

## СИСТЕМА ЦЕЛЕВОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье рассматривается одна из эффективных идей, возникших в японском управленческом учете – концепция target costing, то есть система управления по целевой себестоимости. Данная концепция чаще всего применяется в сфере производства инновационных продуктов. Система target costing зародилась в Японии, используется в промышленных корпорациях в США и Европы. В России данная система пока не распространена.

*Ключевые слова:* концепция таргет-костинг, целевая себестоимость, целевое управление затратами, проектирование инновационных продуктов.

В современных условиях развития рынка, возрастает роль конкурентной борьбы в развитии тех или иных отраслей, совершенствовании производства, разработки новейших идей, изделий, понижение издержек, а с ними, соответственно, и цен. Чтобы динамично развиваться, предприятия должны производить конкурентоспособные товары. При этом нужно учитывать, что для потребителя привлекательны не просто качественные вещи. Зачастую при покупке того или иного товара решающую роль играет цена. Поэтому первостепенная задача любого производителя – минимизировать себестоимость продукции.

Чаще всего предприятия оптимизируют прибыль, за счет снижения расходов на производство и реализацию продукции. При этом не учитываются расходы на производство новых видов продукции. Как правило, производители заранее знают, по какой цене они смогут реализовать свой товар. Поэтому первостепенной задачей становится разработка товара, себестоимость которого будет достаточной низкой для обеспечения запланированного уровня прибыли.

Может помочь в достижении поставленной цели внедрение на предприятии концепции таргет-костинга (target costing).

Родиной концепции таргет-костинг считают Японию. Она была впервые применена в корпорации Toyota в 1965 г., хотя некоторые ранние, более примитивные её формы ещё в 1947 г. использовала компания General Electric. Американцы частенько приписывают честь изобретения таргет-костинг Лоуренсу Майлзу из General Electric, хотя его система управления целевыми издержками (target cost management) была не более чем довольно примитивной версией современной концепции, не получившей достаточно широкого распространения. Полномасштабное же внедрение таргет-костинг в промышленных корпорациях США началось лишь в конце 1980-х годов, причём за образец была взята именно японская модель, достаточно эффективная и продвинутая к тому времени.[1]

История таргет-костинга связана и с довоенной Германией. Так, после прихода к власти А.Гитлер обозначил необходимость выпуска «народного» автомобиля VolksWagen, который должен был стать доступным самым широким слоям населения. По оценке Министерства экономики страны, для того чтобы автомобиль стал действительно общедоступным, его розничная цена должна была находиться в пределах 1000 рейхсмарок. Окончательная цена автомобиля с учетом «подарка» фюрера (скидки в 10 рейхсмарок) была определена в 990 рейхсмарок; дальнейшее проектирование велось с учетом данного верхнего ограничения. В частности, конструкторам пришлось отказаться от гидравлического привода тормозов (хотя уровень технологий того времени вполне позволял его реализовать) и использовать механический привод. За счет этого сэкономили больше 30 марок. [3]

Первым, кто употребил современную формулировку - "таргет-костинг" (target costing) был Тоширо Хиромото, опубликовавший в 1988 г. одну из самых цитируемых в последующие годы статей «Скрытый клинок: японский управленческий учет», посвященных достижениям японского управленческого учёта. Ранее термин "таргет-костинг" в англоязычной деловых и профессиональных изданиях не употреблялся. [1]

Целевое управление затратами (таргет-костинг) - это инструмент стратегического контроллинга, поддерживающий стратегию целенаправленного понижения издержек, обеспечивающего реализацию функций:

- планирования производства новейших товаров;
- превентивного контроля издержек;
- калькулирования целевой себестоимости в согласовании с рыночными реалиями.

Наибольшее распространение target costing получил на предприятиях, работающих на международных рынках в условиях жесткой конкуренции, и прежде всего в инновационных отраслях: автомобилестроении, производстве электроники, т. е. там, где японские предприятия ведут агрессивную маркетинговую политику, вытесняя конкурентов даже с их национальных рынков. На сегодняшний день в Японии более 80% крупных компаний (Toyota, Daihatsu, Nissan, Matsushita, NEC, Sony, Cannon, Olympus, Nippon) активно работают по системе таргет-костинг. В США и Европе число таких предприятий не столь велико, однако и там таргет-костинг быстро находит приверженцев: Daimler/Chrysler, Procter & Gamble, Caterpillar, ITT Automotive.

