

# «Таргет-костинг» и «кайзен-костинг» в оптимизации затрат и калькулировании себестоимости продукции АПК

© Катков Юрий Николаевич,

канд. экон. наук,

доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения

Брянский государственный университет им. академика И. Г. Петровского

241036 Брянск, ул. Бежицкая, 14

KUN95@yandex.ru

© Никитина Светлана Викторовна,

ассистент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения

Брянский государственный университет им. академика И. Г. Петровского

241036 Брянск, ул. Бежицкая, 14

KUN95@yandex.ru

Статья поступила 1 июня 2011 г.

*В статье рассматриваются вопросы применения японских методов управления и учета затрат на предприятиях АПК. Авторами предложен и раскрыт адаптивный механизм калькулирования и оптимизации себестоимости продукции АПК на основе практического опыта восточных компаний.*

**Ключевые слова:** агропромышленный комплекс; «таргет-костинг»; «кайзен-костинг»; целевые затраты; дрифтинг-затраты; себестоимость.

## «TARGET-COSTING» AND «KAIZEN-COSTING» IN THE PROCESS OF AGRICULTURAL PRODUCT COSTS OPTIMIZATION AND COST PRICE CALCULATION

*The article regards the issues of implementation of Japanese methods of agricultural companies' management and costs record-keeping. The authors suggest and disclose the adaptation mechanism of agricultural product cost price calculation and optimization on the basis of Eastern companies' practical experience.*

**Key words:** agricultural sector; «target-costing»; «kaizen-costing»; target costs; drifting costs; cost price.

## ► НЕОБХОДИМОСТЬ РАЗВИТИЯ МЕТОДОВ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ АПК

Реализация приоритетного национального проекта «Развитие АПК», который плавно перерос в Государственную программу развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельхозпродукции, сырья и продовольствия на 2008–2012 годы, стала эффективным шагом на пути создания новой аграрной политики России. Однако кризис бросил новые вызовы АПК. Современные реалии требуют продолжения реформирования сельского хозяйства, внедрения инновационных подходов и методов. Существующие подходы в организации производственных процессов хозяйств стали причиной возникновения необходимости в проведении и систематизации научных исследований в области учета затрат, а также в совершенствовании методов и способов исчисления себестоимости продукции для целей управления. Рационально построенный учет затрат во многом определяет обоснованность принимаемых руководителями решений по ключевым вопросам управления.

Учет затрат может быть построен на основе различных методик, но в любом случае система должна предоставлять аналитическую информацию о затратах по их видам, а также центрам учета и объектам распределения. В связи с этим особую актуальность приобретает концепция «таргет-костинг», внедрение которой целесообразно на предприятиях АПК как инновационного метода, поддерживающего стратегию снижения затрат.

Традиционные методы управления и учета затрат (например, «стандарт-костинг») полностью оправдывали себя, но в настоящее время необходимо пересмотреть существующие подходы, которые уже не соответствуют требованиям современной конкурентной среды. Одной из важнейших задач является модификация методологии учета затрат и калькулирования себестоимости новых продуктов на предприятиях АПК. Применение системы «таргет-костинг» является сегодня одним из наиболее перспективных путей решения этой задачи.

### «ТАРГЕТ-КОСТИНГ»

Родиной концепции «таргет-костинг» (в переводе с японского – усовершенствование маленькими шагами) считают Японию, в которой она появилась в 60-х годах. На сегодняшний день она распространена по всему миру, в основном в компаниях, работающих в иннова-

ционных отраслях (автомобилестроение, машиностроение, электроника, компьютерные, цифровые технологии) и в сфере обслуживания [1]. В России этот метод не распространен, что объясняется объективными причинами экономической нестабильности, национальным типом мышления управленческого персонала и традициями плановой экономики.

Концепция «таргет-костинг» – это целостная концепция управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями.

Идея, положенная в основу концепции «таргет-костинг», несложна и революционна одновременно. Японские менеджеры просто вывернули «наизнанку» традиционную формулу ценообразования:

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

которая в концепции «таргет-костинг» трансформировалась в равенство:

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

Это простое решение позволило получить прекрасный инструмент превентивного контроля и экономии затрат еще на стадии проектирования.

Система «таргет-костинг» на предприятиях АПК 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 продукта или услуги.

