

СОВРЕМЕННЫЕ КОНЦЕПЦИИ ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИИ И ВОЗМОЖНОСТИ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДЛЯ УПРАВЛЕНИЯ

Одной из проблем большинства предприятий является устаревшая система управления, основанная на сложившихся традициях учета затрат. Многие исследователи и практики считают, что она, а также система контроля затрат, не отвечающая требованиям времени, несовместима с рыночными условиями. Явно или неявно все чаще прослеживается мысль, что изменения в порядке учета затрат способны улучшить положение дел.

При оценке эффективности текущей деятельности предприятий основным подходом является измерение некоего отношения результатов и затрат. При этом в известной формуле эффективности – отношение результатов и затрат – основное внимание уделяется разным способам учета прибыли и знаменателя – затрат. При этом часто учитывается неполная себестоимость продукции, что может формально завысить реальную эффективность. В рамках некоторых успешно действующих производств происходит полный отказ от прежних стандартов управления, касающихся определения себестоимости, качества продукции, разработки новых организационных, управленческих, финансовых и инвестиционных стратегий.

Управление производством в современных условиях невозможно без стратегического, долгосрочного и текущего планирования его деятельности и контроля реализации планов и затрат на их реализацию. На многих современных российских предприятиях отсутствует эффективная система управления внутри производственной системы, отражающая потребность информационного сопровождения современного производства. В результате под давлением внешних и внутренних изменений они теряют управляемость и несут финансовые потери и подчас приближаются к кризису.

Большое влияние на методические подходы реформирования процессов эффективности производства в настоящее время имеют западные концепции управления затратами в производстве – «контроллинг» и система «директ-костинг». В современной российской литературе это, как правило, называется концепцией «управленческого учета».

В российской литературе последнего времени отмечается нездоровый ажиотаж по поводу «чудесных свойств» системы «директ-костинг». Причем серьезной аргументации, как правило, нет, а есть априорно восторженные заявления о пользе ее внедрения в российскую экономику. Считается, что эту систему можно применить на предприятиях любого масштаба, любой организации учета затрат: попроцессном, попередельном, при показном методе учета затрат, при разнообразных организационных структурах предприятия, сфера бизнеса для этой системы не имеет ограничений. Под эти разговоры идут предложения и о «совершенствовании» российской системы бухгалтерского учета.

Существует множество подходов к пониманию организации управленческого учета. Так, например, Т.П. Карпова считает, что «Сущность управленческого учета можно определить как интегрированную систему учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, которая систематизирует информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия» [5].

Е.Б. Козин и Т.А. Козина считают, что «управленческий учет не является в узком смысле системой сбора, регистрации и обобщения информации, а скорее системой управления предприятием, интегрирующей в себе различные подсистемы и методы и подчиняющей их достижению единой цели. Эти подсистемы можно назвать и контроллингом, и управленческим учетом, и управлением прибылью». Исследуя экономические процессы в США, они поясняют: «Формируется система, в которой преобладающим становится не узкое, ортодоксальное мышление, а системный, комплексный подход. Эти объективные процессы в США определяют как управленческий учет, хотя не исключено, что контроллинг и в этой стране впоследствии будет рассматриваться шире, а управленческий учет войдет как составляющая в систему контроллинга» [6].

Э. Майер, Р. Манн в своей книге «Контроллинг для начинающих» пишут: «Контроллинг – это инструмент рыночной экономики, при которой нет необходимости в централизованном администрировании» [7]. Можно заметить, что такое определение является так же чрезмерно общим и может относиться к любому современному экономическому процессу.

Ю.П. Анискин определяет контроллинг как «упреждающий контроль на основе наблюдения за изменениями объекта» [1], то есть из всех функций контроллинга он выделяет контроль и наблюдение.

В.Б. Ивашкевич дает определение контроллингу, выделяя его информационную составляющую: «контроллинг – система использования экономической информации о затратах и результатах деятельности для управления предприятием» [4].

Связь между долгосрочными и краткосрочными целями предприятия отмечают Ю.П. Анискин и А.М. Павлов. Рассматривая вопросы долгосрочного и оперативного планирования, их значение и задачи, они отмечают: «Контроллинг – это система, которая управляет предприятием, будучи сориентирована на достижение не только оперативных (текущих) целей в виде получения прибыли того или иного размера, но и на глобальные стратегические цели: выживание предприятия, его экологический нейтралитет, сохранение рабочих мест, т.е. на социальные факторы, систему, в которой преобладающим становится не узкое, конкретное ортодоксальное мышление управляющих делами, а системное, комплексное решение проблем» [1].

