

7.5. УНИКАЛЬНЫЕ МЕТОДЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА: МОДЕЛЬ «КАЙЗЕН-КОСТИНГ»

Шеремет А.Д., д.э.н., заслуженный профессор, научный руководитель кафедры, кафедра Учета, анализа и аудита, Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, г. Москва;

Керимов В.Э., д.э.н., профессор, кафедра Бухгалтерского учета, Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, г. Москва

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В современной глобальной, конкурентной и кризисной экономике выживают те организации, которые постоянно ведут поиск и внедрение инновационных моделей повышения качества выпускаемой продукции и снижения ее себестоимости, среди которых наибольшую популярность в последние времена приобрела уникальная и перспективная модель управленческого учета «Кайзен – костинг». В настоящей статье сделана попытка раскрыть возможности применения «Кайзен – костинг» в системе учета и калькуляции затрат в коммерческих организациях.

Предисловие

Управленческий учет является интегрированной системой информационной поддержки управления в области планирования, учета, анализа, контроля и принятия решений. Можно сказать, что весь учет с момента своего зарождения является управленческим, основной целью которого является производство информации для принятия оперативных, тактических и стратегических решений. В настоящее время в экономически развитых странах мира сложно найти компании, в которых бы не велся управленческий учет.

От официальных видов учета управленческий учет отличается своей оригинальностью, креативностью, продвинутой и адаптированностью к быстроизменяющимся условиям деятельности. На сегодняшний день, несмотря на свою достаточную исследованность, в нем еще имеются множество потаенных уголков, в которых прячутся уникальные методы по изысканию резервов повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности компаний, и снижения себестоимости выпускаемых ими продуктов, работ, услуг.

Одним из уникальных и перспективных методов управленческого учета, безусловно, является модель «Кайзен – костинг», построенная на основе японской философии «Кайзен». В настоящей статье мы с большим удовольствием попытаемся ознакомить своих любимых читателей и коллег с сущностью, значимостью и принципами построения данной модели.

ВВЕДЕНИЕ

Мировой опыт свидетельствует о том, что в конкурентной экономике выигрывают те коммерческие организации, которые в своей деятельности нацеливаются на постоянное устойчивое развитие. В результате происходит рост их ключевых показателей, темпы которых оказываются выше, чем у основных конкурентов.

Как известно, большинство коммерческих организаций создаются и стараются занять свое место под солнцем для гарантированного сбыта продукции на ограниченном рыночном пространстве до тех пор, пока на это пространство не претендуют более предприимчивые конкуренты.

Для потребителей эти события не являются событиями, представляющими наибольший интерес. Здесь уместно вспомнить поведение покупателя квартиры, транспортного средства, мебели или бытовой техники. Проблемы продавца его интересуют в последнюю очередь. Ему не важно, является ли продавец крепким хозяйственником или надежным семьянином, испытывает ли он финансовые затруднения, либо у него болят члены семьи, собака или кошка. Для покупателя важнее всего качество, надежность, полезность, бренд, цена, выгода и наличие приобретаемого товара.

На рынке всегда найдутся те, для которых успешное развитие происходит, в первую очередь, за счет проявленной заботы и максимально удовлетворения возникающих потребностей своих потребителей. При наличии таких конкурентов остается одно – либо под давлением более продвинутых конкурентов упаковать свои чемоданы, либо добиться более высокого темпа роста своего бизнеса.

Поэтому напрашивается следующий вывод – развитие является целью и обязанностью любой продвинутой коммерческой организации, которое будет занимать большую часть времени ее менеджерского аппарата.

Как известно, менеджерский аппарат коммерческих организаций, в том числе, занят разработкой и реализацией различных инвестиционных программ. По их мнению, наличие таких программ является свидетельством того, что бизнес успешно развивается. Однако следует подумать – действительно ли эти программы будут обеспечивать успешное развитие компании, и ее отрыва от своих конкурентов?

Однозначного ответа сложно получить, поскольку у наших конкурентов тоже может быть профессиональный менеджерский аппарат, который будет разрабатывать аналогичные или более эффективные инвестиционные программы, они также имеют доступ к новейшим инновационным и информационным технологиям, кредитным и финансовым рынкам. Следовательно, необходимо разрабатывать и строить свою уникальную систему, опирающуюся на последние достижения научно-технического прогресса и способную к постоянному самосовершенствованию.

Основными задачами постоянного самосовершенствования должны быть:

- стабильное и устойчивое развитие;
- достижение конкурентных преимуществ;
- максимизация прибыли;
- оптимизация и минимизация затрат и др.

Для достижения поставленных задач необходимо освоить самые передовые инновационные технологии, в том числе в сфере управления, планирования, учета, контроля и анализа затрат. На сегодняшний день такими возможностями в достаточной степени обладает управленческий учет, одним из эффективных и перспективных методов которого выступает модель «Кайзен – костинг», способствующая поиску резервов снижения затрат компании и достижению целевого уровня себестоимости ее продукции, работ и услуг.

