

УДК 657.22

UDC 657.22

08.00.00 Экономические науки

Economics

ТРАНСФОРМАЦИЯ МЕТОДОЛОГИИ ДИРЕКТ-КОСТИНГ В РАМКАХ КОНЦЕПЦИИ КАЙДЗЕН**TRANSFORMATION OF THE DIRECT COSTING METHODOLOGY WITHIN THE KAIZEN'S CONCEPT**

Моисеенко Андрей Сергеевич
аспирант кафедры теории бухгалтерского учета
*Кубанский государственный аграрный
университет, Краснодар*
Spin-код: 4864-8234, andervick@rambler.ru

Moiseenko Andrey Sergeevich
postgraduate student of the Accounting theory
sub-faculty
Kuban State Agrarian University, Krasnodar

В данной статье рассматривается сравнительный анализ системы учета полных затрат и директ-костинг. Описана необходимость применения кассового метода в управленческом учете, использования его при расчете одной из важнейших экономических категорий – маржинального дохода. Разработаны корреспонденции счетов, отражающие формирование маржинального дохода при кассовом методе и при методе начислений. Внесены изменения в Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета по счетам 92 «Маржинальная прибыль (убыток)» и 99 «Прибыли и убытки». Рассмотрено влияние кассового метода на формулы анализа безубыточности и на правила принятия решений в краткосрочном периоде. Разработанные методики апробированы на цифровом материале ООО «Первая строительная компания» г. Краснодара и ООО «Сигнал» и ЗАО «Промжилстрой» г. Тимашевска. Сделан вывод о том, что применение кассового метода позволяет получать более достоверные показатели, способствует принятию обоснованных управленческих решений. Усложнение экономических реалий предъявляет совершенно иные требования к организации процесса управления и его информационному обеспечению. Необходимо постоянно пересматривать используемую терминологию, оценивать ее соответствие спектру решаемых задач, адаптировать категориальный аппарат к потребностям современных систем управления

This article discusses the comparative analysis of the total cost accounting system and direct costing. There is a need of using the cash method in management accounting, its use in the calculation of one of the most important economic categories - marginal income. Correspondences of accounts reflecting the formation of marginal income by cash method and accrual method have been developed. Changes of the Regulations of Chart of Accounts using (especially accounts: 92 "Marginal profit (loss)" and 99 "Gains and losses") are given. There are the cash method effect to the break-even analysis formulas and decision-making rules in the short term. The developed methods are tested on digital material of Ltd. "The first construction company" in Krasnodar and Ltd. "Signal" and "Promzhilstroy" in Timashevsk. It is concluded that the application of the cash method allows obtaining more figures that are reliable. Cash method contributes to make reasonable management decisions. The increasing complexity of economic reality makes very different demands on the organization management and its information support. It is necessary to review the terminology used, to assess its compliance with the spectrum of tasks, and adapt categorical apparatus to the needs of modern management systems

Ключевые слова: ДИРЕКТ-КОСТИНГ, КАССОВЫЙ МЕТОД, МАРЖИНАЛЬНЫЙ ДОХОД, АНАЛИЗ БЕЗУБЫТОЧНОСТИ, КАЙДЗЕН

Keywords: DIRECT COSTING, CASH BASIS, PROFIT MARGIN, BREAK-EVEN ANALYSIS, KAIZEN

Суть концепции кайдзен заключается в совершенствовании всех сторон деятельности организации, оптимизации протекающих процессов для достижения долгосрочных конкурентных преимуществ. Методическая

проработка теоретических положений, необходимая для практического воплощения концепции, позволяет:

- обеспечивать пользователя концептуальными структурами и категориальным аппаратом;
- понимать, объяснять или прогнозировать различные проявления элементов системы.

Учетно-методическое обеспечение следует начать с трансформации подходов к калькулированию. В зависимости от возможности включения постоянных расходов в себестоимость продукции выделяют систему учета полных затрат и директ-костинг.

Система учета полных затрат предполагает распределение накладных расходов, т.е. отнесение их, в конечном итоге, на себестоимость произведенного продукта (работ, услуги). Очевидно, что величина отнесенных на себестоимость накладных расходов во многом определяется способом распределения и выбором базы распределения. Если выбор не учитывал экономическую сущность накладных расходов, то, как бы математически верно не было проведено распределение, информация о себестоимости продукта не будет отражать реально понесенные затраты. Это чревато неправильной оценкой управленческим звеном компании вклада каждого продукта в финансовый результат организации и принятием неверных управленческих решений.