Для определения целевой себестоимости продукции (услуги) АПК величина прибыли, которую хочет получить сельскохозяйственное предприятие, вычитается из ожидаемой рыночной цены. Далее все участники производственного процесса – от менеджера до простого рабочего – трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, соответствующее целевой себестоимости.

В чем преимущество такого подхода? Во-первых, итеративный подход к разработке нового продукта на сельскохозяйственном предприятии обеспечивает поэтапное осмысление каждого нюанса, касающегося себестоимости. Менеджеры и служащие, стремясь приблизиться к целевой себестоимости, часто нахо-

дят новые, нестандартные решения в ситуациях, требующих инновационного мышления.

Во-вторых, необходимость постоянно помнить о целевой себестоимости ограждает менеджеров от искушения применять более дорогостоящую технологию или материал, так как это неизбежно приведет лишь к выходу на новый виток перепроектирования сельскохозяйственной продукции.

Таким образом, весь производственный процесс, начиная с замысла нового продукта, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений.

Если схематически изобразить процесс управления по целевой себестоимости («таргет-костинг») на предприятиях АПК, можно увидеть, что «движение» к целевой себестоимости – двустороннее (рис. 1) [3].

С одной стороны, правильно определить целевую себестоимость изделия или услуги на предприятии АПК невозможно без глубокого маркетингового исследования текущего состояния рынка и его перспектив, а с другой – приведение сметной себестоимости в соответствие с целевой себестоимостью предполагает наличие управленческого таланта у менеджеров, инженерной смекалки у проектировщиков и аналитического мышления у бухгалтеров – специалистов по управленческому учету. Все эти люди связаны одной целью – ликвидировать разницу между сметной и целевой себестоимостью.

Вычисление величины целевого сокращения затрат на предприятиях АПК осуществляется в четыре этапа:

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 установления величины необходимого (целевого) сокращения затрат;

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

## «КАЙЗЕН-КОСТИНГ»

Технический уровень и организация производства должны позволять непрерывно контролировать текущий уровень затрат на производство нового сельскохозяйственного продукта, иначе все усилия системы «таргет-костинг» будут совершенно напрасными. Контроль и постоянная борьба за снижение затрат в процессе производства настолько важны, что в японском операционном менеджменте существует специальная система для решения этих задач – «кайзен-костинг». Этот метод используется в японской модели управленческого учета параллельно с «таргет-костинг». Обе системы имеют одинаковую задачу – достижение целевой себестоимости, только реализуется она в первом случае на этапе проектирования нового сельскохозяйственного продукта, во втором – на этапе производства. Можно сказать, что «кайзен-костинг» является прямым продолжением и неотъемлемой частью «таргет-костинг» (рис. 2) [4].

