

УДК 657.47

ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СИСТЕМЫ «КАЙДЗЕН-КОСТИНГ» ДЛЯ УЧЁТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ**Э.С. Чучук, Н.С. Пласкова**

Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия, email: chuchukmail@gmail.com, plaskova@rambler.ru

***Аннотация.** Исследование посвящено развитию методических основ учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции. Данная тема нашла отражение во множестве научных работ в области экономической науки. В то же время, необходимость непрерывной адаптации используемых учётно-аналитических инструментов в соответствии с меняющимися условиями хозяйствования подтверждает актуальность дальнейших исследований в данном направлении. В российском законодательстве отсутствуют общепринятые методы учёта затрат и расчёта стоимости продукции (работ, услуг), поэтому хозяйствующие субъекты вправе самостоятельно определять перечень применяемых методических подходов. Одним из актуальных инструментов, направленных на повышение полезности учётной информации для управления ресурсным потенциалом, является метод «кайдзен-костинг». Данный подход, основанный на японской философии управления «кайдзен», признан эффективным инструментом, позволяющим оперативно, непрерывно оптимизировать затраты на этапе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг). В то же время, ряд аспектов, связанных с практическим использованием данного метода в условиях деятельности предприятий, требуют уточнения. По итогам данного исследования разработан порядок организации учёта затрат, соответствующий специфике кайдзен-костинга и учитывающий особенности российского законодательства в области бухгалтерского (финансового) учёта. Дополнительно предложены аналитические показатели, предназначенные для повышения эффективности контроля использования ресурсного потенциала современных предприятий. Представлены результаты апробации разработанной методологии учёта и анализа, подтверждающие её практическую полезность для бизнеса.*

***Ключевые слова:** учёт затрат, бухгалтерский учёт, управленческий учёт, анализ затрат, кайдзен-костинг, факторный анализ.*

PRACTICAL ASPECTS OF USING THE KAIZEN COSTING FOR COST ACCOUNTING AND ANALYSIS**E.S. Chuchuk, N.S. Plaskova**

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia, email: chuchukmail@gmail.com, plaskova@rambler.ru

***Abstract.** The research is devoted to the development of methodological foundations for cost accounting and cost calculation. This topic has been reflected in many papers in the field of economics. At the same time, the relevance of additional researches in this area is confirmed by the need for constant adaptation of cost accounting and analysis methods in accordance due to changing economic conditions. There are no generally accepted methods of cost accounting and cost calculation in Russian legislation, therefore, Russian enterprises have the right to independently determine the list of instruments used. One of the relevant tools for cost accounting improvement is kaizen costing. This method, based on the Japanese management philosophy "kaizen", is recognized as an effective tool that allows to quickly and continuously optimize production costs at the stage of production. At the same time, some aspects related to the practical use of this method require additional clarification. Based on the results of this study, a cost accounting procedure has been developed that corresponds to the specifics of kaizen costing and takes into account the specifics of Russian financial accounting legislation. Additionally, analytical indicators designed to improve the effectiveness of cost controlling are proposed. The results of proposed accounting and analysis methodology approbation are presented, confirming its practical usefulness for business.*

***Keywords:** cost accounting, accounting, managerial accounting, cost analysis, kaizen costing, factor analysis.*

Дата поступления статьи в редакцию: 08.07.2025

Дата принятия статьи в печать: 07.08.2025

Введение

Обеспечение эффективного использования ресурсного потенциала современных предприятий является одним из ключевых условий для успешного ведения бизнеса. Особую актуальность вопросы управления



затратами играют в условиях современной рыночной экономики, характеризующейся непрерывным ростом цен и ограниченным доступом к необходимым ресурсам. При этом важнейшим этапом, во многом определяющим эффективность бизнеса, является процесс подготовки информационно-аналитических данных для принятия дальнейших решений. Соответственно, комплексное совершенствование хозяйственной деятельности современного предприятия невозможно без использования актуальных учётно-аналитических методов, направленных на формирование релевантной, точной и полезной для управления информации.

