

## **Система таргет-костинг – как метод целевого стратегического управления затратами.**

Н.П. Гайфулина, доцент кафедры БУ и А ИМБЭ

Владивостокский государственный университет экономики и сервиса.

Как свидетельствует опыт развитых стран мира, перспективной системой, позволяющей значительно повысить степень эффективности управления предприятием и финансовую устойчивость организации, является контроллинг – система поддержки управления экономикой предприятия, ориентированная на рационализацию выполнения оперативных и стратегических целей и достижения заданных результатов, объединяющая информационное обеспечение, планирование, контроль и анализ. Контроллинг располагает большим количеством разнообразных инструментов. Исторически сложилось так, что эти инструменты направлены в основном на оптимизацию затрат предприятия. Среди них сравнительно новый метод стратегического управления затратами – таргет-костинг (target costing), который исключительно хорошо зарекомендовал себя на предприятиях Японии, США и начинает набирать популярность в Европе.

Вряд ли кто-то будет спорит с тем, что сегодня для достижения конкурентоспособности предприятию необходимо непрерывно улучшать продукцию, организацию, технологии производства и методы управления. Такое усовершенствование должно применяться на всех стадиях жизненного цикла выпускаемой продукции, начиная от процесса проектирования изделия и определения его потребительских качеств и заканчивая процессами производства, управления себестоимостью продукции и системой сбыта.

Применение инноваций в производстве продукции и организации бизнеса позволяет уменьшить отходы производства, время простоев, упростить конструкцию продукции и технологии производства, повысить качество изделия и улучшить обслуживание клиентов. Основная причина, обусловившая необходимость этих процессов, заключается в тенденции снижения реальных цен на продукцию при насыщении рынка определенным видом продукции (то есть по мере ее прохождения по этапам жизненного цикла), а также связана с инерционным уменьшением спроса покупателей (будь то вследствие снижения реальных доходов населения или наоборот, вследствие их роста и соответствующего роста требований к качеству). Конкурентоспособность современной компании определяется и скоростью внедрения инноваций, и обоснованием ассортимента, и возможностью выпуска принципиально новых по качеству и доступных по цене изделий. Для сохранения заданного размера

прибыли (необходимого для предприятия) снижение цен должно вызывать соответственно снижение себестоимости производства товара, то есть применяется экономическая концепция «price down – cost down».

Примером использования такой концепции могут служить цены на бытовую технику: телевизоры, видеоманитофоны, музыкальные центры, спутниковые антенны. Изначально при появлении на рынке цены на эти изделия были очень высокими. Но со временем изготовители усовершенствовали процесс производства этих продуктов, цены упали, а изделия стали доступными для более широкого круга покупателей.

Эффективная реализация выше обозначенной концепции бизнеса возможна только если у руководства компании есть точная и свежая информация о затратах, которая позволит принять обоснованное решение как на оперативном, так и на стратегическом уровне. Поэтому системы учета затрат и управления себестоимостью, применяемые на предприятии, должны обеспечить достижение следующих целей:

- 1) точное измерение стоимости ресурсов, использованных при выполнении организацией существенных действий;
- 2) выявление, идентификацию и устранение тех затрат, которые не влияют на изменение величины покупательной способности товара, не снижают его качества;
- 3) определение эффективности всех существенных технологических операций, производимых на предприятии;
- 4) анализ и проведение мероприятий, способствующих улучшению работы организации.

Прекрасно себя зарекомендовали классические системы учета и управления затратами директ-костинг и стандарт-костинг. Однако они ориентированы на оперативный уровень управления бизнесом, в то время как фундамент конкурентоспособности закладывается на уровне стратегическом. Поэтому в последние годы в среде западных (а сейчас и отечественных) менеджеров все чаще звучат призывы пересмотреть устоявшиеся подходы, слабо соответствующие требованиям жесткой конкурентной среды. Дополнить традиционные инструменты управления затратами должен прогрессивный метод целевого стратегического управления затратами, таргет-костинг (target costing). Он позволяет достичь целей 1 – 4 еще на стадии проектирования продукции.

Современный таргет-костинг (японское название – genka kikaku) зародился в Японии в 1960-х годах. Впервые данный метод внедрила в практику корпорация Toyota в 1965 гду, хотя некоторые, более примитивные его формы еще в 1947 году использовала компания General Electric. На этом предприятии издавна использовалась система

управления целевыми издержками (target cost management), однако по сути она представляла собой чересчур упрощенную версию современной концепции. 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 1 000 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 и использовать механический привод. За счет этого сэкономили больше 30 марок.

Хотя элементы таргет-костинга были известны достаточно давно, но как системная концепция целевого управления затратами genka kikaku был применен именно в Японии. Лишь в конце 1980-х годов промышленные корпорации США начали внедрять этот подход, взяв за образец японскую модель как наиболее эффективную и продвинутую. В настоящее время она применяется предприятиями различных отраслей промышленности на этапе проектирования изделия, планирования его себестоимости и производства.

