

УДК 336.71

---

## ПОДХОДЫ К УПРАВЛЕНИЮ ЦЕЛЕВЫМИ ЗАТРАТАМИ, ОРИЕНТИРОВАННЫЕ НА РЫНОЧНЫЕ ЦЕНЫ И ПОТРЕБИТЕЛЬСКУЮ ЦЕННОСТЬ ПРОДУКТА

---

**Гусева Лариса Ивановна**<sup>1</sup>, канд. экон. наук, доц.  
**Гусева Анастасия Владимировна**<sup>2</sup>, бухгалтер.

<sup>1</sup> Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж, Россия, 394018; e-mail: lig-45@mail.ru

<sup>2</sup> 416-й военный госпиталь Министерства обороны Российской Федерации, ул. Краснознаменная, 106, Воронеж, Россия, 394052

*Цель:* развитие организационно-методических подходов к адаптации концепции управления целевыми затратами в хозяйствующих субъектах. *Обсуждение:* раскрыты функции и характеристика модели таргет-костинг как концепции и инструмента управления целевыми затратами. Установлено взаимодействие таргет-костинг с теорией жизненного цикла продукта, используемое для снижения затрат с ориентацией на рыночные цены и потребительскую ценность продукта. *Результаты:* разработан организационно-методический подход к применению целостной концепции управления целевыми затратами в хозяйствующих субъектах. Определены возможные проблемы и риски.

**Ключевые слова:** таргет-костинг, концепция, целевые затраты, риски.

**DOI:**

### **Введение**

Интеграционные процессы в бизнесе, усиление конкуренции в рыночной экономике остро ставят проблему поиска резервов конкурентоспособности продукции за счет совершенствования отдельных методов и всей системы управления затратами и результатами. В этих условиях принятие эффективных и обоснованных решений требует не только современных моделей учета и анализа затрат, но и их интеграции. Одной из таких моделей является таргет-костинг, которая рассматривается как концепция целевых затрат, ориентированная на рыночные условия, потребительскую ценность продукта.

Учетно-аналитические проблемы целевых затрат исследуются отече-

ственными экономистами [8, 10, 11]. Рассматриваются теоретические аспекты концепции целевых затрат: раскрываются понятия, функции [8]; подходы к применению таргет-костинг и кайзен-костинг [4, 5, 11]; определяется значение в оптимизации затрат [9]; исследуются особенности целевых затрат; разработаны отдельные направления и концепция учетно-аналитического обеспечения управления затратами по стадиям жизненного цикла [6, 10, 11]. Однако, несмотря на длительный период развития и разносторонние исследования, не представлена целостная концепция целевых затрат, не охарактеризованы возможные проблемы и риски, что сдерживает адаптацию теоретико-методических разработок в хозяйствующих субъектах.

### **Методология исследования**

Методологическую основу исследования составили общенаучные методы познания: анализ, синтез, дедукция, индукция, сравнительный анализ, систематизация, обобщение.

### **Обсуждение результатов**

Система таргет-костинг, в отличие от традиционных способов, 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.

В модели таргет-костинг целевая себестоимость продукта определяется путем вычитания из цены, установленной на основе маркетинговых исследований, прибыли, которую планирует получить предприятие. После этого разрабатывается механизм достижения целевой себестоимости, в котором задействованы все работники, связанные с проектированием, изготовлением и продажей продукта.

Для определения «правил игры и норм поведения» необходима четкая ориентация на функции модели таргет-костинг, рассмотрение которых позволяет не только понять относительно новый для российских предприятий объект учета, но и избежать неточности в дальнейшем исследовании. К ним относятся:

#### **1. Поддержка оперативного и стратегического менеджмента затрат.**

Одно из центральных выражений стратегического аспекта системы управления целевыми затратами таргет-костинг – это определение потенциала успеха, в числе прочего: на каких рынках предлагаются какие продукты; каковы пожелания клиентов в отношении производимой продукции; каковы рыночные цены и их прогнозы?

Стратегические целевые параметры в дальнейшем трансформируются в оперативные задачи, чтобы таким образом организовать долгосрочное использование ресурсов. В стратегическом менеджменте затрат факторы, определяющие величину затрат, подвержены изменениям, а значит, есть промежуток времени для мероприятий по снижению затрат.