Вопросы развития методических аспектов учёта и анализа затрат нашли отражение во многих зарубежных и отечественных исследованиях. В научной литературе можно встретить множество разнообразных подходов к организации вышеупомянутых процессов, направленных на подготовку необходимой информации об использовании ресурсного потенциала, что подтверждает актуальность выбранной нами темы. В то же время, построение и совершенствование собственных учётно-аналитических систем хозяйствующих субъектов требует тщательного анализа специфики деятельности и задач, поставленных в рамках выбранной стратегии для развития бизнеса. Так, многие методические инструменты, полезность которых была подтверждена научными исследованиями, в условиях отдельных предприятий могут показать свою неэффективность. Особенно актуальной данная проблема является при использовании подходов, называемых рядом авторов «традиционными». Непрерывное совершенствование технологий производства и появление новых отраслей, безусловно, оказывает непосредственное влияние и на развитие экономической науки. В частности, подобные изменения требуют адаптации используемых учётно-аналитических инструментов в соответствии с новыми задачами, возникающими в процессе управления деятельностью современных предприятий. В условиях изменений условий хозяйствования многие методы, ранее широко используемые в практической деятельности, требуют уточнения.

Цель исследования

Цель исследования – разработать предложения для совершенствования организации учёта и анализа затрат с использованием актуальных методических подходов.

Задачи исследования

Систематизация результатов исследований, направленных на развитие учётно-аналитического обеспечения управления затратами предприятий. Разработка собственных предложений по развитию методики учёта и анализа затрат.

Материалы и методы исследования

Научные исследования, посвящённые развитию методических аспектов бухгалтерского (финансового), управленческого учёта и анализа хозяйственной деятельности предприятий; нормативно-правовые акты в области бухгалтерского (финансового) учёта в Российской Федерации.

Результаты исследования и их обсуждение

Вопросы, связанные с методологией учёта и анализа затрат, занимают особое место в научных исследованиях в области экономической науки. Одной из причин актуальности данной темы является отсутствие единых, общепринятых методов определения себестоимости продукции (работ, услуг) в нормативно-правовых документах. Так, для целей подготовки бухгалтерской (финансовой) отчётности хозяйствующие субъекты вправе самостоятельно выбирать способы оценки стоимости объектов калькулирования, порядок распределения косвенных затрат и прочие аспекты учёта. Данная возможность установлена ПБУ 1/2008 «Учетная политика», которое оставляет за организациями выбор используемых методических инструментов для ведения учёта, позволяющих обеспечить выполнение основных требований и допущений, установленных стандартом [1]. Безусловно, порядок определения стоимости продукции напрямую зависит от специфики деятельности, технологий производства, способов организации бизнес-процессов. Практические аспекты, связанные с калькулированием себестоимости, нашли отражение в многочисленных методических рекомендациях, посвящённых ведению учёта в отдельных отраслях. В то же время, непрерывное развитие экономики приводит к необходимости постоянного, оперативного совершенствования учётно-аналитических процедур и обновлению соответствующих рекомендаций по их практическому использованию.

Отдельно следует отметить, что выбор методов, используемых для целей управления ресурсным потенциалом, не ограничен требованиями законодательства. В данном случае предприятия могут выбирать

наиболее предпочтительный для них учётно-аналитический инструментарий, основываясь на специфике хозяйственной деятельности. В то же время, учитывая необходимость подготовки бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчётности, организациям следует выбирать такие способы ведения учёта, которые позволяют наилучшим способом решать самый широкий круг задач как в рамках управления, так и формировать информацию о затратах в соответствии с установленными в законодательных актах требованиями.

Исходя из вышесказанного, ведение учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) предприятий требует использования комплексной системы методических инструментов. На наш взгляд, наиболее целесообразно представление широкого разнообразия методов, связанных с отражением использования ресурсов и последующей оценкой результатов производственной деятельности, с использованием следующих критериев для классификации:

1. Выбор объекта калькулирования (попроцессный, попередельный, позаказный и т.д.).
2. Способ определения состава затрат, подлежащих включению в себестоимости (методы полной и сокращённой себестоимости).
3. Определение временного характера используемых данных (фактическое, нормативное, смешанное калькулирование).
4. Выбор метода оптимизации затрат (таргет-костинг, ABC-калькулирование, кайдзен-костинг, и др.) [2, с. 335].

