

Н.И. Смирнова

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ – МЕТОД «ТАРГЕТ-КОСТИНГ»

В статье рассматриваются вопросы, связанные с системой управления затратами «таргет-костинг».

Ключевые слова: затраты предприятия, система «таргет-костинг», инновационные продукты, калькулирование себестоимости, управленческий учет, рыночная конъюнктура.

THE COST MANAGEMENT IS METHOD OF «TARGET COSTING»

In given article discusses issues related to the system of cost management «target costing».

Key words: cost of organization, the system of «target costing», innovation products, cost calculation, management accounting, market conjuncture.

Введение

Затраты – один из самых важных экономических показателей работы предприятия, именно соотношение между доходами и расходами в конечном счете определяет финансовый результат его деятельности.

От правильности выбора метода учета затрат и калькулирования себестоимости зависит успешная деятельность предприятия.

Система управления затратами «таргет-костинг»: понятие, сущность, основные принципы

Как свидетельствует опыт развитых стран мира, перспективной системой, позволяющей значительно повысить эффективность 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. Новый метод стратегического управления затратами – таргет-костинг (target costing) – хорошо зарекомендовал себя на предприятиях Японии, США и начинает набирать популярность в Европе¹.

Рассматривая причины возникновения системы таргет-костинг, следует обратить внимание на заметно изменившийся в последние десятилетия облик бизнеса. Сегодня одним из главных факторов успеха и конкурентоспособности компаний являются инновационные продукты. Производители во многих отраслях уже не могут продавать огромные партии стандартных изделий, полагаясь на относительно стабильные рынки и технологии. Современные рынки изменчивы, а технологии прогрессируют очень быстро, что заставляет менеджеров использовать новые подходы к управлению, ориентируясь на поведение потребителей, и разрабатывать соответствующие инструменты планирования, измерения, учета и контроля затрат, которые объединяются в систему управления затратами (cost management).

Если ранее традиционные методы управления и учета затрат (например, стандарт-костинг) полностью оправдывали себя, то теперь многие специалисты считают, что настало время пересмотреть привычные подходы, которые больше не соответствуют требованиям современной

конкурентной среды. Применение системы таргет-костинг является сегодня одним из наиболее перспективных путей решения этой задачиⁱⁱ.

Хотя элементы таргет-костинга были известны достаточно давно, но как системная концепция целевого управления затратами *genka kikaaku* впервые был применен в Японии. Лишь в конце 1980-х гг. промышленные корпорации США начали внедрять этот подход, взяв за образец японскую модель в качестве наиболее эффективной и продвинутой. 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 г. Тоширо Хиромото в статье «Скрытый клинок: японский управленческий учет»ⁱⁱⁱ, 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^{iv}.

Таргет-костинг ориентируется на рыночные условия. Его задачей является снижение затрат при создании новых продуктов с целью достижения запланированного уровня прибыли.

Таргет-костинг исходит из того, что изделие может быть продано по цене, не превышающей рыночную. Следовательно, сначала должна быть определена рыночная цена на данный вид продукции, затем установлен желаемый размер прибыли и лишь потом рассчитан максимально допустимый размер себестоимости.

Таким образом, данный метод предполагает наличие такой себестоимости продукции, которая при цене жестко заданной рынком, позволит получить заданную руководством компании прибыль^v.

В табл. 1 приведена сравнительная характеристика систем управления затратами.

Таблица 1

Сравнительная характеристика систем управления затратами

	Таргет-костинг	Метод ABC	Директ-костинг	Стандарт-костинг
1	2	3	4	5
Цель	Управление затратами, достижение запланированного уровня прибыли и целевой себестоимости	Идентификация, определение и учет затрат по видам деятельности организации для установления ее финансового состояния	Организация раздельного учета переменных и постоянных затрат	Контроль за использованием прямых издержек производства