## 2. Ориентация управления затратами на рыночные условия.

В сущности, это означает направленность управления затратами на желания клиентов. С одной стороны, покупательная способность и потребности должны быть изучены, с другой – продукт должен им соответствовать. Исходным пунктом теории служат целевые затраты, полученные из рыночных условий. Эти затраты гарантируют ведущее положение продукта на заданном рыночном сегменте. Качество продуктов, время их поставок и цены должны соответствовать требованиям рынка.

## 3. Гарантия получения прибыли.

Система целевых затрат преследует цель сокращения затрат на новые и существующие продукты, при котором будет достигнута желаемая норма прибыли.

## 4. Регулирование затрат на всех фазах жизненного цикла продукта.

Менеджмент целевых затрат – это единая замкнутая система менеджмента затрат, воздействующая на затраты с ранней стадии проектирования до продвижения продукта на рынок. Чем раньше внедрена система, тем эффективней она будет функционировать.

Таргет-костинг должен применяться на протяжении всего жизненного цикла, всего времени, пока продукт приносит доход и возникают связанные с ним затраты. Выделяют фазу производства (возникновения) продукта, продвижения на рынке (рыночную фазу), фазу последующего обслуживания (ремонт, гарантийное обслуживание). Затраты, которые возникают в течение жизненного цикла продукта, – это и есть объект регулирования.

## 5. Принятие в рассмотрение полных затрат (калькулирование полной себестоимости).

Конечно, все недостатки системы калькулирования полных затрат, которые могут привести к неправильным решениям, сохраняются. Но применение ее обусловлено тем, что рынок не интересуется переменные / постоянные или прямые / косвенные затраты. Предприятие же в условиях конкуренции в данном случае стремится к покрытию именно совокупных затрат.

Возможно применение и системы учета частичных затрат (калькулирования сокращенной себестоимости), но только там, где доля частичных затрат занимает большой удельный вес в совокупной величине.

## 6. Выполнение функции мотивации и стимулирования.

Соответственно ей следует концентрироваться на развитии системы, которая побуждает сотрудников действовать согласованно со стратегией всего предприятия и к стратегическому образу мышления. Предприятие должно публично заявить о намерении достичь своих целей по затратам, чем дополнительно повысит мотивацию сотрудников.

## 7. Управление инновациями со стороны внутреннего обособленного коллектива означает, что максимально допустимые затраты будут достигну-

ты, если значимость отдельных компонентов продукта, оцененная покупателями, тоже достигнута.

Внедрение таргет-костинг требует создания некоего внутридисциплинарного мультифункционального коллектива, чтобы в сопровождении всех производственных функций вводить в управление затратами все имеющиеся ноу-хау. Этот коллектив состоит из представителей служб маркетинга, исследования и развития, инженерной и контроллинга. При этом контроллинг играет важнейшую поддерживающую функцию.

На основе вышеизложенного следует, что таргет-костинг может представляться целостной концепцией управления затратами, то есть способом понимания, трактовки процесса управления целевыми затратами.

Схематично управление целевыми затратами представлено на рисунке.

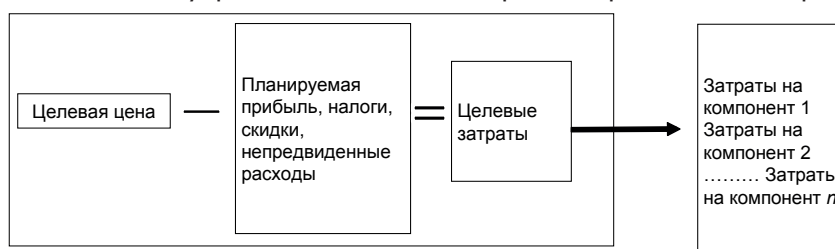


Рис. Схема управления целевыми затратами

Из рисунка видно, что ожидаемая цена является исходным пунктом в последующем процессе планирования. Предполагаемая цена принимается в качестве целевой цены. С учетом ситуации, сложившейся на рынке данного товара (работы, услуги), под влиянием внешних факторов (потребителей, конкурентов и т. д.) заранее планируется размер скидок, непредвиденных расходов, величина налогов и желаемая прибыль, исходя из предполагаемого объема продаж. Целевая цена будет уменьшаться на соответствующую сумму от предполагаемых величин. Целевые затраты определяются именно и только с учетом ситуации, сложившейся на рынке.

