

Вершицкий А.В., Олонова В.И.

УДК 657.474.5

СПОСОБЫ ПРИМЕНЕНИЯ ЗАРУБЕЖНЫХ МЕТОДОВ КАЛЬКУЛЯЦИИ ЗАТРАТ С ЦЕЛЬЮ СНИЖЕНИЯ ИЗДЕРЖЕК ПРЕДПРИЯТИЯ

***Аннотация.** В статье исследована проблема использования на отечественных предприятиях системы управления расходами, рассмотрены новые концепции всестороннего управления затратами, которые активно применяются в развитых странах мира (Япония, США, страны Западной Европы) и доказали результативность их применения через снижение общих затрат предприятий.*

***Ключевые слова.** управление расходами, методы калькуляции, калькуляция затрат за все время жизни продукта, зафиксированные средства, целевая калькуляция себестоимости, калькуляция затрат по системе «кайдзен».*

***Анотація.** У статті досліджено проблему використання на вітчизняних підприємствах системи управління витратами, розглянуті нові концепції всебічного управління витратами, які активно застосовуються в найрозвиненіших країнах світу (Японія, США, країни Західної Європи) і довели результативність їх застосування через зниження загальних затрат підприємств.*

***Ключові слова.** управління витратами, методи калькуляції, калькуляція витрат за весь термін життя продукту, зафіксовані кошти, цільова калькуляція собівартості, калькуляція витрат за системою «кайдзен».*

***Summary.** There is an investigation of the problem of use of cost management system by domestic companies; new conceptions of overall cost management which are actively used by the world's most developed countries and whose effectiveness was proved by means of reducing companies costs in this research paper.*

***Keywords.** cost management, cost methods, cost method for all the lifetime of the product, fixed funds, target method of calculation, costing method named "kaizen".*

Постановка проблемы: В состоянии реформирования экономики Украины деятельность организаций по «прежним правилам» не всегда приносит желаемые результаты. В частности, традиционные системы регулирования затрат, как правило, делают ставку на сохранение статус-кво (существующее положение вещей) и поэтому способы осуществления видов деятельности при их использовании не пересматриваются. Основной упор делается на то, чтобы не допустить роста затрат, а не на сокращении расходов. При этом, большинство предприятий нашей страны характеризуется низкой конкурентоспособностью, платежеспособностью, инновационной деятельностью. Для адаптации отечественных предприятий к современным условиям развития экономики, необходимо изучить зарубежный опыт ведения бизнеса, который показал хорошие результаты.

Анализ исследований и публикаций, посвященных определенной проблеме (Друри К. [1], Шанк Дж.К., Говиндараджан В [3], Ковтун С. [4], Должанський І.З., Загорна Т.О [5] и др.) позволяет сделать вывод, что предприятиям, которые работают в условиях нестабильной экономики, необходимо начать применять современные подходы к управлению затратами, в частности, всестороннее управление затратами. Всесторонне управление затратами основное внимание уделяет не столько сдерживанию роста затрат, сколько сокращению расходов. Система всестороннего управления затратами содержит различные концепции, применение хотя бы одной из них должно положительно повлиять на стратегическое планирование организации и стратегический учет.

Цель исследования заключается в рассмотрении принципиально новых для Украины подходов к управлению затратами организации, которые входят в систему всестороннего управления расходами и имеют положительный опыт применения на ведущих предприятиях развитых стран мира (таких как Япония, США, страны Западной Европы и др.).

Основные результаты исследования. Применение традиционной системы управления затрат, которая в Украине применяется повсеместно, не всегда дает желаемые результаты сокращения затрат на предприятии. Процедуры традиционного управленческого учета уделяют основное внимание, главным образом, производственному этапу жизненного цикла продукта. В то же время, допроизводственные затраты, такие как расходы на исследования, разработки и проектирование, а также постпроизводственные расходы, трактуются как затраты за отчетный период. Поэтому в расчеты себестоимости продукции они не включаются, а также не попадают в сферу применения процедур традиционного управленческого учета.

Решением данной проблемы может стать применение калькуляции затрат за все время жизни продукта. **Калькуляция затрат за все время жизни продукта** оценивает и учитывает расходы за весь срок жизни продукта, для того чтобы определить, позволяют ли прибыли, получаемые от него на этапе производства, покрыть расходы, понесенные на допроизводственной и постпроизводственной стадиях. Выявление расходов, понесенных на различных этапах цикла жизни продукта, позволяет глубже понимать сущность общих расходов, связанных с конкретным продуктом на всем протяжении его существования, и управлять ими. В частности, калькуляция затрат за все время жизни продукта помогает менеджерам понимать последствия с точки зрения расходов, разработки и изготовления продукции и выявлять участки, на которых снижение затрат окажется, вероятно, наиболее эффективным.

