

УДК 657.47

doi: 10.20310/1819-8813-2017-12-6-148-158

## АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ МЕТОДИК «ТАРГЕТ-КОСТИНГ» И «КАЙЗЕН-КОСТИНГ»

КОНОВАЛОВА ЕЛЕНА МИХАЙЛОВНА

Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова, Воронежский филиал  
г. Воронеж, Российская Федерация, e-mail: Ms.Konovalova63@mail.ru

МАНУКОВСКИЙ РОМАН ИГОРЕВИЧ

Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова, Воронежский филиал  
г. Воронеж, Российская Федерация, e-mail: manukovskiy@mail.ru

ТИТОВА ЕЛЕНА АНАТОЛЬЕВНА

Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова, Воронежский филиал  
г. Воронеж, Российская Федерация, e-mail: e-titova1@yandex.ru

В статье исследуется вопрос о том, что простым инструментам формирования и учета затрат необходимо предложить альтернативу. Обосновывается инструментарий современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости товаров, работ и услуг «таргет-костинг» и «кайзен-костинг». Все больше и больше ученых-экономистов отдают предпочтение системе учета затрат «таргет-костинг» из-за способности этой системы стимулировать выход на целевую себестоимость не за счет ухудшения качества производимых товаров, работ, услуг, а в результате поиска резервов снижения себестоимости, а именно отдельных ее статей. В «таргет-костинге» определяется целевая себестоимость. Целевая себестоимость – это разница между величиной выручки по результатам проведенных исследований определения желаемой цены и объемов продаж и требуемыми значениями финансовых результатов. Основное преимущество применения метода состоит в том, что применяется интерактивный подход, то есть при разработке новых товаров, работ, услуг осуществляется постепенное и поэтапное осмысление каждого вопроса формирования себестоимости. Система «кайзен-костинг» призвана стимулировать сотрудничество; внедрять постоянно действующие программы обучения персонала; соблюдать баланс между краткосрочными и долгосрочными задачами. В качестве практической модели, рассмотрено применение указанных систем формирования себестоимости и управления затратами при калькулировании себестоимости платных медицинских услуг в БУЗ ВО «ВГДКБ № 1». Рассматривается порядок калькулирования себестоимости законченного случая лечения в стационарных условиях КСГ 74 - «Другие нарушения нервной системы». Осуществляется работа с отклонениями, результатом которой является заполнение отчета по отклонениям, кайзен-задачам, форма которого представлена в статье.

*Ключевые слова:* калькулирование, прогнозная отчетность, стратегический управленческий учет, инструменты управленческого учета, таргет-костинг, кайзен-костинг, ценообразование, целевая себестоимость

Развитие рыночных отношений делает особенно актуальным повышение эффективности управления затратами при калькулировании услуг, выполняемых работ, новых видов продукции. Безусловным является нацеленность управленческого учета не на свершившиеся факты финансовой и хозяйственной деятельности, а на будущее. В работах известных ученых-экономистов – Дж. Харрингтона, П. Уилсона, К. Друри и других отмечается, что с помощью прогнозной отчетности возможно обозначить финансовые контуры будущей деятельности для извлечения максимума

преимуществ и обеспечить соответствующее финансирование предприятия для получения максимальной прибыли.

Идея внедрения на предприятиях стратегического управленческого учета активно обсуждается с середины прошлого столетия и занимает определенное место в работах таких зарубежных ученых, как М. Бромвич (M. Bromwich), А. Бхимани (A. Bhimani), К. Друри (C. Drury), Р. Каплан (P. Kaplan), Д. Купер (D. Cooper), К. Симмондс (K. Simmonds), Д. Шэнк (J. Shank) и др.

В настоящее время вопросы теоретического характера по данной теме активно обсуждаются не только за рубежом, но и в крупных российских научных изданиях. Так, в 2014 г. М. А. Вахрушиной была организована научная дискуссия, посвященная проблеме развития управленческого учета в России. Идея дискуссии была поддержана многими авторами, в числе которых С. В. Булгакова, Т. В. Федорович, В. О. Федорович и И. В. Дрожжина.

Проведенный анализ указанных отечественных и зарубежных [1; 2; 3; 4] научных источников показал, что к наиболее часто используемым в практике организаций инструментам управленческого учета можно отнести:

- анализ цепочки создания стоимости;
- бенчмаркинг;
- кайзен-костинг – усовершенствование деятельности компании / подразделений с помощью внутренних резервов);
- конджойнт-анализ – исследования предпочтений потребителей;
- контент-анализ;
- концепция учета затрат жизненного цикла;
- система сбалансированных показателей;
- стандарт-костинг – система учета затрат и калькуляции себестоимости с использованием нормативных затрат;
- стратегическое управление затратами;
- таргет-костинг – управление на основе целевых затрат;
- функционально-стоимостный анализ (ФСА).

Целевое сокращение величины затрат вычисляется в несколько этапов:

1) проводятся маркетинговые исследования рынка сбыта разрабатываемой продукции с целью определения возможной цены реализации единицы продукции;

2) определяется целевая себестоимость продукции (планируемого объема производства продукции в целом, а также единицы продукции);

3) разрабатывается продукция: создается оригинал-макет, определяется дизайн, проводится инжиниринг и т. п.;

4) сравниваются целевая и сметная себестоимость продукции (позволяет определить необходимое сокращение затрат);

5) перепроектируется продукция, и одновременно вносятся улучшения в производственный процесс (необходимо для достижения целевого сокращения затрат).