Впервые термин «таргет-костинг» (target costing), используемый сейчас, употребил в 1988 году Тоширо Хиромото в статье «Скрытый клинок: японский управленческий учет», где автор сравнивал системы производственного учета Японии и США. Несмотря на продолжающиеся до сих пор споры о сущности таргет-костинга, существует признанное его определение *в виде концепции управления, поддерживающей стратегию снижения затрат и реализующую функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями.*

Где используется таргет-костинг?

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 sporadически 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 контролинга, 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 выяснить 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.

#### Принципы и процессы работы таргет-костинга

Система целевого управления затратами таргет-костинг основывается на очень простой идее: если для успешного бизнеса изделие нужно продавать по цене, не превышающей рыночную, то определение себестоимости будущей продукции начинается именно с установления цены на нее. Традиционный метод ценообразования просто вывернут наизнанку. Сначала определяется рыночная на данный вид продукции, затем устанавливается желаемый размер прибыли, а потом рассчитывается максимально допустимый размер себестоимости.

Вместо стандартного вопроса: «Во сколько обходится производство продукции?» (производственно-ориентированная система управления затратами) таргет-костинг ставит другой вопрос: «Сколько должна стоить продукция?» (рыночно-ориентированная система управления затратами). Таргет-костинг дает возможность руководству компании принимать управленческие решения о производственной программе уже на ранних стадиях жизненного цикла продукта (на стадии его разработки). Система таргет-костинга всецело ориентирует предприятие на рыночные условия. При этом выполняется основная задача: определение такой себестоимости продукции, которая при цене, жестко заданной рынком, позволит предприятию получить планируемую прибыль. При этом разрабатываемые продукты должны соответствовать требованиям рынка по всем качественным характеристикам.

Таким образом, допустимый размер себестоимости по методу таргет-костинга определяется следующим образом:

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

Рыночная цена в данном методе называется целевой ценой (target price), желательная разница между себестоимостью и продажной ценой называется целевой прибылью (target profit), а себестоимость, по которой изделие должно быть изготовлено, называется целевой себестоимостью (target cost).

Процесс установления целевой цены продукта предусматривает использование трехуровневого анализа «качество продукта – набор функциональных характеристик продукта – цена продукта», где цена предполагается или задается как рынком в целом, так и непосредственными потребителями. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, фактически являясь ожидаемой рыночной ценой продукции. целевая прибыль представляет величину прибыли, необходимую предприятию для развития и удовлетворения запросов собственников.

Понятие «целевая себестоимость» отличается от понятия «плановая себестоимость», применяемого в отечественной хозяйственной практике. Отличие главным образом в том, что плановая себестоимость рассчитывается на основании норм и нормативов, существующих на конкретном предприятии. Нормативы, в свою очередь, ориентированы на существующие технологии производства и традиционные характеристики выпускаемой продукции. В соответствии с этим плановая себестоимость будет представлять собой не что иное, как средние (в некоторых случаях наилучшие) значения затрат предшествующих периодов, и полностью привязана к внутренним способностям инжиниринга и производства. Целевая себестоимость – это значение себестоимости, максимально допустимое (приемлемое) рыночными условиями.

Для точного позиционирования продукции на рынке необходимо получить подробную информацию о желаниях и требованиях покупателей к данному продукту, а также установить цены, по которым будет осуществляться возможная их реализация. Внимание сосредоточивается на вопросе: «Какие качества считает наиболее важными покупатель?». Например, какие параметры управления телевизором считаются наиболее необходимыми, каково значение для покупателя звука (колонок) и какой их размер, цвет, форму предпочитают потребители.

Полученные данные подвергаются многостороннему анализу с позиции сокращения себестоимости и совершенствования процесса производства. Так, выделяются признаки продукта, требующие усовершенствования, решается вопрос о возможном сокращении числа деталей в конструкции (естественно, без ущерба качеству).

Таким образом, принципами системы таргет-костинг являются следующие:

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

Процесс управления затратами с помощью таргет-костинга представлен на рисунке 1.9.

Для выпуска новой продукции (или продвижения на новые рынки) предприятие проводит маркетинговое исследование, позиционирует продукт на рынке, затем устанавливает потенциальную продажную цену на данную продукцию. Одновременно с этим необходимо выделить такие функциональные характеристики и свойства продукта, которым потребители отдают наибольшее предпочтение: так закладывается компонентная концепция будущего производства и определяются критерии качества.

1. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем./ Под ред. А.А. Турчака, Л.Г. Турчака, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997.

2. Фридман П. Аудит, контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции/ Пер. с англ. М.: Аудит, 1994.

3. Black H.A. Accounting in Business Decision. Prentice Hall, 1967.