В большинстве учетных систем отчеты составляются по периодам, а прибыль от продукта на протяжении всей его жизни не отслеживается. И наоборот, калькуляция затрат за все время жизни продукта показывает отслеживание затрат и поступлений, получаемых в течение нескольких календарных периодов, охватывающих всю жизнь продукта, то есть в основу кладется не период, а продукт. Неспособность отслеживать все расходы на продукт на протяжении всей его жизни ограничивает понимание менеджерами рентабельности продукта, поскольку им неизвестна фактическая прибыль, получаемая за все время.

Следовательно, об успехе или провале при разработке новых продуктов они получают в качестве обратной связи неадекватную информацию.

На рис. 1. показан типичный образец расходов в течение трех этапов цикла жизни продукта: этапа планирования и проектирования; этапа производства и этапа обслуживания и вывода его с рынка [1]. Выделенные средства (или, как их еще называют, **зафиксированные средства**) - это те расходы, которые не понесены, однако будут понесены в будущем в результате решений, которые уже приняты. Расходы считаются понесенными, когда те или иные ресурсы истрачены. Системы калькуляции затрат учитывают расходы только тогда, когда они уже понесены. Существенно изменить величину расходуемых средств после того, как они уже выделены, очень трудно. Например, спецификация продукта определяет материалы для его производства, необходимые затраты труда и процесс изготовления. На этапе проектирования средства становятся заданными и в целом определяют будущие затраты, которые будут понесены в течение производственного этапа.

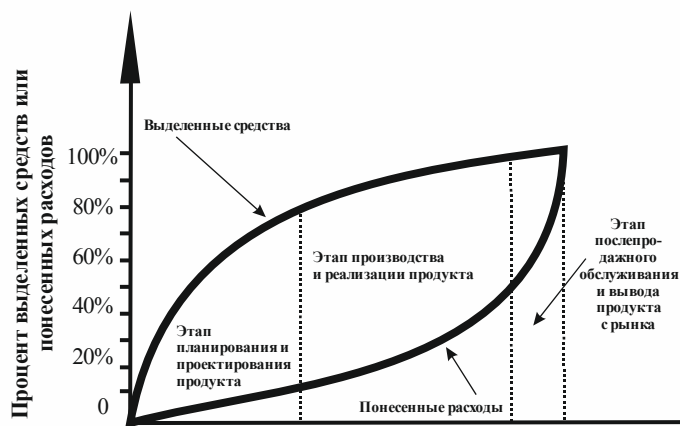


Рис. 1. Этапы жизненного цикла продукта: зависимость между выделенными средствами и понесенными расходами.

Как видно на рис. 1, приблизительно 80% расходов на продукт выделяется на этапе планирования и проектирования. На этом этапе конструкторы и разработчики определяют его дизайн и конструкцию, а также процесс производства. На этом этапе конструкторы и разработчики определяют его дизайн и конструкцию, а также процесс производства. И наоборот, большая часть понесенных затрат приходится на этап производства, однако они определяются на этапе планирования и проектирования и трудны для изменения.

Образец выделения затрат и их фактического понесения меняется в зависимости от отрасли и конкретного продукта. Например, выпуск новых самолетов или вывод с рынка крупных изделий может потребовать значительных затрат на этапе планирования и проектирования для первого примера и на этапе вывода с рынка - для второго, поскольку в последнем случае это может сопровождаться отрицательным воздействием на окружающую среду, например, появлением отходов ядерного производства или токсических веществ.

На рис. 1 наглядно видно, что всесторонне управление затратами может быть наиболее эффективно осуществлено на этапе планирования и проектирования, но не на этапе производства, когда конструкция продуктов уже определена, а производственные процессы заданы. На втором этапе основное внимание уделяется, в первую очередь недопущению перерасхода средств, а не сокращению расходов. Понимание расходов, понесенных в течение всей жизни продукта на различных этапах общего его цикла жизни, привело к появлению подхода на основе **целевой калькуляции себестоимости**, при котором акцент делается на управлении расходами на этапе планирования и проектирования продукта.

Целевая калькуляция состоит из следующих шагов:

Шаг 1: определение целевой цены, которую потребители будут готовы платить за продукт.

