

Рис. 2. Информационные потоки системы контроля на ТНК

Дочерние предприятия подают свою отчетность, сложенную по заданным параметрам, материнской компании, которая составляет консолидированную отчетность и подает ее службе внутреннего контроля (СВК) (подчиняется ревизионной комиссии). И только после утверждения этой отчетности ревизионной комиссией, ее рассматривают и подписывают на общем собрании акционеров. По результатам проверки собрание акционеров принимает решения о дальнейшем развитии компании, в этом случае просматривается такое свойство контроля как – обратная связь.

Статья посвящена разработке основных теоретико-практических положений контроля в транснациональных компаниях, которые способствуют организации и разработке методик контроля в ТНК.

The article is devoted to the development of the main theoretical and practical principles of control in multinational companies, which promote the development of control methodics and organization in multinational companies.

ТАРГЕТ-КОСТИНГ И КАЙЗЕН-КОСТИНГ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АСПЕКТ

**Автор: Рабошук Анна Владимировна,
Научный руководитель: Бойко С.В, к.э.н., доц.
Житомирский государственный технологический университет**

В современных условиях развития экономических отношений и усиления процессов глобализации, успех и конкурентоспособность субъектов хозяйствования во всем мире определяется способностью разрабатывать и изготавливать инновационную продукцию. Динамика современных рынков товаров и услуг определяет прогресс современных технологий, что, в свою очередь, требует от управленческого персонала поиска и использования новых подходов в управлении хозяйственной деятельностью предприятий, акцентируя внимание на поведение потребителей, и разработку соответствующих инструментов пла-

нирования, учетного отображения и контроля расходов на производство продукции. Поэтому важной проблемой, которая требует взвешенного научного обоснования, является модификация методологических и методических подходов к учету расходов и калькулированию себестоимости инновационной продукции.

Конкурентоспособность во многом определяется способностью продавать продукцию по ценам ниже, нежели у конкурентов. Эта задача для производителя заключается в постоянном поиске источников минимизации. Необходимым условием такого поиска является полное овладение объемом информации для принятия управленческих решений, в качестве которого выступает система бухгалтерского учета. Вопрос себестоимости готовой продукции остается актуальным, поскольку у субъектов хозяйствования предварительно имеется информация об уровне цен продажи, на который они могут рассчитывать. Таким образом, себестоимость готовой продукции должна обеспечить необходимый уровень прибыльности в таких условиях. Целевое планирование затрат – один из путей получения необходимого результата.

В мировой практике управленческого учета считается, что система управления затратами, которая включает таргет-костинг, кайзен-костинг и функцию поддержки достигнутой себестоимости, позволяет четко и целенаправленно осуществлять политику снижения себестоимости, рационально инвестировать денежные средства в новые виды продукции, координировать действия большого количества людей, вовлеченных в производственный процесс, и совместными усилиями достигать поставленные цели.

Еще в середине XX ст. японские исследователи по бухгалтерскому учету предложили простое, и вместе с тем достаточно эффективное решение, разработав концепцию управления целевой себестоимостью – систему таргет-костинг (*target costing*)¹.

Система **таргет-костинг** представляет целостную концепцию управления, которая поддерживает стратегию снижения затрат и реализует функции планирования производства новых видов продукции, превентивного контроля расходов и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями.

Основная идея таргет-костинга заключается в следующем: процедуры проектирования конструкции продукции и проектирования его себестоимости являются неотъемлемыми составляющими интегрированного процесса формирования потребительских качеств будущего товара в отличие от традиционного подхода разработки продукции, для которого характерно четкое разграничение инженерных, технологических и учетных процедур.

Использование системы таргет-костинг предусматривает осуществление последовательного анализа косвенных расходов, и принятия мер, направленных на их уменьшение путем реорганизации управленческих процессов, введения бюджетного контроля и т.д.

Большинство процессов в системе калькулирования таргет-костинг выполняются параллельно и могут иметь локальные повторы действий. Необходимый набор операций, последовательность которых может варьировать в зависимости от технологических процессов и методов сбыта, включает: определение рыночной стоимости продукции, уточнение требований к функциям и качествам, установление целевой прибыли для продукции, определение предельной себестоимости продукции, расчет прямой целевой себестоимости производства продукции, функциональную декомпозицию продукции и определение допустимых расходов по каждой функции, разработку продукции, оценку расходов по каждой составной продукции, оценку расходов на реализацию каждой функции товара, сравнение допустимых расходов по продукции и за отдельными функциями с соответствующими расходами на реализацию каждой функции, коррекции или

¹ Первым употребил современное формулирование "target costing" Тоширо Хиромото, который опубликовал серию статей о достижении японского управленческого учёта. Ранее термин "таргет-костинг" в англоязычных деловых и профессиональных изданиях не звучал.