Исследования, проведенные в Германии в 2000 году, показали, что таргет-костинг периодически использовался на 66% опрошенных предприятий, а регулярно применялся на 45% предприятий.

Кроме сферы производства инновационных продуктов таргет-костинг все чаще находит свое применение на предприятиях сферы обслуживания, а также в неприбыльных организациях (например, в медицинских клиниках).

Сравнение процессов планирования и управления затратами на предприятиях, работающих только со «старыми» инструментами управленческого учета и контроллинга, и в современных японских фирмах свидетельствует, что предприятия, получающие информацию от традиционных систем учета затрат, тратят больше времени и денежных средств на процесс создания продукции. Это объясняется тем, что механизмы обратной связи традиционных систем позволяют выявить предполагаемые затраты производства лишь в конце процесса разработки продукции. Если затраты на производство и реализацию выходят выше рыночной цены, то исследования просто приходится начинать сначала.

Главный принцип, заложенный в основу концепции таргет-костинга (target costing) следующий: если для успешного развития бизнеса необходимо продавать товар по цене, не превышающей рыночную, то определение себестоимости будущей продукции начинают с определения её цены. То есть традиционный метод ценообразования вывернут «наизнанку».

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

которая в концепции таргет-костинг трансформировалась в следующее равенство

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

Это простое решение позволило получить прекрасный инструмент превентивного контроля и экономии затрат ещё на стадии проектирования. Идея очень простая, но достаточно революционная.

Таким образом, сначала определяется рыночная цена на данный вид продукции, затем устанавливается желаемый размер прибыли, и далее рассчитывается максимально возможный размер себестоимости.

Рыночная цена в данном методе называется целевой ценой (target price), желаемая разница между продажной ценой и себестоимостью называется целевой прибылью (target profit), а себестоимость по которой продукт должен быть изготовлен, называется целевой себестоимостью (target cost).

Процесс установления цены предусматривает использование трехуровневого анализа «качество продукта – набор функциональных характеристик продукта – цена продукта», где

цена задается как рынком в целом, так и возможным потребителем. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, т.е. фактически является ожидаемой рыночной ценой продукта или услуги. [3]

Понятие «целевая себестоимость» отличается от понятия «плановая себестоимость», которое применяется в отечественной практике учета. Отличие состоит в том, что плановая себестоимость определяется на основе норм и нормативов, разработанных на конкретном предприятии, которые ориентированы на существующие технологии производства и традиционные характеристик изделия. Целевая себестоимость – это себестоимость максимально допустимая в рыночных условиях.

После определения целевой себестоимости изделия (услуги) все участники производственного процесса (от менеджера до простого рабочего) стараются спроектировать и произвести изделие с заданной себестоимостью. Традиционно процесс совершенствования продукта осуществляется так:

*Проектирование → Себестоимость → Проектирование.*

На предприятиях использующих концепцию таргет-костинг процесс совершенствования продукта выглядит следующим образом:

*Себестоимость → Проектирование → Себестоимость.*

Данный подход дает следующие преимущества:

1) Менеджеры и служащие стремясь максимально приблизить себестоимость к целевой, часто находят не стандартные решения в ситуациях, требующих инновационного мышления.

2) Необходимость постоянно удерживать в голове целевую себестоимость, останавливает инженеров от искушения использовать более дорогостоящие технологии и материалы.

В результате весь производственный процесс, начиная с замысла нового изделия, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки установленных затрат. Процесс разработки проекта продолжается до тех пор, пока сметная себестоимость не совпадет с целевой.

Каким образом можно определить, на сколько следует сократить издержки, чтобы получить сметная себестоимость совпала с целевой. Количественное вычисление величины целевого сокращения затрат осуществляется в четыре этапа [1]:

1. Определение возможной цены реализации за единицу (элемент) рассматриваемой продукции или услуги.

2. Определение целевой себестоимости продукции (за единицу и в целом).

3. Сравнение целевой и сметной себестоимости продукции для определения величины необходимого (целевого) сокращения затрат.

4. Перепроектирование продукта и одновременное внесение улучшений в производственный процесс для достижения целевого сокращения затрат.

Рассмотрим цифровой пример, иллюстрирующий вычисления, обычно производимые для достижения целевого сокращения затрат. Ниже приведены данные, необходимые для расчёта.

Возможная рыночная цена за единицу, руб.	50,00
Целевая норма прибыли, %	20%
Запланированный годовой объём продаж, единиц	10000
Сметная себестоимость, тыс. руб.	455,0

Пусть ожидаемая рыночная цена за единицу продукции составляет 50,00 руб., а целевая норма прибыли - 20%. Ежегодно планируется продавать 10000 единиц продукции и предварительная сметная себестоимость запланированного объема продаж составляет 455,0 тыс. руб.