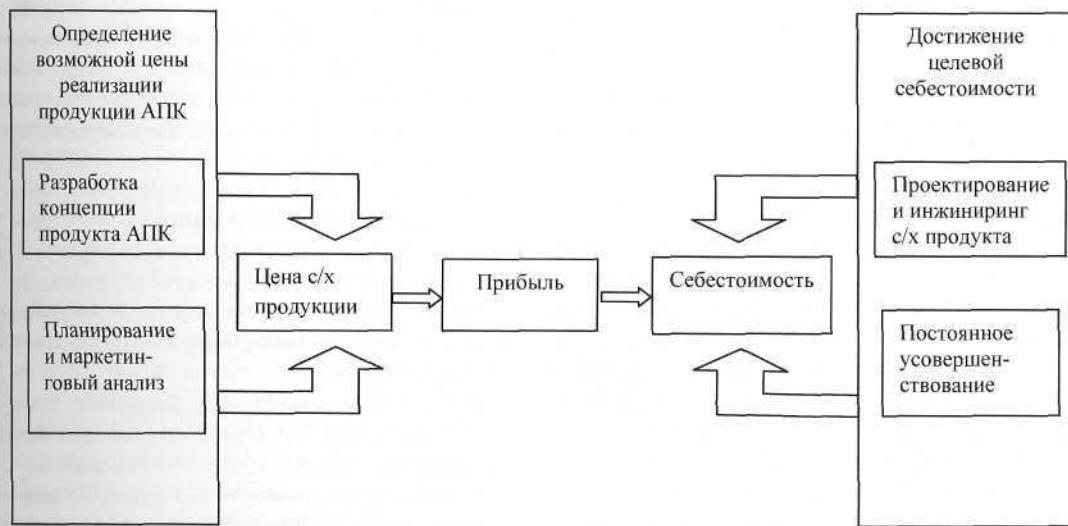
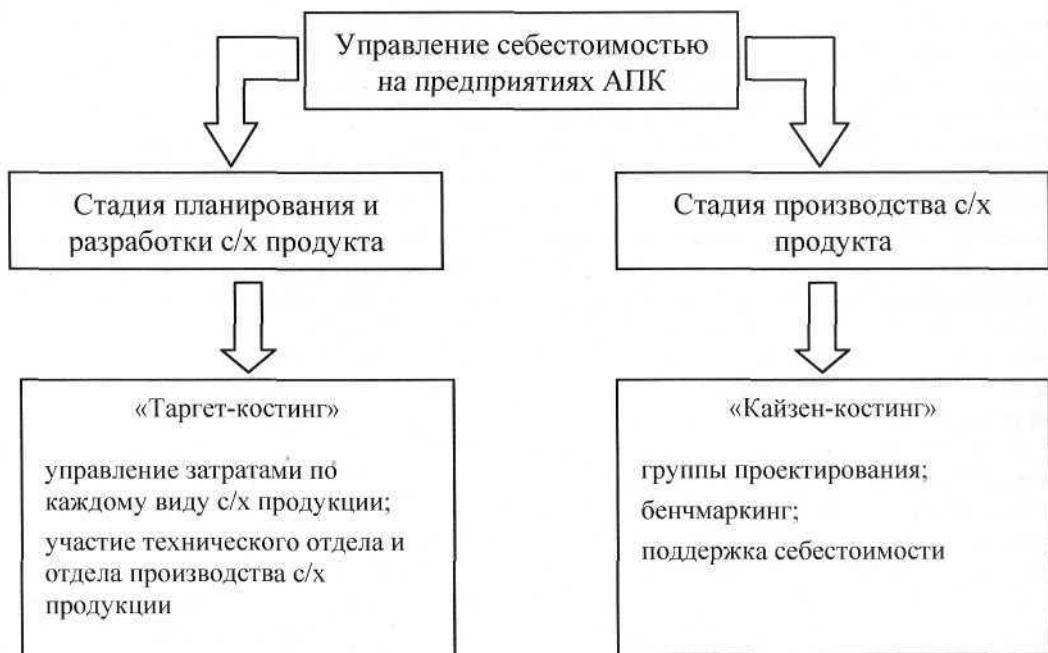


Рис. 1. Процесс управления по целевой себестоимости («таргет-костинг») на предприятиях АПК



**Рис. 2. «Таргет-костинг» и «кайзен-костинг» на различных этапах жизненного цикла продукции**

Философия «кайзен-костинг» направлена на повышение эффективности производственных процессов путем постоянного совершенствования, небольших улучшений, приводящих в итоге к грандиозным результатам [2].

Применение предприятиями АПК системы «кайзен-костинг» позволяет допускать незначительное (3–5 %) превышение дрифтинг-затрат при установлении целевых затрат. Целевые затраты в этом случае устанавливаются на уровне допустимых. В этом случае менеджеры уверены, что в процессе производства система «кайзен-костинг» «дотянет» затраты до необходимого уровня. Тем самым экономятся огромные средства на сокращении цикла разработки изделия и объемов проектных работ.

### Пример

Рассмотрим цифровой пример, иллюстрирующий вычисления, производимые для достижения целевого сокращения затрат на примере агрофирмы СПК «Культура». СПК «Культура» является многоотраслевым сельскохозяйственным предприятием Брянской области, которое производит овощи защищенного грунта (томаты, огурцы, салат), овощи открытого грунта (морковь, свекла, капуста, картофель), зерно, муку, консервированную продукцию, срезку и рассаду цветов, молоко и молочную продукцию, мясо говядины, свинины, птицы.

СПК «Культура» – производитель и переработчик собственного мяса птицы, а также полуфабрикатов и готовой продукции с замкнутым технологическим циклом (от производства инкубационного яйца до

готовой продукции). Высокое качество разделки тушек цыплят-бройлеров обеспечивается автоматической линией разделки. Полная автоматизация процессов позволяет сократить производственные технологические потери и время на переработку. Продукция из цеха выходит упакованная в потребительскую упаковку. Упаковочное оборудование позволяет упаковывать продукцию под инертным газом, что сохраняет высокие вкусовые качества и увеличивает срок сохранности охлажденного мяса.