Конечно же, все мы понимаем, что необходимо не просто расчет фактической себестоимости

товаров, работ, услуг. Здесь важно уточнить, что эффективную работу организации или учреждения формирует такая работа, которая подразумевает достижение необходимых и достаточных финансовых результатов, формирование фондов, резервов для развития производства, финансирования дополнительных расходов. Таким образом, простым инструментам формирования и учета затрат необходимо предложить альтернативу. Необходимо применять инструментарий современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости товаров, работ и услуг. К таким методам относятся, прежде всего, «таргет-костинг» и «кайзен-костинг».

Что же представляют из себя «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» в современной системе управления себестоимостью и формирования необходимого финансового результата?

Это методики, которые пришли к нам с востока, где вопросам удовлетворения желаний потребителей отводится первостепенное значение. Это подходы к продажам развитых экономик, где нет дефицита товаров. Это методики стран, где важно не просто произвести товары, выполнить работы или оказать услуги. Важнее – продать, реализовать, предложить то, что просят, на что есть спрос именно с теми свойствами, функциями, которых ожидают потребители, которые востребованы потенциальными и реальными покупателями. Таргет-костинг (target – цель) – простой и эффективный способ менеджмента и управленческого учета затрат и калькулирования. Это даже не отдельный метод, а самостоятельная и полноценная концепция управления, направленная на снижение затрат и позволяющая реализовать предварительный контроль затрат, установление целевой цены, функции прогнозирования и планирования. Из истории развития данной системы можно заключить, что несмотря на то, что эта система считается разработкой Японии, впервые ее применили (в самом примитивном представлении) на заводе «Дженерал электрик» в США в 1947 г. Далее, действительно система «таргет-костинг» получила свое развитие в Японии, на базе американской концепции VE (Value Engineering), или системы TQM в корпорации «Тойота» в 1965 г.

Сначала система развивалась в послевоенное время, когда наблюдалась ограниченность ресурсов. Поэтому систему «таргет-костинг» на этапе становления называли системой тотальной экономии. В дальнейшем при развитии системы ее, не меняя сути, трансформировали, применив концепцию целевого калькулирования.

Развитие и совершенствование метода, успех, результативность, преимущества применения, – все это актуально по причине того, что именно такая методика ценообразования, управления себестоимостью позволяет по-новому взглянуть на взаимозависимость цены, прибыли и себестоимости.

Система таргет-костинг – это неделимая концепция управления, помогающая организации проводить стратегическую политику снижения затрат путем внедрения комплекса мероприятий, направленных на планирование производства, предупредительный контроль издержек и калькулирование целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями.

Суть метода «таргет-костинг» состоит в следующем. Сначала определяется цена предложения, то есть та цена за единицу продукции, при которой будет возможно продать планируемое количество товаров, работ, услуг. Она устанавливается таким образом, чтобы финансовый результат (прибыль) был достаточным или не уменьшился после осуществления планируемых мероприятий разработки новых товаров, работ или услуг. Итак, когда установлена цена, становятся ясны объемы продаж и определяется желаемая прибыль. А что же себестоимость? Какова ее роль в ценообразовании?

Все мы знаем, что задача систем ценообразования – обеспечить достаточный уровень доходности организации. Следовательно, решение про-

блемы происходит через исчисление затрат, их минимизацию, управление. Здесь же подход другой. В «таргет-костинге» определяют не просто себестоимость, фактическую себестоимость. Здесь определяется целевая себестоимость. Целевая себестоимость – это разница между величиной выручки по результатам проведенных исследований определения желаемой цены и объемов продаж и требуемыми значениями финансовых результатов.

Все больше и больше ученых – экономистов отдают предпочтение системе учета затрат «таргет-костинг» из-за способности этой системы стимулировать выход на целевую себестоимость не за счет ухудшения качества производимых товаров, работ, услуг, а в результате поиска резервов снижения себестоимости, а именно отдельных ее статей (табл. 1). Таргет-костинг предстает перед нами как целостная концепция управления. Этой системе подвластны функции предварительного планирования затрат разных видов. При этом, так как работа строится «с конца» – т. е. от установления цен и объемов продаж к себестоимости, то калькулирование становится вопросом определения целевой себестоимости в соответствии с реалиями рынка на современном этапе.

Таблица 1

Общая характеристика метода управленческого учета «таргет-костинг»

Показатели	Таргет-костинг
Цель	Получение целевой прибыли
Стратегии постановки целей	Краткосрочные цели
Тип производства	Небольшие или мобильные производства
Классификация затрат	Релевантные и нерелевантные
Учет затрат	Гибкие системы учета затрат, сложные калькуляционные расчеты
Объект учета	Продукт, работа, услуга
Стадия	Предварительная (проектирование)
Связь с калькулированием	Калькулирование целевой себестоимости
Оценочные показатели	Финансовые
Управленческая отчетность	Укрупненная

В системе «таргет-костинг» мы видим преобразование формулы ценообразования. Из формулы традиционного ценообразования (1) получено ключевое равенство «таргет-костинга» (2):

Цена = Себестоимость + прибыль (1)

Цена – прибыль = себестоимость (2).