Несложные расчёты показывают, что целевая себестоимость единицы продукции равняется 40,00 руб. ( $50,00 - 50,00 * 0,2$ ), а для запланированного годового объема продаж - 400,0 тыс. руб. ( $40,00 * 10000$ ).

Разница между сметной и целевой себестоимостью составляет ни много, ни мало - 55,0 тыс. руб. ( $455,0 - 400,0$ ). Именно эту величину следует любыми доступными средствами сократить издержки, не опуская, однако, планку качества продукции.

После многократных изменений пробного проекта достигается равенство сметной и целевой себестоимости и оформляется конечный вариант проекта, который передается в производственный отдел. Отметим, что в начале реализации проекта фактическая себестоимость продукции может превышать целевую себестоимость. Это обусловлено проблемами, связанными с освоением нового производства, но после выявления причин возникающих отклонений и их ликвидации, все должно прийти в норму. Если изделие достаточно сложное, то целевая себестоимость устанавливается не только для изделия в целом, но и для каждой его составной части (например, разработка новой модели автомобиля).

Руководители организации могут принимать управленческие решения относительно производства уже на начальных стадиях жизненного цикла продукта (на стадии разработки). Процесс управления затратами с помощью таргет-костинга представлен на рисунке 1.

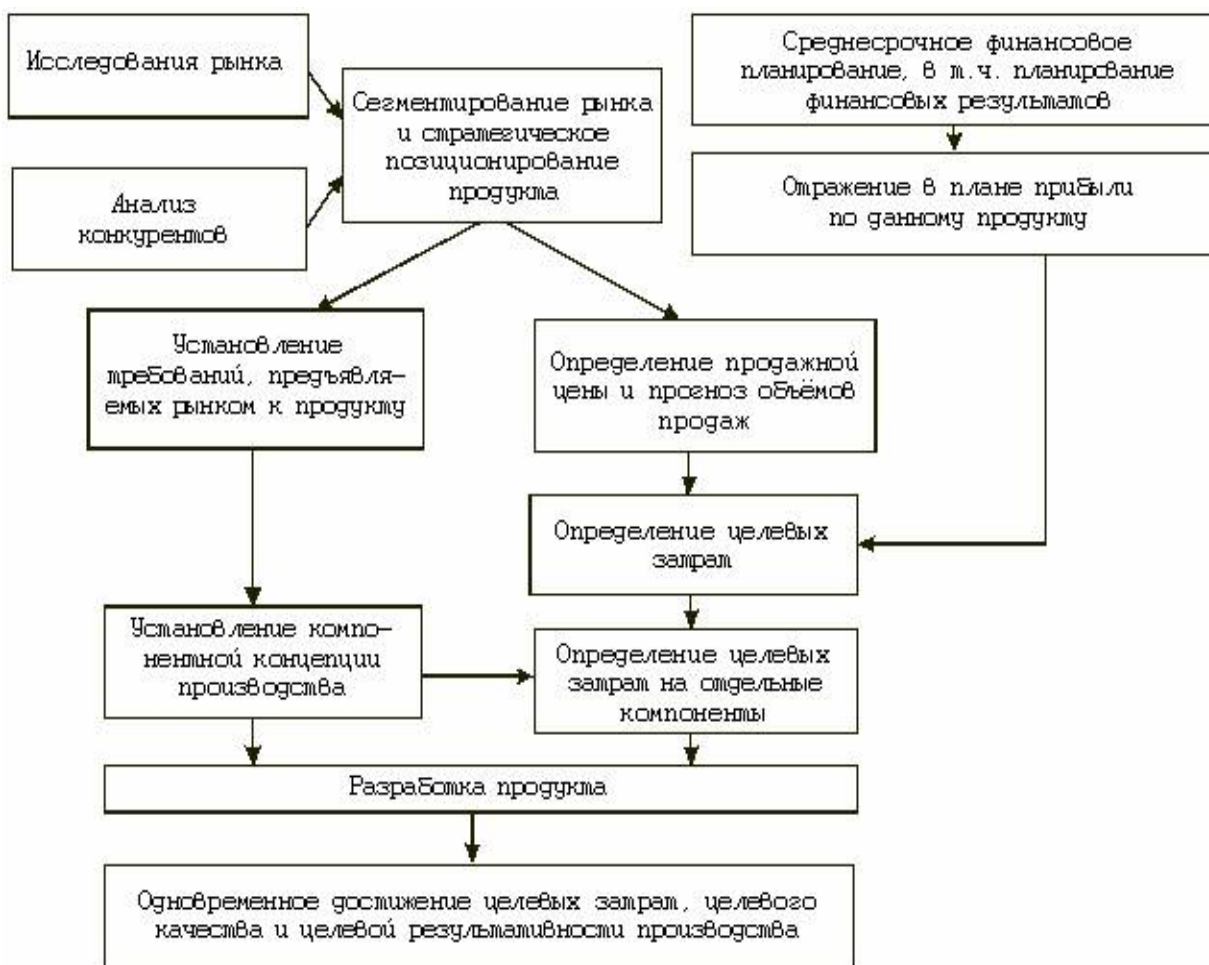


Рис. 1. Управление затратами с использованием концепции таргет-костинга [3]

Система таргет-костинг ориентирует предприятие на рыночные условия и выполняется задача определения такой себестоимости продукции, которая при цене, жестко установленной рынком, позволит предприятию получить желаемую прибыль. При этом качественные характеристики разрабатываемого продукта должны соответствовать требованиям рынка. Для более точного позиционирования нового продукта на рынке, необходимо получить подробную информацию о желаниях и требованиях покупателей к данному изделию, а также установить цены, по которым возможно будет осуществлять его реализацию.

Таким образом, в основу системы таргет-костинг положены следующие принципы:

- постоянная ориентация на требования рынка и клиентов;
- калькуляция целевых затрат для новых продуктов, а также их составных частей, позволяющих достичь желаемой, заранее заданной прибыли при существующих рыночных условиях;
- учет влияния на себестоимость продукции требований потребителей к качеству и срокам изготовления продукции;
- использование концепции жизненного цикла продукта.