М.А. Бахрушина отмечает: «Бухгалтерский управленческий учет – связующее звено между учетным процессом и управлением предприятием» [2].

В последнее время отмечено усиление интереса руководителей предприятий к вопросам планирования и управления. Появились такие определения как контроллинг инноваций, стратегический и оперативный контроллинг и

другие функциональные сферы контроллинга – всё это многообразие терминов, на наш взгляд, не способствует ясности в понимании сущности предмета. Очевидно лишь то, что контроллинг становится одной из технологий производственного менеджмента.

Управленческий учет является ключевым понятием в современном понимании контроллинга. Система учета на предприятии подразделяется, как правило, на две подсистемы – внешнюю, финансовую, определяемую законодательством, и внутреннюю, управленческую, определяемую требованием финансового контроля внутри производственных процессов.

В этих условиях линейные руководители, как правило, ведут собственные текущие документы, отражающие важные для данного производственного подразделения процессы производства и сопровождающие их затраты. Эта информация может содержать данные по натуральным показателям использования ресурсов производства и стоимостные, которые не всегда отражаются бухгалтерией даже по истечении срока календарного периода.

Финансовая отчетность предназначена в основном для внешних (по отношению к предприятию) пользователей. Потребителями информации при этом являются государственные налоговые органы, биржи, банки, финансовые институты, поставщики и покупатели, потенциальные инвесторы. Финансовая отчетность не представляет собой коммерческой тайны компании, она открыта к публикации и, как правило, заверяется независимой аудиторской организацией. Стандартизованная финансовая отчетность позволяет достаточно легко сравнивать балансы и обороты нескольких предприятий, чем бы и как они не занимались. При этом не требуется глубоко вникать в структуру и существо бизнеса предприятий. Это некоторый способ абстрагирования от значительных внутренних различий в устройстве бизнеса предприятий. Финансовые отчеты позволяют составить представление о финансовом положении предприятия, но не несут в себе данных о том, каким образом это финансовое положение было достигнуто.

В финансовом (внешнем) учете создается информация о текущих расходах по основным направлениям этих расходов, доходах фирмы, о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, о размерах финансовых инвестиций и доходов от них, состоянии источников финансирования и т.п. Одна из основных задач такой бухгалтерии – обеспечить достоверность учета финансовых результатов деятельности предприятия, его имущественного и финансового состояния для внешнего управления предприятием со стороны собственников, акционеров налоговых органов и др. Финансовый учет всегда представляет предприятие как единое целое и использует только фактические данные (то, что уже произошло).

Управленческий учет позволяет решить четыре главные проблемы, охватывающие различные периоды времени:

- учет задолженности – прошлое ради будущего;
- планирование – будущее;
- принятие решений – настоящее ради будущего;
- контроль – настоящее относительно прошлого.

Несмотря на частое использование этого термина четкого определения содержания контроллинга, наверное, не существует. И дело даже не в том, что содержание этого понятия не регламентируется классификациями затрат внутри предприятия. Информация о затратах используется прежде всего внутри производства. И в зависимости от целей управления, анализа или от исследователя этих процессов объективно может сильно отличаться от автора к автору, предприятия к предприятию, от объекта управления (под которым может пониматься цех, участок, станок, технологический процесс или даже одна операция по изготовлению продукта).

Термин «контроллинг» происходит от английского слова «control», которое переводится главным образом как управление, охватывающее все функции управления. В российской литературе под контролем обычно понимается завершающая функция процесса управления, поэтому в российской литературе под контроллингом понимается множество разнообразных систем учета затрат, объединенных единой целью – обеспечить контроль производственных затрат предприятия. Отличаются они лишь способами сочетания отдельных блоков измерения затрат и принципами их построения.

Но можно точно сказать, что контроллинг является в общем виде подсистемой управления эффективности производства. «В настоящее время контроллинг можно определить как систему управления процессом достижения конечных целей и результатов деятельности фирмы, т. е. как систему управления прибылью предприятия» [12]. И, видимо, поэтому в литературе предлагается основное внимание контроллинга концентрировать на затратах: их виды, места возникновения и принципы управления ими.