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5
Задача	Снижение затрат при создании новых продуктов (проектирования), а также модификация методологии учета затрат и калькулирования себестоимости новых (инновационных) продуктов	Оптимально распределить бизнес-процессы и операции между структурными подразделениями и сотрудниками; снизить затраты на выполнение процессов; повысить эффективность оперативного управления деятельностью предприятия	Формирование себестоимости промышленной продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат	Установление стандартов затрат и приведение к ним фактических затрат
Период действия стратегии	Долгосрочный период	Долгосрочный период	Долгосрочный период	Долгосрочный период
Сфера применения	Используется на производственных предприятиях, особенно в инновационных отраслях – автомобилестроении, производстве электроники; предприятия, задействованные в сфере обслуживания и т.д.	Не ограничена	Не ограничена	Торговые, промышленные и предприятия сферы услуг
Результат применения стратегии	Работа компании станет приносить больше прибыли учредителям, акционерам и инвесторам. Организации смогут значительно сэкономить на разработке нового продукта	Повышение эффективности деятельности организации благодаря получению и использованию более точной АВС-информации о затратах, видах деятельности и объектах	Система обеспечивает возможность переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка. Но только в части переменных расходов	На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего года

Концепция таргет-костинг существенно отличается от популярного американского метода стандарт-костинг, который используется в основном для контроля затрат и оценки результативности, а таргет-костинг в первую очередь поддерживает стратегию снижения затрат на стадии проектирования продукта, т.е. является стратегическим, а не сугубо операционным инструментом.

Преимущества таргет-костинга очевидны для компании, выводящей на рынок новые товары. Предварительный расчет цены, по которой потребители готовы приобрести товар, позволяет спрогнозировать большое количество параметров, которые должны быть присущи товару. Кроме рассчитываемой цены, можно вычислить ожидаемый спрос, определить загрузку производственных мощностей, рассчитать прибыль, которую предприятие получит от внедрения товара, а также движение денежных средств. Таргет-костинг позволяет оценить затраты до момента их фактической оплаты – предварительно определить, по какой цене потребитель способен приобрести товар, каков будет платежеспособный спрос на изделие, а также сможет ли предприятие произвести товар по такой цене с заданными потребительскими свойствами^{vi}.

В концепции таргет-костинг функции маркетинга и проектирования реализуются совместно, а на «выходе» системы получается продукт, имеющий максимально отвечающие ожиданиям потребителей характеристики и наиболее вероятную цену реализации. При использовании системы таргет-костинг вся производственная деятельность предприятия координируется и контролируется в соответствии с важным стратегическим ориентиром – целевой себестоимостью. Также таргет-костинг совмещается с бюджетированием, планированием прибыли, формированием центров ответственности, различными стратегиями ценообразования и оценочными процедурами. Вообще следует отметить, что таргет-костинг прекрасно интегрируется в стратегический управленческий учет – относительно новое и перспективное направление управленческого учета.

Положительной характеристикой таргет-костинг является фокусирование внимания на внешних (рыночных), а не на исключительно внутренних факторах. Таргет-костинг обеспечивает отделу маркетинга возможности принимать решения на основе не только изначально заданного уровня издержек, но и параметров рыночного окружения.

Таргет-костинг помогает мотивировать ориентированное на рынок поведение сотрудников, указывая на допустимую с точки зрения рынка себестоимость, которая должна быть осознана, если компания хочет оказаться прибыльной в условиях конкуренции. В свое время в японских компаниях таргет-костинг внедрялся для мотивации своих сотрудников, чтобы те действовали скорее в соответствии с долгосрочными стратегиями, чем с целью обеспечения топ-менеджеров точной и детальной информацией о прибыли, целевых затратах и отклонениях^{vii}.

Основным преимуществом таргет-костинга является его возможность интегрирования в существующую систему управленческого учета. Система таргет-костинг в отличие от традиционных способов ценообразования предусматривает расчет себестоимости изделия, исходя из предварительно установленной цены реализации. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, т.е. фактически является ожидаемой рыночной ценой продукта или услуги^{viii}.

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^{ix}.