Сущность, роль и значение «Кайзен» в системе производственного менеджмента

Философия «Кайзен» возникла в Японии и существует уже много столетий. Это учение означает постоянное и непрерывное (иногда незаметное) улуч-

шение и совершенствование. Само слово означает улучшение (изменение к хорошему, лучшему) и состоит из двух частей: кай – изменение; зен (дзен) – хорошо. В англоязычной среде для обозначения данной философии применяют термин «Кайзен», а в русскоязычной среде рекомендуют использовать термин «Кайдзен», поскольку в японском языке содержатся звуки, которые в других языках звучат в адаптированной форме по-разному.

Утверждают, что именно благодаря учению «Кайзен» японская экономика смогла не только оправиться после второй мировой войны, но и занять лидирующие позиции среди развитых экономик мира. Согласно «Кайзен» не может быть ничего постоянного. Непрерывные, пусть даже и еле заметные движения в сторону улучшения предпочтительны, чем резкие, скачкообразные движения и тем более, когда движение вовсе отсутствует, поскольку, как учит классическая философия – движение является способом существования материи, неотъемлемым атрибутом нашего бытия. Можно утверждать, что в основе этой философии лежат афоризмы древнегреческого философа Гераклида о том, что все течет и меняется и дважды в одну и ту же реку невозможно войти.

Философия «Кайзен» предусматривает применения следующих подходов:

- доброжелательности, вежливости и толерантности;
- непрерывности обучения и поиска нового, без которых невозможны движение и развитие;
- ежедневного анализа воплощенных и упущенных возможностей для изыскания изменений к лучшему, что должно войти в практику жизни;
- признания и устранения возникающих проблем, в противном случае движение (развитие) замедлится или остановится;
- упорного воплощения в жизнь задуманных мыслей и проектов;
- самодисциплины и терпения.

Отметим, что о «Кайзен» в области менеджмента впервые мир услышал благодаря трудам японского ученого Масааки Имаи. В 1986 г. им была издана в Англии книга «Kaizen: The Key to Japan's Competitive Success (Кайзен: ключ к успеху японских компаний)» [2]. Вторая книга под названием «Gemba Kaizen: a way to reduce costs and improve quality (Гэмба кайзен: путь к снижению затрат и повышению качества)» [3] им была издана в 1997 году. Под словом «гэмба» следует понимать место производства продукта или возникновения затрат.

С 1985 года по настоящее время Масааки Имаи является основателем и руководителем действующей консалтинговой компании «KAIZEN Institute Consulting Group», которая имеет свои представительства и оказывает образовательные и консалтинговые услуги более чем в 30 странах мира.

Сегодня существуют множество книг, учебников, пособий, научных статей в области «Кайзен», которому посвятили свои исследования ученые разных стран мира. Однако отправной точкой для их работ являются труды Масааки Имаи и опыт компаний, практикующих «Кайзен».

Идеи «Кайзен» применяются не только в Японии, но и во многих компаниях экономически развитых

стран мира. К основным идеям «Кайзен» в области менеджмента можно отнести следующие правила:

- любое производство должно ориентироваться, в первую очередь, на потребителей;
- рост прибыли необходимо увязывать с полным удовлетворением требований и потребностей покупателей;
- необходимо признавать имеющиеся проблемы, не бояться и стремиться устранять их;
- достигать поставленных целей не с помощью заимствований, а за счет своих внутренних резервов и др.

Основной целью «Кайзен» является осуществление действий по непрерывным процессам совершенствования и улучшения, которые в менеджменте должны быть связаны:

- с корпоративным стилем управления;
- с оптимизацией иерархии управления и сплочением команды;
- с непрерывным повышением квалификации и ответственности работников;
- с повышением производительности и мотивации труда;
- с улучшением качества продукции;
- с оптимизацией логистической деятельности;
- с сокращением производственных запасов;
- с устранением непроизводительных расходов и потерь и др.

Отдельные авторы ошибочно утверждают, что для «Кайзен» важнее всего мышление, направленное не на результат, а на процесс. Свое высказывание они аргументируют тем, что исторически в странах востока приоритет отдается процессу, а запада – результату. На наш взгляд, эти явления взаимосвязаны и не могут существовать друг без друга. Любой процесс заканчивается положительным или отрицательным результатом. Вместе с тем, без приложения усилий мы никогда не получим никакого результата. Как гласит русская пословица – без труда не выловишь (вытащишь) и рыбку из пруда. Поэтому попробуем утвердить, что философия «Кайзен» направлена на мышление, изучающее процессы, ведущие к результатам. Следовательно, для «Кайзен» важнее всего мышление, и в этот процесс вовлекаются все работники компании, включая ее руководителей и рядовых сотрудников. Можно сказать, что «Кайзен» - это направление движения компании на долгосрочную перспективу, а не на получение сиюминутных выгод.

Центральным звеном «Кайзен» в области производственного менеджмента является само производство, где формируется стоимость продукта. Поэтому основные усилия менеджмента должны быть направлены, в первую очередь, на предотвращение проблем, возникающих в этой сфере. Следовательно, менеджер большую часть своего времени должен уделять производству (гэмбе), разбираться в его тонкостях для принятия обоснованных и эффективных решений, а не засиживаться в кабинете.