перепроектирование продукта, установление целевых расходов, производство и непрерывный контроль расходов в процессе производства.

Технический уровень и организация производства должны позволять непрерывно контролировать текущий уровень расходов на производство новой продукции, в противном случае все усилия применения метода таргет-костинг будут неэффективными.

Согласно идеи, положенной в основу концепции таргет-костинг, проходит некоторая трансформация традиционной формулы ценообразования, а именно: **Себестоимость + Прибыль = Цена**, которая в концепции таргет-костинг трансформируется в равенство вида: **Цена – Прибыль = Себестоимость**. Такое видоизменение формулы позволило получить инструмент превентивного контроля и экономии затрат еще на стадии проектирования. Система таргет-костинг, в отличие от традиционных способов ценообразования, предусматривает расчет себестоимости изделия, исходя из предварительно установленной цены реализации. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, то есть фактически является ожидаемой рыночной ценой продукции или услуги. Все участники производственного процесса – от менеджера к простому рабочему – работают над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, которое отвечает целевой себестоимости.

Традиционный подход к управлению себестоимости нового вида продукции можно представить следующим образом (рис. 1).

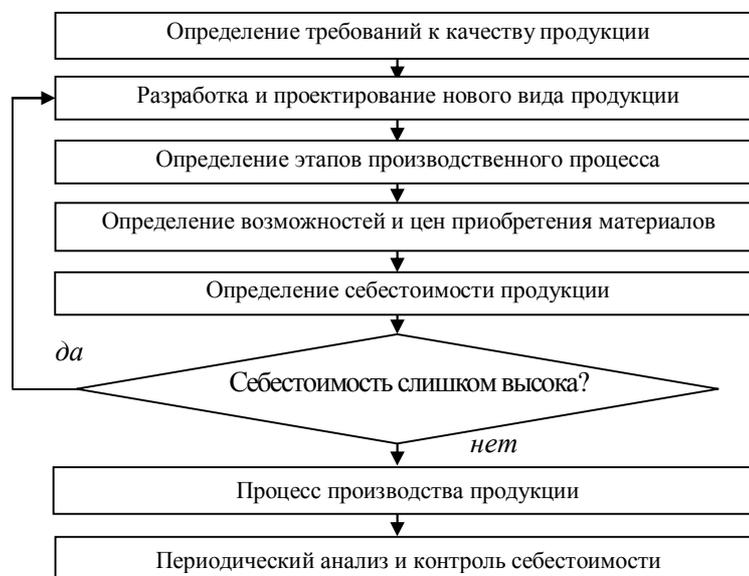


Рис. 1. Алгоритм традиционного подхода к управлению себестоимости нового вида продукции

Процедуры, определенные на рис. 1, обычно повторяются несколько раз. Из-за этого очень редко можно достичь оптимального результата, поскольку невозможно за приемлемый срок качественно выполнить линейную последовательность трудоемких действий, связанных с внесением изменений в функциональность и конструкцию уже полностью разработанной продукции, исследования возможностей применения других материалов и технологических приемов. В результате, субъект хозяйствования теряет часть прибыли, либо из-за завышения себестоимости, либо сокращая объемы продаж продукции с неадекватными потребительскими качествами.

Подход к управлению себестоимостью нового вида продукции в концепции таргет-костинг, приведенный на рис. 2, предусматривает более короткий блок повторения действий, в ходе которого определяются практически все свойства продукции, и осуществляется их балансирование с требованиями и ценами рынка. Конструкция нового изделия и технология его производства разрабатываются в пределах рамок. Это значительно ограничивает возможные альтернативы и повышает скорость разработки.