Для установления целевой себестоимости изделия (услуги) величина прибыли, которую хочет получить фирма, вычитается из ожидаемой рыночной цены. Далее все участники производственного процесса работают над проектом изготовления изделия, соответствующего требованиям рынка и целевой себестоимости^x.

Целевая себестоимость – критерий, которым сотрудники компании будут руководствоваться при разработке, производстве и продвижении продукта. В итоге предприятие выйдет на нужную себестоимость не за счет ухудшения качества продукции, а в результате эффективной работы и поиска альтернативных резервов снижения затрат^{xi}.

В соответствии с идеологией таргет-костинг процесс разработки – усовершенствования продукта идет по схеме: Себестоимость > Проектирование > Себестоимость.

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

Когда все изменения внесены и сметная себестоимость не превышает целевой, оформляется конечный вариант проекта, который передается в производство. Вначале фактические затраты, как

правило, несколько превышают целевые, но затем, после выяснения причин отклонений и их ликвидации, все приходит в норму.

Чтобы правильно определить целевую себестоимость продукции после тщательного исследования рынка, маркетологи, менеджеры, проектировщики и бухгалтеры совместно решают общую задачу целевого сокращения затрат в четыре этапа: определение возможной цены реализации за единицу данной продукции или услуги; определение целевой себестоимости продукции (за единицу и в целом); сравнение целевой и сметной себестоимости продукции для определения необходимого снижения издержек; перепроектирование продукции и внесение технологических улучшений для сокращения затрат^{xii}.

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 их реализация. Внимание сосредоточивается на вопросе: «Какие качества считает наиболее важными покупатель?».

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

Таким образом, принципами системы таргет-костинг являются:

- 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.

Этапы калькулирования себестоимости по системе «таргет-костинг»

На каждом предприятии алгоритм таргет-костинг имеет особенности, на которые в основном влияют следующие факторы: интенсивность конкуренции в целевом сегменте рынка; природа покупателей в этом сегменте; стратегия компании в области развития своих товаров; характеристики продукта; стратегия компании в области взаимоотношений с поставщиками^{xiii}.

Многие процессы в системе таргет-костинг выполняются параллельно и могут иметь локальные итерации. Поэтому к перечисленным далее действиям необходимо относиться скорее как к необходимому набору операций, последовательность которых может быть несколько изменена.

1. Определение рыночной цены продукции. Задействуется весь арсенал средств маркетингового анализа. Если предприятие работает с аналогичными товарами давно, то определение сегмента рынка не составит труда. Продукт позиционируется в своем сегменте, выполняется конкурентный анализ и в итоге появляется понимание двух важнейших величин: базовой цены (target price) продажи продукта конечному потребителю и возможных объемов продаж. На этом этапе обычно сложно добиться точных цифр и величины появляются в качестве возможных или достижимых.

2. Уточнение требований к функциям и качеству. Уточняется функциональность изделия и уровень качества для отдельных функций и общих характеристик с точки зрения соответствия ожиданиям потребителя (QFD-анализ, «Quality – Function Diagram» – анализ с помощью диаграммы «качество – функция»). Выполняется анализ предпочтений потребителя, влияющих на выбор конкретного товара из ряда сопоставимых.

3. Установление целевой прибыли для продукта (target profit). Ставка прибыльности продукта может устанавливаться из различных соображений, – например, дивидендной политики предприятия,

требований развития бизнеса, анализа доходности конкурентов, политики продвижения товара на рынке и т.д.^{xiv}. Целевая прибыль представляет собой константу, необходимую для покрытия инвестиционных расходов организации и удовлетворения запросов собственников. Целевая прибыль зачастую исчисляется по усредненной рентабельности продаж^{xv}.

4. Определение допустимой себестоимости продукта (allowable cost). Определяется как разница между базовой ценой и целевой прибылью. Для всех последующих расчетов допустимая себестоимость устанавливает предел всех затрат на разработку, производство, продвижение и продажу планируемых объемов разрабатываемого продукта.

