

УДК 005.932.5

С.Б. Сулоева, В.А. Свириденко

**КЛИЕНТООРИЕНТИРОВАННЫЕ СИСТЕМЫ
УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ
НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

S.B. Suloeva, V.A. Sviridenko

**CUSTOMER-ORIENTED COST MANAGEMENT SYSTEMS
IN INDUSTRIAL ENTERPRISES**

Рассмотрены основные клиентоориентированные системы управления затратами на промышленных предприятиях. Представлен инструментальный набор. Изложены основные достоинства и недостатки каждой из систем.

СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ. КОНТРОЛЛИНГ. ПРОМЫШЛЕННОЕ ПРЕДПРИЯТИЕ. УПРАВЛЕНИЕ ПО ЦЕЛЕВОЙ СЕБЕСТОЙМОСТИ. КАЙЗЕН КОСТИНГ. ФУНКЦИОНАЛЬНО-СТОИМОСТНОЙ АНАЛИЗ.

In clause main customer-oriented cost management systems in industrial enterprises are considered. Tool kit is shown. Advantages and disadvantages of each system are stated.

COST MANAGEMENT SYSTEM. KONTROLLING. INDUSTRIAL ENTERPRISE. TARGET COSTING. KAIZEN COSTING. FUNCTIONAL-COST ANALYSIS.

Постоянное изменение условий ведения бизнеса и обострение конкуренции в частности заставляют предприятия искать пути для адаптации и выработки такого направления развития, которое позволит уверенно чувствовать себя при большинстве внешних и внутренних воздействий.

Многое будет входить в состав модели успешной организации, и не последнюю роль будет играть современная система управления затратами. Рынок диктует необходимость изменения подхода к ценообразованию, ухода от традиционной системы, когда затраты, закладываемые при разработке нового продукта и вывода на рынок, не соотносятся с потребностями клиента. Затратный подход формирования себестоимости во многих отраслях, ориентированных на массового потребителя, отходит в прошлое. В данном случае, только действительно уникальный инновационный продукт будет иметь преимущество перед продукцией остальных участников рынка, и можно будет отталкиваться не от цены, диктуемой рынком, а от собственных потребностей и видения оптимальной цены (конечно, видение должно укладываться в разумные рамки). Фирм,

выпускающих такой продукт, мало и именно они приучают потребителя к такого рода продуктам, объясняют им, почему они хотят купить эти инновации. Большинству же фирм приходится действовать в значительной степени сформировавшихся условиях с относительно понятными трендами в развитии технологий и запросов потребителей.

Именно в таких случаях становится обоснованным применение таких систем управления затратами, как *target costing* и *kaizen costing*. Они неразрывно связаны между собой, так как одно является, по сути, продолжением другого, и обе системы управления затратами объединены общей японской философией «Kaizen», что означает «постоянное улучшение».

Target costing (или управление по целевой себестоимости) – это система управления затратами при разработке нового продукта. При традиционных системах управления затратами цена продукции калькулируется исходя из суммы всех затрат плюс некая рентабельность, которую хотят видеть управленцы и владельцы бизнеса. Поэтому цена продукта определяется уже после его разработки и определения необходимой рентабельности. При неизбежности

проведения дополнительных работ или несбалансированном наборе характеристик продукта цена его может стать не конкурентоспособной.

Альтернативой данному подходу и может стать система *target costing*, ориентированная на применение ведения бизнеса в конкурентной среде. Две основные идеи, лежащие в основе данного метода, состоят в следующем [1]:

- в первую очередь потребитель диктует цену продукта в соответствии с некоторыми ожиданиями относительно его полезности (набора характеристик);
- на стадии разработки продукта закладывается до 80–90 % от его стоимости.

В соответствии с этими идеями *target costing* предполагает начинать разработку нового продукта с определения запросов потребителя в разрезе ценовых ожиданий и ожидаемых характеристик, а также с определения необходимого уровня рентабельности (соразмерного потребностям предприятия и ожиданиям акционеров). Эта информация позволит определить в итоге объем затрат на единицу изделия, для данного предприятия. В комплексе с информацией о необходимых характеристиках это даст инструмент по эффективной разработке продукта.

Два основных модуля *target costing* – это:

- блок функционально-стоимостного анализа;
- надстройка, ориентированная на анализ предпочтений потребителя.

Функционально-стоимостной анализ – «это комплекс методов оптимизации соотношений между полезностью объекта и затратами на его изготовление» [2].