Очень важной в управленческом учете является деление затрат на контролируемые и неконтролируемые с точки зрения управляющего субъекта. Такое разделение способствует лучшей управляемости затрат и повышению ответственности управляющих. Контролируемость во многом зависит от объекта (центра ответственности или центра затрат), по отношению к которому она определяется. Речь идет не только об абсолютной контролируемости, но и об относительной: затраты, контролируемые для одного объекта управленческой системы, могут быть не контролируемыми для другого. Так, например, повышение норм расхода материалов в обрабатывающем цехе из-за плохого качества сырья хотя и происходит в нем, но им не контролируется, тогда как для заготовительного цеха они могут быть вполне контролируемыми. Как видно, рассматриваемая система выдвигает необходимость выявления не только отклонений от норм, но и их причин. Подобное внимание во многих, используемых на Западе системах, уделяется делению фактических и плановых затрат на постоянные и переменные. Следует сказать, что с делением затрат на постоянные и переменные связан ряд проблем. Деление затрат на эти группы определяется их зависимостью от объема производства. Во-первых, один и тот же вид затрат в определенных условиях может быть как постоянным, так и переменным. Во-вторых, существует большое количество затрат, которые не являются в чистом виде ни постоянными, ни переменными (смешанные затраты, т.е. затраты, которые

изменяются в зависимости от объемов производства, но несут в себе постоянную компоненту), поэтому процесс деления затрат на постоянные и переменные довольно трудоемок и требует специальных методов. Однако результаты от такого деления, как правило, оправдывают все затраты, связанные с его осуществлением. Такое деление затрат до последнего времени не использовалось широко на российских предприятиях

Как отмечает А. П. Зудилин, главным фактором отклонений поведения переменных затрат от пропорциональности объему производства «чаще всего являются договорные скидки и наценки на потребляемые в производстве и сбыте материальные и энергетические ресурсы» [3]. Среди других факторов, влияющих на отклонения от пропорциональности переменных затрат, могут рассматриваться изменение номенклатуры выпускаемой продукции, увеличение затрат на оплату труда (работа в ночное время, праздничные дни), колебания цен на другие ресурсы и др. Однако в реальном анализе этими элементами принято пренебрегать, так как считается, что удельный вес этих невелик. Однако возможную непропорциональность в изменении переменных затрат всегда нужно иметь в виду.

Постоянные издержки тоже «не постоянные». Они остаются неизменными только в случае, когда рассматривается производство в пределах неизменяемой производственной мощности предприятия. Но в этом последнем случае они изменяются скачками, при значительном изменении объемов производства. Возможность таких скачков и их масштабы нужно иметь в виду при расширении производства, поэтому правильнее называть эти затраты постоянными и условно-переменными. Кратко остановимся на некоторых моментах управления постоянными и переменными затратами. При управлении постоянными затратами следует помнить, что их высокий уровень в значительной мере определяется отраслевыми особенностями осуществления операционной деятельности. Однако, несмотря на объективные ограничители, на каждом предприятии имеется достаточно возможностей снижения при необходимости суммы и удельного веса постоянных затрат. К числу таких резервов можно отнести:

- а) сокращение расходов по управлению;
- б) продажу части неиспользуемого оборудования и нематериальных активов с целью снижения величины амортизационных отчислений;
- в) использование краткосрочных форм лизинга машин и оборудования;
- г) сокращение ряда потребляемых коммунальных услуг и другие резервы.

При управлении переменными затратами постоянным ориентиром должно быть обеспечение их экономии. К числу основных резервов экономии переменных затрат относят:

- а) повышение производительности труда основных рабочих;
- б) применение технологии, обеспечивающей снижение энергоемкости и материальной емкости продукции;
- в) обеспечение выгодных для предприятия условий поставки сырья и материалов.

При этом необходимо отметить, что инструментарий директ-костинга, известный в отечественной литературе, не дает собственно управленческих решений. Большинство рекомендаций сосредоточивается на теоретическом инструментарии, основанном на классификации затрат на постоянные и переменные, и общих рекомендациях по организации системы контроллинга.

Надо отметить, что исторически система «директ-костинг» возникла на малых предприятиях и только в процессе развития экономики она стала использоваться крупным бизнесом. Рассмотрим некоторые «новые» термины, вытекающие из классификации затрат с точки зрения использования в управленческих решениях. Сумму постоянных издержек и прибыли именуют маргинальным доходом, или суммой покрытия.

Прибыль предприятия рассчитывается по следующей схеме. Из выручки от реализации вычитаются переменные издержки, получается маргинальный доход. Далее, из него вычитаются постоянные издержки и в результате получается прибыль предприятия.

