исследования

Отличительная особенность системы «кайзен-костинг» заключается в специфике учета и списания затрат на объекты учета. Для характеристики эффективности деятельности предприятия на практике часто используется маржинальный доход, который рассчитывается как разность между доходом, полученным от реализации продукции, и переменными затратами. В реальности, в связи с тем, что покупатели могут оплатить за реализованную продукцию не сразу по получении продукции, а значительно позже, если в договоре предусмотрена отсрочка платежа, доход будет получен в другом отчетном периоде или в данном отчетном периоде, но не в полном размере. Поэтому в рамках управленческого учета оперировать начисленной выручкой для принятия управленческих решений не всегда оправданно и информативно [5].

Большое значение при выявлении финансового результата и принятии соответствующих управленческих решений имеет разделение затрат в зависимости от уровня деловой активности (постоянные и переменные). В состав переменных расходов включается оплата труда работников основного производства, и переменная составляющая заработной платы руководящего персонала, а также материальные затраты.

Предприятия могут иметь кредиторскую задолженность перед поставщиками и другими кредиторами за приобретенные материалы, а также перед работниками по оплате труда. Поэтому можно констатировать, что переменные затраты, рассчитанные без учета факта оплаты взаиморасчетов, являются неинформативными [6].

Методика определения расходов с учетом факта оплаты взаиморасчетов представлена в таблице 1. В данной таблице не представлены затраты на амортизацию. Отнесение амортизационных отчислений к числу переменных затрат имеет место быть только в том случае, если они начисляются по способу списания стоимости пропорционально объему продукции. Большинство предприятий начисляют амортизацию линейным методом. Поэтому данный вид затрат можно не принимать во внимание при установлении размера переменной доли расходов.

Следует отметить, что расходы, связанные со сбором, обработкой и доведением информации до пользователей, должны входить в состав переменной составляющей общей суммы затрат и, в

частности, фонда оплаты труда, либо выступать в качестве материального стимулирования и оформляться в виде премирования.

Таблица 1

Методика расчета оплаченных переменных и постоянных расходов

<i>Затраты</i>	<i>Оплаченные переменные расходы</i>	<i>Оплаченные постоянные расходы</i>
Материальные затраты	Начисленные прямые затраты × Ср%КЗ	Начисленные накладные расходы × Ср%КЗ
Затраты труда	Выплаченная заработная плата работников, находящихся на сдельной оплате труда	Выплаченная заработная плата административно-управленческого персонала, находящегося на повременной оплате труда
Прочие затраты	Начисленные переменные прочие расходы × Ср%КЗ	Начисленные постоянные прочие расходы × Ср%КЗ

Примечание. Ср%КЗ — средний процент оплаты кредиторской задолженности, который означает долю оплаченной кредиторской задолженности за рассматриваемый период в ее начисленной величине.

Рассмотрим ситуацию, когда затраты на оплату труда в организации учитываются в зависимости от объема производства и реализации продукции, то есть отдельно отражаются затраты переменного характера и постоянные затраты. В этом случае, чтобы стимулировать сотрудников к своевременному и качественному выполнению работ, а также к предоставлению необходимых форм отчетности в установленные графиком документооборота сроки, представляется целесообразным установить штрафные санкции за несвоевременное предоставление информации либо стимулирующие выплаты. Размер штрафа (стимулирующих выплат) можно установить в процентном отношении от переменной составляющей затрат на оплату труда. Перечень соответствующих документов, сроки их предоставления, ответственные лица и размер штрафов должны быть прописаны в должностных инструкциях сотрудников и отражены в графике документооборота. Пример оформления графика документооборота с учетом установления стимулирующих выплат для линейного персонала в АО «Северный ключ» представлен в таблице 2.

Таблица 2

Пример оформления графика документооборота с учетом установления стимулирующих выплат для линейного персонала

<i>Наименование отчетности</i>	<i>Процент</i>	<i>Срок сдачи документации</i>	<i>Ответственный за составление документации</i>	<i>Ответственный за прием документации</i>
Своевременная сдача материального отчета	10	22 числа отчетного месяца	Заведующий складом	Бухгалтер материального стола
Своевременная сдача калькуляции	10	25 числа отчетного месяца	Бухгалтер подразделения	Бухгалтер по затратам
Своевременная сдача первичной документации:				
– реестр о намоте зерна	5	25 числа отчетного месяца	Весовщик	Бухгалтер по учету готовой продукции
– талон комбайнера	5	25 числа отчетного месяца	Комбайнер	Бухгалтер по заработной плате

Однако для мотивации административно-управленческого персонала необходимо установить другие критерии (см. табл. 3). В связи с тем, что для руководящего состава работников предприятия первостепенной задачей является сокращение производственных затрат (с целью повышения эффективности деятельности организации), в качестве стимулирующей выплаты можно установить процент от достигнутой экономии. Чтобы стремление к снижению себестоимости не привело к сокращению объемов производства либо ухудшению качества продукции, одним из критериев получения премии должно быть соблюдение необходимого качества и выполнение заданий производственной программы. Например, для отдела снабжения в качестве контролируемых показателей можно установить сокращение затрат на закупку сырья, оптимизацию запасов с учетом соблюдения необходимых нормативов, сокращение транспортно-заготовительных расходов и складских издержек, исполнение бюджета закупок как в натуральных измерителях, так и в стоимостной оценке, количество поставок с задержкой по срокам. Для отдела автомобильного транспорта контролируемые результаты могут выступать: экономия или перерасход ГСМ на транспорт, несвоевременная доставка готовой продукции до

покупателя по причине отсутствия или поломки транспорта.