Управленческий персонал компании должен обладать оперативной информацией о том, во что в действительности обходится организации производство продукции, оказание услуг, осуществление определенного вида деятельности вне зависимости от величины накладных расходов. Достоверными (свободными от субъективности распределения) являются только прямые (переменные) затраты. Поэтому существуют системы, предполагающие отнесение накладных (постоянных) расходов на уменьшение выручки от продаж.

Логика подобного решения строится на том, что в структуре накладных расходов большая часть расходов зависит от продолжительности периода. Например, в себестоимости непроданных остатков готовой продукции декабря растворены накладные расходы, начисленные за сентябрь. С методической точки зрения расходы, начисленные за сентябрь, должны списываться за счет выручки сентября.

Ярким примером системы, предусматривающей списание накладных расходов в том периоде, когда они начислены, является система директ-костинг, основанная на делении затрат на постоянные и переменные и используемая при принятии управленческих решений в краткосрочном периоде.

Проведем сравнительный анализ двух систем: системы с полным распределением затрат и директ-костинга по двум основаниям:

- сущность систем (таблица 1);
- влияние на прибыль.

Система учета полных затрат за исключением применения принципа дифференцированных баз распределения во многом дублирует официальную учетную методологию. Обе системы ориентированы на применение метода начислений. Несмотря на обязательность применения этой концепции основным критерием банкротства является несбалансированность денежных потоков, а не отрицательный финансовый результат. Тем не менее, в условиях доминанты метода начислений, наиболее значимые индикаторы связаны с показателями, рассчитываемыми в рамках метода начислений (например, прибыль, рентабельность).

Данный подход характерен не только для финансового, но и для управленческого учета. Примером можно считать один из наиболее значимых показателей управленческого учета – маржинальный доход.

Таблица 1 – Сравнительный анализ систем

Основание	Учет полных затрат	Учет переменных затрат (система директ-костинг)
Приоритетный показатель	Прибыль от продаж, система ориентирована на покрытие всех затрат	Маржинальная прибыль (доход), система ориентирована на покрытие переменных затрат
Горизонт планирования	Долгосрочные управленческие решения	Краткосрочные управленческие решения
Контроль	Точный, но трудоемкий	Оперативный контроль, но используются предварительные оценки
Структура отчета о финансовых результатах (информация по обычным видам деятельности)	Выручка от продаж	Выручка от продаж
	Себестоимость продаж (переменные и постоянные расходы)	Переменные производственные затраты
	Валовая прибыль	Валовая прибыль
	Коммерческие и управленческие расходы (переменные и постоянные)	Переменные коммерческие и управленческие расходы
	–	Маржинальный доход
	–	Постоянные расходы: ПНР, административные и коммерческие расходы
	Операционная прибыль	Операционная прибыль

В соответствии с общеизвестной формулой, маржинальный доход представляет собой разницу между выручкой и переменными затратами. В современных экономических условиях строительные организации достаточно часто не получают выручку или получают ее не в полном объеме. Поэтому для целей управления применение начисленной выручки как аналитического показателя не всегда информативно.

Переменные затраты представлены, в основном, заработной платой работников-сдельщиков или же переменной частью оплаты труда (при делении оплаты труда на переменную и постоянную части в соответствии с учетной политикой организации), энергией на технологические цели, строительными материалами и др. В то же время, у организации может

быть неоплаченная задолженность перед поставщиками, по заработной плате. По сути, показатель переменных затрат, рассчитанный по методу начислений не раскрывает информации в полном объеме.

В этой связи рекомендовано рассчитывать «оплаченные переменные расходы» (таблица 2).