5. Расчет прямой целевой себестоимости производства продукции. Этот расчет отражает сложившиеся на данном предприятии и в отрасли особенности системы сбыта аналогичных продуктов, затраты и прибыль каждого из участников сбытовой цепи, систему доставки и хранения товара в сбытовой системе. Если система продаж для разрабатываемого продукта еще не сложилась, то в последующем способ продвижения продукта к покупателю также может стать объектом оптимизации для уменьшения общего уровня затрат.

6. Функциональная декомпозиция продукта и определение допустимых затрат по каждой функции. Этот шаг основывается на результатах QFD-анализа. Производится распределение прямых целевых затрат по функциям продукта согласно ожидаемой значимости этих функций для потребителя. Значимость той или иной функции товара может определяться в простейшем случае методом экспертной оценки. Более точную информацию предоставляет опрос или анкетирование потребителей из предполагаемого целевого сегмента. Результаты анкетирования обрабатываются для определения диапазонов и однородности требований, рассчитываются весовые коэффициенты для каждой функции и пропорционально этим коэффициентам выполняется распределение общей суммы прямых целевых затрат. Иногда результатом такого исследования бывает уточнение позиционирования товара.

7. Разработка продукта. Разработка ведется с учетом функциональных требований, определенных ранее, а также различных дополнительных ограничений: соответствие ограничениям технологического уровня предприятия, системе контроля качества, экологии и повторного использования материалов изделия. Результатом разработки является прототип продукта.

8. Оценка затрат по каждой составной части продукта. Для обозначения затрат, калькулируемых при оценке вновь разрабатываемого продукта, применяют специальный термин – дрифтинг-затраты (drifting costs). На этом этапе определяются дрифтинг-затраты для отдельных компонентов (drifting component costs). Итак, по каждому компоненту продукта на основе разработанного прототипа выполняется калькулирование затрат. При этом исходят из действующих норм расхода материалов, поскольку пока что продукт предполагается выпускать в рамках действующего уровня технологии. Для определения закупочных цен на материалы выполняется анализ поставщиков (обычно для ранее использованных материалов такой анализ уже имеется на предприятии). На основании рассчитанных затрат по каждому компоненту для типовых узлов выполняется анализ «Производить или закупать» (Make/Buy Analysis) для определения целесообразности использования аутсорсинга.

9. Оценка затрат на реализацию каждой функции товара (drifting function costs – дрифтинг-затраты для функций). Это ответственный и достаточно непростой этап. Понятно, что одна функция может обеспечиваться при участии нескольких составных частей изделия и что один из компонентов может выполнять несколько функций. Возникает опасность неверной оценки роли компонентов в реализации функции. Поэтому на данном этапе обычно предлагается дополнительное привлечение различных функциональных специалистов предприятия для выяснения соответствия функций и компонентов в рамках коллективных организационных мероприятий: совещаний или заседаний

временной рабочей группы. С точки зрения документирования проблема решается составлением таблицы соответствия дрефтинг-затрат функций и дрефтинг-затрат компонентов. Таким образом, выполняется оценка себестоимости как компонентов, так и функций разрабатываемого изделия.

10. Сравнение допустимых затрат по продукту и по отдельным функциям с соответствующими дрефтинг-затратами. Чтобы сделать сравнение более наглядным, выполняется расчет индекса целевых затрат и строится диаграмма целевых затрат. Индекс целевых затрат показывает соотношение двух величин: доли «полезности» компонента (определялась последовательно в шагах 2, 6 и 9) и доли дрефтинг-затрат компонента в дрефтинг-затратах продукта. Индекс целевых затрат показывает соответствие распределения полезности компонентов с точки зрения потребителя и распределения затрат для производства этого компонента. Кроме того, становится понятным, над совершенствованием каких компонентов необходимо работать на следующей итерации разработки, а стоимость каких компонентов существенно выше их вклада в потребительские свойства товара.

11. Корректировка или перепроектирование продукта. По результатам сопоставления производятся дополнительные исследования, определяется возможность использования компромиссов «желания потребителя – стоимость», возможности снижения цен поставщиков или использования новых технологий. Потребность в перепроектировании или совершенствовании функций возникает практически всегда. Если только продукт не имеет совершенно революционного характера, то получение дрефтинг-затрат ниже уровня допустимых затрат в первом же расчете свидетельствует скорее всего, что вы неверно определили норму прибыли или установили слишком оптимистическую цену реализации.