Для повышения продуктивности производства «Кайзен» в области производственного менеджмента предлагает использовать следующие правила:

1. *Одна минута.* Суть правила заключается в том, что каждый человек ежедневно должен уделять внимание какому-нибудь занятию хотя бы одну минуту. С точки зрения здравого смысла, за одну минуту ничего особенного не успеешь сделать. Но ес-

ли минуту перевести в 60 секунд, то за это время можно успеть многое – забить гол, массажировать шею или глаза, просмотреть пропущенные звонки и электронную почту, направить кому-то смс-сообщение и т.д. Однако все же одна минута очень короткий промежуток времени и особого дискомфорта для временного ресурса человека не составляет. Поэтому ежедневное высвобождение одной минуты для «ратных дел» приводит к ощущению уверенности, приливу сил, наслаждению и успеху. Постепенно этот промежуток времени незаметно и безболезненно можно увеличить на пять, десять и более минут.

2. *Почему и как?* Суть правила заключается в том, что для устранения возникших проблем все время следует руководствоваться вопросами – почему и как. Например, при остановке производственного оборудования естественным ответом на вопрос «Почему остановилось производственное оборудование?» может быть «Вследствие износа или поломки запчастей и деталей». При решении данной проблемы можно руководствоваться вопросом «Как устранить эту проблему?». Решение может быть следующее – замена или ремонт устаревших запчастей или деталей. Следующие ответы на те же поставленные вопросы (почему и как) могут привести к определению факторов неэффективной деятельности, например, к закупке некачественной партии запчастей и деталей из-за низкой их цены и т.д. В данном случае принятые верные решения могут положительно влиять на совершенствование и улучшение деятельности снабженческой службы компании.

3. *Соблюдение санитарно-гигиенических и технических требований.* Суть правила заключается в том, что каждому сотруднику необходимо соблюдать следующие требования:

- быть чистоплотным и аккуратным;
- рабочее место держать в чистоте;
- соблюдать технику и правила безопасности;
- инструменты, оборудование и инвентарь в соответствии с инструкцией держать в рабочем состоянии (испорченные своевременно заменить) и в одном и том же месте;
- лишние и ненужные оборудование, инструменты, испорченные изделия, бумаги и документы убрать и др.

Принципы организации «Кайзен»

В Японии «Кайзен» считается наиболее эффективной концепцией бизнеса. Можно сказать, что это первое целостное движение в бизнесе, поскольку любой сотрудник компании, где применяется «Кайзен», рассматривается не в виде временного трудового ресурса, а как личность, лицо, имидж и развивающийся интеллектуальный капитал компании. В таких компаниях приоритет отдается признанию важности каждой личности, их преданности, знаниям, опыту, навыкам, умению, коммуникабельности, участию в командах и вкладу в совершенствование и улучшение жизнедеятельности компании.

Как было отмечено, «Кайзен» является образом мышления и поведения, как всей компании, так и отдельных ее команд и сотрудников. Он позволяет ориентировать индивидуумы и «команды-семьи» на

разработку и реализацию стратегических целей компании, получение долгосрочных выгод за счет улучшения качества выпускаемой продукции, производственных процессов и степени удовлетворенности своих потребителей.

Предметом заботы каждого сотрудника и команды является совершенствование жизнедеятельности компании в целом. Каждому сотруднику вменяется в обязанность свободное проявление и рассмотрение любых инициатив, способствующих повышению качества продуктов, работ и услуг, оптимизации затрат и устранению потерь.

При «Кайзен» изменения, ведущие к совершенствованию и улучшению жизнедеятельности компании, должны быть всеохватывающими и постоянными. Здесь не может быть места статусу-кво, однако эти изменения должны быть незаметными и постепенными, чтобы не приводили к шоковым, кризисным и катастрофическим явлениям в жизнедеятельности компании. Как свидетельствует опыт японских компаний, применяющих «Кайзен», в них отсутствуют резкие (квантовые) скачки для занятия или восстановления своей рыночной позиции. Вместе с тем, последние 60 лет нашей эпохи свидетельствуют о том, что постоянно обновляющиеся мировые стандарты по качеству преимущественно появляются в японских компаниях, применяющих философию «Кайзен», в которых эталоны качества куются последовательными, небольшими и эволюционными изменениями.

Наиболее сильной стороной философии «Кайзен» в области производственного менеджмента являются его принципы. Различными авторами предлагаются разное количество принципов организации «Кайзен». Мы в данной статье будем придерживаться классических принципов, сформулированных Масааки Имаи.

1. *Принцип концентрации на потребностях клиентов.* При «Кайзен» производство рассматривается в виде схемы: поставщик-потребитель. Каждую производственную цепочку формирования стоимости продукта следует рассматривать одновременно в качестве и поставщика и потребителя продуктов, работ, услуг. Например, при производстве хлебобулочных изделий заведующий материальным складом является поставщиком муки и других материалов, а тестомес - потребителем. В свою очередь, тестомес является поставщиком, а пекарь – потребителем теста. При передаче готовых хлебобулочных изделий в экспедицию, пекарь становится поставщиком, а экспедитор – потребителем продукции и т.д. Поэтому ответственность за своевременность поставки и качество продукта одновременно несут и поставщики, и потребители продукции. Такая организованная цепочка позволяет избежать фактов появления производственного и экспедиционного брака продукции.