Считается, что эта система учета позволяет руководству:

- обратить внимание на изменении маргинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям;
- выявить изделия с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск;
- возможность быстро переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка.

Благодаря производственному учету расширяются аналитические возможности учета и анализа. Не случайно в развитых англоязычных странах контроллинг (производственный учет) отождествляется с управлением предприятия. Этим подчеркивают единство производственного учета, анализа и принятия управленческих решений в этой системе.

Задача минимизации затрат при изготовлении продукции всегда рассматривалась в качестве главного фактора роста прибыли. Как фактора роста эффективности действующего производства и текущего управления. В советский период, когда цены на продукцию были в основном фиксированы, минимизация затрат была единственным и реальным средством повышения текущей эффективности производства. Тем более, когда это касалось производственных подразделений, не выходящих на рынок со своей промежуточной продукцией.

В последнее время считается, что одним из эффективных инструментов управления затратами предприятия является система учета затрат «стандарт - костинг». Под системой «стандарт - костинг» подразумевается разработка норм (стандартов), составление стандартной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов. В основе лежит принцип управления, суть которого заключается в том, что основное внимание управленческого звена сосредоточивается на выявлении и анализе отклонений от нормального хода с целью их недопущения. Основным контрольным инструментом является отклонение от стандартов изготовления продукции. При этом под стандартом понимается расширенное, в основном американское,

понимание требований, предъявляемых покупателем к потребляемой им продукции.

При этом в американской литературе даются разные определения системы «стандарт - костинг». В это понятие, как и в «контроллинг», вкладывают самое разное содержание. Однако во всех случаях эта система трактуется как инструмент контроля, направленного на регулирование прямых издержек производства в рамках данной производственной системы в целом.

Отмечаются следующие характерные особенности системы «стандарт-костинг»:

- 1) отклонения текущих затрат от плановых отражаются на специальных счетах управленческой бухгалтерии и не документируются в процессе расходования ресурсов;
- 2) возможен учет отклонений по статьям калькуляции (материалы, заработная плата, накладные расходы).

В список факторов производства, по которым реально осуществляется контроль фактических затрат и их отклонений от плановых и сметных, бывает достаточно широк. К ним могут быть отнесены прибыль, коммерческие и сбытовые расходы, производственные расходы, доход от продаж, цены продаж, отклонения по объему продаж, основные материалы, заработная плата основных производственных рабочих, переменные расходы, постоянные расходы, цены на материалы, расход материалов, эффективность (в любом виде), нормы расходования материалов, ставка заработной платы, уровень производительности труда, сметная себестоимость, объем выпуска и др.

Система «стандарт-костинг» и отечественный нормативный метод учета затрат не являются тождественными понятиями. Однако идея обеих систем одина – установление нормативов, выявление и учет отклонений с целью обнаружения и устранения проблем в производстве и реализации продукции. Разница между этими инструментами менеджмента лишь в структуре затрат и местами их определения на предприятии.

Можно сказать, что «стандарт-костинг» - есть нормативный вариант системы «директ-костинга». Система «директ-костинг» является одной из систем учета, калькулирования и контроля затрат, которая широко используется на предприятиях в США, Германии (около половины предприятий), Болгарии и других странах. В основу организации производственного учета по этой системе легла классификация затрат на постоянные и переменные по их отношению к объему производства. Основная характеристика системы «директ-костинг» - это разделение производственной себестоимости на затраты, являющиеся постоянными, и на затраты, которые изменяются пропорционально изменению объема.

Спокойный анализ систем учета нетрадиционных для российской экономики и рассмотренных выше типа «директ-костинга» показывает, что у российских ученых и хозяйственников опять появился новый фетиш или «символ веры» – панацея от всех экономических болезней российской экономики. Они вновь готовы отбросить все положительное, что было в отече-

ственной экономике и безоглядно броситься в светлое будущее «директ-костинга».

К преимуществам системы «директ-костинг» в отечественной литературе последнего времени относят возможность:

- 1) рассчитывать маржинальный доход, определяя его как сумму покрытия постоянных затрат (неизвестно, правда, что это дает для реального менеджмента – авт.);
- 2) не затушевывать постоянные затраты в результате распределения их между видами продукции, что позволяет осуществлять контроль (реально в российской практике сначала всегда считались по предприятию постоянные затраты и только потом они распределялись по изделиям – авт.).

