

УДК 657.471

ТАРГЕТ-КОСТІНГ ТА КАЙЗЕН-КОСТІНГ ЯК ІНСТРУМЕНТИ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ У СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

Проданчук М.А., к.е.н., доцент
Буковинський державний фінансово-економічний університет

У статті досліджено проблему ефективності використання на вітчизняних підприємствах стратегічного управління витратами. Розглянуто найбільш визнані у міжнародній практиці підходи щодо оптимізації витрат – таргет-костінг та кайзен-костінг, які направлені на створення інформації, що дозволяє приймати стратегічні і відповідні їм оперативні та тактичні рішення з урахуванням особливостей всіх стадій життєвого циклу продукту.

Ключові слова: стратегія, калькуляція собівартості, стратегічне управління витратами, калькуляційний облік, таргет-костінг, кайзен-костінг.

Вступ. В сьогоденних умовах господарювання найважливішим є стратегічний рівень, на якому приймаються життєво важливі управлінські рішення для подальшого розвитку підприємства. Стратегічне управління витратами є основною складовою фінансово-економічної стратегії підприємств. Сучасні умови ринкової економіки обумовлюють існування тісного взаємозв'язку стратегії управління витратами обігу з такими підстратегіями, як: управління доходами, управління прибутком та управління капіталом. Стратегічне управління витратами є головною складовою кожної з фінансово-економічних підмоделей, що обумовлено їхнім впливом на кінцевий результат діяльності, а відповідно, й на конкурентну позицію підприємств.

Актуальність дослідження полягає в тому, що сучасні традиційні методи калькулювання орієнтовані в основному на виробничий етап життєвого циклу продукту. Недоліком такого підходу є те що, довиробничі і післявиробничі витрати не відносяться до того продукту, від якого отримано доходи. В такому випадку управлінський персонал підприємства отримує викривлену інформацію щодо фактичних витрат, які понесені на виготовлення продукції, що призводить до прийняття неефективних стратегічних управлінських рішень. Відсутність комплексних досліджень у вітчизняній науці і практиці, присвячених розробці методів калькулювання за стадіями життєвого циклу визначає актуальність даної проблеми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивчення окремих питань калькулювання за стадіями життєвого циклу у стратегічному управлінні витратами підприємства присвятили свої праці зарубіжні та вітчизняні вчені: О.В. Алексєєва, Е.А. Аткинсон, Ф.Ф. Бутинець, Х.П. Баррінгер, З. Гуцайлюк, П. Друкер, Т. Джонсон, К. Друрі, Р.С. Каплан, В.Е. Керімов, Г.Г. Кірейцев, Р.Р. Ландерс, О.Є. Николаєва, Д. Нортон, Э.Ф. Рахматуліна, Б. Райан,

В. Савчук, К. Сіммондз, К. Уорд, В.Дж. Фабриски, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, С.М. Янг.

Постановка задачі. Метою статті є дослідження проблем оптимізації витрат у системі стратегічного управління вітчизняних підприємств шляхом удосконалення методів калькулювання собівартості в ринковому середовищі з урахуванням особливостей всіх стадій життєвого циклу продукту.

Результати дослідження. За визначенням Г.Мінцберга [5, с.16] «Стратегія – це принцип поведінки або дотримання певної моделі поведінки». Згідно з поглядами класика стратегічного планування А. Чандлера, стратегія — це «визначення основних довгострокових цілей та задач підприємства, прийняття курсу дій і розподілу ресурсів, необхідних для виконання поставлених цілей» [10]. Прикладом вузького та узагальненого тлумачення стратегії є трактування цього поняття Б. Карлоффом, який порівнює стратегію з напрямком руху, моделлю дій, сукупністю орієнтирів та обмежень, призначених для досягнення визначених цілей [4]. Ширше трактують поняття «стратегія» американський дослідник Кеннет Р. Ендрю, канадський економіст Мінцберга Генрі, який у своїй «Концепції 5 „П”» надає цьому поняттю елементи плану, прийому, поведінкової моделі, позицій щодо інших, перспектив [5]. Виходячи із зазначеного можна сказати, що стратегія є планом дій, що за своєю суттю поняття стратегічне управління. Стратегічне управління – це система методів прийняття рішень.