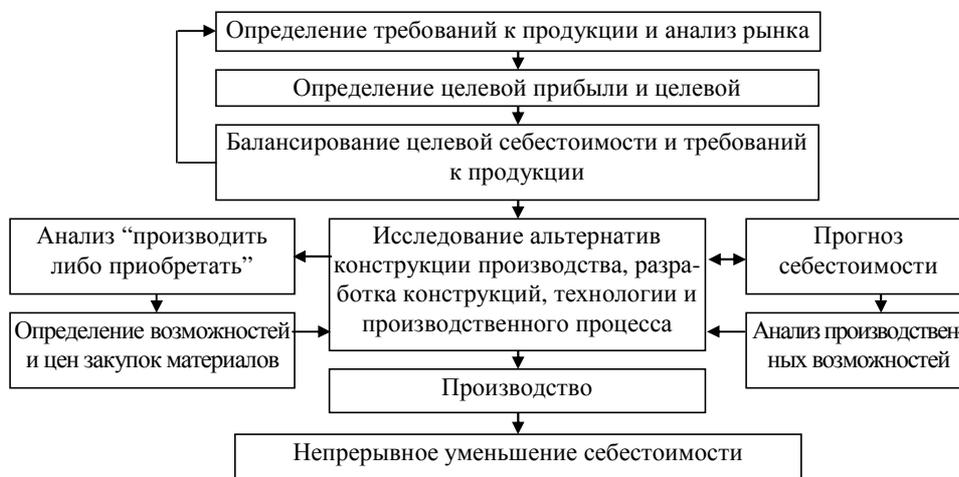


Рис. 2. Подход таргет-костинг к управлению себестоимостью нового вида продукции

Таким образом, организация труда в системе таргет-костинг предусматривает высший уровень решения вопросов конструирования, технологической подготовки производства, прогноза и контроля себестоимости. Появляются новые инструменты управления. Например, если цены или качество у поставщиков не позволяют достигнуть целевой себестоимости, то предусматривается и к ним применить подходы таргет-костинг.

Таким образом, весь производственный процесс, начиная с разработки нового вида продукции, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки ранее установленных ограничений относительно расходов на её изготовление.

На основании исследования функционирования системы таргет-костинг можно выделить основные ее характеристики: а) производственная деятельность субъекта хозяйствования координируется и контролируется в соответствии с важным стратегическим ориентиром – целевой себестоимости; б) в первую очередь, поддерживается стратегия снижения затрат на стадии проектирования продукции, то есть таргет-костинг является инструментом стратегического направления; в) внимание акцентируется на внешних (рыночных), а не исключительно на внутренних факторах производства; г) разработка системы проводится с целью мотивации сотрудников к действиям в соответствии с долгосрочными стратегиями.

Правильно определить целевую себестоимость продукции или услуги, с одной стороны, невозможно без глубокого маркетингового исследования текущего состояния рынка и его перспектив, а с другой – приведение сметной себестоимости в соответствии с целевой себестоимостью предусматривает наличие у управленческого персонала управленческого таланта, инженерных способностей и аналитического мышления у бухгалтеров – специалистов по улучшению управленческого учета. Все действия направлены на ликвидацию разницы между сметной и целевой себестоимостью.

Количественное определение того, насколько необходимо сократить расходы с целью получения желаемого, осуществляется следующим образом (рис. 3).

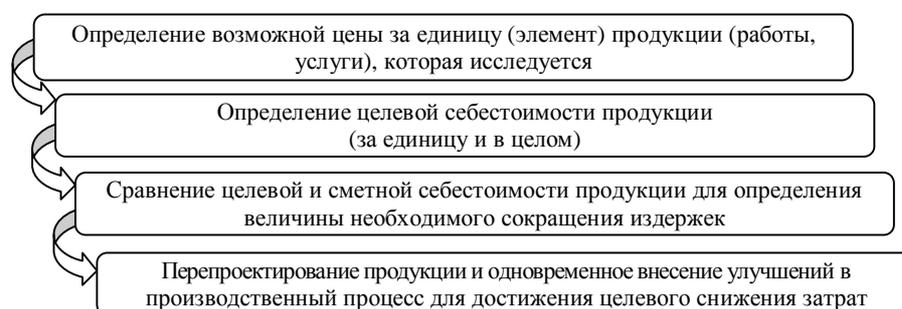


Рис. 3. Порядок количественного расчета величины целевого снижения затрат [1]

Анализ характерных особенностей таргет-костинга позволяет определить преимущества данного метода, которые заключаются в следующем. Во-первых, итеративный² подход к разработке нового вида продукции обеспечивает постепенное осмысление каждого нюанса, связанного с планированием себестоимости продукции, что способствует выявлению новых путей решения проблемных вопросов с целью приближения к целевой себестоимости. Во-вторых, необходимость постоянного соблюдения установленных рамок целевой себестоимости сдерживает технологов от использования в производстве сравнительно дорогих технологий и сырьевых ресурсов.