Экономии затрат теперь стало возможно получить даже на стадии проектирования. Если затраты на производство и реализацию выходят выше рыночной цены, то исследования просто приходится начинать сначала [5]. Итак, для определения целевой себестоимости мы будем из ожидаемой рыночной цены вычитать величину прибыли, которую хотела бы получить организация. А что же происходит далее? Далее все сотрудники

организации, начиная от топ менеджеров и до рядовых рабочих, стремятся разработать и спроектировать такое изделие или услугу, которые бы соответствовали целевой установке – а именно, целевому значению себестоимости. Все сотрудники, по мнению К. Редченко, связаны одной целью – ликвидировать разницу между сметной и целевой себестоимостью [4]. В большинстве случаев это достигается применением методов «кайзен-костинга».

Следует сразу определить, что главная цель у всех участников ценообразования только одна: ликвидация разрыва между фактической себестоимостью (или сметной себестоимостью) и необходимым уровнем целевой себестоимости. Что же может нам приблизиться к указанной цели? Здесь

можно наметить поэтапный план, куда включить следующие мероприятия:

1 этап – установить возможную цену реализации продукции, работ, услуг;

2 этап – по формуле определить «целевую себестоимость» продукции;

3 этап – сравнить «целевую» и «сметную/фактическую» себестоимость;

4 этап – рассмотреть изменения в товар, работу, услугу либо же внести изменения в процесс производства/продаж с целью минимизации затрат и достигнуть «целевой себестоимости».

Установить возможную цену реализации и объем возможных продаж невозможно без грамотных и достаточно комплексных маркетинговых исследований. Изучается не только текущее состояние рынка, но и его перспективы развития.

Кроме того, следует отметить, что привести фактическую либо сметную себестоимость к целевым значениям дело не простое. Этот этап подразумевает высокий уровень профессиональных навыков и умений, компетенций у бухгалтеров, сотрудников, которые ведут управленческий учет, менеджеров, технологов, проектировщиков и разработчиков новых видов изделий.

Рассматривая «таргет-костинг» как комплексный подход управления себестоимостью, следует признать, что именно эта система позволяет реализовать совместно функции маркетинга и проектирования, а в результате применения метода получить продукт или услугу, который максимально отвечает ожиданиям потребителей на рынке, причем по цене, которая основывается на спросе потребителей. Следовательно, «таргет-костинг» олицетворяет стратегию снижения затрат еще на стадии проектирования продукта, т. е. является прогностным, стратегическим, предварительным, а не сугубо функционально-операционным методом учета затрат и калькулирования.

Преимущества «таргет-костинга» бесспорны. При падении цены на рынке, по мнению Т. А. Пузыня, компания обязана проводить совершенствование технологии производства [6]. Самое главное преимущество состоит в том, что применяется интеративный подход, то есть при разработке новых товаров, работ, услуг осуществляется постепенное и пошаговое осмысление каждого вопроса формирования себестоимости. Работники находят зачастую более эффективные и инновационные решения, во многих случаях неожиданные и нестандартные для того, чтобы приблизиться к целевой себестоимости. Второе преимущество состоит в наличии некоего ограничения в применении инструментов и способов реализации решений. Придерживаются иметь конкретную себестоимость. А это значит, что искушение внедрить более дорогостоящую технологию или материал ограничено

реальными условиями. Все понимают, что это с большой долей вероятности приведет к новому витку перепроектирования продукта, что нежелательно. Следовательно, «таргет-костинг» – эффективная система, ведь весь производственный процесс, начиная с проектирования нового изделия или услуги, приобретает инновационный характер. Проект реализуется не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений «целевой себестоимости».

Организация в результате поиска новых организационно-технических мероприятий определяет оптимальный способ производства: менеджеры находят нестандартные производственные решения; технологический процесс, начиная с замысла нового продукта, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки установленных затратных ограничений [7]. Как же достигнуть «целевую себестоимость»? Что же поможет в этом? Прежде всего – это ряд мероприятий по снижению себестоимости, а также шаги по созданию такой системы производства, которая бы стала дружественной для человека, а также помогла сделать ту же работу быстрее, с меньшими затратами ресурсов или труда. Такой инструмент есть и называют его «кайзен-костинг». В переводе с японского «кайзен» – улучшение, усовершенствование маленькими шагами. Система «кайзен-костинг» призвана стимулировать сотрудничество; внедрять постоянно действующие программы обучения персонала; соблюдать баланс между краткосрочными и долгосрочными задачами.

В такой системе учета затрат наиболее важными системами являются:

- JIT (just-in-time system) – система производства в текущий момент времени;
- TQM (Total Quality Management) – система тотального управления качеством;
- Jidoka – система независимой работы линий станков, машин, которые отключаются при возникновении неполадок или сбоев.

«Кайзен-костинг» – это не просто система. Это уже целая философия усовершенствования. Это та самая система целевого снижения отдельных статей затрат для достижения целевой себестоимости в целом. Кайзен-костинг вовлекает весь коллектив организации в ликвидацию отрицательных результатов финансовой и хозяйственной деятельности и выявление внутренних резервов повышения эффективности производства. Кайзен предполагает постоянное пошаговое улучшение процессов производства, управления, документооборота. Все сотрудники мотивированы на такие действия (табл. 2). Экономия ресурсов (материальных, трудовых, финансовых) достигается межфункциональной организацией. Для учетной системы кайзен-

костинг характерны следующие отличительные черты:

– многообразие критериев оценки результативности;

- информационная открытость;
- эффективная система стимулирования.
- всеобъемлющая обратная связь.