Еще отмечается одно важное «достоинство» системы «директ-костинг»: «Ограничение себестоимости продукции лишь по переменным расходам позволяет установить нормирование, планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа затрат: себестоимость становится более обозрима, а отдельные затраты лучше контролируются. Ведь чем больше контролируемых объектов, тем сильнее рассеивается внимание между ними, тем слабее становится контроль» [9]. Однако существует и направление в американском менеджменте, учитывающее полную стоимость продукта – «Absorption costing». Далее будет показано, что, несмотря на разную классификацию затрат, величина прибыли на предприятии остается одной и той же. Т.е. нельзя путем «модернизации» учета затрат изменять реальную эффективность предприятия.

Первые публикации о функциональном учете затрат появились в 1988 г. и к 1991 г. несколько компаний применили эту систему. Основная причина низкой популярности этого метода заключается в большом объеме счетных работ и трудоемкости учета различных видов действий, операций производственно-хозяйственной деятельности, которых можно насчитать тысячи. Со временем было найдено укрупнение учетных признаков действий и операций, их систематизация в комплексы более высокого порядка – драйверы. Драйвер – это носитель затрат обособленного действия или операции. Его величина определяет размер совокупных издержек. Обычно драйверы издержек, или кост-драйверы – это детали, полуфабрикаты, другие составные части продукции, ее отдельные виды, количество заказов на поставку сырья, материалов. Драйверы являются измерителями результата действия или операции, поэтому их количество должно быть определенным. Обычно они устанавливаются в единицах соответствующей деятельности.

В рамках ABC выделяют три вида работы по способу участия в выпуске продукции: Unit Level (штучная работа), Batch Level (пакетная работа) и Product Level (производство продукта). Такая классификация основывается на изучении зависимости между затратами и различными производственными процессами: выпуском единицы продукции, выпуском заказа (пакета), производством продукта как такового. Для учета затрат, обеспечивающих функционирование предприятия в целом, вводится четвертый тип работ

(действий) – Facility Level (общехозяйственные расходы). Первые три категории работ, а точнее, затрат по ним, могут быть прямо отнесены на конкретный продукт. Общехозяйственные расходы распределяются между видами продуктов согласно выбранным алгоритмам.

С помощью метода ABC часть накладных расходов Facility Level можно прямо относить на продукт, так как большую часть их легче соизмерять с выпуском продукции в отличие от традиционных методов исчисления себестоимости продукции. Метод ABC относит на продукцию только те издержки, которые связаны с набором действий по производству и сбыту конкретных видов продукции. Конечно, и в этом случае часть накладных расходов должна распределяться, но это будет меньшая часть, и базу их распределения можно выбрать более обоснованно.

Следует отметить, что отечественные способы калькуляции по изделиям были созданы и использовались, пожалуй, раньше, чем эти предложения. И с этой точки зрения они (т.е. российские методы калькулирования) могут рассматриваться в качестве прогрессивного способа учета эффективности производства конкретного продукта на данном производстве, с учетом метода директивного установления нормативной прибыли по изделиям.

Отечественным аналогом этого понятия можно считать применяемые в крупных производствах так называемые «планово-учетные единицы» (ПБУ). Это части крупного изделия, которые выделяются по конструктивному или технологическому признакам. Затраты по ПБУ определялись также как по единичному изделию. Это укрупненные единицы производства. Их можно было легче учитывать как с точки зрения планирования и организации производства, так и по затратам, с этим связанным. По ним планировалось производство и на них списывались затраты практически также как на единицу изделия. Другими словами, объектом планирования и контроля является, прежде всего, продукция в каком либо измерении, а не затраты. Управление эффективностью определяется управлением производственными факторами в разной интерпретации, которые формируют издержки производства.

Однако наиболее интересными с точки зрения производственного управления эффективностью предприятий за рубежом являются следующие подходы. Это метод целевых издержек «target costing» и его японский вариант – метод последовательного улучшения – «kaizen costing», которые сравнительно недавно стали использоваться за рубежом в практике управления предприятиями. Процессы развития этих систем не простые. Здесь отметим, что они имели взаимное проникновение и обогащение. В первую очередь, процесс внедрения японских методов коснулся промышленности Великобритании и США, где в конце XX в. активно стали применять японские методы и технологии управления, среди которых наиболее часто упоминаются «target costing» и «kaizen costing».

Отметим, что эти методы основное внимание уделяют не столько методам учета производства продукции, сколько активному формированию затрат с тенденцией в сторону уменьшения. Target costing – инструмент стратегического управления затратами, в то время как standard costing (калькулирование

стандартных, плановых затрат) или absorption costing (калькулирование полных затрат) следует отнести к сфере оперативного управления.