Анализируя опыт использования таргет-костинг в японских и западных компаниях [2], можно отметить некоторые положения, которым следует уделить внимание: во-первых, время разработки новой продукции может неоправданно увеличиваться, принимая во внимание многочисленные повторения действий в процессе перепроектирования. Потому, важным моментом является умение остановиться в исследованиях в определенный момент; во-вторых, неумелое применение концепции таргет-костинг может негативно отражаться на учетном персонале в случае прессинга руководителей относительно достижения целевой себестоимости.

В целом, система таргет-костинг представляет собой реальный способ предотвращения экономических неудач, который позволяет субъектам хозяйствования сэкономить денежные средства еще до момента их расходования. Система **Кайзен-костинг** (*Keizen Costing*)³ является прямым продолжением метода калькулирования таргет-костинг в производстве. Основу концепции составляет изменение взгляда на взаимозависимость цены, прибыли и себестоимости. Ожидается, что новую продукцию возможно реализовать по цене, которая полностью покрывает расходы и обеспечит прибыль, необходимую для последующего развития бизнеса [3].

Система кайзен-костинг – это важнейший и необходимый элемент японского управленческого учета, который предусматривает обеспечение необходимого уровня себестоимости продукции, поиск возможностей снижения затрат (на стадии производства – до 5%) для достижения целевой себестоимости и обеспечения прибыльности производства.

Применения кайзен на уровне отдельных заводов, цехов или производственных линий предусматривает широкое использование систем производства JIT (“just-in-time” system) и “Jidoka” (система, которая предусматривает автономное функционирование станков и производственных линий, которые автоматически отключаются при возникновении неполадок).

Во многих литературных источниках, которые раскрывают особенности японской модели управления производством, в том числе и ведения бухгалтерского учета для потребностей производства, подчеркивается, что существует тесная взаимосвязь между системами таргет- и кайзен-костинг. Две системы являются элементами единой системы управления расходами.

Система кайзен-костинг значительно отличается от традиционной системы стандарт-костинг, в которой типичная цель заключается в достижении нормативного уровня расходов с избеганием неблагоприятных отклонений. Рассмотрим их основные отличия (табл. 1.).

² Означает действие, которое повторяется (от лат. *iterativus* тот, который часто повторяется) [4., с.204].

³ Философия кайзен – это постоянное движение вперед, поиск возможностей улучшить окружающий мир.

Таблица 1- Сравнение систем стандарт-костинг и кайзен-костинг

Критерии сравнения	Методы калькулирования	
	Стандарт-костинг	Кайзен-костинг
<i>Концепция</i>	<ul style="list-style-type: none"> • концепция системы контроля затрат • допускает стабильность в настоящих процессах производства • целью является достижение соответствия уровня нормативных затрат 	<ul style="list-style-type: none"> • концепция системы сокращения затрат • допускает постоянное усовершенствование процесса производства • целью является достижение стандартов сокращения затрат
<i>Методика</i>	<ul style="list-style-type: none"> • стандарты устанавливаются ежегодно или раз в два года • анализ изменения затрат включает сравнение фактических и стандартных затрат • исследование отклонений от нормативных затрат проводится в случае несоблюдения стандартных расходов 	<ul style="list-style-type: none"> • цели сокращения затрат устанавливаются и применяются ежемесячно и методы постоянного усовершенствования используются на протяжении всего отчетного периода для достижения цели • анализ отклонений затрат предусматривает сравнение целевых затрат и объемов сокращения фактических расходов • исследование проводится, когда не достигнуто снижение затрат

И таргет-костинг, и кайзен-костинг направлены на решение практически одного задания, однако на разных стадиях жизненного цикла продукции и путем применения разных методов. Вместе с тем, обе концепции предназначены для снижения уровня отдельных статей расходов и себестоимости конечной продукции в целом к определенному желаемому уровню. Если рассматривать жизненный цикл продукции как совокупность двух составляющих: 1) стадии планирования и разработки и 2) стадии производства, то таргет-костинг решает поставленное задание на первой стадии, а кайзен-костинг – на второй. Вместе обе системы дают предприятию достаточно ценное конкурентное преимущество, которое заключается в достижении более низкого по сравнению с конкурентами уровня себестоимости и возможности выбрать необходимую ценовую политику.