Все методы, приведённые в данной классификации, имеют ряд преимуществ и недостатков. Предпосылки и ограничения их использования являются дискуссионными вопросами, широко обсуждаемыми в научных работах. В рамках данного исследования будут подробно рассмотрены практические аспекты применения метода «кайдзен-костинг» как инструмента для повышения эффективности управления ресурсным потенциалом предприятия. Данный способ организации учётной деятельности основан на философии «кайдзен», зарождение и активное распространение которого принято связывать с работами Масааки Имаи [3]. Данное направление управленческой мысли, практическое использование которого началось в конце XX века на промышленных предприятиях Японии, рассматривает в качестве основного способа совершенствования незначительные, но регулярные улучшения всех бизнес-процессов, составляющих хозяйственную деятельность компании. Основной принцип философии «кайдзен» заключается в убеждении, что никакое сложившееся положение дел нельзя считать наилучшим [3, с. 38]. Иными словами, данный подход предполагает непрерывное совершенствование всех аспектов хозяйственной деятельности.

Философия «кайдзен», активно используемая множеством предприятий по всему миру, оказала влияние и на развитие учётно-аналитической науки. В качестве примера можно привести работу Монден Ясухиро «Система менеджмента Тойоты», в рамках которой широко раскрываются практические аспекты применения метода «кайдзен-костинг», основанного на упомянутой нами концепции управления. Автор описывает данный способ организации учёта как систему, обеспечивающую сокращение затрат именно на стадии производства продукции. С этой точки зрения кайдзен-костинг сравнивается с методом «таргет-костинг», который, напротив, направлен на сокращение стоимости нового, не производимого ранее продукта [4, с. 54].

Монден Ясухиро, описывая сущность «кайдзен-костинга», также противопоставляет его методам учёта по нормативным затратам (в частности, стандарт-костингу). Автор подчёркивает более глубокий подход к управлению затратами, применяемый в данном методе, не ограниченный контролем возникающих отклонений и последующими корректирующими мероприятиями, и выделяет два основных направления, используемых для оптимизации использования ресурсов предприятий:

1. Совершенствование бизнес-процессов в случае, если имеются отклонения между целевыми и фактическими показателями;
2. Обеспечение минимальных отклонений от целевого уровня допустимых затрат на производство путём непрерывных улучшений [4, с. 66].

Выполнение данных задач осуществляется благодаря не только последующему анализу возникающих отклонений, но и предварительному формированию плана по кайдзен-деятельности. Так, предлагается включение в плановую стоимость производимой продукции отдельных стоимостных показателей, представляющих собой стоимостную оценку влияния мероприятий, направленных на совершенствование бизнес-процессов.

Кайдзен-костинг получил достаточно широкое распространение в исследованиях, посвящённых развитию методологии учёта. Так, основные предпосылки и ограничения данного подхода широко рас-

крыты в работах таких авторов, как А. Д. Шеремет и В. Э. Керимов [5], В. В. Горлов, С. А. Сергеева и В. И. Сураг, [6], Т.Б. Зыкова и Д.А. Кукарцева [7], М. Н. Поддубная, С. М. Саввиди [8], Е. М. Коновалова, Р. И. Мануковский, Е. А. Титова [9] и др. В данных работах достаточно подробно приведены основные принципы кайдзен-костинга, а также рассматриваются возможности его использования с иными методическими подходами. Так, отмечается целесообразность применения рассматриваемого нами метода вместе с таргет-костингом, системой «АВС-калькулирования».

В качестве примеров исследований, более детально раскрывающих практические аспекты внедрения кайдзен-костинга в учётную деятельность, можно привести работы Л. В. Пермитиной [10], В. А. Лapidус, М. Н. Мальцевой и Д. И. Цвиркунова [11], С. В. Галицкого и И. А. Ворошко. [12] Высоко оценивая вклад вышеупомянутых исследований в развитие методических основ учётно-аналитической науки, отметим необходимость более глубокого рассмотрения способов использования данного подхода в рамках организации системы учёта и анализа затрат.