Таблица 3

Возможная схема мотивации административно-управленческого персонала, разработанная для АО «Северный ключ»

<i>Показатель</i>	<i>Вес показателя в баллах, %</i>	<i>Допустимые отклонения от сметных показателей</i>	<i>Дополнительное стимулирование</i>
Выполнение программы производства, тыс. руб.	20	≤ 7%	
Постоянные затраты на производство продукции, тыс. руб.	10	≤ 7%	30% от достигнутой экономии
Запасы сырья, %	10	≤ 7%	
Выполнение производственных нормативов, %	15	≤ 7%	30% от достигнутой экономии
Соответствие стандартам качества продукции, %	10	-	5% от суммарного итогового дополнительного стимулирования по всем показателям
Остатки готовой продукции на складе, тыс. руб.	5	≤ 25%	
Своевременное предоставление информации и документов, %	10	3%	5% от суммарного итогового дополнительного стимулирования по всем показателям

С целью осуществления контроля за затратами их подразделяют на контролируемые и неконтролируемые. К контролируемым относятся затраты, на размер которых существенное влияние может оказать руководитель структурного подразделения (когда сокращение затрат происходит в результате умелого менеджмента). Например, стоимость сырья, включаемого в себестоимость продукции. Глубокий анализ поставщиков и качества их продукции позволит выбрать сырье соответствующего качества по приемлемой цене. Соответственно, неконтролируемые — это затраты, которые не зависят от деятельности субъектов управления. Например, пере-

оценка основных фондов может привести к увеличению размера амортизационных отчислений, что в конечном итоге повлечет рост себестоимости продукции.

В связи с этим представляется целесообразным выделять контролируемые и неконтролируемые затраты в составе переменной и постоянной составляющих частей затрат.

Учитывая все вышесказанное, в целях управленческого учета рекомендуется рассчитывать маржинальный доход кассовым методом (то есть с учетом оплаты задолженности покупателей и прочих дебиторов) и методом начислений. Следовательно, имеет смысл отдельно исчислять маржинальный доход с учетом факта оплаты взаиморасчетов [2]. Размер маржинального дохода с учетом погашения дебиторской задолженности укажет на то, какая сумма может быть израсходована на покрытие постоянных затрат, предназначенных к уплате, и будет способствовать более обоснованному принятию управленческих решений на краткосрочную перспективу.

Согласимся с тем, что для выявления и отражения на счетах бухгалтерского учета маржинального дохода представляется необходимым использование дополнительных счетов: балансового счета (92 «Маржинальная прибыль (убыток)»), забалансовых счетов (012 «Полученная выручка», 013 «Оплаченные переменные расходы» и др. [см. 1]).

К счету 92 могут быть открыты субсчета для учета маржинальной прибыли или убытка, постоянных затрат, финансового результата от реализации продукции (работ, услуг). Аналитический учет на данном счете осуществляется в разрезе заказов, объектов, видов продукции и др.

На рисунке 1 представлена рекомендуемая корреспонденция счетов по счету 92 «Маржинальная прибыль (убыток)».

При исчислении усеченной себестоимости, которая применяется в «кайзен-костинге», постоянные затраты в течение отчетного периода накапливаются на отдельном счете 26 «Общехозяйственные (общезаводские) расходы» и в конце этого периода распределяются и списываются на финансовый результат. Таким образом, постоянные затраты в производственную себестоимость не включаются, они входят в состав полной себестоимости от реализации продукции. Постоянные затраты распределяются либо пропорционально объему/стоимости реализованной продукции и остаткам товарных запасов на складе, либо пропорционально другой базе, которая прописывается в учетной политике организации.

Отражена маржинальная прибыль	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
90 «Продажи»	92-1 «Маржинальная прибыль (убыток)»

Отражен маржинальный убыток	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
92-1 «Маржинальная прибыль (убыток)»	90 «Продажи»

Списаны постоянные расходы на финансовый результат	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
92-2 «Постоянные затраты»	26 «Общехозяйственные расходы»

Выявлена прибыль от продаж	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
92-3 «Прибыль (убыток) от продаж»	99 «Прибыли и убытки»

Выявлен убыток от продаж	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
99 «Прибыли и убытки»	92-3 «Прибыль (убыток) от продаж»

Рис. 1. Рекомендуемая корреспонденция счетов по счету 92 «Маржинальная прибыль (убыток)»

На примере АО «Северный ключ» [7] рассмотрим влияние кассового метода и метода начислений на показатели, характеризующие экономическую эффективность деятельности предприятия (табл. 4).