Практика развития таргет-костинга свидетельствует, что в большинстве случаев он используется с элементами функционально-стоимостного анализа, это связано с ориентацией таргет-костинга на потребителей. В этом случае обязательно нужно выделить функции продукта и определить их значимость. Таким образом, необходимо определить все функции, которые оцениваются с их значением для потребителя. Далее нужно определить какая часть полезности продукта приходится на каждую функцию. Это очень важный показатель, так как доля издержек на каждую функцию, обязана соответствовать ее значимости. Если уровень затрат выше, чем уровень значимости, то необходимо изыскивать возможности для снижения затрат. Если наоборот уровень значимости выше уровня затрат, то это говорит об отлично реализованной функции.

Применение таргет-костинга и его пошаговую методику расчетов рассмотрим на примере проектирования современного дивана, рассчитанного на покупателей высокого достатка.

*1 шаг: Определение функциональной структуры.*

Предъявляемые рынком требования нужно редуцировать на функции продукции. В итоге данного шага функциональная структура изделия обязана принять таковой вид, каким её представляют потребители. Основная функциональная карта изделия в нашем примере состоит из следующих функций (в упрощенном виде):

- место для отдыха;
- спальное место;
- престижность (дизайн);
- емкость для хранения белья, бытовых предметов и т.п.

*2 шаг: Определение значимости функций продукта.*

Желаемые клиентами функции продукта оцениваются по их значению. С помощью анкетирования клиентов на мебельной выставке предприятие получило следующую шкалу оценок функций продукта:

Таблица 1

**Оценка значимости функций изделия**

Показатель	Функции				Итого
	Место для отдыха	Спальное место	Престижность (дизайн)	Емкость для хранения	
Значимость	0,43	0,10	0,45	0,02	1,00

3 шаг: *Выяснение общего вклада компонентов продукта.*

Мастера компании определяют вклад компонентов продукта в реализацию его функций.

Таблица 2

**Выяснение общего вклада компонентов продукта в реализацию функций, %**

Компоненты*	Функции			
	Место для отдыха	Спальное место	Престижность (дизайн)	Емкость для хранения
Основа	23,50	19,00	15,00	90,00
Пружинный блок	36,00	6,00	4,50	0,00
Поролон. Ватный наполнитель	20,50	8,00	2,50	0,00
Механизм трансформации	17,00	65,00	2,00	10,00
Материал обивки	3,00	2,00	59,00	0,00
Накладки древесные	0,00	0,00	17,00	0,00
Итого	100,00	100,00	100,00	100,00

\* - составляющие изделия приведены укрупнено.