Таблица 2

Заемствованные элементы методов управленческого учета

Современные системы управленческого учета	Элементы, используемые в управленческом учете
Таргет-костинг	Контроль целевой себестоимости; Сокращение затрат за счет внесения изменений в технологию и производственный процесс; Удовлетворение потребностей покупателей
Кайдзен-костинг	Постоянное совершенствование процессов: производства; технологии; учета и т. п.; Улучшение качества продукции; Повышение уровня самосознания сотрудников

Приветствуются предложения устранения непродуктивных потерь, брака, простоев, убытков; реализацию новых идей коллектива предприятия, позволяющих улучшить технологию, материалы, количество необходимых действий, производственный процесс. Все это приводит к тому, что производство становится технологически совершенным, упрощенным, безопасным, удобным, чистым. Разница между фактической (нормативной) и целевой себестоимостью продукта является стартовой точкой для постановки кайзен-задачи. Что же поможет достичь реализацию «кайзен-задачи», благодаря чему процесс совершенствования может стать успешным? Ответ включает целый комплекс условий, которые должны быть выполнены. «Кайдзен костинг» будет являться эффективным, если:

– сформулирована стратегия и тактика управления предприятием (выработан стиль управления, поощряющий открытость, доверие и сотрудничество).

– установлены и постоянно поддерживаются цели применения системы.

– постоянно развивается система поощрения.

Рассмотрим вопросы применения систем «таргет-костинг» и «кайзен костинг» на примере. В качестве практической модели, рассмотрим применение указанных систем формирования себестоимости и управления затратами при калькулировании себестоимости платных медицинских услуг в БУЗ ВО «ВГДКБ № 1». Достижение «целевую себестоимость» возможно применяя метод «Кайдзен-костинг» путем постановки и решения кайзен-задач. Схематично это возможно представить в виде рисунка (рис. 1). Трансформируя алгоритм применения методики «таргет-костинг», а также объединяя методику «таргет-костинга» и «кайзен-

костинга» при калькулировании себестоимости медицинских услуг, определим следующие этапы применения данных систем учета затрат:

– планирование количества случаев лечения заболевания, включенных в соответствующую клинико-статистическую группу заболеваний (КСГ);

– определение нормативной (расчетной) себестоимости медицинских услуг;

– определение тарифной (целевой) стоимости законченных случаев лечения;

– определение целевой прибыли;

– определение целевой себестоимости услуги по формуле;

– определение нормативной (расчетной) себестоимости медицинских услуг;

– составление калькуляции;

– определение отклонений нормативной себестоимости от целевой;

– анализ всех статей сметных затрат на предмет «доведения» их до целевой себестоимости;

– постановка и решение кайзен-задач;

– расчет фактической себестоимости услуг;

– определение отклонений фактической себестоимости от целевой;

– составление отчета по отклонениям нормативной и фактической себестоимости от целевой себестоимости.

Ниже будет приведен порядок калькулирования себестоимости законченного случая лечения в стационарных условиях КСГ 74 – «Другие нарушения нервной системы». Тарифная стоимость КСГ 74 – «Другие нарушения нервной системы» составляет 19 937,28 руб.