12. Установление целевых затрат. Если в результате нескольких корректировок удалось определить сочетание конструкции и технологии, соответствующее функциональным требованиям, и при этом затраты не превышают допустимых, то можно утверждать этот уровень затрат как целевой и для изделия в целом, и для отдельных компонентов. Соответственно, производственным подразделениям доводятся технология и нормативы, обеспечивающие этот уровень затрат. Отношения с поставщиками необходимо организовать и закрепить на весь период производства целевого количества продукции.

13. Производство и непрерывный контроль затрат в процессе производства. Технический уровень и организация производства должны позволять непрерывно контролировать текущий уровень затрат на производство нового продукта, иначе все усилия системы таргет-костинг будут напрасными. Контроль и постоянная борьба за снижение затрат в процессе производства настолько важны, что в японском операционном менеджменте существует специальная, глубоко разработанная система, для решения этих задач – Kaizen Costing.

Бухгалтерский учет затрат и калькулирование себестоимости

Учет производственных затрат должен детально отражать все расходы, связанные с обычными видами деятельности организации, так как, анализируя затраты, можно не только контролировать, но и регулировать расходы, определять их результативность и степень влияния на себестоимость продукции. Сформированная в учете информация о произведенных затратах помогает эффективнее организовать производство для снижения величины затрат, а снижение величины затрат позволяет уменьшить цены на выпускаемую продукцию. При условии сохранения качества продукции это повышает ее конкурентоспособность и, таким образом, дает предприятию возможность укрепить свои позиции на рынке.

Основными задачами бухгалтерского учета производственных затрат являются: своевременное, полное и достоверное отражение фактических расходов; контроль за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Важнейшей предпосылкой правильной организации учета и исчисления себестоимости продукции, а также эффективного управления затратами служит экономически обоснованная классификация затрат.

Затраты в зависимости от способов включения их в себестоимость продукции (работ, услуг) подразделяют на прямые и косвенные. Под прямыми затратами подразумевают расходы, связанные с производством, которые можно прямо включать в себестоимость продукции (работ, услуг) непосредственно по данным первичных документов. Сюда относят расходы на сырье и материалы, покупные полуфабрикаты, топливо и энергию на производственные цели, оплату труда производственных рабочих. Под косвенными затратами понимают расходы, связанные с организацией и управлением производством, имеющие отношение ко всему производству в целом (затраты на отопление и освещение, смазочные материалы и т. п.) и не связанные непосредственно с изготовлением конкретной продукции. Их невозможно прямо включить в себестоимость определенного вида продукции, услуг. Они распределяются косвенным путем, т.е. пропорционально тому или иному признаку, и включаются в себестоимость объектов учета с помощью специальных методов.

Информация о затратах организации, признанных в качестве расходов по обычным видам деятельности отчетного периода формируется на следующих активных счетах:

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция которого явилась целью создания данной организации. Схема обобщения информации представлена на рис. 1.

Дебет		Счет 20 «Основное производство»		Кредит	
Сальдо начальное	Стоимость незавершенного производства				
10				10	
Кредит	Сырье, материалы переданы в основное производство				Дебет
70, 69	Начислена заработная плата работникам основного производства и отчисления на социальное страхование			21	
Кредит					Дебет
02; 05	Начислена амортизация по объектам основных средств и нематериальных активов, используемым в основном производстве			40	
Кредит					Дебет
25, 26	Отражены общепроизводственные и общехозяйственные расходы, включенные в себестоимость продукции основного производства			43	
Кредит					Дебет
Сальдо конечное	Стоимость незавершенного производства				

Схема 11.3.2. Счет 20

Рис. 1. Обобщение информации на счете 20.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются: прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств; косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства; потери от брака.

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы

могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи» и др.

Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах производства, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного.