При «Кайзен», в вопросах качества продукции, компромисс невозможен, даже в том случае, когда необходимы дополнительные затраты. Компания обязана поставлять высококачественную продукцию или услуги, полностью удовлетворяя потребности своих клиентов, у которых даже мысли не должны

возникать по поводу других поставщиков. Приоритетом для компании, по сравнению со своими конкурентами, является более высокая степень удовлетворенности потребителей ее продукции. Поэтому проблемы качества и максимальное удовлетворение потребностей своих клиентов превращаются в образ мышления и поведения для каждого сотрудника компании.

2. *Принцип непрерывных изменений.* Данный принцип характеризует основную сущность «Кайзен» и предполагает непрерывные, незаметные и эволюционные изменения, которые способствуют совершенствованию и улучшению жизнедеятельности компании во всех ее сферах. При этом поиск путей изменений, приводящие к совершенствованию и улучшению жизнедеятельности компании не прекращается и носит постоянный характер. Каждый факт изменения реализуется в виде нового формального стандарта. Вместе с тем принятый новый стандарт будет функционировать до разработки и реализации следующего нового стандарта, пока сотрудниками или командами не будут предложены новые способы усовершенствования действующего ранее стандарта.

3. *Принцип открытого признания проблем.* Проблемы существуют у любых компаний. Там, где их нет, совершенствование и улучшение невозможны. Все возникающие проблемы должны стать предметами открытых обсуждений. Использование данного принципа требует соблюдения доброжелательности, взаимной поддержки, конструктивности, неконфликтности и отсутствия взаимных обвинений. В обсуждении проблемы могут принять участие все сотрудники компании, в том числе других отделов и команд. Каждый из них может предложить свои варианты решений по устранению возникшей проблемы.

В компаниях, где существует практика закрытого обсуждения проблем, или их замалчивания и непризнания, принятие решений по устранению проблем производится, как правило, конспиративно или на базе «единственно верного решения». Такая практика отрицательно сказывается на появлении альтернативных идей и вариантов решений со стороны «чужих», не относящихся к данной команде сотрудников.

Там, где применяется «Кайзен», менеджеры низшего и среднего звена должны научиться смелому дележу своей власти. Такого же правила должен придерживаться высший топ-менеджмент компании, которая желает работать в условиях «Кайзен». Хожение слухов, взаимные обвинения и многозначительные намеки только вредят разработке и успешной реализации стратегических целей компании.

4. *Принцип пропаганды открытости и доступности.* В компаниях, применяющих «Кайзен», приветствуется политика открытости и доступности менеджерского аппарата. Отделы и кабинеты имеют меньшую обособленность друг от друга и, как правило, ограждения между ними устанавливаются из прозрачных материалов. Более открытый характер носят и рабочие места сотрудников. Индивидуаль-

ные кабинеты имеют только руководители высшего звена компании. В них, как правило, отсутствуют символы положения менеджера или его статуса, поскольку приветствуется единство сотрудников компании. В результате получают более открытых и доступных менеджеров, что благоприятно сказывается в налаживании более надежных коммуникационных связей и принятии оперативных управленческих решений.

5. *Принцип создания рабочих команд.* Согласно данному признаку каждый сотрудник компании обязан стать членом определенной рабочей команды и участвовать в деятельности кружков качества. Наряду с этим, его также принимают в команду «одногодоч», состоящую из сотрудников, принятых на работу в один и тот же год. Сотрудники компании также могут быть членами межфункциональных команд, сформированных для решения отдельных проектов и задач. Такая организованная перекрывающаяся структура команд носит сетевой характер, привязывает сотрудника к жизнедеятельности компании в целом и вырабатывает в нем чувства индивидуальной и коллективной ответственности.

6. *Принцип управления проектами с помощью межфункциональных команд.* Применение данного принципа означает следующее: ни одному отдельно взятому сотруднику или одной отдельно взятой команде компании не удастся функционировать эффективно, если он (она) в своей деятельности будет концентрироваться на решении только своих внутренних проблем. Действительно, ни отдельно взятый сотрудник или команда, относящаяся к какой-либо функциональной группе, не в состоянии обладать всеми необходимыми знаниями или навыками для формирования идей, разработки и реализации эффективных программ и проектов, даже в том случае, когда это относится к его (их) предметной сфере исследования. Согласно «Кайзен», в проектные группы, либо с самого начала, либо постепенно включают специалистов различных областей знаний. Таким образом, создается широкая сетевая структура межфункциональной команды. В качестве примера можем использовать деятельность департамента «Управленческий учет», в работе которого принимают участие инженеры, технологи, финансисты, маркетологи, бухгалтеры, аналитики и т.д. Основной задачей деятельности этого департамента является производство информации для принятия менеджерским аппаратом компании своевременных, обоснованных и эффективных управленческих решений в области стратегии и тактики развития бизнеса.