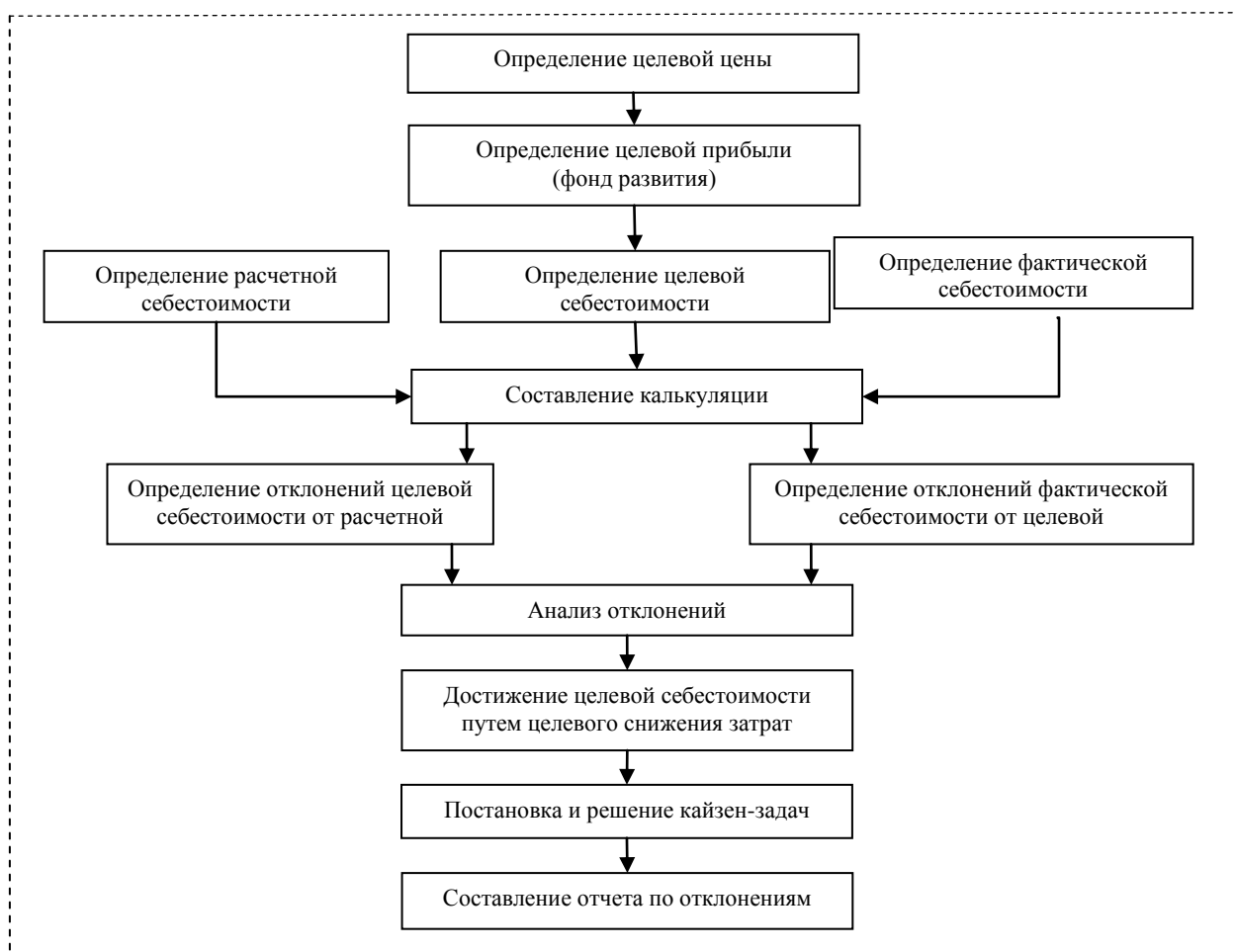


Рис. 1. Калькулирование себестоимости медицинских услуг по методике «таргет-костинг» и «кайзен-костинг»

Величину целевой «прибыли» для БУЗ ВО «ВГДКБ № 1» принимаем равной 3 %, т. е. 598,12 руб. Определим целевую себестоимость:

$$19\,937,28 - 598,12 = 19\,339,16 \text{ руб.}$$

После определения целевой прибыли и целевой себестоимости необходимо составить калькуляции расчетной и целевой себестоимости и сравнить их между собой на предмет отклонений (табл. 3).

На этапе планирования услуг расчетная себестоимость КСГ 74 – «Другие нарушения нервной системы» превышает целевую себестоимость. В составленной калькуляции выявлены отклонения, с которыми предстоит работа на предмет их устранения, чтобы довести величину расчетной себестоимости до величины целевой себестоимости, и только после этого можно приступать к этапу оказания услуг.

Таблица 3

Калькуляция расчетной и целевой себестоимости КСГ 74 - «Другие нарушения нервной системы» (в руб.)

Статья затрат	Целевая себестоимость, руб. / %	Расчетная себестоимость, руб. / %	Отклонение (гр. 2-гр. 3)
Заработная плата, начисления на оплату труда, не более	12 570,45 / 65	13 530 / 65,5	-959,55
Медикаменты и расходные материалы, не менее	1 741,52 / 9	2240 / 10,8	-498,48
Питание	1 353,74 / 7	1 290 / 6,2	63,74
Остальные расходы (мягкий инвентарь, прочие 226, 221, 223, 224, 225, 290, 310, 340)	3 673,45 / 19	3600 / 17,5	73,45
Итого	19 339,16 / 100	20 660 / 100	-1320,84

Доведение величины расчетной себестоимости до величины целевой себестоимости по созданию медицинской услуги КСГ 74 – «Другие нарушения нервной системы» достигается следующими мероприятиями:

1. Вследствие низкой загруженности отделения реанимации планируется перераспределить поток тяжелых пациентов в другие стационары города, что позволит сократить работников отделения реанимации. Сокращение затрат на заработную плату с начислениями составит 831,25 руб.

2. Экономия в результате проведения аукционов на покупку медикаментов и расходных материалов в среднем составляет 10 %, таким образом, планируется сокращение затрат по статье «Медикаменты» на 224 руб.

3. Экономия в результате проведения аукционов на покупку продуктов питания в среднем составляет 7 %, таким образом, планируется сокращение затрат по статье «Продукты питания» на 90,3 руб.

Суммарное сокращение затрат составит 1 145,55 руб. Планируется выравнивание целевой и расчетной цены за счет экономии денежных средств от торгов по стирке белья, охране учреждения, закупки мягкого инвентаря и по прочим

статьям. Посредством инструментария «таргет-костинг» на этапе планирования оказания медицинских удалось приблизиться к показателям расчетной себестоимости к целевой себестоимости. Далее начинается этап оказания услуг, при этом выявленные ранее возможности сокращения затрат приобретают статус кайзен-задач, задействуется инструментарий методики «кайзен-костинг». На данном этапе все работники учреждения должны быть мотивированы на выполнение кайзен-задач, чтобы в итоге достигнутый результат был равен или превышал обозначенные в кайзен-задаче целевые показатели.