Залежно від вибору підприємством стратегії розвитку визначається і стратегія управління його витратами. Як свідчить світова практика бізнесу, що більшість компаній, які досягли значних результатів у бізнесі, завдячує саме впровадженню системи управління витратами, яка є невід’ємною частиною стратегічного управління підприємством, що спрямоване на його розвиток.

Під стратегічним управлінням витратами розуміємо поняття витрат які необхідні для повного життєвого циклу продукції, що дає змогу менеджерам на перспективу визначити методи їх оптимізації і отримати конкурентні переваги на ринку. Отже, стратегічне управління витратами – це система методів обліку та аналізу витрат, що забезпечує вибору стратегії на основі планування та прогнозування раціонального використання витрат підприємства, контроль за забезпеченням необхідного рівня витрат у процесі фінансово-господарської діяльності і інформаційну підтримку при ухваленні всіх управлінських рішень, що дозволяє реалізовувати стратегію підприємства. Правильний вибір стратегії повинен забезпечити позитивний економічний ефект. Стратегія управління витратами підприємства має бути чітко підпорядкована його конкретним завданням та заходам для досягнення стратегічної цілі.

Таким чином, процес стратегічного управління витратами є комплексом взаємопов’язаних дій, спрямованих на максимізацію ефективності використання фінансових ресурсів та виконання функцій, що покладені на менеджмент компанії інвесторами. Тому, сьогодні перед кожним підприємством стоїть питання про вибір моделі стратегічного управління витратами, на базі якої можливо провести впровадження такого контролю, що

дозволить оптимізувати витрати та покращити ефективність діяльності підприємства. Така модель буде суттєво залежати від методології обліку витрат.

В більшості випадків американські вчені використовують термін «стратегічне управління витратами», а британські – «стратегічний управлінський облік». К. Друрі констатує, що досі немає повної дефініції стратегічного управлінського обліку [3]. Вітчизняні вчені мають різні погляди, щодо управлінського обліку, хоча більшість – роблять висновки на основі перекладів зарубіжних джерел. На думку З. Гуцайлюка, стратегічний облік виходить за «канонічно» встановлені межі традиційного бухгалтерського обліку [2]. Неможливо не погодитися з думкою К. Уордом щодо стратегічного обліку і аналізу як системи інформаційної підтримки стратегічних управлінських рішень стосовно того, що: „стратегічні рішення повинні прийматися тільки після всебічної оцінки їх фінансових результатів, для чого необхідно, щоб діюча система стратегічного обліку працювала в межах конкретної бізнес-стратегії і відповідала їй” [9, с.21].

На В. Савчук [8] вказав, що управління витратами підприємства не може обійтися без ефективної системи управлінського обліку, а ідеальну його схему на підприємстві автор не уявляє без “створення внутрішніх стандартів обліку і комп’ютеризації процесів обліку з допомогою адекватного програмного забезпечення в складі внутрішньої мережі підприємства”. Внутрішні стандарти обліку витрат кожного підприємства – унікальні, адже вони підпорядковані стратегічній меті підприємства та є інструментом її досягнення. Але спільною для всіх підприємств метою є оптимізація витрат на кожному етапі виробничого процесу.

Аткінсон, А. Ентони, Банкер, Д. Раджив, С. Каплан Роберт, Янг, С. Марк наголошують на тому, що традиційні управлінські системи обліку і контролю вимірюють та оцінюють результат лише в одній ланці ланцюжка створення цінності, а саме – в поточному виробничому процесі, а отож, ігнорують дозвиробничі і післявиробничі витрати, пов’язані з продуктами чи послугами. Таким чином, у процесі обговорення трьох сучасних методів розрахунку витрат – цільового калькулювання, розрахунку витрат у системі безперервного вдосконалення (кайзер костингу) і калькулювання екологічних витрат колектив авторів ілюструє переваги врахування ланцюжка створення цінності [1, с. 543-575].

Тому на нашу думку методи калькулювання за стадіями життєвого циклу продукту є одним з найбільш актуальних напрямів удосконалення системи стратегічного управління витратами, оскільки саме продукт є основним джерелом отримання поточного прибутку і майбутніх грошових потоків підприємства.