В большинстве случаев предприятия начинают бороться за сокращение затрат, когда продукт разработан и уже передан в производство. Именно тогда приходит понимание, что себестоимость продукта оказалась слишком высокой, чтобы он был прибыльным. Японские специалисты по производственному менеджменту и управленческому учету предложили в 1960-х гг. концепцию управления по целевой себестоимости - систему target costing.

В современной экономике одним из главных факторов успеха и конкурентоспособности компаний является использование достижений результатов НТР в технологии и производстве инновационных продуктов. При этом наряду с высокой серийностью производства маркетинг требует учета потребностей конкретного потребителя.

Современные рынки изменчивы, а технологии прогрессируют очень быстро, что заставляет менеджеров использовать подходы к управлению, ориентируясь на поведение потребителей, и разрабатывать соответствующие инструменты планирования, учета и контроля затрат.

Система «target costing» – это «целостная концепция управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными условиями» [8].

Система «target costing» используется на производственных предприятиях, особенно в инновационных отраслях, где постоянно разрабатываются новые модели и виды продукции. «Target costing» используется приблизительно в 50% крупных японских компаний (Toyota, Nissan, Sony, Matsushita, Nippon Denso, Daihatsu, Canon, NEC, Olympus, Komatsu и многие другие), а также в значительной части американских и европейских компаний (Daimler/Chrysler, ИТТ, Automotive, Caterpillar, Procter & Gamble и др.), которые добиваются высокого качества и рентабельности своей продукции. Кроме сферы производства инновационных продуктов, target costing используется на традиционных и даже убыточных предприятиях.

Японская идея концепции «target costing» состоит в том, чтобы преобразовать традиционную формулу ценообразования:

$$\text{Цена} = \text{Себестоимость} + \text{Прибыль}$$

в формулу:

$$\text{Цена} - \text{Прибыль} = \text{Себестоимость}.$$

Фактически предлагается от целевой цены и прибыли прийти к плановой себестоимости. Т.е. при планировании себестоимости идет такой же процесс, как при планировании производства нового продукта: от постановки цели к разработки технологии ее достижения. Фактически это - нормативный метод прогнозирования.

Идея «target costing» и применяется в основном при решении задач постановки на производство новых видов продукции. Сама цена продукта оп-

ределяется с помощью маркетинговых исследований, то есть фактически является ожидаемой или прогнозной рыночной ценой. А для определения целевой себестоимости изделия величина прибыли, которую планирует получить фирма от него, вычитается из ожидаемой рыночной цены.

Таким образом, система «target costing», в отличие от традиционных способов ценообразования, предусматривает расчет себестоимости изделия, исходя из предварительно установленной (плановой) цены реализации. Получился новый инструмент стратегического менеджмента – оценки эффективности перспективного производства нового продукта и превентивного контроля и экономии затрат на стадии его разработки.

В российской экономике более привычным является подход, который за рубежом называют ценообразованием по принципу «затраты плюс» (cost plus pricing). Определение цены продукта определяется, как правило, по формуле:

$$\text{Цена} = \text{Себестоимость} + \text{Наценка.}$$

В свою очередь, наценка определяется как процент от себестоимости, которая и является основой для расчета цены:

$$\text{Наценка} = \text{Процент наценки} \times \text{Себестоимость.}$$

Процент наценки устанавливается на основе практики, сложившейся в определенной отрасли (рынка) или по планируемой норме рентабельности.

К недостаткам системы «затраты плюс» можно отнести игнорирование рыночного ценообразования и зависимость цены от метода формирования себестоимости изделия.

Можно отметить, что принцип «затраты плюс» был оправдан в условиях относительно стабильных рынков, умеренной конкуренции и незначительного влияния инноваций на производство, но должен быть изменен в условиях неопределенности и быстрого развития высокотехнологичных производств.

Японские менеджеры в рамках концепции «target costing» существенно изменили порядок разработки продукта. Например, процесс усовершенствования продукта на Западе осуществляется следующим образом:

$$\text{Проектирование} \Rightarrow \text{Себестоимость} \Rightarrow \text{Перепроектирование.}$$

В Японии этот процесс, благодаря «target costing», приобретает иной вид:

$$\text{Себестоимость} \Rightarrow \text{Проектирование} \Rightarrow \\ \Rightarrow \text{Себестоимость} \Rightarrow \text{Проектирование.}$$

Таким образом, формируется инновационный процесс, начиная с замысла нового продукта, до его изготовления и подтверждения реализации на рынке в пределах прогнозных затрат. Преимущество такого подхода в том, что итеративный подход, осуществляемый на разных иерархических уровнях управления к разработке нового продукта обеспечивает поэтапное осмысление каждого фактора, влияющего на себестоимость, и позволяет находить нестандартные решения в ситуациях, требующих инновационного мышления, во-вторых, направляет инженеров – проектировщиков применять недорогие материалы или технологии, чтобы избежать нового витка перепроектирования продукта.