Производится описание мероприятий по решению каждой кайзен-задачи. В следующих графах карточки кайзен-задач отражается фактическая себестоимость, которая получилась в результате оказания услуг; показатель отклонения фактической себестоимости от целевой, который представляет собой решение кайзен-задачи в числовом виде.

Последняя строка представляет собой общий процент решения кайзен-задач по заказу, который рассчитывается по формуле (3).

Выделим два подхода к анализу отклонений по исполнению кайзен-задач.

(Кайзен-задача – Определение отклонений фактической себестоимости от целевой)

Процент решения кайзен-задачи =

Кайзен-задача

Первый подход представляет собой анализ отклонений по строке «Итого» по решению всех поставленных перед работниками организации кайзен-задач без разбивки на положительные и отрицательные отклонения.

Второй подход подразумевает анализ полученных отклонений как в общем по всем кайзен-задачам, так и в разрезе отклонений. Первый подход можно охарактеризовать как более мягкий, второй как более агрессивный. Считаем, что наиболее правильным решением является использование второго подхода при анализе отклонений, поскольку в совокупности величина отклонений может быть несущественной, а в разрезе статей затрат возможны значительные расхождения с разными знаками, которые при суммировании в итоговой строке будут давать сумму, не превышающую уровень существенности, принятый в организации. Для этого в рамках каждого КСГ основного подразделения открываются специальные карточки кайзен-задач (табл. 4). В данных карточках приводятся показатели расчетной (нормативной) себестоимости, целевой себестоимости, показатель величины кайзен-задачи применительно к каждой статье затрат. В нашем случае кайзен-задача по

КСГ 74 – «Другие нарушения нервной системы» педиатрического отделения № 1 решена частично. По итоговой себестоимости задача решена: фактические расходы меньше целевых расходов. По статьям калькуляции кайзен-задача не решена: по статье заработная плата с начислениями во внебюджетные фонды запланированного уменьшения на 831,25 руб. не произошло по причине сокращения отделения реанимации не с 01.01.2016 г. как планировалось, а с 01.09.2016 г.

Анализ отклонений фактической себестоимости от целевой в методике «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» не сводится лишь к определению того, решена кайзен-задача или нет. Под анализом отклонений понимается также совокупность методов работы с выявленными отклонениями. Первым шагом при работе с отклонениями является заполнение отчета по отклонениям, форма которого была представлена ранее в таблице 4.

Определяются три главные составляющие отклонения:

1. Характер отклонения (положительное, отрицательное).
2. Причина отклонения.
3. Виновник (инициатор) отклонения.

Таблица 4

## Карточка кайзен-задач БУЗ ВО «ВГДКБ №1» по КСГ 74 – «Другие нарушения нервной системы»

Статья затрат	Целевая себестоимость, руб.	Расчетная себестоимость, руб.	Кайзен-задача (гр. 2-гр. 3)	Мероприятия по решению кайзен-задачи	Фактическая себестоимость, руб.	Отклонение фактической от целевой (гр. 2-гр. 6), руб.	Итог по решению кайзен-задачи
Заработная плата, начисления на оплату труда, не более	12 570,45	13 530	-959,55	Сокращено отделение реанимации	13 429,88	-859,43	Не решена
Медикаменты и расходные материалы, не менее	1 741,52	2240	-498,48	Экономия на торгах	1 163,02	578,50	Решена
Питание	1 353,74	1 290/6,2	63,74	Экономия на торгах	789,73	564,01	Решена
Остальные расходы (мягкий инвентарь, прочие 226, 221, 223, 224, 225, 290, 310, 340)	3 673,45	3600	73,45	Сокращение расходов по необязательным услугам и закупкам, экономия на торгах	1 987,03	1 686,42	Решена
Итого	19 339,16	20 660	-1320,84	-	17 369,66	1 969,50	Решена

При выявлении причин и виновников отклонения необходимо отметить, что в данном случае причины могут носить внешний и внутренний характер.

К внешним причинам можно отнести колебание цен на закупаемые материалы, повышение заболеваемости населения; к внутренним – халатное отношение ответственных лиц к выполняемым обязанностям, отсутствие контроля внутри учреждения, безнаказанность ответственных сотрудников за допущенные ранее ошибки. У отклонений, возникших вследствие внутренних причин, всегда есть ответственное лицо – виновник отклонения, чего нельзя сказать об отклонениях, возникших вследствие внешних причин.

В рамках методики калькулирования себестоимости продукции и услуг «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» предложим следующие методы работы с отклонениями фактической себестоимости от целевой себестоимости:

1. Материальное наказание либо поощрение ответственного сотрудника, чье действие либо бездействие привели к возникновению положительного или отрицательного отклонения.

2. Постановка разноплановых задач на этапе планирования перед ответственными сотрудниками, в чью компетенцию входит оценка внешней среды, в которой функционирует учреждение.

3. Нематериальная мотивация всех сотрудников, чьи предложения позволили выйти учреждению на целевой уровень себестоимости.

4. Ежемесячная переоценка норм, на основании которых происходит калькулирование расчетной (нормативной) себестоимости вследствие постоянно происходящих изменений.

Возвращаясь к рассматриваемым карточкам кайзен-задач, представленным в таблице 4, отметим, что с помощью применения инструментария методик «таргет-костинг» и «кайзен-костинг», а также элементов ABC – метода БУЗ ВО «ВГДКБ № 1» удалось существенно сократить некоторые статьи расходов и привести их к целевым показателям.