В міжнародній практиці найбільше визнання здобули два основних підходи щодо оптимізації витрат – це таргет-костінг та кайзен-костінг. *Таргет-костинг* – метод стратегічного управління витратами підприємства, який передбачає розрахунок цільової собівартості продукції виходячи із попередньо

встановленої ціни, метою якого є забезпечення оптимізації витрат на виробництво. Завдання цільового калькулювання полягає в оптимально спроектованих витратах майбутнього виробу на етапі його дослідження, розробка і проектування, а не в спробах зменшити витрати на стадії виробництва вже розробленого продукту.

Він розглядає собівартість не як показник заздалегідь розрахований за нормативами, а як величину, до якої повинна прагнути компанія, щоб запропонувати ринку конкурентоздатний продукт. Даний метод підтримує стратегію оптимізації витрат та застосовується на етапі проектування нового або модернізації застарілої продукції.

Система «таргет-костинг», з'явилася в Японії у 60-х роках ХХ ст., хоча ранні нерозвинуті форми методу використовувались компанією Дженерал Електрик ще в 1947 р., а згодом у 80-ті роки набула поширення в США. Вперше в 1965 р. цей метод впровадила в практику корпорація Тойота. Американці приписують винахід даного методу Лоуренсу Майлзу, проте його система управління цільовими витратами була не розробленою версією сучасної концепції, що не набула достатньо практичного впровадження.

Система таргет-костинг, передбачає розрахунок собівартості продукції за заздалегідь встановленою ціною реалізації, яка визначається за допомогою маркетингових досліджень. Стандартною формулою розрахунку ціноутворення за системою «таргет-костинг» є: Собівартість + Прибуток = Ціна. Японські учені пропонують нову формулу, яка відображає суть Таргет-костінга: Собівартість = Ціна - Прибуток. Ціна – це ринкова вартість продукції, яка визначається за допомогою маркетингових досліджень. Прибуток – величина, яку прагне отримати компанія в результаті реалізації даної продукції.

В рамках системи таргет-костингу цільову собівартість визначають зворотнім шляхом, тобто замість традиційної (прогресивної) калькуляції використовується так звана зворотна (ретроградна) калькуляція. Такий підхід змінює економічну сутність традиційного елемента методу бухгалтерського обліку - калькуляція.

Головною перевагою даного методу є те, що собівартість формується на стадії проектування і залежить від планового прибутку. Використовуючи системи таргет-костинг у процесі оптимізації витрат дасть можливість підприємствам застосовувати системний підхід до розробки нового продукту. Де зниження витрат на проектування виробу nebude відокремленим від інших етапів виробництва. А також, попередньо встановлювати обмеження, щодо оптимізації витрат, що допоможе підприємству раціонально використовувати свої ресурси, при максимальній орієнтації на задоволення вимог споживачів. Метод забезпечує оптимізацію рівня витрат, підвищення прозорості використання ресурсів у виробництві, удосконалює структуру витрат та підвищення якості продукції.

Кайзен-костінг (Kaizen costing) - це цілісна система управління витратами, що підтримує стратегію оптимізації витрат, направлена на підвищення ефективності виробничих процесів і приводить до запланованих

результатів. Він використовується в японській моделі стратегічного управління витратами поряд з таргет-костінгом і є його продовженням, які переслідують однакову мету – досягнення цільової собівартості: таргет-костінг – на етапі проектування нового продукту, а кайзен-костінг – на етапі її виготовлення. Головною задачею є ліквідація різниці між фактичною і цільовою собівартістю шляхом залучення всього персоналу компанії.

Поняття “кайзен-костинг” носить більш конкретне значення. Воно означає забезпечення необхідного рівня собівартості продукту і пошук можливостей зниження витрат до деякого цільового рівня. Діяльність кайзен на рівні окремих заводів, цехів чи виробничих ліній передбачає широке використання систем виробництва “якраз вчасно” (just-in-time system – JIT) та системи, яка передбачає автономне функціонування верстатів та виробничих ліній, які автоматично вимикаються при виникненні несправностей чи збоїв. Вважається, що вміле використання принципів кайзен-костинг дозволяє досить відчутно знижувати витрати на стадії виробництва – до 5% [11].