Шаг 2: определение целевой маржи прибыли и установление целевой стоимости на основе целевой цены.

Шаг 3: вычисление фактической себестоимости продукта.

Шаг 4: если фактическая себестоимость превышает целевую, определение способов снижения фактических затрат до уровня целевых.

Целевая калькуляция себестоимости - прием, ориентированный на потребителя. Им широко пользуются японские компании, но в последние годы он стал широко применяться также и в странах Европы. Первый шаг требует проведения рыночного исследования, в ходе которого ценность продукта определяется с точки зрения потребителя. Эта ценность определяется на основе функций и атрибутов (т.е.

функциональности), ее дифференциальной ценности по сравнению с конкурентными продуктами и ценой этих продуктов. Размер целевой маржи прибыли зависит от требуемых поступлений на инвестиции, установленных в организации, и от величины прибыли как процентной доли от поступлений от реализации. Далее этот показатель разделяется на целевые прибыли по каждому продукту, которые затем вычитаются из целевой цены для определения целевой себестоимости. После этого целевая себестоимость сравнивается с прогнозной фактической себестоимостью. Если прогнозная себестоимость превышает целевую, то предпринимаются усилия, направленные на устранение выявленного разрыва, чтобы прогнозные затраты сравнялись с целевыми.

Основной характерной чертой целевой калькуляции себестоимости является применение командного подхода для достижения целевой себестоимости. В состав команды, занимающейся новым продуктом, входят проектировщики, инженеры, специалисты по закупкам, по производству, по маркетингу, а также по управленческому учету. Их цель - достичь целевой цены, установленной для продукта при заданном уровне функциональности и качества.

Помимо целевой калькуляции себестоимости в японских организациях широко используется **калькуляция затрат по системе «кайдзен»** как механизм для снижения расходов и управления затратами. Кайдзен - японский термин, отражающий внесение улучшений в процесс в первую очередь небольшими порциями, а не в результате крупных инноваций. Основное отличие между целевой калькуляцией себестоимости и калькуляцией типа кайдзен заключается в том, что они применяются на разных этапах жизненного цикла продукции: целевая калькуляция используется главным образом на этапе проектирования, а калькуляция кайдзен - на этапе производства. Кроме того, при целевой калькуляции себестоимости внимание уделяется самому продукту, и снижение затрат обеспечивается, в первую очередь за счет конструкции продукта. И наоборот, калькуляция кайдзен уделяет основное внимание производственным процессам, а снижение расходов обеспечивается повышением эффективности этих процессов. Следовательно, потенциал снижения затрат при калькуляции кайдзен меньше, поскольку продукты уже находятся на этапе производства своего жизненного цикла и поэтому значительные доли расходов являются зафиксированными. Цель калькуляции кайдзен - сокращение расходов на детали и продукты на предписанную величину.

Выводы: На данном этапе развития экономики в Украине существуют определенные недостатки управления затратами на большинстве предприятий. Для решения этой проблемы можно обратиться к зарубежному опыту, где для вывода предприятий из кризисного положения применяют всестороннее управление затратами. К наиболее популярным методам данной системы относят калькуляцию затрат за все время жизни продукта, которая оценивает и учитывает все затраты, которые несет предприятие в течение всего цикла продукта; целевую калькуляцию себестоимости, которая направлена на потребителей и заключается в выявлении и устранении разрыва между прогнозируемой фактической себестоимостью и целевой себестоимостью продукта; калькуляцию кайдзен, целью которой является сокращение расходов на детали и продукты на предписанную величину. Таким образом, всестороннее управление затратами состоит из тех видов деятельности, которые предпринимаются менеджерами для сокращения расходов.

Источники и литература:

1. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник / К. Друри. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. - 1071 с.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.: Учебн. Пособие / К. Друри. - М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2005. - 341 с.
3. Шанк Дж. К. Стратегическое управление затратами / Пер. с англ / Дж. К. Шанк, В. Говиндараджан. - СПб.: Бизнес Микро, 1999. - 288 с.
4. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або Як ефективно управляти фінансами / С. Ковтун. - Х.: Фактор, 2005. - 340 с.
5. Должанський І. З. Конкурентоспроможність підприємства: Навч. Посібник / І. З. Должанський, Т. О. Загорна. - К.: Центр навчальної літератури, 2006. - 384 с.
6. Савчук В. П. Стратегическое управление издержками // Стратегии. 2004. - №11. - С. 17-18
7. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./Под ред. Я. В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 416 с.