В этой системе менеджмента большую роль играют экспертные или прогнозные оценки будущего состояния рынка, развития технологии тенденций, потребительских предпочтений. С другой стороны, согласование сметной и целевой себестоимостей предполагает наличие управленческого таланта и определенной смелости у менеджеров, инженерной смекалки у проектировщиков и аналитического мышления. Все эти люди связаны одной целью – ликвидировать разницу между сметной и целевой себестоимостью.

Количественное вычисление величины целевого сокращения затрат осуществляется в четыре этапа:

- определение возможной цены реализации за единицу продукции или услуги;
- определение целевой себестоимости продукции (за единицу и в целом на программу);
- сравнение целевой и сметной себестоимости продукции для определения величины необходимого (целевого) сокращения затрат;
- перепроектирование продукта и одновременное внесение улучшений в производственный процесс для достижения целевого сокращения затрат.

Можно сделать вывод, что концепция «target costing», по природе своей является инструментом перспективного или стратегического менеджмента – «стратегией, приводимой в действие рынком».

В японских корпорациях кроме target costing используется и другой инструмент – «kaizen costing». Слово «kaizen» означает (в переводе с японского языка) «улучшение, усовершенствование маленькими шагами». Целью «kaizen» является усовершенствование деятельности компании или ее отдельных подразделений с помощью внутренних резервов без привлечения крупных инвестиций извне. Когда слово «kaizen» употребляют в отношении деятельности человека, имеют в виду процесс постоянного улучшения, в который вовлекаются все сотрудники компании – от старшего менеджера до простого рабочего. В Японии в последние годы издано огромное количество литературы посвященной этому методу. Считается, что использование «kaizen costing» позволяет снижать затраты на производство до 5%".

Понятие «kaizen costing» обозначает обеспечение необходимого уровня себестоимости продукта и поиск возможностей снижения затрат до некоторого целевого уровня. Система «kaizen costing» – важнейший и необходимый элемент японского управленческого учета в отличие от понятия «kaizen», которое можно рассматривать как своеобразную философию, стиль управления и взаимодействия персонала. Деятельность «kaizen» на уровне отдельных заводов, цехов или производственных линий легко согласуется и во многом опирается на японские методы планирования и организации производства – системы производства «just-in-time» system» (JIT) и «Jidoka».

Считается, что тремя базовыми элементами японской системы управления затратами (cost management system) являются «target costing», «kaizen costing» и функция поддержки достигнутой себестоимости. Первой внедрила подобную «трояственную» систему Toyota, а сейчас эта система распространена практически во всех отраслях промышленности Японии [10].

Во многих литературных источниках, где представлена японская модель управления производством и система управленческого учета, подчеркивается взаимосвязь между двумя базовыми элементами – системами «target costing» и «kaizen costing», которые являются элементами единой системы управления затратами. И «target costing», и «kaizen costing» решают практически одну и ту же задачу, но на разных стадиях жизненного цикла продукта и разными методами. Обе концепции предназначены для снижения уровня отдельных статей затрат и себестоимости конечного продукта в целом до некоторого приемлемого уровня. Если мы разделим жизненный цикл продукта на две стадии: стадию планирования и проектирования и стадию производства, то «target costing» решает данную задачу на первой стадии, а «kaizen costing» – на второй.

В традиционных отраслях промышленности, продукция которых характеризуется длительным жизненным циклом, основное внимание японскими компаниями уделяется именно «kaizen costing», а в инновационных отраслях с коротким жизненным циклом производимых продуктов – «target costing». В инновационных отраслях «kaizen costing» дополняет систему «target costing», уступая последней первенство, но, не утрачивая своей значимости.

Поощрение людей, активно принимающих участие в деятельности kaizen, осуществляется с помощью материального стимулирования, а также и нематериальных стимулов и воздействий. Последние включают мероприятия, укрепляющие в сознании рабочих и специалистов ценности, культивируемые компанией, и осознание того, что успех каждого прямо связан с успехом его компании.