Отметим, что использование этого принципа требует постоянной ротации кадров, присущей японскому менеджменту.

7. *Принцип гармонии взаимоотношений между сотрудниками и командами.* Действие принципа гармонии взаимоотношений заключается в том, что сотрудники (команды) компании между собой должны быть вежливыми, доброжелательными, толерантными, избегать межличностных и внутренних конфликтов. Хорошие взаимоотношения между командами и сотрудниками обязательно приведет к их

вовлеченности в общие проблемы компании, что, в конечном итоге, положительно скажется в достижениях компании высокие результаты.

8. *Принцип развития самодисциплины и самоконтроля.* Корни данного принципа являются традиционными для японской культуры и религии. Свое поведение лучше всех должен контролировать сам работник компании. Для компании, применяющей «Кайзен», такая процедура является нормой.

Как известно, в основе самодисциплины и самоконтроля лежит страх, особенно, если речь идет о страхе потерять работу или выгодное положение в какой-нибудь компании. Для многих уход с работы по найму является основной причиной избавления от этого вечного страха. Однако уход с работы с одной компании или переход на работу в другую компанию не всегда помогают добиваться удовлетворения, признания и успеха. Оказывается и в другой компании надо придерживаться ее корпоративной культуры, не опаздывать на работу, не избегать ответственных поручений и работать производительно и эффективно. Благодаря этим обстоятельствам появляется необходимость в применении принципа самодисциплины и самоконтроля.

Самодисциплиной можно считать способность человека действовать по заранее определенным нормам, сценариям, планам, программам и проектам без каких-либо эмоций и чувств, а самоконтролем – способность человека контролировать свои действия, эмоции и чувства.

Самодисциплина и самоконтроль являются необходимыми атрибутами жизненных обстоятельств, семейных и трудовых отношений. При этих атрибутах человек должен заранее определять свои эмоциональные и физические возможности и силы для достижения поставленных целей и задач. Сбрасывание ненужных и второстепенных действий способствует становлению жизни более гармоничной, а действующих взаимоотношений – быть более открытыми, ясными и доброжелательными.

Самодисциплина и самоконтроль должны сопровождаться уважением, как к самому себе, так и к другим работникам и компании в целом. В результате у сотрудника развивается чувство преданности к компании и способность гармоничного взаимодействия со своими клиентами и коллегами. Все это способствует формированию его, как личности. Компания в обязательном порядке сможет выполнить все принимаемые проекты, программы и планы, если большее число ее работников будут обладать чувствами самодисциплины, самоконтроля, энтузиазма, творческого подхода и преданности.

9. *Принцип информирования сотрудников компании.* На поведение персонала существенное влияние оказывает, в том числе, информационная политика компании. Действие данного принципа означает, что все сотрудники должны быть полностью информированы о деятельности своей компании.

Как известно, информированность является базовой потребностью для любого человека. Если сотрудники плохо информированы о деятельности компании, особенно по тем вопросам, которые для

них имеет первостепенное значение, то такое положение порождает равнодушие и способствует снижению их настроения на полезную и производительную работу. Поэтому формирование внутренней информационной политики компании должно отвечать следующим требованиям:

- сотрудникам должна быть предоставлена самая свежая общая и детальная информация о жизнедеятельности компании, и ее структурных подразделений;
 - информация должна быть доступна не только высшему, но и среднему звену менеджмента, а также рядовым сотрудникам;
 - предоставляемая информация должна быть оперативной, полной, достоверной, прозрачной и динамичной и др.
- Сотрудников компании, как правило, интересует:
- имидж, миссия, долгосрочные и краткосрочные цели и задачи, стратегия и тактика ведения бизнеса, корпоративные ценности и культура;
 - достижения и значимые события в жизнедеятельности компании, и ее сотрудников;
 - социальные гарантии, вопросы материального и морального стимулирования, критерии и показатели рейтинговой оценки;
 - возможности карьерного роста, обучения и повышения квалификации за счет компании, кадровые перемещения;
 - нововведения и их предварительное обсуждение для внесения предложений до принятия окончательных решений и др.

Персонал компании должен удостовериться в том, что ему предоставляется самая объективная и точная информация о тех вопросах, которые для него имеют жизненное значение. Владение всей полной информацией помогает принять обоснованные и верные решения.

10. *Принцип делегирования полномочий сотрудникам компании.* Действие данного принципа означает передачу каждому сотруднику компании определенных объемов полномочий и связано с обучением и владением персоналом многими специальными, широкими знаниями, навыками и опытом.

Почему проблемы делегирования полномочий сотрудникам является камнем преткновения в деятельности любой компании? В основном это происходит из-за опасения и нежелания менеджеров (главного, среднего и низшего звена) компании перекладывать определенные обязанности на своих заместителей и сотрудников. Недаром существует поговорка о том, что если что-то хочешь сделать хорошо, то сделай это сам. Такое положение можно объяснить также со склонностью и верой некоторых руководителей в свою незаменимость. Как гласит народная мудрость – незаменимых людей нет. Отметим, что с устоявшейся поговоркой мы не согласны. На наш взгляд, все люди незаменимы, и в этой жизни каждый из них выполняет свою определенную роль. Другое дело – хороший или плохой сотрудник. Плохой сотрудник не может, а зачастую и не хочет добросовестно выполнять свои обязанности. Его, либо нужно переучивать и перевоспитывать (если он этого желает), либо указывать на дверь.