В настоящем примере исследуем три вида продукции: бедро охлажденное (лоток), голень охлажденную (лоток), грудку охлажденную (лоток). В табл. 1 представлена краткая характеристика каждого вида продукции.

Предприятие при производстве и реализации продукции планирует получить 20 % прибыли (целевая норма прибыли). Возможный годовой объем продаж и производства по 50 000 единиц (лотков) каждого вида продукции.

Сметная себестоимость:

- бедро охлажденное – 90 руб.;
- голень охлажденная – 110 руб.;
- грудка охлажденная – 107 руб.

Целевая себестоимость единицы продукции, определенная по «таргет-костингу», составляет по видам продукции:

- бедро охлажденное – 86 руб. (107,5 руб. – 107,5 руб. x 20 % ). Этот показатель для всего объема производства в год – 4300 тыс. руб.;
- голень охлажденная – 104 руб. (130 руб. – 130 руб. x 20 % ). Этот показатель для всего объема производства в год – 5200 тыс. руб.;

Таблица 1

Краткая характеристика нескольких видов выпускаемой продукции в СПК «Культура»

Бедро охлажденное (лоток)	Голень охлажденная (лоток)	Грудка охлажденная (лоток)
<b>Упаковка:</b> продукты поставляют на влагопротивном лотке в стретч-пленке с фирменной этикеткой.	<b>Упаковка:</b> продукты поставляют на влагопротивном лотке в стретч-пленке с фирменной этикеткой.	<b>Упаковка:</b> продукты поставляют на влагопротивном лотке в стретч-пленке с фирменной этикеткой.
<b>Фасовка:</b> средний вес подложки 0,700 кг, 12 подложек в гофрокоробе, масса гофрокороба — 8,400 кг.	<b>Фасовка:</b> средний вес подложки 0,700 кг, 12 подложек в гофрокоробе, масса гофрокороба — 8,400 кг.	<b>Фасовка:</b> средний вес подложки 0,700 кг, 12 подложек в гофрокоробе, масса гофрокороба — 8,400 кг.
<b>Предполагаемая цена за единицу</b> – 107,5 руб.	<b>Предполагаемая цена за единицу</b> – 130 руб.	<b>Предполагаемая цена за единицу</b> – 127 руб.

Таблица 2

Основные показатели по видам продукции в СПК «Культура»

Показатели	Бедро охлажденное	Голень охлажденная	Грудка охлажденная
Предполагаемая цена за единицу	107,5 руб.	130 руб.	127 руб.
Целевая норма прибыли	20,00 %	20,00 %	20,00 %
Возможный объем производства годовой продукции	50 000 ед.	50 000 ед.	50 000 ед.
Сметная себестоимость	90 руб.	110 руб.	107 руб.
Целевая себестоимость	86 руб.	104 руб.	101,6 руб.
Разница между сметной и целевой себестоимостью	4 руб. – 4,44 %	6 руб. – 5,45 %	5,4 руб. – 5,05 %

— грудка охлажденная – 101,6 руб. (127 руб. – 127 руб. x 20 %). Этот показатель для всего объема производства в год – 5080 тыс. руб.

Таким образом, разница между сметной и целевой себестоимостью составляет:

— по продукции бедро охлажденное – 4 руб., или 4,44 % ((90 руб. – 86 руб.) / 90 руб. x 100%). В расчете на объем производства – 200 тыс. руб.

— по продукции голень охлажденная – 6 руб., или 5,45 % ((110 руб. – 104 руб.) / 110 руб. x 100%). В расчете на объем производства – 300 тыс. руб.;

— по продукции грудка охлажденная – 5,4 руб., или 5,05 % ((107 руб. – 101,6 руб.) / 107 руб. x 100 %). В расчете на объем производства 270 тыс. руб. (табл. 2).

Разница между сметной и целевой себестоимостью должна быть максимально уменьшена на стадии проектирования изделия, для чего проводится анализ дифтинг-затрат (анализ влияния каждой статьи расходов на себестоимость изделия) и поиск вариантов их снижения.

Для исчисления себестоимости продукции затраты группируются и учитываются по статьям калькуляции, что позволяет контролировать правильность и целесообразность расходов и изыскивать резервы снижения себестоимости продукции.

После определения целевой себестоимости в «таргет-костинг» применяется система «кайзен-костинг». При этом обе системы имеют одинаковую задачу – достижение целевой себестоимости.