Этот счет используют для учета затрат: производств, обеспечивающих обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.); транспортного обслуживания; по ремонту основных средств; изготовлению инструментов, штампов, запасных частей строительных деталей и т.д. Схема обобщения информации представлена на рис. 2.

По дебету счета «Вспомогательные производства» отражаются: прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг; косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Дебет		Счет 23 «Вспомогательные производства»		Кредит	
Сальдо начальное	Стоимость незавершенного производства				
02, 05	Начислена амортизация по объектам основных средств и нематериальных активов, используемым во вспомогательных производствах	Возвращены на склад материалы, неиспользованные во вспомогательном производстве	10	Дебет	
10	Отпущены материалы для нужд вспомогательных производств	Затраты вспомогательных цехов включены в себестоимость продукции основного производства	20	Дебет	
70, 69	Начислены заработная плата работникам вспомогательных производств и отчисления на социальное страхование с оплаты труда	Отражены потери от неисправимого брака продукции вспомогательных производств	28	Дебет	
26	Общехозяйственные расходы списаны на затраты вспомогательных производств	Принята к учету готовая продукция, изготовленная вспомогательным производством	43	Дебет	
Сальдо конечное	Стоимость незавершенного производства				

Схема 11.3.3. Счет 23

Рис. 2. Обобщение информации на счете 23.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. Общепроизводственные расходы – это затраты на общее обслуживание, организацию производства и управление на уровне отдельных производств или структурных подразделений.

Схема обобщения информации представлена на рис. 3.

Дебет		Кредит	
02 Кредит	Начислена амортизация по объектам основных средств общепроизводственного назначения	Общепроизводственные расходы включены в себестоимость продукции основного производства	20 Дебет
10 Кредит	Списаны материальные ценности для общепроизводственных нужд	Списаны на затраты вспомогательных производств общепроизводственные расходы	23 Дебет
70, 69 Кредит	Начислены заработная плата работникам, занятым обслуживанием производства и отчисления на социальное страхование	Отражена соответствующая доля общепроизводственных расходов, включенная в затраты по исправлению брака	28 Дебет
23 Кредит	Отражены затраты вспомогательного производства, включенные в общепроизводственные расходы	Включены в состав расходов будущих периодов соответствующие общепроизводственные затраты	97 Дебет

Схема 11.3.4. Счет 25

Рис. 3. Обобщение информации на счете 25.

В состав общепроизводственных (общецеховых) затрат включаются расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений; арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.

В течение месяца общепроизводственные расходы собираются на счете 25 «Общепроизводственные расходы». При распределении в конце месяца эти расходы списываются: в дебет счета 20 «Основное производство» – в части расходов, включаемых в себестоимость продукции подразделений основного производства; в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» – в части расходов, включаемых в себестоимость продукции подразделений вспомогательных производств.

Для распределения общепроизводственных расходов необходимо:

выбрать объект, на который распределяются затраты (продукт, группа продуктов, место возникновения затрат);

выбрать базу распределения затрат – вид показателя, с использованием которого производится распределение затрат;

рассчитать коэффициент (ставку) распределения путем деления величины распределяемых косвенных затрат на величину выбранной базы распределения;

определить величину затрат, приходящихся на каждый объект косвенных затрат, путем умножения рассчитанной величины (ставки) распределения затрат на соответствующую данному объекту величину базы распределения.

Базу для распределения общепроизводственных расходов организация устанавливает самостоятельно и закрепляет ее в учетной политике. В качестве базы распределения может использоваться стоимостной показатель, характеризующий оценку отдельных видов прямых затрат: заработная плата рабочих, занятых выпуском продукции определенного вида; стоимость материалов,

израсходованных на производство определенного вида продукции; общая сумма прямых расходов, связанных с производством каждого из видов продукции; общая сумма выручки от продажи каждого вида продукции.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для отражения расходов, не имеющих непосредственного отношения к производственному процессу и связанных лишь с его организацией и управлением предприятием в целом.