Таким образом, для принятия эффективных управленческих решений и доведения себестоимости производства товаров, работ, услуг до заданных администрацией параметров применяется калькуляционная система «таргет-костинг». Ее результатом становится целевая себестоимость создаваемого или улучшаемого изделия, либо работы, либо услуги. Исходя из конструкции, материалов, технологии, требуемых параметров услуг, работ, товаров задаются границы колебания цены и размер желаемой прибыли. Данная система калькулирования чаще всего применяется вместе с функционально-стоимостным анализом и системой «кайзен-костинг».

«Кайзен-костинг» предстает системой калькулирования, которая опирается на постоянное усовершенствование качества товаров, технологий, продуктов, услуг, бизнес-процессов, снижение затрат. Само понятие «кайзен» пришло к нам из японской экономики и означает комплекс мероприятий,



направленных на «постоянное усовершенствование». Главная цель системы «кайзен-костинг» состоит в сокращении разницы между целевой и фактической себестоимостями товаров, работ, услуг по отдельным статьям затрат. Следует признать, что благодаря универсальности, система кайзен-костинг одинаково востребована и в некоммерческой (бюджетной) сфере и в коммерческих организациях, чье основное предназначение – это получение прибыли. Систему калькулирования «кайзен-костинг» используют как для бюджетных расчетов, так и для калькулирования фактической себестоимости продукции. Конкурентное преимущество при применении таких систем калькулирования состоит в достижении более низкого, чем у конкурентов, уровня себестоимости и возможности выбирать удобную ценовую политику для захвата или удержания соответствующих сегментов рынка. Система «таргет-костинг» – это такая система, которая направлена на доведение себестоимости продукта, услуги или товара до целевой стоимости, в то время, как «кайзен-костинг» направлен на оптимизацию отдельных статей затрат и себестоимости в целом в процессе производства. Следовательно, «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» могут использоваться в учете как параллельно, так и автономно, вне связи друг с другом. Но из-за их хорошего сочетания, целесообразно применять эти две системы управленческого учета во взаимосвязи. Выглядит это так: на этапе разработки и постановки к производству новых товаров, работ, услуг либо при желании совершенствования уже выпускаемого ряда с точки зрения повышения прибыльности, эффективности применяют систему «таргет-костинг». Затем калькулирование продолжается в системе «кайзен-костинг». Вместе обе системы дают предприятию весьма ценное конкурентное преимущество. Но в настоящее время бытует мнение, что «таргет-костинг» – это не система, а всего лишь техническая процедура управленческого учета. Согласиться с этим нельзя, так как признаки системности данная концепция все же содержит. К их числу относятся:

- 1) совместная реализация функций маркетинга, проектирования. Как результат применения системы мы видим товар, продукт, услугу максимально отвечающие запросам потребителей, обладающие нужными характеристиками и свойствами и подходящую цену продажи;
- 2) производственная деятельность организации контролируется целевой себестоимостью;
- 3) максимальное внимание обращают на внешние факторы рыночного окружения, в то время как другие системы управленческого учета сконцентрированы на внутренних факторах;
- 4) действия сотрудников мотивированы стратегиями рыночного поведения.

В большинстве случаев система управленческого учета «таргет-костинг» интегрируется в инструменты стратегического управленческого учета и совмещается с бюджетированием, планированием прибыли, формированием центров ответственности, стратегиями ценообразования и оценочными процедурами. Система управленческого учета «таргет-костинг» довольно сильно отличается от системы «стандарт-кост». «Стандарт-кост» – это инструмент контроля произведенных затрат, оценки их результативности, то есть это операционный инструмент. Таргет-костинг это не операционный, а в большей степени стратегический инструмент, так как в основе метода лежит стратегия снижения затрат еще на стадии создания продукта. Процесс управления по целевой себестоимости в системе управленческого учета «таргет-костинг» имеет двустороннее назначение:

- с одной стороны, через методы маркетингового анализа устанавливается возможная цена реализации;
- с другой стороны, необходимость совершенствования продукта стараются достичь целевую себестоимость, задействовав возможности проектирования и инжиниринга продукт.

Основная цель таргет-костинга состоит в том, чтобы производить новые продукты, фактическая себестоимость которых не превышает целевую себестоимость. Следует признать, что возможны отклонения фактической себестоимости от целевой. Никогда нельзя получить абсолютно точные фактические показатели в силу влияния различных контролируемых и неконтролируемых факторов. Наличие разницы в пределах 3-5 % между фактической и целевой себестоимостью игнорируется, поскольку на стадии производства это возможно минимизировать с помощью кайзен костинга. Совместное использование систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» позволит эффективно управлять себестоимостью.

#### Литература

1. Керимов В. Э. Бухгалтерский финансовый учет. 6-е изд. М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>», 2013.
2. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. 8-е изд., перераб. и доп. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>», 2015.
3. Мельник М. В., Егорова С. Е., Кулакова Н. Г. [и др.] Бухгалтерский учет в коммерческих организациях. М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2016.
4. Редченко К. Японский след в стратегическом управлении затратами: таргет-костинг. URL: <http://www.management.com.ua/finance/fin033.html>.