Таблица 2 – Состав оплаченных переменных и постоянных затрат

Затраты	Оплаченные переменные затраты	Оплаченные постоянные затраты
Материальные затраты	Начисленные прямые затраты, умноженные на усредненный процент оплаты кредиторской задолженности	Начисленные накладные затраты, умноженные на усредненный процент оплаты кредиторской задолженности
Трудовые затраты	Выплаченная заработная плата работников-сдельщиков или же переменная часть оплаты труда (при оплате труда, предполагающей две части: твердый (гарантированный) оклад и переменную часть)	Выплаченная заработная плата работников-повременщиков или же постоянная часть оплаты труда (при оплате труда, предполагающей две части: твердый оклад и переменную часть)
Прочие затраты	Начисленные переменные расходы, умноженные на усредненный процент оплаты кредиторской задолженности	Начисленные постоянные затраты, умноженные на усредненный процент оплаты кредиторской задолженности

Усредненный процент оплаты кредиторской задолженности означает долю оплаченной кредиторской задолженности за период в ее начисленной величине.

Очевидно, что в составе затрат не отражены амортизационные отчисления, которые не связаны с денежными потоками, а являются результатом применения учетной методологии. В составе амортизации к переменным затратам относятся лишь амортизационные отчисления, начисленные по способу списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). В соответствии с проведенными исследованиями методик начисления амортизации, используемых строительными организациями,

был сделан вывод о крайне редком применении этого способа. В связи с этим в составе переменных затрат амортизационными отчислениями можно пренебречь как несущественными. Большинство организаций предпочитает применять линейный способ для минимизации отличий с налоговым учетом.

Отличия между расходами, формируемыми в соответствии с методом начислений и с использованием кассового метода, заключаются не только в наличии амортизации. Помимо амортизации есть целый ряд статей, которые включаются в бюджет доходов и расходов (метод начислений) и не включаются в бюджет денежных средств, статьи которого формируются по кассовому методу (таблица 3).

Таким образом, маржинальный доход с позиции кассового метода может быть рассчитан как результат сопоставления полученной выручки (погашенной дебиторской задолженности) и оплаченных переменных затрат.

Таблица 3 – Примеры статей, вызывающих отличия между показателями бюджета доходов и расходов и бюджета денежных средств

Статья	Метод начислений	Кассовый метод
Накопление дебиторской задолженности	+	
Амортизация	+	
Накопление запасов (оплата закупок)		+
Переоценка основных фондов и товарно-материальных ценностей	+	
Брак в производстве	+	
Порча и потери запасов при транспортировке и хранении	+	
Недостачи по результатам инвентаризации	+	
Курсовые разницы	+	
Получение /погашение кредитов и займов		+
Приобретение основных производственных фондов		+

Для структурирования терминологии можно использовать следующие понятия: маржинальный доход при методе начислений; маржинальный доход при кассовом методе.

Экономический смысл маржинального дохода при кассовом методе означает сумму, которая может быть направлена на погашение постоянных затрат к уплате (без учета амортизационных отчислений и других аналогичных затрат, перечисленных в таблице).

Практическое применение заключается в повышении обоснованности правил принятия управленческих решений в краткосрочном периоде, основанных на категории «маржинальный доход». Например, правило принятия решений о прекращении деятельности подразделения или определенного вида деятельности. В условиях метода начислений положительный маржинальный доход не может являться надежным индикатором без дополнительного расчета маржинального дохода при кассовом методе.

Кроме того, финансовыми индикаторами в краткосрочном периоде можно считать следующие (таблица 4). При расчете использован цифровой материал ООО «Сигнал» г. Тимашевска.

Для отражения в учетной системе организации необходимо ввести активно-пассивный счет 92 «Маржинальная прибыль (убыток)», а также счета забалансового учета:

- счет 012 «Полученная выручка»;
- счет 013 «Оплаченные переменные расходы»;
- счет 014 «Маржинальный доход при кассовом методе»;
- счет 015 «Оплаченные постоянные затраты»;
- счет 016 «Разница между маржинальным доходом при кассовом методе и оплаченными постоянными затратами».

Маржинальный доход при кассовом методе представляет собой значительно более строгий индикатор, чем маржинальный доход при методе начислений.