Как было сказано ранее, система учёта затрат предприятия представляет собой совокупность нескольких методических инструментов, обеспечивающих выполнение различных задач. В этой связи следует более подробно остановиться на возможностях использования кайдзен-костинга совместно с иными подходами:

1. Таргет-костинг и кайдзен-костинг – схожие по сути системы, направленные на оптимизацию использования ресурсов, применяемые в рамках комплексной системы управления затратами на различных этапах разработки продукта. Как было отмечено ранее, таргет-костинг предназначен для планирования производства новых продуктов, либо существенной модернизации имеющихся, позволяя перед началом фактического изготовления продукции организовать бизнес-процессы в соответствии с имеющимися ограничениями. Благодаря использованию рыночных цен в качестве ориентира для формирования целевой себестоимости, предприятия ещё в рамках подготовки могут разработать продукт, соответствующий актуальным рыночным условиям. Кайдзен-костинг применяется на этапе фактического производства, обеспечивая соответствие фактических затрат целевому уровню и их дальнейшую оптимизацию;

2. Описывая суть кайдзен-костинга, Монден Ясухиро обращает внимание на необходимость применения различных подходов к управлению переменными и постоянными затратами. [4, с. 67] В этой связи наиболее целесообразным является применение маржинального подхода, предполагающего расчёт себестоимости по переменным затратам. Эффективность практического использования данной комбинации методов также связана с их схожим целевым назначением. Так, маржинальный подход и кайдзен-костинг позволяют повысить качество оперативного, краткосрочного управления ресурсами;

3. Вследствие необходимости предварительной установки целевого уровня для кайдзен-мероприятий, требуется сочетание плановых и фактических стоимостных показателей. В данной связи считаем наиболее оптимальным использование нормативного метода, в рамках которого себестоимость продукции представляется как сумма нормативных затрат и отклонений фактических показателей от целевых значений. Данный подход целесообразен в рамках организации интегрированных учётных систем, предназначенных для формирования как финансовой, так и управленческой отчётности. К примеру, в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» возможности применения нормативной себестоимости для оценки запасов готовой продукции существенно ограничены. [13] Соответственно, именно применение нормативного метода, предполагающего капитализацию отклонений в стоимости объектов калькулирования, является предпочтительным для использования при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчётности. Данный подход допускает возможность использования единой учётной системы при подготовке отчётности для внутренних и внешних пользователей;

4. Ряд авторов описывают широкие возможности совместного использования кайдзен-костинга и АВС-калькулирования. К примеру, А. Д. Шеремет и В. Э. Керимов подчёркивают, что оба метода направлены на оптимизацию отдельных бизнес-процессов, формирующих стоимость итогового продукта [5, с. 308]. Т. Б. Зыкова и Д. А. Кукарцева предлагают использовать систему учёта затрат, в рамках которой данные методы также применяются совместно, дополняя друг друга при формировании информационной базы для эффективного управления ресурсным потенциалом [7, с. 85].

Говоря о практических аспектах использования кайдзен-костинга, следует остановиться на способах организации системы управления ресурсами предприятия в целом. На наш взгляд, одним из предпочтительных способов для определения основных этапов данного процесса является применение PDCA-цикла (цикл Деминга). В соответствии с данным подходом, любая деятельность может разбиваться на четыре этапа: «Plan (Планирование)», «Do (Реализация)», «Check (Контроль)» и «Act

(Воздействие)». Данный инструмент для планирования бизнес-процессов и их последующих улучшений также приводится Имаи Масааки в качестве ключевого метода, применяемого при управлении предприятиями в соответствии с философией «кайдзен» [3, с. 92]. Данный подход применим и для организации деятельности по управлению затратами. На основе PDCA-цикла предложим следующую систему по управлению затратами:

1. Plan (Планирование) – определение целей и задач, расчёт плановых показателей и формирование нормативного уровня затрат, установка целевых показателей для кайдзен-мероприятий;
2. Do (Реализация) – учёт затрат и калькулирование себестоимости;
3. Check (Контроль) – анализ отклонений;
4. Act (Воздействие) – разработка корректирующих мероприятий, актуализация прогнозных показателей.