Данную таблицу следует интерпретировать следующим образом: за такую функциональную составляющую продукта, к примеру, как "Престижность" на 59% отвечает материал обивки, на 17% - накладки древесные, на 15% - основа дивана, на 4,5% - пружинный блок, на 2,5% - поролоновый наполнитель и, наконец, последние 2% обеспечиваются механизмом трансформации.

4 шаг: *Определение значимости каждого компонента.*

Для этого значимость (вес) каждой функции множится на соответственно действующую степень реализации её компонента в функции.

На данном шаге определяется значимость каждого компонента в изделии. Для чего значение каждой функции перемножается с вкладом, который вносит каждый компонент в выполнение функции. Суммы по строчкам (см. Табл.) Показывают значимость компонентов изделия (в процентах). другими словами, мы получаем ответ на вопрос: как важен данный компонент исходя из предпочтений потребителей.

Таблица 3

**Выяснение полезности отдельных компонентов продукта, %**

Показатели	Функции				
	Место для отдыха	Спальное место	Престижность (дизайн)	Емкость для хранения	Итого
Основа	10,11	1,90	6,75	1,80	20,56
Пружинный блок	15,48	0,60	2,03	0,00	18,11
Поролон. Ватный наполнитель	8,82	0,80	1,13	0,00	10,74
Механизм трансформации	7,31	6,50	0,90	0,20	14,91
Материал обивки	1,29	0,20	26,55	0,00	28,04
Накладки древесные	0,00	0,00	7,65	0,00	7,65
Итого					100,00

5 шаг: *Определение удельной затроемкости компонентов продукта.*

На данном этапе рассчитывается только процентная доля каждого компонента в определенных ранее издержках.

Таблица 4

**Определение затратно-целевой стоимости компонентов изделия**

Компонент	Целевые издержки, руб.	Затратно-целевая стоимость, %
Основа	125 000	10,75
Пружинный блок	150 000	12,90
Поролон. Ватный наполнитель	130 000	11,18
Механизм трансформации	162 500	13,98
Материал обивки	425 000	36,56
Накладки древесные	170 000	14,62
Итого:	1 162 500	100,00

*6 шаг: Вычисление индексов целевых издержек.*

Главным показателем в системе таргет-костинга будет являться индекс целевых издержек (ИЦЗ), который следует рассчитывать, как частное от деления доли каждого компонента в себестоимости (затратности компонента) на показатель его значимости.

Процентное значение полезности каждого компонента противопоставляется фактической доле издержек, приходящейся на компонент при производстве продукции. Деление доли полезности компонента на его долю издержек дает индекс целевых издержек, нужный для сопоставления функциональных черт, образуемых по рыночным запросам потребителей, с учетом вызываемых ими издержек производства. Процесс декомпозиции целевых издержек по компонентам и исчисления индекса целевых издержек дает возможность предприятию взглянуть на издержки с точки зрения конечных потребителей выпускаемой продукции. Следовательно, данный индекс позволяет указать пути превентивного понижения себестоимости за счет корректировки параметров продукта, которым потребители не уделяют особенного внимания при выборе продукта.

Таблица 5

**Расчет индекса целевых издержек**

№	Компонент	Полезность, %	Затратно-целевая стоимость, %	ИЦЗ
1	Основа	20,56	10,75	0,523
2	Пружинный блок	18,11	12,90	0,713
3	Поролон. Ватный наполнитель	10,74	11,18	1,041
4	Механизм трансформации	14,91	13,98	0,938
5	Материал обивки	28,04	36,56	1,304
6	Накладки древесные	7,65	14,62	1,912

*7 шаг: Построение диаграммы целевых издержек*

После расчета индекса целевых издержек следует построить диаграмму целевых издержек, которая в единой координатной плоскости противопоставляет полезность и затратность компонентов.