Отсюда следует, что целевые затраты – это затраты, которые предприятие может себе позволить при имеющемся в настоящем времени состоянии рынка. Формирование затрат планируемого продукта включает: определение процентной доли затрат для каждого компонента в общих плановых затратах; распределение целевых затрат по компонентам с учетом их функциональных характеристик и значимостей для потребителя; расчет по каждому компоненту индекса целевых затрат путем соотношения процентной доли полезности компонента к процентной доле затрат на него, что позволит определить соответствие величины затрачиваемых ресурсов той полезности, которую они обусловили; принятие соответствующего управленческого решения.

При рассмотрении механизма функционирования метода целевых затрат становится ясно, что он не самостоятелен и его применение не свободно от вмешательства ряда других методов и техник учета и анализа затрат.

Весьма ценным является использование в системе таргет-костинг функционально-стоимостного анализа (ФСА), поскольку он представляет достаточно полную информацию о функциях компонентов продукта, затратах на их выполнение, что требуется в таргет-костинг.

В таргет-костинг логично подключается и метод жизненного цикла продукта. Когда речь идет о снижении затрат, целесообразно проводить планирование, учет и анализ по фазам жизненного цикла продукта. Так, в начале определяется доля каждого вида затрат в общей их сумме, независимо от фазы их возникновения. Затем затраты каждого вида распределяются непосредственно по фазам жизненного цикла. Полученная для каждого вида относительная величина – номинальная интенсивность затрат на каждой стадии. Однако в ней не учтено то, что реальная стоимость затрат изменяется с течением времени. Поэтому номинальная интенсивность затрат должна быть трансформирована в «приведенную интенсивность».

Взаимодействие с таргет-костинг возникает при определении плановых затрат на производство продукта. В таргет-костинг важно определить реальную стоимость затрат в момент продажи. Все затраты, которые возникают до продажи, уже профинансированы предприятием.

В зависимости от поставленных задач интенсивность целевых затрат сравнивается с номинальной или приведенной интенсивностью плановых затрат.

Тесно взаимодействует с таргет-костинг такой подход в управлении затратами как кайзен-костинг, который также направлен на снижение затрат, но в большей мере в сфере производства. Взаимодействие же с кайзен-костинг позволяет успешнее выполнять свои функции.

Итак, таргет-костинг – целостная концепция управления затратами, идеи которой заложены уже в процедуру планирования. Для успешной реализации механизма таргет-костинг могут привлекаться различные методы и модели, однако основная мысль концепции – расчет от рыночной цены – остается главенствующей.

Таргет-костинг не означает смены системы учета на предприятии или, по крайней мере, необязательно требует этого. Внедрение таргет-костинг происходит на основе уже существующих и используемых в учете методик. Данные методики применяются при составлении плановых калькуляций, а в отдельных случаях могут проецироваться и на расчет целевых затрат.

Реализация таргет-костинг невозможна без привлечения целого набора инструментов учета и анализа затрат, в большинстве своем оперативных. Данные методы призваны выполнять поддерживающую функцию на всех этапах модели, чтобы реализация таргет-костинг была наиболее эффективной.

С другой стороны, применение вышеназванных методов в непосредственном взаимодействии с таргет-костинг делает их также и составной частью процесса реализации самой концепции целевых затрат, которая объединяет их на всех этапах исследуемой модели.

Область применения таргет-костинг достаточно широка. Характерные черты и цели данной модели применимы во многих отраслях хозяйственной деятельности. Тем не менее возможны проблемы и риски при ее адаптации в хозяйствующих субъектах. Сформулируем и охарактеризуем их:

1. Очевидно, что для успешного применения системы необходим достоверный прогноз величины выручки. Прогноз выручки покоится на двух величинах, а именно: рыночная цена и количество продукции (работ, услуг). Если при прогнозировании недостаточно обоснована хотя бы одна из величин, то это окажет существенное влияние на весь последующий процесс управления целевыми затратами.

2. Не менее важной проблемой внедрения концепции целевых затрат является оценка используемого показателя рентабельности. Классический таргет-костинг использует рентабельность продаж как основной измеритель рентабельности. Однако целесообразно дополнить его еще и использованием в анализе показателя рентабельности инвестируемого капитала. Он же, в свою очередь, зависит от оборачиваемости капитала и от рентабельности продаж. Рентабельность продаж – это только одна из переменных, чтобы измерить успех деятельности предприятия. Если пренебречь оборачиваемостью капитала, это может повлечь ошибки в его размещении. Рентабельность продаж лишь тогда достаточна, как показатель эффективности, если управление дополнено другими концепциями, гарантирующими одновременно оборот капитала.