Как было сказано ранее, использование кайдзен-костинга целесообразно с использованием элементов нормативного метода, повышающего эффективность контроля соответствия фактического использования ресурсов запланированным значениям. Для практического использования предлагаем использовать следующий принцип формирования затрат в учёте в соответствии с формулой (1):

$$TC_{\Phi} = TC_{Н} - \Delta TC_{К} \pm \Delta TC_{\text{проч}}, \quad (1)$$

где TC_{Φ} – фактические затраты;

$TC_{Н}$ – нормативные затраты;

$\Delta TC_{К}$ – экономия затрат по итогам кайдзен-мероприятий;

$\Delta TC_{\text{проч}}$ – прочие отклонения фактических затрат от нормативных.

Выручка	Затраты	Нормативные переменные затраты	Переменные затраты	Переменные затраты	Нормативные переменные затраты
		Маржинальная нормативная прибыль	Маржинальная прибыль	Постоянные затраты	Экономия (кайдзен)
					Прочие отклонения
		Операционная прибыль	Операционная прибыль	Экономия (кайдзен)	Нормативные постоянные затраты
Прочие отклонения	Операционная прибыль				

Рис. 1. Предлагаемая структура затрат предприятия в соответствии с методикой «кайдзен-костинг»

Преимуществом данного способа является возможность предварительного включения стоимостной оценки мероприятий, направленных на оптимизацию бизнес-процессов, в себестоимость продукции. Также отдельное внимание следует обратить на группировку затрат в зависимости от их связи с объёмом производства (переменные и постоянные). В соответствии со спецификой кайдзен-костинга, считаем целесообразным использование учёта по переменным затратам. Суть предлагаемого способа представлена на рисунке 1.

Одним из показателей, используемым в рамках предлагаемой методики учёта затрат, являются нормативные затраты, рассчитываемые по формуле (2):

$$sv_{\Phi} = q_{\Phi} \times z_{Н}, \quad (2)$$

где sv_{Φ} – фактические нормативные переменные затраты (standard variable costs);

q_{Φ} – фактический объём выпущенной продукции (работ, услуг);

$z_{Н}$ – экономия затрат по итогам кайдзен-мероприятий.

Данный показатель позволяет оценить нормативный уровень затрат, необходимых для выпуска фактически выпущенной продукции (работ, услуг). Сопоставление плановых и фактических нормативных затрат даёт возможность оценить влияние количественных показателей на стоимость использованных ресурсов. Отметим, что в представленной нами формуле в качестве показателя, влияющего на уровень затрат, приводится объём продукции (работ, услуг). В то же время, при использовании ABC-калькулирования, предполагающего применение широкого перечня драйверов затрат, оказывающих влияние на стоимостную оценку ресурсов, могут быть выбраны и иные факторные показатели.

Степень воздействия отдельных причин на ресурсоёмкость продукции (работ, услуг) оценивается в рамках анализа полученной экономии по кайдзен-деятельности и прочих отклонений. К факторам, влияющим на удельный уровень затрат, можно отнести:

- изменения в уровне расхода отдельных ресурсов для производства единицы продукции;
- сокращение стоимости единицы используемых ресурсов (подбор качественных аналогов, локализация иностранных компонентов, сокращение транспортно-заготовительных затрат, иные причины);
- снижение трудоёмкости производства единицы продукции (оптимизация производственных процессов), и др.

Оценка эффективности используемых ресурсов невозможна без их сопоставления с полученными доходами. Как показано на рисунке 1, для оценки эффективности использования ресурсов в соответствии с предложенным подходом целесообразно применять два показателя:

1. Маржинальная прибыль, определяемая как разность выручки от продажи продукции и переменных затрат [14, с. 101];

2. Нормативная маржинальная прибыль, представляющая собой разницу между выручкой и переменными нормативными затратами. Сопоставление плановых и фактических показателей маржинальной нормативной прибыли позволяет оценить причины изменений, не связанные с показателями ресурсоёмкости.