Во многих постсоветских странах на сегодняшний день наиболее распространенными являются западные методы калькулирования, в названиях которых встречается “-костинг”, в частности: директ-костинг, стандарт-костинг, абзорпшен-костинг и т.д. При рассмотрении, изучении, анализе и определении перспектив применения зарубежных идей, новых методов, концепций и других понятий, касающихся бухгалтерского учета, возникает ряд логических вопросов относительно практического их значения для национальных учетных систем.

Следует отметить, что нецелесообразно копировать опыт других стран без учета национальных особенностей и менталитета отечественных учетных работников. Перенимать в национальную практику следует не конкретные методы, приемы, методики, а скорее подходы или даже идеи, которые положены в основу методик.

В статье рассмотрены перспективные методы калькулирования – Таргет-костинг и Кайзен-костинг, проведен их сравнительный анализ, определены особенности их применения.

The perspective costing methods, such as Target Costing and Kaizen Costing, have been disclosed; their comparative analysis has been carried out; peculiarities of application have been defined.

Литература:

1. Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: Кайзен-костинг // <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/009.asp>.
2. Редченко К. Японский след в стратегическом управлении затратами: таргет-костинг // <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/008.asp>.
3. Савчук В. ABC. Activity Based Costing – учет затрат // <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/010.asp>.
4. Словарь иностранных слов. – 14 изд., испр. – М.: Рус. яз., 1987. – 608 с.
5. Троян И. Алгоритмы Target Costing // <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/015.asp>.
6. Horngren C.T., Srikant M.D., Foster G. Cost Accounting: A Managerial Emphasis. – Pearson Education, Inc., 2003. – 856 p. (P. 415-421).
7. Hilton, Ronald W. Managerial accounting: creating value in a dynamic business environment. Fifth edition. – NY: McGraw-Hill Higher Education, Inc, 2002. – 858 p. (p. 248-249).

СИСТЕМА «СТАНДАРТ-КОСТ» КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ООО «САН МАРКО»

**Автор: Кухто Юлия Юрьевна студентка 5 курса
Научный руководитель: Т.В. Касаева, к. т. н., доцент,
Витебский государственный технологический университет**

В Республике Беларусь идёт становление и развитие рыночных отношений. Как следствие, со временем на рынке будет появляться всё большее количество успешных предприятий, всё острее будет конкуренция между ними. Чтобы выдержать конкуренцию, руководству необходимо обладать полной, адекватной информацией о деятельности организации и о её финансовых результатах. Однако многие белорусские предприятия до сих пор не могут оторваться в управлении от старого социалистического подхода – отсюда проблемы. Необходимо более быстрыми темпами переориентировать экономику страны через экономику каждого конкретного предприятия с советского принципа «если что – спишем за счёт государства (предприятия)» на цивилизованный прозападный принцип персональной ответственности за принимаемые решения. Кроме того, в настоящее время очень немногие даже вполне успешные белорусские предприятия имеют, таким образом, поставленный учёт затрат и финансовых результатов, чтобы содержащаяся в нём информация была пригодна для оперативного управления экономическими процессами и их анализа. Принимаемые руководством решения зачастую не обосновываются соответствующими расчётами, носят интуитивный характер.

В этой связи особенно актуальной является разработка предложения по совершенствованию такого важнейшего компонента управленческого учёта, как управление затратами в условиях конкретного предприятия. Объектом исследования выбрана обувная отрасль промышленности, а именно – учёт и анализ затрат на производство продукции Совместного белорусско-германского общества с ограниченной ответственностью «Сан Марко».

Одним из наиболее распространённых инструментов управления затратами за рубежом является система учёта «стандарт-кост».

Идея, заложенная в основу системы «стандарт-кост», проста и базируется на том, что большинство современных технологий очень стабильны и предсказуемы в своей основе. При соблюдении технологии гарантии получения качественной продукции очень высоки. Стабильная технология позволяет с высокой степенью определённости говорить об объёмах использования ресурсов (сырья, материалов, энергии, труда, услуг) на различных этапах переработки. Для определения затрат, которые будут понесены при производстве, к этой информации необходимо добавить цены на ресурсы и можно зара-