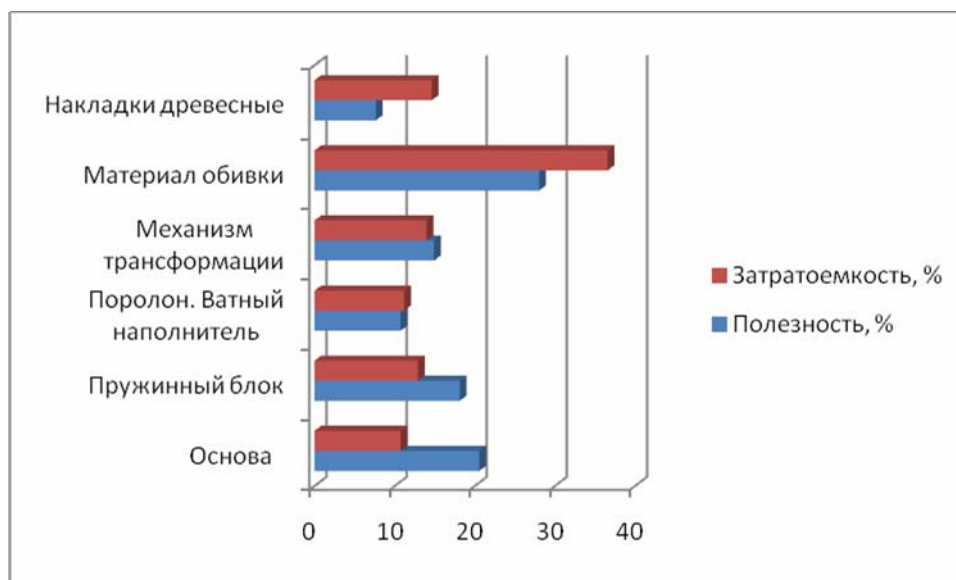


Рис. 2. Диаграмма целевых издержек.

В идеальном случае индекс целевых издержек обязан быть равен 1, что означало бы полное соответствие понесенных на компонент издержек его функциональной полезности, признанной рынком (потребителями). Но на практике, разумеется, это тяжело выполнимо для всех компонентов. Поэтому имеет смысл устанавливать зону целевых издержек (границы терпимости), в которую обязаны входить отдельные составляющие. Зона целевых издержек задается двумя кривыми, которые ограничивают возможность отклонения индекса целевых издержек каждого компонента от идеального варианта (ИЦЗ = 1).

Обозначим:

$y_i$  - доля компонента в себестоимости всего продукта, в %,

$x_i$  - доля полезности компонента, в % (к общей оценке покупателей),

$i$  - индекс компонентов,  $i=1,2,\dots,n$ ,

тогда Индекс целевых издержек будет равен  $ИЦЗ = y_i / x_i$

Зону целевых издержек следует определять по двум следующим функциям:

$y_1 = (x + q)$  и  $y_2 = (x - q)$ ,

где  $y_1$  - верхняя граница зоны целевых издержек;

$y_2$  - нижняя граница зоны целевых издержек;

$x$  - полезность компонента;

$q$  - изменяемый параметр (критерий "терпимости") для определения зоны целевых издержек, задается управлением компании.

Параметр  $q$  предопределяет ширину зоны целевых издержек, и зависит от следующих условий:

1) Чем больше целевые издержки ориентированы на рынок, тем меньше должна быть величина данного показателя.

2) При накоплении опыта предприятием по достижению целевых издержек, их допустимая база может сужаться принудительно.

При внедрении таргет-костинга у организации могут возникнуть определенные трудности [4].

Во-первых, в разработке нового продукта должны участвовать подразделения: финансовый департамент, производственный, маркетинговый отделы и др. Если на предприятии не налажено взаимодействие между подразделениями, организации будет трудно применять описываемую методику. Также важно, чтобы отделы стремились сокращать собственные затраты ради успеха всей компании.

Во-вторых, фактическая себестоимость может неожиданно превысить целевую уже в процессе производства. Чтобы этого не произошло, маркетологи должны постоянно проводить мониторинг рынка – отслеживать изменения цен поставщиков и потребностей



покупателей. Иначе может получиться, что технологи будут разрабатывать заведомо не нужный потребителю товар.

Также не стоит опрометчиво менять технологию производства нового продукта только для того, чтобы незначительно снизить его себестоимость. Ведь в результате компания рискует потерять крупные суммы на повторные разработки, а ее сотрудники – много времени. Кроме того, всегда существует вероятность, что они не смогут разработать продукт с оптимальными характеристиками или продукция не будет пользоваться ожидаемым спросом на рынке.

### Литература

1. Редченко К. Таргет-костинг. //Сетевой ресурс: <http://www.cfin.ru>
2. Рябков А.В. Таргет-костинг: формирование себестоимости и цены продукта на базе маркетинговых расчетов. //Маркетинг и маркетинговые исследования. – 2005, №2. С.67-72.
3. Славников Д.В. Target costing как метод целевого стратегического управления затратами. //Менеджмент в России и за рубежом. – 2005, №6. С.27-34.
4. Смирнова Н. Таргет-костинг: позволяет управлять себестоимостью. //Сетевой ресурс: <http://www.buhgalteria.ru>