Основные этапы функционально-стоимостного анализа:

- построение структурно-элементной модели (определяется состав изделия, стоимость сборочных единиц);
- построение функционально-элементной модели (определяется, какую функцию выполняет каждый элемент);
- проведение технико-экономического анализа (определяется, какие элементы имеют избыточные характеристики, а какие нет). Для упрощенного предварительного калькулирования затрат некоторые авторы предлагают применять корреляционные матрицы по элемен-

там в разрезе интервальных значений характеристик и затрат [3].

У функционально-стоимостного анализа есть ограничение «сверху», а именно: предпочтения и нужды потребителя берутся в расчет в усеченном варианте. Именно этот недостаток устраняется в рамках системы *target costing*: выстраиваются корреляционные модели между потребностями клиента и характеристиками продукта (см. схему).



Основные элементы системы *target costing*

Функционально-стоимостной анализ обычно рассматривается как набор методов для оптимизации между вторым и третьим уровнем. *Target costing* же изначально накладывает динамические ограничения на весь набор характеристик продукта и, соответственно, элементов.

В дальнейшем на основе данной модели и с учетом возможностей производства проводят линейную оптимизацию: максимум прибыли при всех остальных выстроенных ограничениях (корреляционный анализ позволяет определить взаимосвязи, однако он не учитывает предельных ограничений влияния характеристик низшего уровня на характеристики высшего и, в свою очередь, влияния последних на предпочтения потребителей).

Можно выделить основные положительные аспекты данной системы:

- основывается на философии и системе управления по потокам создания ценности, ориентированных на потребителя;
- позволяет максимально избавиться от лишних процессов на всех стадиях жизненного цикла продукта.

Однако у *target costing* есть и свои минусы [4]:

- во-первых, в рамках данной системы необходимо аккумулирование значительных объемов информации по затратам, анализу рынка и потребностей потребителя, внутренних возможностей компании. Это не значит, что в рамках работы с другими системами управления затратами данная информация не требуется. Суть в другом – в комплексном подходе к сбору данной информации и ее оценке на уровне, необходимом для построения точных моделей взаимодействия всех факторов;
- это приводит нас к другой проблеме – управленческой. Получение информации требуемого уровня может быть достигнуто только при наличии четкого и налаженного взаимодействия между всеми службами предприятия (маркетинга, отдела разработок, производства, финансов, сбыта). Такую организацию ведения бизнеса можно получить в основном только при применении матричной организационной структуры, когда сотрудники различных отделов функционально будут подчиняться одному менеджеру, ответственному за конкретный продукт или семейство продуктов. Более того, будет необходима организация межфункционального взаимодействия на абсолютно всех уровнях управления;
- при использовании данной системы управления затратами существует опасность выбора некачественного сырья, материалов, комплектующих и аутсорсинговых услуг в угоду их низкой стоимости.

Если *target costing* уместен на стадии разработки продукта, то *kaizen costing* начинает работать на стадии вывода продукта на рынок и последующих этапах жизненного цикла продукта. В некоторой степени *kaizen costing* выступает альтернативой системы *standard costing* (нормативной системе управления затратами).

Можно произвести некое сравнение данных систем управления затратами (см. таблицу) [5].

Как видно из сравнительной таблицы, *kaizen costing* – это, в первую очередь, проактивная система снижения затрат на предприятии. Вполне вероятно, что на предприятии могут быть представлены обе эти системы (*standard costing* и *kaizen costing*). В этом случае система *kaizen costing* будет являться ведущей, будет стимулировать пересмотр норм.

Сравнение систем управления затратами, основанных на *standard costing* и *kaizen costing*

Показатель	Нормативная система управления затратами <i>standard costing</i>	Система управления затратами на основе <i>kaizen costing</i>
Основная идея	Представляет собой контролируемую систему: отвечает за достижение норм и нормативов по затратам	Представляет собой систему по снижению затрат: отвечает за достижение целей по сокращению затрат
Реакция	На превышение норм	На невыполнение целей по сокращению затрат
Период пересмотра	Год /полугодие	Еженедельно

В настоящее время в литературе отсутствуют конкретные рекомендации по использованию системы *kaizen costing* с ориентацией на потребности и запросы потребителя. Мы считаем, что при *kaizen costing* должна применяться модель, представленная здесь на схеме, только в реверсивном направлении. То есть выступать ограничивающим фактором для инициатив по сокращению различного вида затрат, которые могут негативно сказаться на удовлетворенности потребителя данным продуктом.

Таким образом, система *kaizen costing* в наибольшей степени ориентирует предприятие на достижение оптимальной величины затрат при удовлетворении потребностей рынка, а следовательно, и на повышение эффективности системы управления затратами в целом по сравнению с системами, ориентированными только на исторические или на нормативные данные о затратах.

Если данные системы настолько эффективны, почему же до сих пор мы не видим «бума» внедрения их на предприятиях? Это объясняется следующими причинами.