Ученные на счете 26 общехозяйственные расходы распределяются организацией ежемесячно по методике, установленной в ее учетной политике. Для реализации установленной учетной политикой организации методики по распределению общехозяйственных расходов необходимо:

определить соотношение накладных и прямых расходов основного производства и вспомогательных производств и хозяйств;

по исчисленному проценту, умноженному на сумму прямых затрат, учтенных на счетах 20, 23, 29, определить сумму накладных расходов, которую следует отнести на каждый из этих счетов;

по принятой в организации методике, являющейся элементом учетной политики, распределить общую сумму накладных расходов на счете 20 по объектам учета, а на счетах 23 и 29 – по видам производств или хозяйств.

Упрощенный алгоритм расчета себестоимости продукции выглядит следующим образом: распределяются и списываются общепроизводственные расходы; распределяются и списываются общехозяйственные расходы; рассчитывается себестоимость продукции вспомогательных производств; распределяются расходы вспомогательных производств; определяется общая сумма затрат основного производства, которая равна сумме прямых расходов, связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), расходов вспомогательных производств и косвенных расходов, отнесенных к деятельности основного производства; определяется сумма затрат основного производства, приходящаяся на остатки незавершенного производства; определяется фактическая производственная себестоимость готовой продукции (работ, услуг).

В табл. 2 представлен общий вид учета затрат, включаемых в себестоимость продукции.

Таблица 2

Учет затрат, включаемых в себестоимость продукции

Вид затрат, включаемых в себестоимость	Корреспонденция счетов	
	Д	К
Сырье и материалы	20	10
Амортизация оборудования		02
Амортизация нематериальных активов		
Общехозяйственные расходы		26
Общепроизводственные расходы		25
Отчисления на социальные нужды		69
Заработная плата основных производственных рабочих		70

Затраты организации, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), должны быть оформлены документально с детализацией затрат, возникающих на каждой стадии технологического процесса. Такими документами могут быть технологические схемы, технологические карты, описания процессов и др. На их основе разрабатываются калькуляции и сметы, которые подтверждают обоснованность включения тех или иных затрат в себестоимость продукции, а также состав прямых и косвенных расходов организации.

Для определения себестоимости выпущенной продукции (работ, услуг) предварительно оцениваются остатки незавершенного производства.

Организация таргет-костинга на предприятии

Применение системы таргет-костинг технически не так уж сложно, чтобы стать невозможным для отечественных предприятий. Но для успешного внедрения этой системы в организации должно быть налажено тесное взаимодействие между разными подразделениями и работниками; коллектив должен быть единой командой, осведомленной и воспринявшей цель своей совместной работы, действующей как единое целое^{xvi}. Если на предприятии не налажено взаимодействие между подразделениями, организации будет трудно применять данную методику. Также важно, чтобы отделы стремились сокращать собственные затраты ради успеха всей компании^{xvii}.

Анализируя опыт использования таргет-костинг японскими и западными компаниями, можно выделить еще несколько «подводных камней», которые могут стать препятствием к реализации замыслов руководства организаций, решивших внедрять эту концепцию у себя.

Во-первых, время разработки нового продукта может неоправданно увеличиваться из-за многочисленных итераций в процессе перепроектирования.

Во-вторых, неумелое применение новой концепции может негативно сказываться на людях, находящихся под постоянным прессингом своих руководителей, стремящихся во что бы то ни стало достичь целевой себестоимости.

В-третьих, могут возникнуть конфликты между проектировщиками, усиленно стремящимися снизить производственную себестоимость продукта, и маркетологами, которые часто отказываются даже рассматривать предложения о снижении затрат на сбыт и продвижение продукции к конечному потребителю. Взаимное непонимание способно достичь опасных пределов, если не будет вовремя погашено, а еще лучше – предотвращено руководством^{xviii}.

В-четвертых, 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 на повторные разработки крупные суммы, 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^{xix}.

Указанные негативные моменты все же не следует воспринимать как неустранимое зло. Каждый недостаток организации может быть устранен, если окажется вовремя идентифицирован и осознан именно как устранимый недостаток^{xx}.