Необходимость формирования двух отдельных показателей для оценки эффективности также связана со спецификой философии «кайдзен». Исходя из их сущности можем отметить, что анализ изменений маржинальной нормативной прибыли позволяет оценить воздействие факторов, не связанных с производственными процессами: отклонения продажных цен, количества продаж и т.п. В то же время, последующий анализ результатов кайдзен-деятельности и прочих отклонений переменных затрат направлен на оценку эффективности организации производства.

Дополняя перечень аналитических показателей, расширяющих возможности по практическому использованию философии «кайдзен» в учётно-аналитических процессах, предложим порядок расчёта относительной маржинальной прибыли (маржинальная рентабельность), определяемой по формуле (3):

$$mp(\%) = \frac{smp - kvc - \Delta vc}{p} \quad (3)$$

где $mp(\%)$ – относительная маржинальная прибыль на единицу продукции (работ, услуг), маржинальная рентабельность производимой продукции;

smp – нормативная маржинальная прибыль на единицу продукции (работ, услуг);

kvc – стоимостная оценка кайдзен-мероприятий по оптимизации переменных затрат на единицу продукции (работ, услуг);

Δvc – прочие отклонения по переменным затратам на единицу продукции (работ, услуг);

p – цена за единицу продукции (работ, услуг).

Представленная факторная модель даёт возможность получить относительную оценку эффективности, тем самым обеспечивая сопоставимость показателей по отдельным видам продукции (работ, услуг). В то же время, расширенный состав затрат также позволяет дать более детальное представление о ключевых факторах, повлиявших на результативность. Факторный анализ отклонений с использованием данной модели целесообразно осуществлять методом цепных подстановок. Также допускается дополнительная детализация приведённых нами показателей по видам затрат, что повысит полезность полученных результатов для дальнейшего управления ресурсным потенциалом.

Предложенная нами методика может успешно применяться для учёта и анализа затрат в рамках учётно-аналитических процедур, выполняемых на организациях различной отраслевой принадлежности. В таблице 1 приведены результаты использования рассмотренного нами подхода в рамках реализации учётно-аналитических процедур на промышленном предприятии. Представлены исходные данные, характеризующие результаты производственной деятельности по рассматриваемой продукции, а также рассчитаны предложенные нами аналитические показатели.

Таблица 1

Использование предложенной методики на основе кайдзен-костинга для анализа затрат

Показатели, тыс.руб. Всего	План		Факт		±	
	На 1 шт	Всего	На 1 шт	Всего	На 1 шт	
Выручка	3000	0	5350	0	2350	0
Количество, шт	3	0	5	0	2	0
Цена	0	1000	0	1070	0	70
Нормативные переменные затраты	-2640	-880	-4400	-880	-1760	0
Материальные	-2100	-700	-3500	-700	-1400	0
Трудозатраты	-300	-100	-500	-100	-200	0
Прочие	-240	-80	-400	-80	-160	0
Нормативная маржинальная прибыль	360	120	950	190	590	70
Кайдзен	165	55	305	61	140	6
Материальные	147	49	260	52	113	3
Трудозатраты	18	6	35	7	17	1
Прочие	0	0	10	2	10	2
Прочие отклонения	0	0	-20	-4	-20	-4
Материальные	0	0	-15	-3	-15	-3
Трудозатраты	0	0	0	0	0	0
Прочие	0	0	-5	-1	-5	-1
Маржинальная прибыль	525	175	1235	247	710	72
Маржинальная прибыль, %	17,5%	17,5%	23,1%	23,1%	5,6%	5,6%

Таблица 2

Результаты факторного анализа маржинальной рентабельности при использовании предложенной методики на основе кайдзен-костинга

Расчётный показатель	Значение, %	±, п.п.	Примечание
Плановая маржинальная рентабельность	17,5	-	Плановое значение
Плановая маржинальная рентабельность + кайдзен-мероприятия	18,1	0,6	Влияние кайдзен-мероприятий
Плановая маржинальная рентабельность + кайдзен-мероприятия + прочие отклонения себестоимости	17,7	-0,4	Влияние прочих отклонений
Плановая маржинальная рентабельность + кайдзен-мероприятия + прочие отклонения себестоимости + изменения продажных цен	23,1	+5,4	Влияние изменения продажных цен