Во-первых, *target costing* и *kaizen costing* целесообразно использовать только в средне- и крупносерийном производстве с ограниченным набором ведущих характеристик самого продукта. Это даст возможность определять четкие параметры анализа продуктов на максимальное соответствие ожиданиям потребителя. Компоненты продуктов должны быть в большей части стандартизированы и легко масштабируемы.

Во-вторых, эффект от постоянных улучшений, проводимых посредством системы *kaizen costing*, зачастую незаметен на коротком отрезке времени. Это заставляет двояко относиться к данным нововведениям на предприятии. С одной стороны, не следует спешить делать выводы о неэффективности предлагаемых улучшений. Как показывает практика, любое

незначительное нововведение в рамках программы по снижению затрат может привести к явным или скрытым последствиям как в виде альтернативных издержек, так и в виде упущенной выручки в соответствии с изменениями предпочтений потребителя. С другой стороны, сложно определить ту грань, которую не следует переступать.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Atkinson, A.A. Management Accounting [Text] / A.A. Atkinson, R.D. Banker, R.S. Kaplan, S.M. Young. 3rd ed. Upper Saddle River: NJ: Prentice Hall, 2001.
2. Попов, П.М. Функционально-стоимостной анализ конструкций оснастки для организации информационных баз данных САПР подготовки авиационного производства [Текст] : учеб. пособие / П.М. Попов. Ульяновск.: Изд-во УлГТУ, 1998. 44 с.
3. Maskell, B.H. Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise [Текст] / B.H. Maskell, B. Baggaley. Productivity Press, 2004. 359 p.
4. Yazdifar, H. A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand [Text] / H. Yazdifar, D. Askarany // International Journal of Production Economics. August, 2011.
5. Monden, Y. How a Japanese auto maker reduces costs [Текст] / Y. Monden, J.Y. Lee // Management Accounting. August, 1993. P. 22–26.
6. Сулоева, С.Б. Контролинг [Текст]: учеб. пособие / С.Б. Сулоева, Н.В. Муханова; Санкт-Петербургский государственный политехнический университет; под ред. В.В. Кобзева. СПб.: Изд-во Политехн. ун-та, 2012. 95 с.
7. Хорнгрен, Ч. Управленческий учет [Текст] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. 10-е изд., пер. с англ. СПб.: Питер, 2005. 1008 с.

REFERENCES

1. Atkinson, A.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Young S.M. Management Accounting. 3rd ed. Upper Saddle River: NJ: Prentice Hall, 2001. (rus)
2. Попов П.М. Funktsional'no-stoiostnoi analiz konstruktсии osnasttki dlia organizatsии informatsionnykh baz dannyykh SAPR podgotovki aviatsionnogo proizvodstva: uchebnoe posobie. Ul'ianovsk.: Izdatel'stvo UIGTU, 1998. 44 s. (rus)
3. Maskell B.H., Baggaley B. Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise. Productivity Press, 2004. 359 p. (rus)
4. Yazdifar H., Askarany D. A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. *International Journal of Production Economics*. August, 2011. (rus)
5. Monden Y., Lee J.Y. How a Japanese auto maker reduces costs. *Management Accounting*. August, 1993, pp. 22–26. (rus)
6. Suloeva S.B., Mukhanova N.V. Kontrolling: uchebnoe posobie. Sankt-Peterburgskii gosudarstvennyi politekhnicheskii universitet; pod red. V.V. Kobzeva. SPb.: Izd-vo Politekh. un-ta, 2012. 95 s. (rus)
7. Khorngren Ch., Foster Dzh., Datar Sh. Upravlencheskii uchet. Per. s angl. 10-e izd. SPb.: Piter, 2005. 1008 s. (rus)

СУЛОЕВА Светлана Борисовна – профессор Санкт-Петербургского государственного политехнического университета, доктор экономических наук, профессор.

195251, ул. Политехническая, д. 29, Санкт-Петербург, Россия. E-mail: Suloeva_SB@mail.ru

SULOIEVA Svetlana B. – St. Petersburg State Polytechnical University.

195251. Politekhnicheskaya str. 29. St. Petersburg. Russia. E-mail: Suloeva_SB@mail.ru

СВИРИДЕНКО Валентин Александрович – аспирант Санкт-Петербургского государственного политехнического университета.

195251, ул. Политехническая, д. 29, Санкт-Петербург, Россия. E-mail: valentin_sviridenko@mail.ru

SVIRIDENKO Valentin A. – St. Petersburg State Polytechnical University.

195251. Politekhnicheskaya str. 29. St. Petersburg. Russia. E-mail: valentin_sviridenko@mail.ru