Таблица 4 – Расчет финансовых индикаторов в краткосрочном периоде по данным ООО «Сигнал»

Показатель	Формула с пояснениями	Расчет по данным ООО «Сигнал»
Процент оплаты переменных затрат	Отношение оплаченных переменных затрат к их общей начисленной величине. Если сумма амортизационных отчислений, начисленных по способу списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) существенна, то формула приобретает вид: отношение оплаченных переменных затрат к их общей начисленной величине (без учета амортизационных отчислений, начисленных по способу списания стоимости пропорционально объему продукции (работ))	57482 тыс. руб. / 64587 тыс. руб. = 0,890 или 89,0 %. При отсутствии задолженности по оплате труда совпадает с усредненным процентом оплаты кредиторской задолженности
Процент оплаты постоянных затрат	Отношение оплаченных постоянных затрат к их общей начисленной величине (без учета постоянных амортизационных отчислений, рассчитанных по линейному способу, способу уменьшаемого остатка, по сумме чисел лет срока полезного использования, и других аналогичных затрат)	38978 тыс. руб. / 46902 тыс. руб. = 0,831 или 83,1 %

Применение счета 92 «Маржинальная прибыль (убыток)» приводит к необходимости внесения изменений в Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций».

Рекомендуемое содержание инструкции по счету 92 «Маржинальная прибыль (убыток)», а также изменения в инструкцию по счету 99 «Прибыли и убытки» представлены в таблице 5.

Применение показателя маржинального дохода при кассовом методе приведет к трансформации формул анализа безубыточности (таблица 6).

Данные формулы могут быть использованы в учетной практике строительных организаций, имеющих натуральное выражение объемов работ.

Таблица 5 – Рекомендованное содержание инструкций по счетам 92 «Маржинальная прибыль (убыток)» и 99 «Прибыли и убытки»

Счет 92 «Маржинальная прибыль (убыток)»	99 «Прибыли и убытки»
<p>Счет 92 «Маржинальная прибыль (убыток)» предназначен для учета суммы маржинальной прибыли (убытка). На этом счете отражаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> – маржинальная прибыль: Дебет счета 90 «Продажи» Кредит счета 92 «Маржинальная прибыль (убыток)»; – маржинальный убыток: Дебет счета 92 «Маржинальная прибыль (убыток)» Кредит счета 90 «Продажи»; – постоянные расходы: Дебет счета 92 «Маржинальная прибыль (убыток)» Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы»; – прибыль от продаж: Дебет счета 92 «Маржинальная прибыль (убыток)» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»; – убыток от продаж: Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 92 «Маржинальная прибыль (убыток)». <p>К счету 92 «Маржинальная прибыль (убыток)» могут быть открыты субсчета: 92-1 «Маржинальная прибыль (убыток)»; 92-2 «Постоянные затраты»; 92-3 «Прибыль / убыток от продаж». Записи по субсчетам 92-1 «Маржинальная прибыль (убыток)», 92-2 «Постоянные затраты» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчету 92-2 «Постоянные затраты» и кредитового оборота по субсчету 92-1 «Маржинальная прибыль (убыток)» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными</p>	<p>Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.</p> <p>Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.</p> <p>На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:</p> <p>прибыль или убыток от обычных видов деятельности - в корреспонденции со счетом 90 «Продажи» (при отражении в учетной политике варианта, не предусматривающего расчет маржинальной прибыли (убытка));</p> <p>прибыль или убыток от обычных видов деятельности - в корреспонденции со счетом 92 «Маржинальная прибыль (убыток)» (при отражении в учетной политике варианта, предусматривающего расчет маржинальной прибыли (убытка));</p> <p>сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц - в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;</p>

Продолжение таблицы 5

Счет 92 «Маржинальная прибыль (убыток)»	99 «Прибыли и убытки»
<p>оборотами) списывается с субсчета 92-3 «Прибыль / убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки» (при отражении в учетной политике варианта, предусматривающего расчет маржинальной прибыли (убытка)).</p> <p>Таким образом, синтетический счет 92 «Маржинальная прибыль (убыток)» сальдо на отчетную дату не имеет.</p> <p>Аналитический учет ведется в разрезе заказов, объектов, проектов и др.</p>	<p>суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций - в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Построение аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.</p>

К таким видам деятельности может быть отнесено жилищное строительство. Рассмотрим применение этих формул по данным ООО «Первая строительная компания» г. Краснодар.