Разница между расчетной (после завершения проектирования) и целевой себестоимостью продукта является отправной точкой для определения «kaizen»-задачи, то есть целевого снижения отдельных статей затрат и себестоимости в целом в процессе производства. «Kaizen»-задача – понятие довольно общее; конкретнее она может подразделяться на задачи, как для отдельных заводов, так и для более мелких подразделений (цехов, сборочных линий и т. д.).

Перенимать и примерять японские методы управления можно по-разному. В одних случаях достаточно лишь осмыслить и перенять идеи, положенные в основу этих методов, а в других – можно внедрить концепцию в целом. Применение системы «target costing» технически не так уж сложно, чтобы быть невозможным для отечественных предприятий. Главная преграда состоит в том, что для успешного внедрения «target costing» в организации должно быть налажено тесное взаимодействие между разными подразделениями и работниками; коллектив должен быть единой командой, осведомленной и воспринявшей цель своей совместной работы, действующей как единое целое. Разбалансированность внутреннего механизма, амбициозные действия спорящих за влияние менеджеров, неадекватная корпоративная культура – вот главные симптомы неблагополучия организации, где внедрение «target costing» с самого начала обречено на провал.

Суммируя изложенное выше, подчеркнем те особенности «target costing», которые делают эту систему прекрасным средством допроизводственной оптимизации затрат в инновационных отраслях. Во-первых, в концепции «target costing» функции маркетинга и проектирования реализуются совместно, а на «выходе» получается продукт, характеристики которого максимально отвечают ожиданиям потребителей, обладающий наиболее вероятной ценой реализации. При использовании системы «target costing» весь производственный процесс координируется и контролируется в соответствии с целевой себестоимостью. Во-вторых, «target costing» прекрасно совмещается с бюджетированием, планированием прибыли, формированием центров ответственности, различными стратегиями ценообразования и оценочными процедурами. «Target costing» прекрасно интегрируется в стратегический управленческий учет – относительно новое и перспективное направление управленческого учета. В-третьих, концепция «target costing» существенно отличается от метода «standard costing», известного у нас в стране благодаря многочисленным переводам американских учебников по управленческому учету. «Standard costing» используется для контроля затрат и оценки результативности, а «target costing» поддерживает стратегию снижения затрат на стадии проектирования продукта, то есть является стратегическим инструментом, а не операционным.

«Target costing» – это форма управления целевой эффективности производства. Этот метод можно активно рекомендовать отечественному менеджменту для практического внедрения. Что касается системы «kaizen-costing», то эту системы можно рассматривать как внутреннюю эффективность предприятия. Но тут ситуация с внедрением несколько сложнее. Метод последовательного улучшения можно рассматривать как последовательное применение критерия внутренней эффективности. В целом для отечественного менеджмента можно напомнить слова Г. Форда о том, что улучшения в производстве возможны всегда. Даже после запуска продукта в серийное производство. Сам процесс усовершенствования: «маленькими шагами», требует широкого участия всего персонала предприятия. При этом экономия по «мелочам» в целом дает весьма ощутимый эффект. При этом усилия людей должны быть соответственно направлены, скоординированы и мотивированы. Нельзя требовать активного участия в процессе усовершенствования от сотрудников, которые не чувствуют со стороны руководства ощутимой материальной и моральной поддержки.

Таким образом, «target costing» и (частично) «kaizen costing» вполне могут пополнить арсенал менеджмента российских предприятий, деятельность которых не только тесно связана с инновациями, но и тех, которые работают в традиционных отраслях производства.

Библиографический список

1. Анискин Ю.М., Павлов А.М. Планирование и контроллинг. - М.: Омега-Л, 2003.

2. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. - М.: Инфра-М, 2003.
3. Зудилин А. П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран. – Екатеринбург: Каменный пояс, 1992.
4. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. - М.: Финансы и статистика, 1992.
5. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учеб. пособие. - М.: Инфра-М, 1997.
6. Козин Е.Б., Козина Т.А. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях. - М.: Колос, 2000.
7. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. - М.: Финансы и статистика, 1992.
8. Редченко К. Восточный ветер: методы снижения себестоимости в стратегическом управлении, // Стратегический менеджмент. - № 3. - 2003. С.26.
9. Стуков С.А. Учет, анализ и рынок: взгляды на проблему // Бухгалтерский учет. - 1991. - № 2.- С. 22
10. Monden Y. Cost Reduction Systems: Target Costing and Kaizen Costing. – Portland: Productivity Press. 1995.