Однако реализуется данная задача в первом случае («таргет-костинг») на этапе проектирования нового продукта, во втором («кайзен-костинг») – на этапе производства.

Если на этапе проектирования разница между сметной и целевой себестоимостью составляет не более 5 %, то принимается решение о начале производства такого продукта с расчетом на то, что это расхождение будет ликвидировано в процессе производства посредством «кайзен-костинг». Сокращение разницы между сметной и целевой себестоимостью называется кайзен-задачей, которая касается всего персонала организации – от производственных рабочих до управляющих. Кайзен-задача определяется на этапе планирования на следующий финансовый год, когда разрабатываются планы производства. Она ставится как на уровне каждого продукта, так и на уровне предприятия в целом. Так как отклонение от целевой себестоимости для продукции бедро охлажденное составляет не более 5 % ( $4,44 \% = ((90 - 86) / 90 \times 100\%)$ ), руководством СПК «Культура» будет принято решение о запуске в производство данной продукции и определена кайзен-задача, подразумевающая, что на стадии производства издержки на единицу данного изделия должны быть снижены на 4,44 % (4 руб.).

Постановка кайзен-задачи для единицы продукции на основе калькуляции затрат по статьям для

## Постановка кайзен-задачи для единицы продукции в СПК «Культура»

Статьи затрат	Сумма по смете, руб.	Планируемое снижение, руб.	Кайзен-задача, в %	Результат, руб.
Расходы на оплату труда и отчисления на социальные нужды	4,5	0,31	7	4,19
Сырье для переработки	0,8	—	—	0,8
Корма	37	2,07	5,59	34,93
Средства защиты	4,8	0,68	14,2	4,12
Работы и услуги	11,7	—	—	11,7
Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств	1,4	—	—	1,4
Платежи по кредитам	3,6	—	—	3,6
Потери от падежа птиц	12,3	0,65	5,3	11,65
Затраты по организации производства и управления	4,2	—	—	4,2
Стоимость яиц, заложенных на инкубацию	2,7	—	—	2,7
Прочие затраты	7	0,29	4,2	6,71
Итого	90	4	4,44	86

Таблица 4

## Исходные данные для решения кайзен-задачи в СПК «Культура»

Наименование продукции	Продажная цена за единицу (руб.)	Переменные затраты на единицу (руб.)	Объем производства (ед.)	Выручка (тыс. руб.)	Переменные издержки на весь объем производства (тыс. руб.)
1	2	3	4	5 (2 x 4)	6 (3 x 4)
Бедро охлажденное	107,5	90	50 000	5375	4500
Голень охлажденная	130	110	50 000	6500	5500
Грудка охлажденная	127	107	50 000	6350	5350
Итого	364,5	307	150 000	18 225	15 350

продукции бедро охлажденное в СПК «Культура» представлена в табл. 3.

Для постановки кайзен-задачи для предприятия в целом необходимо знать процент планируемой годовой прибыли, годовую выручку и величину переменных (сметных) издержек.

В рассматриваемом примере планируемая прибыль составляет 20 %, выручка за год составит 18 225 000 руб. Таким образом, целевые издержки составят 14 580 000 руб. (18 225 000 руб. – 18 225 000 руб. x 20 %). Разница между сметными и целевыми издержками составляет 770 000 руб. (15 350 000 – 14 580 000), или 5,0 %.

Кайзен-задача для предприятия в 5 % означает, что в процессе производства переменные издержки в целом должны быть снижены на 5 % (770 тыс. руб.). Для этого по отдельным статьям переменных затрат (табл. 4) устанавливаются свои кайзен-задачи (табл. 5). После этого работники предприятия и руководящий персонал посредством

реализации кайзен-задач будут стремиться оптимизировать сметные издержки и выйти на целевые издержки в размере 14 580 тыс. руб. (табл. 6).

На основании данных таблиц разрабатываются сметы затрат по отдельным подразделениям и структурным единицам СПК «Культура». В совокупности с бюджетами постоянных затрат кайзен-задача используется для формирования бюджетов на предстоящий финансовый год.

Таким образом, преимущество систем «таргет»- и «кайзен-костинг» – снижение затрат и обеспечение прибыльности производства с одновременным, непрерывным процессом оптимизации всей хозяйственной деятельности. Недостатком является сложность организации систем, большая зависимость от человеческого фактора. Однако использование данных систем возможно практически в любой отрасли производства, в том числе и организа-