Серед таких принципів можна виділити наступні:

1. Концентрація на клієнтах (передбачає, що підприємство забезпечує клієнтів якісною продукцією і, відповідно задовольняє бажання споживачів так, як не зможе зробити цього будь-яке інше підприємство);

2. Безперервні зміни (пошук шляхів покращення не припиняється після запровадження нововведення, при чому нова зміна процесів розробок, виробництва чи менеджменту реалізується як новий формальний стандарт);

3. Відкрите визнання проблем (відкрите обговорення та внесення пропозицій щодо їх вирішення);

4. Створення робочих команд (кожний працівник належить до робочої команди, управління якою здійснює лідер. Крім того, працівник також входить до групи “ровесників”, яка складається з працівників, які працюють з одного і того ж року);

5. Управління проектами за допомогою між функціональних команд (в команду спеціалістів-представників різних сфер діяльності, яка відповідає за проект повинні бути включені ті люди з функціональних сфер, на які проект буде мати вплив в ході його реалізації) [7].

Висновки. Отже, методи калькулювання життєвого циклу продукції розширює межі традиційних підходів до стратегічного управління витратами, оскільки дає можливість дати оцінку та визначати витрати на всіх етапах існування виробу, що дозволяє у процесі виробництва знижувати їх до необхідного рівня.

При цьому методи таргет-костинг і кайзен-костинг є ефективними інструментами системи стратегічного управління витратами, які дозволяють створити механізм послідовного і цілеспрямованого управління процесом цільової собівартості продукції. Дані методи доповнюють один одного, де кожний із них направлений на вирішення задач оптимізації витрат у системі стратегічного їх управління.

Отже, стратегічне управління витратами створює базові стратегічні

установки для оперативної системи управління витратами, а традиційні методи та інструменти зосереджуються на калькулюванні виробничої собівартості продукції, вишукуючи резерви її зниження. Стратегічне управління витратами – це система прийняття рішень вищого рівня, тоді як традиційний підхід забезпечує управління витратами більш деталізовані технології на виробничих процесах життєвого циклу продукту.

Література

1. Аткинсон, Энтони А. Управленческий учет / Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Янг С. Марк; пер. с англ. – М.: Изд. дом "Вильямс", 2005. – 878с.
2. Гуцайлюк З. Прогнозний (стратегічний) облік в сучасні проблеми теорії бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - №2- С.14-19.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: [ученик]: / К. Друри; пер. с англ. – М.: Изд. об. "ЮНИТИ-ДАНА", 2005. – 1071 с.
4. Карлофф Б. Деловая стратегия / Б. Карлофф; пер. с англ. под ред. В. А. Приписнова. – М.: Экономика, 1991. – 148 с.
5. Минцберг Г. Школы стратегий / Г. Минцберг, Б. Альстред, Дж. Лэмпел. Пер. с англ. под ред. Ю. Н. Каптуревского. – СПб.: Изд-во ПИТЕР, 2000. – С. 16–20.
6. Минцберг Г. Школы стратегий, стратегическое сафари / Г. Минцберг., Б. Альстренд, Дж. Лэмпел - СПб.: Питер, 2000.- 366 с.
7. Рахматулина Э.Ф. Концепция постоянных усовершенствований в системе управления производственной программой предприятия [Электронный ресурс] / Э.Ф. Рахматулина – Режим доступа: <http://www.nwpi.ru/news/doc/d34.doc>.
8. Савчук В. Стратегическое управление издержками / В. П. Савчук // Стратегии. – 2004. – №11. – С. 28-40.
9. Уорд К. Стратегический управленческий учёт / К.Уорд; пер. с англ. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.
10. Chandler A. D. Strategy and Structure Cambridge (MASS). / A. D. Chandler. 1962.
11. Kaizen Costing and Value Analysis // IFS White Paper, Oktober 2001.

Summary

The paper investigates the problem of efficiency in domestic enterprises strategic cost management. Considered the most recognized international practice approaches to cost optimization - Target-costing and Kaizen-costing, aimed at creating, so you can make strategic and corresponding operational and tactical decisions based on the features of all stages of the product life cycle.

Keywords: costing, strategic cost management, calculation accounting, costing, Target costing, Kaizen costing.