Как можем отметить из данных таблицы 1, наиболее значимое влияние на итоговые результаты оказали факторы, не связанные напрямую с оптимизацией производственных процессов. Так, рост нормативной положительной прибыли на 590 тыс. руб. объясняется увеличением количества проданной продукции (240 тыс. руб.), а также более высокой продажной ценой по сравнению с запланированными показателями (350 тыс. руб.). В то же время можно отметить перевыполнение плана по кайдзен-деятельности – удельные показатели достигнутой экономии превышают запланированные на 6 тыс. руб., что привело к росту маржинальной прибыли на 30 тыс. руб. (5 шт. 6 тыс. руб.). Однако прочие отклонения по материальным и прочим затратам привели к снижению финансовых результатов на 24 тыс. руб. (5 шт. 4 тыс. руб.). Итоговый результат за период в представленном примере – рост маржинальной прибыли на 710 тыс. руб. по всему выпуску рассматриваемой продукции, или 72 тыс. руб. в среднем на одну единицу.

Дополнительно рассмотрим порядок анализа относительного показателя эффективности использования ресурсов – маржинальной рентабельности продукции, которая в приведённом нами примере увеличилась на 5,6 п.п. В соответствии с представленной ранее факторной моделью, имеется возможность оценить её изменение за счёт таких факторов, как:

1. Реализация кайдзен-мероприятий, направленных на сокращение затрат на производство;
2. Прочие отклонения, связанные с изменениями в ресурсоёмкости продукции;
3. Изменения продажных цен на произведённую продукцию.

Расчётные показатели, полученные по итогам факторного анализа с применением метода цепных подстановок, представлены в таблице 2.

Приведённые в таблице 2 данные дают более подробное представление об основных причинах изменения маржинальной рентабельности по анализируемой продукции за отчётный период. Так, рост показателя на 5,4 п.п. объясняется ростом продажных цен. Мероприятия, направленные на оптимизацию бизнес-процессов, позволили повысить маржинальную рентабельность на 0,6 п.п.

Практическая значимость предложенной методики заключается в возможности стоимостной оценки отклонений полученных показателей от ожидаемых как по конкретным причинам, так и по ответственным лицам. Как было сказано ранее, анализ нормативной маржинальной прибыли показывает влияние таких факторов, как количество проданной продукции и продажных цен. В то же время, отклонения производственных затрат, как правило, связаны с особенностями организации производственного процесса и стоимостью используемых ресурсов. Управление данными факторами осуществляется разными ответственными лицами и структурными подразделениями предприятий, что обуславливает необходимость детального анализа. Соответственно, предложенная нами методика является эффективным инструментом, повышающим эффективность управления ресурсным потенциалом предприятия за счёт формирования более релевантных, полезных для управления данных.

Выводы

Подводя итоги проведённого исследования, направленного на разработку предложений по совершенствованию методических основ учёта и анализа затрат, сформулируем следующие выводы:

1. Эффективная система учёта затрат, калькулирования себестоимости и их последующего анализа представляет собой совокупность взаимосвязанных между собой методических инструментов, направленных на решение отдельных задач в рамках информационного обеспечения деятельности предприятия. В соответствии с действующим законодательством, российские организации могут самостоятельно выбирать способы, используемые для учёта затрат. В то же время, отсутствие единых требований и широкий перечень методов, предлагаемых в научной литературе и иных источниках, приводит к необходимости более детального изучения предпосылок и ограничений для их практического использования;

2. Кайдзен-костинг является одним из актуальных методов, направленных на повышение эффективности управления ресурсным потенциалом. Основное назначение подхода заключается в предоставлении необходимой информации для оперативного управления используемыми ресурсами во время осуществления производственной деятельности. В рамках построения комплексной учётно-аналитической системы считаем целесообразным его использование совместно с нормативным методом, что позволяет использовать полученные учётные данные как для подготовки как управленческой, так и финансовой отчётности. При определении состава и классификации затрат, составляющих себестоимость продукции (работ, услуг), считаем наиболее эффективным использование кайдзен-костинга и маржинального подхода, предполагающего разделение переменных и постоянных затрат. Сочетание данных методов повышает эффективность оперативного управления ресурсами. Дополнительно согласимся с авторами, предлагающими использование кайдзен-костинга вместе с элементами таргет-костинга и ABC-калькулирования. Совместное применение данных методических инструментов на разных этапах управления затратами позволяет повысить точность учётных данных и их полезность для контроля использования ресурсного потенциала;