Обычно приходится говорить о внедрении таргет-костинга на предприятиях, на которых десятилетиями складывалась практика работы в рамках традиционных подходов к себестоимости разрабатываемых и уже запущенных в производство товаров. Поэтому при обновлении системы учета затрат необходимо пройти определенную последовательность шагов:

1) формирование у менеджмента предприятия понимания необходимости перехода к системе таргет-костинг. Наиболее сложным здесь является формирование у менеджмента предприятия понимания приоритета рыночных цен товара;

2) создание команды поддержки внедрения, с определением роли ее участников, их взаимодействие с менеджерами предприятия, взаимная ответственность, общая программа и график работы команды;

3) конкретизация в рамках своей программы требований к общей методологии таргет-костинга, с ориентацией на особенности своего предприятия; выполнение достаточно большого объема работ, связанных с составлением проектов регламентов, положений и приказов;

4) установление показателей целевой себестоимости для видов продукции предприятия, основываясь на анализе рыночных ниш, понимании требований потребителей, оценке драйверов затрат, возможных компромиссов между затратами и требованиями к товару, определении эластичности спроса, анализе соотношений объемов и затрат. Все эти данные должны быть совмещены и систематизированы, а в дальнейшем постоянно актуализироваться;

5) составление модели затрат продукта. С ее помощью выполняется анализ альтернатив в целях подготовки необходимых для принятия решений данных;

б) изменения в организации производства, чтобы иметь возможность реализовать целевые установки по затратам, при этом обеспечив необходимые потребительские свойства;

7) один из самых важных шагов – вовлечение в таргет-костинг поставщиков сырья и материалов; выбираются состав поставщиков, ценовая политика, требования к качеству и надежности, уровень интеграции с поставщиками;

8) выполнение последовательного анализа не прямых затрат и меры, принимаемые к их сокращению путем реорганизации управленческих процессов, введения бюджетного контроля, сокращения видов деятельности, не приносящих добавки к стоимости продукции, применения ABC-технологии для исследования и обоснования уровня не прямых затрат.

ⁱ Славников, Д.В. TARGET COSTING как метод целевого стратегического управления затратам // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – № 6.

ⁱⁱ Редченко, К. Японский след в стратегическом управлении затратами: таргет-костинг. [Электронный ресурс]. URL: http://www.intalev.ru/agregator/ssp/id_3689/

ⁱⁱⁱ Hiromoto, T. Another hidden Edge: Japanese Management Accounting // Harvard Business Review, 1988. – July-August.

^{iv} Славников, Д.В. TARGET COSTING как метод...

^v Юрасова, И.О. Стратегический управленческий учет // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 24. – С. 69.

^{vi} Рябков, А.В. Таргет-костинг: формирование себестоимости и цены товара на основе маркетинговых расчетов // Маркетинг и маркетинговые исследования. – 2005. – №2. – С. 36.

^{vii} Редченко, К. Японский след...

^{viii} Там же.

^{ix} Славников, Д.В. TARGET COSTING как метод...

^x Редченко, К. Японский след в стратегическом управлении затратами: таргет-костинг.

^{xi} Смирнова, Н.Е. Таргет-костинг позволяет управлять себестоимостью // Консультант. – 2006. – № 7. – С. 72.

^{xii} Neg.by: Экономическая газета. – 2003, № 43.

^{xiii} Троян, И. Алгоритмы Target Costing // Финансовый директор. – 2004. – № 9.

^{xiv} Там же.

^{xv} Славников, Д.В. Затраты, как солдаты, приказов слушаться должны... // Ваш партнер-консультант. – 2007. – № 14.

^{xvi} Редченко, К. Японский след...

^{xvii} Смирнова, Н.Е. Таргет-костинг позволяет управлять себестоимостью... – С. 74.

^{xviii} Редченко, К. Японский след...

^{xix} Смирнова, Н.Е. Таргет-костинг позволяет управлять себестоимостью... – С. 74.

^{xx} Редченко, К. Японский след...