5. Таргет-костинг // Финансовая энциклопедия. URL: <http://www.financialguide.ru/encyclopedia/target-costing>

6. Пузыня Т. А. Таргет-костинг и кайзен-костинг – инновационные концепции отечественного бухгалтерского учета // Современные научные исследования и инновации. 2012. Июль. URL: <http://web.snauka.ru/issues/2012/07/15988>

7. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2015.

#### References

1. Kerimov V. E. Bukhgalterskij finansovij uchet [Accounting financial accounting]. 6-ye izd. M.: Izdatel'sko-torgovaya korporatsiya «Dashkov i K°», 2013.

2. Kerimov V. E. Uchet zatrat, kal'kulirovaniye i byudzhetirovaniye v otdel'nykh otraslyakh proizvodstvennoj sfery [Accounting of expenses, calculation and budgeting in separate branches of the production sphere]. 8-ye izd., pererab. i dop. M.: Izdatel'sko-torgovaya korporatsiya «Dashkov i K°», 2015.

3. Mel'nik M. V., Egorova S. E., Kulakova N. G. [i dr.] Bukhgalterskij uchet v kommercheskikh organizatsiyakh [Accounting in the commercial organizations]. M.: Forum, NITS INFRA-M, 2016.

4. Redchenko K. Yaponskij sled v strategicheskom upravlenii zatratami: target-kosting [The Japanese trace in strategic management of expenses: target-costing]. URL: <http://www.management.com.ua/finance/fin033.html>.

5. Target-kosting [Target-costing] // Finansovaya entsiklopediya. URL: <http://www.financialguide.ru/encyclopedia/target-costing>

6. Puzynya T. A. Target-kosting i kajzen-kosting – innovatsionnye kontseptsii otechestvennogo bukhgalterskogo ucheta [Target-costing and kaizen-costing – innovative concepts of domestic accounting] // Sovremennyye nauchnye issledovaniya i innovatsii. 2012. Iyul'. URL: <http://web.snauka.ru/issues/2012/07/15988>

7. Ivashkevich V. B. Bukhgalterskij upravlencheskij uchet [Accounting management accounting]. 3-ye izd., pererab. i dop. M.: Magistr: NITS INFRA-M, 2015.

\* \* \*

### CURRENT PROBLEMS OF CALCULATION OF COST OF SERVICES WITH USE OF TECHNIQUES OF «TARGET-COSTING» AND «KAIZEN-COSTING»

KONOVALOVA ELENA MIKHAYLOVNA

Plekhanov Russian University of Economics, Voronezh Branch,  
Voronezh, the Russian Federation, e-mail: Ms.Konvalova63@mail.ru

MANUKOVSKY ROMAN IGOREVICH

Plekhanov Russian University of Economics, Voronezh Branch,  
Voronezh, the Russian Federation, e-mail: manukovskiy@mail.ru

TITOVA ELENA ANATOLYEVNA

Plekhanov Russian University of Economics, Voronezh Branch,  
Voronezh, the Russian Federation, e-mail: e-titova1@yandex.ru

In article authors investigated the question that simple instruments of formation and accounting of expenses need to offer an alternative and proved tools of modern methods of accounting of expenses and calculation of prime cost of goods, works and services «target-costing» and «kaizen-costing». More and more scientists-economists give preference to a system of accounting of expenses «target-costing» because of ability of this system to stimulate an exit to target prime cost not due to deterioration of the made goods, works, services, and in search result of reserves of decrease in prime cost, namely its separate articles. In «target-costing» the target prime cost is defined. The target prime cost is a difference between the size of revenue from results of the conducted researches of determination of the desirable price and sales volumes and the required values of financial results. The main advantage of application of a method consists that interactive approach is applied, that is when developing new goods, works, services there is gradual and step-by-step judgment of each question of formation of prime cost. The kaizen-costing system has to stimulate cooperation; to introduce permanent programs of training of personnel; to observe balance between short-term and long-term tasks. Authors considered use of the specified systems of formation of prime cost and management of expenses at calculation of cost of paid medical services in BIHS VR «Voronezh Regional Children's Clinical Hospital № 1» as practical model. Authors considered the order of calculation of prime cost of the finished treatment case in stationary conditions of DRG 74 – «Other violations of nervous system», presented carried out work with deviations of which filling of the report on deviations, kaizen-tasks which form is result.

*Key words:* calculation, expected reporting, strategic management accounting, instruments of management accounting, target-costing, kaizen-costing, pricing, target prime cost

*Об авторах:*

**Коновалова Елена Михайловна**, кандидат экономических наук доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Воронежского филиала ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», г. Воронеж

**Мануковский Роман Игоревич**, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Воронежского филиала ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», г. Воронеж

**Титова Елена Анатольевна**, кандидат экономических наук старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Воронежского филиала ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», г. Воронеж

*About the authors:*

**Konovalova Elena Mikhaylovna**, Candidate of Economics, Associate Professor of the Accounting, Analysis and Audit Department, Plekhanov Russian University of Economics, Voronezh

**Manukovsky Roman Igorevich**, Candidate of Economics, Associate Professor of the Accounting, Analysis and Audit Department, Plekhanov Russian University of Economics, Voronezh

**Titova Elena Anatolyevna**, Candidate of Economics, Senior Lecturer of the Accounting, Analysis and Audit Department, Plekhanov Russian University of Economics, Voronezh