3. В рамках исследования предложена классификация затрат, соответствующая основным принципам кайдзен-костинга. Как было отмечено в работе, разделение переменных и постоянных затрат объясняется различиями в их сущности и отдельными подходами к управлению ими. В то же время, рассмотрение фактической себестоимости как суммы нормативных затрат и возникающих отклонений существенно повышает эффективность учётных данных для последующего контроля. Также считаем полезным использование отдельных показателей для оценки отклонений (экономии), связанных с реализацией кайдзен-мероприятий по оптимизации бизнес-процессов;

4. В соответствии с предложенной методикой группировки затрат приведены аналитические показатели, предназначенные для последующей детальной оценки ключевых факторов, влияющих на эффективность использования ресурсов. Использование показателей маржинальной прибыли в качестве индикаторов результативности деятельности позволяет получить более широкое представление о причинах

отклонений фактических финансовых результатов от запланированных. Предложенная факторная модель для анализа маржинальной рентабельности продукции в соответствии со спецификой кайдзен-костинга также является эффективным инструментом, направленным на повышение качества управления деятельностью на основе философии «кайдзен». Апробация методики, результаты которой были приведены в данном исследовании, подтвердила её практическую пользу для бизнеса. Предложенный способ организации учётно-аналитических процедур даёт возможность получения более релевантных данных для дальнейшего управления ресурсным потенциалом современных предприятий.

Литература

1. Приказ Минфина России от 06.10.2008 №106н (ред. от 07.02.2020 г.) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/12163097/> (дата обращения: 06.06.2025).
2. Чучук Э.С. Актуальные направления развития методологии учёта затрат и калькулирования себестоимости // Финансовый менеджмент. 2025. № 4. С. 331-341.
3. Имаи М., Кайдзен: ключ к успеху японских компаний / Пер. с англ. М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. 274 с.
4. Монден Я., Система менеджмента Тойоты / Пер. с англ. М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2007. 216 с.
5. Шеремет А.Д., Керимов В.Э. Уникальные методы управленческого учета: модель «кайзен-костинг» // Аудит и финансовый анализ. 2018. № 1. С. 303-310.
6. Горлов В.В. Сергеева С.А., Сурач В.И. Управление затратами и организация внутреннего контроля на предприятии: монография. М.: Дашков и К°, 2022. 340 с.
7. Зыкова Т.Б., Кукарцева Д.А. Методы учета затрат, применимые в рамках стратегии абсолютного преимущества в издержках // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2022. № 28. С. 80-86.
8. Поддубная М.Н., Саввиди С.М. Адаптация и использование концепции кайдзен в управлении российскими компаниями // Финансовый бизнес. 2023. № 2 (236). С. 24-27.
9. Коновалова Е.М., Мануковский Р.И., Титова Е.А. Актуальные проблемы калькулирования себестоимости услуг с использованием методик «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» // Социально-экономические явления и процессы. 2017. Т. 12, № 6. С. 148-158.
10. Пермитина Л.В. Оптимизация затрат на производство хлебопекарной продукции на основе использования кайдзен-бюджета // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2019. № 7 (177). С. 43-49.
11. Лapidус В.А., Мальцева М.Н., Цвиркунов Д.И. Управление затратами в системах менеджмента бережливого производства // Стандарты и качество. 2017. № 12. С. 50-55.
12. Галицкий С.В., Ворошко И.А. Роль модели «кайдзен-костинг» в системе управления затратами // Фундаментальные исследования. 2016. № 10-1. С. 119-123.
13. Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учёта ФСБУ 5/2019 «Запасы». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/ (дата обращения: 06.06.2025).
14. Пласкова Н.С. Методология учётно-аналитического обеспечения контроллинга в системе управления организацией: монография. М.: ИНФРА-М, 2022. 198 с.