Однако работа в одиночку не всегда приносит желаемого результата и возникает необходимость в делегировании части своих обязанностей и ответ-

ственности своим подчиненным. Этого процесса не надо опасаться. На начальном этапе руководитель вынужденно контролирует деятельность своих подчиненных в рамках предоставленных им полномочий и обязанностей для убеждения в верности своего выбора и решения. В том случае, когда сотрудник не оправдывает твоих надежд, то предоставленные ему дополнительные полномочия можно либо аннулировать, либо переложить на других сотрудников, либо опять взвалить на свои плечи. Как видим, процесс делегирования полномочий и обязанностей легко обратим.

Вместе с тем процесс делегирования части полномочий помогает менеджерам разгрузиться и концентрироваться на разработке и реализации стратегических целей компании. В свою очередь, сотрудники, которым выпадает честь такого доверия, становятся более заинтересованными на эффективную деятельность, что положительно сказывается на результатах их труда и компании в целом.

Кайзен – костинг

Философию «Кайзен» в сфере учета и контроля затрат стали применять благодаря трудам профессора японского университета «Цукуба» Ясухио Монден. Именно им был введен в научный оборот термин «Кайзен – костинг». В его изложении «Кайзен – костинг» впервые стал рассматриваться в роли инструмента эффективного управления затратами компании и снижения себестоимости выпускаемой ею продукции. Русскоязычным читателям Ясухио Монден известен как автор книг: «Тойота – методы эффективного управления» [7]; «Как работают японские предприятия» [8]; «Система менеджмента Тойоты» [9].

В настоящее время «Кайзен – костинг» является одним из перспективных моделей не только японского управленческого учета, но и успешно применяется во многих продвинутых компаниях экономически развитых стран мира.

«Кайзен – костинг» можно определить как модель управленческого учета, основной целью которой является производство информации для повышения качества выпускаемых продуктов путем оптимизации бизнес - операций и уровня производственных затрат.

При «Кайзен – костинг» основными объектами учета и калькуляции затрат являются производственные процессы (рабочие операции). Можно сказать, что «Кайзен – костинг» является усовершенствованной моделью попередельного (попроцессного, пооперационного) метода учета и калькуляции затрат с применением философии «Кайзен». Кроме того, «Кайзен – костинг» успешно заимствовал, и параллельно сосуществуют с такими моделями управленческого учета, как «Стандарт – костинг», «Директ – костинг», «Таргет – костинг», «ABC – костинг», «JIT» и др.

Основной задачей «Кайзен – костинг» является поиск резервов повышения качества выпускаемых продуктов и снижения их себестоимости. Для этого все производственные процессы расчленяются на составляющие их рабочие операции. Те операции, которые приводят к ухудшению качества продукции

и удорожанию ее себестоимости, либо усовершенствуются до необходимого уровня, либо исключаются из технологической карты.

Для каждой операции (процесса) определяется количественный показатель, который характеризует степень его загрузки. Например, в качестве такого показателя по контролю качества продукции может выступать показатель числа продуктов, подвергнувшихся контролю качества, а по процессу удовлетворения спроса покупателей - число выполненных заказов и т.д.

Каждая операция (процесс) имеет потребляемые ею ресурсы, являющиеся результатами работ, выполненных в различных структурных подразделениях организации, т.е. в центрах (местах) их возникновения. Показатели носителей этих ресурсов могут фиксироваться и быть зависимыми от полноты и степени выполнения технологического процесса. Потребленные ресурсы формируют себестоимость операций (процессов), которая, в свою очередь, под влиянием фактора процессных затрат списывается на конкретный продукт.

При «Кайзен – костинг», применяют функциональный подход к формированию себестоимости продуктов. В себестоимость операции (процесса) по кейвейерной системе пошагово включают затраты структурных элементов, создающих единую цепочку формирования ценностей продуктов. Этот метод ориентирован только на бизнес - процессы, результатами которых являются созданные продукты, работы или услуги, отвечающие запросам внутренних или внешних потребителей.

По существу, «Кайзен – костинг» работает по следующему алгоритму.

1. Разделение производственного процесса на составляющие рабочие операции (функции или виды деятельности) исходя из их значимости и сложности.
2. Определение затрат по каждой рабочей операции (функции или вида деятельности). Накладные расходы организации должны идентифицироваться с данными объектами.
3. Определение носителя затрат по каждой рабочей операции (функции или вида деятельности). Каждый объект затрат должен иметь свой собственный носитель затрат, которого можно оценить и измерить в соответствующих единицах.
4. Расчет себестоимости единицы носителя затрат, для чего сумму затрат по каждой операции (функции или вида деятельности) необходимо делить на количественный параметр этого носителя.
5. Расчет себестоимости единицы продуктов (работ, услуг). Для этого себестоимость единицы носителя затрат необходимо умножить на количество носителей в разрезе тех операций (функций или видов деятельности), которые были использованы при изготовлении продуктов (работ, услуг).