Таблица 4

Результаты применения формул анализа безубыточности

<i>Показатель</i>	<i>Метод начислений</i>	<i>Кассовый метод</i>
Выручка, тыс. руб.	432 192	384 242
Переменные затраты, тыс. руб.	322 062	306 256
Переменные затраты на единицу продукции, тыс. руб./ц	4,77	4,54
Маржинальный доход, тыс. руб.	110 130	77 986
Маржинальный доход на единицу, тыс. руб./ц	1,63	1,16

Окончание табл. 4

Постоянные затраты, тыс. руб.	92 750	73 126
Прибыль от продаж, тыс. руб.	17 380	4 860
Коэффициент маржинального дохода	0,25	0,20
Порог рентабельности, ц	56862,16	63534,98
Выручка в точке безубыточности, тыс. руб.	363982,50	361574,82
Запас финансовой прочности, ц	10655,84	3983,02
Запас финансовой прочности, тыс. руб.	68 209	22 667
Сила воздействия операционного рычага	6,34	16,05

Примечание. Ц – единица измерения объемов продукции, производимой агропромышленным предприятием.

Анализ данных, представленных в таблице 4, позволяет сделать следующие выводы.

При кассовом методе организации необходимо произвести продукции на 6672 ц больше для того, чтобы покрыть все свои текущие расходы, хотя в стоимостном выражении порог рентабельности несколько ниже. Запас финансовой прочности при кассовом методе почти в три раза ниже, чем при методе начислений. Операционный рычаг указывает на то, что при кассовом методе темпы роста прибыли значительно превышают темпы роста дохода от реализации продукции. Так, увеличение выручки хотя бы на 1% даст возможность увеличить валовую прибыль на 16,05%, а уменьшение продаж, например, на 3% приведет к снижению операционной прибыли на 48,15% ($3\% \times 16,05$). Следует отметить, что зависимость между прибылью и операционным леввериджем обратная. Так, прибыль от продаж при методе начислений в 3,5 раза больше, а операционный рычаг значительно меньше. То есть рост дохода от реализации на 1% позволит увеличить прибыль всего на 6,34%.

Таким образом, кассовый метод указывает на наличие тесной связи между выручкой и прибылью от продаж. При данном методе показатели, характеризующие эффективность деятельности предприятия, изменяются в зависимости от процента погашения дебиторской и кредиторской задолженности. Однако следует отметить, что руководствоваться показателем операционного рычага для прогнозирования деятельности организации и предотвращения экономических рисков следует только на краткосрочную перспективу.

Заключение

Проведенное исследование позволяет сделать вывод о том, что при внедрении на практике концепции «кайзен-костинг» необходимо учитывать возможность применения кассового метода. Данный подход позволит сформировать более достоверную информацию, а следовательно, должен быть включен в состав элементов приказа об учетной политике, разрабатываемого в целях ведения управленческого учета. Применение концепции «кайзен-костинг» способствует принятию оперативных, экономически обоснованных управленческих решений, оказывающих влияние на повышение эффективности деятельности агропромышленных предприятий.

Литература

1. Моисеенко А. С. Трансформация методологии директ-костинг в рамках концепции кайзен // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2016. № 19. С. 756-769. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/transformatsiya-metodologii-direkt-kosting-v-ramkah-kontseptsii-kaydzen/pdf>.
2. Кудряшова Ю. Н. Организация учета затрат и результатов в системе «директ-костинг» // Актуальные вопросы экономики и агробизнеса: сборник статей X Международной научно-практической конференции (4-5 апреля 2019 г., г. Брянск). В 4 ч. Брянск: Брянский ГАУ, 2019. Ч. 2. С. 179-185.
3. Кудряшова Ю. Н., Газизьянова Ю. Ю., Власова Н. И. Применение системы управленческого учета «Директ-костинг» на агропромышленных предприятиях // Современная экономика: обеспечение продовольственной безопасности: сб. науч. трудов. Кинель: РИО СГСХА, 2019. С. 116-121.
4. Мустафина Л. З. Кайзен-костинг как новая концепция управленческого учета // Science Time. 2015. № 8 (20). С. 137-143.
5. Костюнина А. С., Терехов А. М. Проблемы формирования информации в управленческом учете // Инновационное развитие экономики. Будущее России: Материалы и доклады V Всероссийской (национальной) научно-практической конференции. Княгинино: Нижегородский государственный инженерно-экономический институт, 2018. Т. 2. С. 223-228.
6. Буньковский Д. В. Стратегическое управление предприятием жилищно-коммунального хозяйства // Вестник Калужского университета. 2018. № 1. С. 50-53.
7. АО «Северный ключ» (ИНН 6379000674). URL: <https://www.list-org.com/company/9777>.

Статья поступила в редакцию 16.04.20 г.

*Рекомендуется к опубликованию членом Экспертного совета
канд. экон. наук, доцентом С. И. Нестеровой*