Таблица 6 – Формулы анализа безубыточности

Показатель	Формула	
	Числитель	Знаменатель
Коэффициент маржинального дохода	Маржинальный доход при кассовом методе	Фактически полученная выручка
Порог рентабельности, ед.	Оплаченные постоянные затраты за период	Маржинальный доход при кассовом методе на ед.
Выручка в точке безубыточности (сумма продаж), руб.	Оплаченные постоянные затраты	Коэффициент маржинального дохода
Запас финансовой прочности	Ожидаемый объем продаж – безубыточный объем продаж (т.е. объем в точке безубыточности)	
	Ожидаемая выручка – Выручка в точке безубыточности	
Сила воздействия операционного рычага (СВОР)	Маржинальный доход при кассовом методе	Прибыль по кассовому методу

Исходные данные для расчетов:

- объект строительства – жилой дом площадью 978,84 кв. м.;
- начисленная выручка – 43950 тыс. руб. (цена 1 кв. м 44,9 тыс. руб.);
- полученная выручка – 32963 тыс. руб.;
- начисленные переменные затраты – 21930 тыс. руб.;
- оплаченные переменные затраты – 19390 тыс. руб.;
- начисленные постоянные затраты – 13668 тыс. руб.;
- оплаченные постоянные затраты – 9404 тыс. руб.

Результаты проведенных расчетов представлены в таблице 7.

Таблица 7 – Результаты применения формул анализа безубыточности

Показатель	Метод начислений	Кассовый метод
Выручка, тыс. руб.	43950	32963
Переменные затраты, тыс. руб.	21930	19390
Переменные затраты на 1 кв. м, тыс. руб. / кв. м	22,40	19,81
Маржинальный доход, тыс. руб.	22020	13573
Маржинальный доход на 1 кв. м, тыс. руб. / кв. м	22,50	13,87
Постоянные затраты, тыс. руб.	13668	9404
Прибыль от продаж, тыс. руб.	8352	4169
Коэффициент маржинального дохода	0,50	0,41
Порог рентабельности, кв. м	$13668 / 22,5 = 607,47$	$9404 / 13,87 = 678,01$
Выручка в точке безубыточности, тыс. руб.	$13668 / 0,50 = 27336,00$	$9404 / 0,41 = 22936,57$
Запас финансовой прочности, кв. м	$978,84 - 607,47 = 371,37$	$978,84 - 678,01 = 300,83$
Запас финансовой прочности, тыс. руб.	$43950,00 - 27336,00 = 16614,00$	$32963,00 - 22936,57 = 10026,43$
Сила воздействия операционного рычага	$22020 / 8352 = 2,64$	$13753 / 4169 = 3,30$

Очевидно, что при кассовом методе полученные результаты варьируются в зависимости от процента погашения дебиторской и кредиторской задолженности. В большинстве случаев кассовый метод дает более «жесткие» значения показателей, а также отражает более сильную связь между выручкой и прибылью от продаж. Процент изменения прибыли от продаж изменяется в СВОР раз сильнее, чем процент изменения выручки. При методе начислений этот коэффициент составляет 2,64 раза, а при кассовом методе – 3,3. Применение кассового метода иллюстрирует появление более «серьезных» последствий изменения выручки даже на 1 % (т.е. значительное изменение прибыли от продаж), что обуславливает необходимость принятия взвешенных управленческих решений в области ценообразования и изменения выручки от продаж.

Применение показателя маржинального дохода при кассовом методе приведет также к изменению и правил принятия решений в краткосрочном периоде:

1) Предпочтение следует отдавать той стороне деятельности (продукции или услугам), которая приносит максимальный маржинальный доход при кассовом методе в расчете на единицу ограничивающего фактора.

2) Принятие решения о прекращении деятельности (рисунок 1).

Рассмотрим данное правило принятия решений по данным ЗАО «Промжилстрой». За отчетный период получен убыток от продаж в размере 4093 тыс. руб.



Рисунок 1 – Принятие решения о прекращении деятельности

Маржинальный доход составил: 4093 тыс. руб. – 2182 тыс. руб. (переменные расходы) = 1911 тыс. руб., т.е. по правилу принятия решений деятельность не должна быть прекращена. Рассмотрим ситуацию с позиции кассового метода:

- процент погашения дебиторской задолженности составил 68,7 %, т.е. полученная выручка равна $4093 * 0,687 = 2812$ тыс. руб.;
- оплаченные переменные расходы = 1671 тыс. руб. (по данным учетных регистров ЗАО «Промжилстрой»);
- маржинальный доход при кассовом методе составил 2812 тыс. руб. – 1671 тыс. руб. = 1141 тыс. руб.