При «Кайзен – костинг» процесс калькулирования себестоимости продукции включает в себя, как правило, пять этапов.

На первом этапе определяются затраты, связанные с производством и реализацией продукции компании. Для этого всю совокупность затрат для отнесения их на соответствующие объекты (продукты, каналы сбыта, клиенты, заказы и т.д.) расчленяют на прямые и косвенные (накладные) их составляющие.

На втором этапе прямые затраты включают в стоимость объектов затрат с первичных учетных документов по прямому признаку.

На третьем этапе происходит распределение и включение косвенных расходов в стоимость использованных ресурсов пропорционально носителям затрат.

На четвертом этапе происходит перенос стоимости ресурсов в стоимость операций (процессов) пропорционально носителям ресурсов.

На пятом, заключительном этапе стоимость основных процессов (операций) переносится на соответствующие объекты затрат в соответствии с носителями процессов (операций). При этом в качестве носителей процессов (операций) могут выступать показатели, характеризующие количественные аспекты объектов затрат, например, объем производства, выручка и др.

При «Кайзен – костинг» особое внимание уделяется разложению сложных операций на составные части и возможностям применения разнообразных носителей затрат для этих составных частей. Хозяйственно - финансовая деятельность компании при этой модели представляется в виде совокупности отдельных операций (видов и функций деятельности), что способствует проведению качественной оценки работы различных структурных подразделений и сфер деятельности, что положительно сказывается на обеспечении менеджмента компании точной, достоверной и своевременной информацией для принятия оперативных управленческих решений.

Первичный учет затрат при «Кайзен – костинг» осуществляется в разрезе центров возникновения затрат (ЦВЗ). Для каждого ЦВЗ устанавливается определенный перечень выполняемых работ, которые очень часто выступают в роли ресурсов, потребляемыми хозяйственными операциями (процессами). Для каждой операции (процесса) устанавливаются факторы по потреблению ресурсов, которые определяют потребляемый процессом объем работ. Информация об объеме работ может вводиться либо вручную, либо рассчитываться информационно - вычислительной системой организации автоматически.

При «Кайзен – костинг» статьи калькуляции, подлежащие распределению, такие как «Общепроизводственные расходы» и, особенно, «Общехозяйственные расходы» должны пройти процедуру тотального контроля. Из состава этих статей необходимо выделить расходы, которые напрямую можно списать на себестоимость конкретных продуктов, а остальные – необходимо исключить из состава производственной себестоимости и рассматривать в виде расходов периода.

Главное в «Кайзен – костинг» состоит в том, что все процедуры, связанные с совершенствованием (изменением, улучшением) учета и калькуляции затрат должны способствовать повышению качества выпускаемой продукции и максимальному удовлетворению потребностей клиентов компании.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Обобщая вышеизложенное, сделаем следующие выводы.

1. Современный бизнес можно представить в виде сложнейшего организма, состоящего из огромного количества информационных, финансовых, коммерческих и производственных единиц, ведущих хищническое поведение на рынке, для которых основной целью их функционирования является устранение конкурентов, и максимизация получаемой прибыли. Для того, чтобы занять свою устойчивую нишу в этой среде, необходимо постоянно вести активный поиск резервов повышения эффективности производства продукции и снижения ее себестоимости.

Достижение указанных целей требует освоения самых передовых инновационных технологий, в том числе в сфере управления, планирования, учета, контроля и анализа затрат. На сегодняшний день такими возможностями в достаточной степени обладает управленческий учет, одним из эффективных и перспективных моделей которого выступает «Кайзен – костинг».

2. Философия «Кайзен» возникла в Японии и означает постоянное и непрерывное (иногда незаметное) улучшение и совершенствование. Благодаря данному учению японская экономика смогла не только оправиться после второй мировой войны, но и занять лидирующие позиции среди развитых экономик мира.

В настоящее время идеи «Кайзен» применяются не только в Японии, но и во многих компаниях экономически развитых стран мира. К основным идеям «Кайзен» в области производственного менеджмента относятся следующие правила:

- любое производство должно ориентироваться, в первую очередь, на потребителей;
- рост прибыли необходимо увязывать с полным удовлетворением требований и потребностей покупателей;
- необходимо признавать имеющиеся проблемы, не бояться и стремиться устранять их;
- достигать поставленных целей не с помощью заимствований, а за счет своих внутренних резервов и др.

3. Сферой применения «Кайзен – костинг» являются компании, где наблюдается высокий уровень автоматизации, а также добавленных затрат (затраты на оплату труда и накладные расходы). Использование «Кайзен – костинг» лучше всего подходит для компаний, где налажен единый и непрерывный производственный процесс и выпускается массовая продукция с широким ассортиментным перечнем.

«Кайзен – костинг» можно определить как модель управленческого учета, основной целью которой является производство информации для повышения качества выпускаемых продуктов путем оптимизации бизнес - операций и уровня производственных затрат.