Деятельность все еще не следует прекращать, но на покрытие постоянных затрат может быть направлена сумма, которая меньше рассчитанной по методу начислений на 59,4 %.

Таким образом, необходимо учитывать возможность применения кассового метода при внедрении на практике концепции кайдзен. Данный подход позволяет формировать более достоверную информацию, а, следовательно, должен быть включен в состав элементов приказа об учетной политике, разрабатываемого в целях ведения управленческого учета.

Список литературы

- 1 Гаррисон Р. Управленческий учет / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр. Пер. с англ. Под ред. М. А. Карлика. – СПб. Питер, 2012. – 592 с.
- 2 Детмер, У. Теория ограничений Голдратта: Системный подход к непрерывному совершенствованию / У. Детмер; пер. с англ. – М.: АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР, 2013. – 443 с.
- 3 Методические рекомендации по расчету величины накладных расходов при определении стоимости строительной продукции: утв. Письмом Минстроя РФ от 30 октября 1992 г. № БФ-907/12 – Система ГАРАНТ, 2014
- 4 О несостоятельности (банкротстве): федеральный закон Российской Федерации от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ (в редакции от 01.12.2014 г. № 405-ФЗ]. – Система ГАРАНТ, 2014
- 5 Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, В. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 512 с.
- 6 Такеда, Х. Синхронизированное производство / Х. Такеда. Пер. с англ. – М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2008. – 288 с.
- 7 Уилер, Д. Статистическое управление процессами: Оптимизация бизнеса с использованием контрольных карт Шухарта / Д. Уилер, Д. Чамберс; Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2009. – 409 с.
- 8 Эволюционный характер развития системы кайдзен: исторический и предметно-универсальный подходы / Ю. И. Сигидов, М. С. Рыбьянцева, А. С. Моисеенко // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2014. – № 48 (234). – С. 20 – 30.
- 9 <https://ru.wikipedia.org>

References

- 1 Garrison R. Upravlencheskij uchet / R. Garrison, Je. Norin, P. Brjujer. Per. s angl. Pod red. M. A. Karlika. – SPb. Piter, 2012. – 592 s.
- 2 Detmer, U. Teorija ograničenij Goldratta: Sistemnyj podhod k nepreryvnomu sovershenstvovaniju / U. Detmer; per. s angl. – M.: AL"PINА PABLISHER, 2013. – 443 s.
- 3 Metodicheskie rekomendacii po raschetu velichiny nakladnyh rashodov pri opredelenii stoimosti stroitel'noj produkcii: utv. Pis'mom Ministroja RF ot 30 oktjabrja 1992 g. № BF-907/12 – Sistema GARANT, 2014
- 4 O nesostojatel'nosti (bankrotstve): federal'nyj zakon Rossijskoj Federacii ot 26 oktjabrja 2002 g. № 127-FZ (v redakcii ot 01.12.2014 g. № 405-FZ]. – Cistema GARANT, 2014
- 5 Rajzberg, B. A. Sovremennyj jekonomicheskij slovar' / B. A. Rajzberg, V. Sh. Lozovskij, E. B. Starodubceva. – M.: INFRA-M, 2008. – 512 s.
- 6 Takeda, H. Sinhronizirovannoe proizvodstvo / H. Takeda. Per. s angl. – M.: Institut kompleksnyh strategicheskikh issledovanij, 2008. – 288 s.
- 7 Uiler, D. Statisticheskoe upravlenie processami: Optimizacija biznesa s ispol'zovaniem kontrol'nyh kart Shuharta / D. Uiler, D. Chambers; Per. s angl. – M.: Al'pina Biznes Buks, 2009. – 409 s.
- 8 Jevoljucionnyj harakter razvitija sistemy kajzen: istoricheskij i predmetno-universal'nyj podhody / Ju. I. Sigidov, M. S. Rybjanceva, A. S. Moiseenko // Finansovaja analitika: problemy i reshenija. – 2014. – № 48 (234). – S. 20 – 30.
- 9 <https://ru.wikipedia.org>