4. При «Кайзен – костинг» основными объектами учета и калькуляции затрат являются производственные процессы (рабочие операции). Можно сказать, что «Кайзен – костинг» является усовершенствованной моделью попередельного (попроцессного, пооперационного) метода учета и калькуляции затрат с применением философии «Кайзен». Кроме того, «Кайзен – костинг» успешно заимствовал, и параллельно сосуществуют с такими моделями управленческого учета, как «Стандарт – костинг», «Директ – костинг», «Таргет – костинг», «ABC – костинг», «JIT» и др.

5. «Кайзен – костинг» позволяет определить причины, места и операции (процессы), связанные с ухудшением качества продукции и возникновением непроизводительных расходов и потерь. Данная модель позволяет выявлять полезные, избыточные и бесполезные функции деятельности (процессы, операции) и связанные с ними затраты.

6. «Кайзен – костинг» является составной частью реинжиниринга и ориентирован на применение бизнес – операций, которые формируют стоимость компании, и позво-

ляют им успешно конкурировать на внутренних и внешних рынках благодаря своей универсальности и применимости во всех типах организаций и предприятий. Его гибкая модель имеет стратегическую направленность и нуждается в периодическом пересмотре и ориентации на развитие бизнес – операций.

Успех в применении модели «Кайзен – костинг» в учете и калькуляции затрат в полной мере зависит от желания менеджмента компании, его умения работать в условиях жесткой конкуренции и постоянных изменений. Оценить же по достоинству возможности «Кайзен – костинг» в сфере учета и калькуляции затрат смогут профессионалы, работающие в условиях реальной инновационной экономики.

Литература

1. Галицкий С.В., Ворошко И.А. Роль модели «Кайзен-костинг» в системе управления затратами [Электронный ресурс] / С.В. Галицкий, И.А. Ворошко // *Фундаментальные исследования*. - 2016. - № 10-1. - С. 119-123. URL: <http://www.fundamental-research.ru>;
2. Имаи Масааки. Ключ к успеху японских компаний [Текст] / Пер. с англ. - М.: Альпина Паблишерз, 2011. — 274 с.
3. Имаи Масааки. Гэмба кайзен: путь к снижению затрат и повышению качества [Текст] / Пер. с англ. - М.: Альпина Паблишерз, 2014. — 69 с.
4. Качалай В.В. Кайдзен-костинг: японский подход к управлению затратами на промышленных предприятиях [Электронный ресурс] / В.В. Качалай // *Региональная экономика и управление: электронный научный журнал*. – 2013. - № 1(33). URL: <http://eee-region.ru>.
5. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник [Текст] / В.Э. Керимов. – 4-е изд. - М.: ИТК «Дашков и К», 2007. - 478 с.
6. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник [Текст] / В.Э. Керимов. – 10-е изд. - М.: ИТК «Дашков и К», 2017. - 399 с.
7. Монден Ясухиро. Тойота – методы эффективного управления [Текст] / Пер. с англ. - М.: Экономика, 1989 – 288 с.
8. Монден Ясухиро. Как работают японские предприятия [Текст] / Пер. с англ. - М.: Экономика, 1989 – 262 с.
9. Монден Ясухиро. Система менеджмента Тойоты [Текст] / Пер. с англ. - М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2007. – 216 с.
10. Управленческий учет: учебник [Текст] / под ред. А.Д. Шеремета – 4-е изд. – М.: Инфра – М, 2009. – 429 с.

Ключевые слова

Модель; качество; менеджмент; управленческий учет; калькуляция; себестоимость.

Шеремет Анатолий Данилович

Керимов Вагиф Эльдарович

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена необходимостью разработки и применения креативных методов, направленных на оптимизацию затрат компании и повышение эффективности ее операционной, финансовой и инвестиционной деятельности. Достижение такой цели требует применения апробированных и дающих положительный результат методик, среди которых, как правильно отмечено в статье, выделяется своей уникальностью и оригинальностью метод «Кайзен-костинг», построенной на японской философии «Кайзен».

Научная новизна и практическая значимость. В статье на базе анализа теории и практики управленческого показана история появления, формирования и развития модели «Кайзен-костинг», ее роль и значение в обосновании и принятии эффективных управленческих решений. Благодаря статье читатели смогут познакомиться и заново для себя открыть творчество таких японских ученых – исследователей, как Имаи Масааки и Ясухиро Монден.

К достоинствам статьи можно отнести:

- определение сущности, роли и значения «Кайзен» в системе производственного менеджмента;
- принципы организации «Кайзен»;
- методику применения «Кайзен-костинг» в сфере учета и калькуляции затрат.

Заслуживают одобрения выводы авторов об универсальности, простоте, наглядности, точности, скорости и необходимости применения «Кайзен-костинг» в коммерческих организациях, особенно в сочетании с такими эффективными методами управленческого учета как «Стандарт-костинг», «Директ-костинг», «Тарге-костинг», «JIT» и др.

Заключение. Содержание, форма изложения и структура статьи соответствуют поставленным целям и задачам и связаны внутренней логикой и единством. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована для публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Бариленко В.И., д.э.н., профессор, Департамент учета, анализа и аудита, «Финансовый университет при Правительстве РФ», г. Москва.

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)