3. Цена продукта подвержена частым изменениям.

Разные предприятия работают в разных условиях. Такой важный ограничивающий фактор, как цена продукта, сложно бывает определить. Так, среднеотраслевая рыночная цена может отклоняться от договорной. Прогнозируемая цена может не совпадать с рыночной на момент продажи.

Предприятие имеет информацию о цене на момент планирования, однако продажа наступает после запуска продукта в производство. На этот момент цена может измениться, кроме того, она меняется в процессе торгов с покупателем. Тогда все результаты предыдущего планирования меняются, ведь меняется общая сумма целевых затрат. Именно поэтому так важна автоматизация учетных работ в данном случае. Если предприятие является монополией, и тогда цена перестает быть заданной величиной и становится одной из переменных, которой, в свою очередь, надо управлять.

4. Несоответствие учетным регистрам, уже используемым на предприятиях. Таргет-костинг требует калькулирования себестоимости как продукта в целом, так и его компонентов. Калькулирование осуществляется по статьям затрат. Отсюда вытекает необходимость модификации уже существующих регистров бухгалтерского учета.

5. Сложность распределения косвенных затрат.

Косвенные затраты, как правило, комплексные, то есть состоят из различных видов затрат, объединенных в соответствующие группы и под-

группы. Все составляющие косвенных затрат порождаются определенными функциями, связанными в той или иной мере с продуктом. Поэтому на каждый продукт или его компонент должна быть отнесена доля косвенных затрат пропорционально выполненным функциям. Показатели (драйверы) распределения косвенных затрат практически являются факторами формирования косвенных затрат по компонентам, продуктам. Процесс справедливого распределения косвенных затрат сложный, но возможный.

б. Степень детализации целевых затрат.

Чем глубже детализация, тем точнее направленность действий. Однако такое дробление затрат усложняет процесс планирования и учета. Степень детализации должна определяться заранее, и соответственно ей следует разрабатывать учетные регистры.

### **Заключение**

Предложенный организационно-методический подход к использованию целостной концепции управления целевыми затратами в хозяйствующих субъектах носит всесторонний, комплексный характер. Для адаптации концепции управления целевыми затратами в хозяйствующих субъектах охарактеризованы возможные проблемы и риски.

С учетом индивидуального анализа на предприятии и представленных методических подходов осуществляется разработка алгоритма адаптации в каждом конкретном случае.

### **Список источников**

1. Coenenberg A. *Kostenrechnung und Kostenanalyse*. Stuttgart, Schäffer-Poeschel Verlag, 2004.
2. Krings U. *Die Berücksichtigung qualitativer und unsicherer Daten im strategischen Kostenmanagement mittels Kostennetzwerken*. Köln, Lohmar, 2001.
3. Meyer J.-W. *Produkt innovations erfolg und Target Costing*. Wiesbaden, Deutscher Universitäts-Verlag / GWV Fachverlage GmbH, 2003.
4. Горлов В.В. Концепции учета затрат с применением прогрессивных систем управления и контроля деятельности фармацевтических производственных организаций учета // *Управленческий учет*, 2014, no. 5, с. 79-84.
5. Гришина О.В., Варпаева И.А. Методики и концепции формирования информации системы стратегического управленческого учета // *Управленческий учет*, 2015, no. 7, с. 11-21.
6. Гусева Л.И. Теория жизненного цикла продукта в прогнозном анализе затрат // *Учет, анализ и аудит. Научный специализированный журнал. Стратегический экономический анализ и его информационное обеспечение. Функционально-стоимостной анализ*, 2010, вып. 1, с. 195-204.
7. Канапухин П.А., Гусева Л.И. Особенности анализа целевой себестоимости // *Финансовая аналитика: проблемы и решения*, 2016, no. 28, с. 36-45.
8. Ким Л.И. *Стратегический управленческий учет*: монография. Москва, ИНФРА-М, 2016.
9. Крайнова В.В. Концепции учета затрат с применением инновационных систем управления и контроля деятельности судоходных компаний // *Управленческий учет*, 2016, no. 3, с. 18-26.
10. Чупулянис А.В., Бороненкова С.А. *Теоретико-методические основы стратегического учета и анализа затрат*. Екатеринбург, изд-во Урал. ун-та, 2016.
11. Якупов И.З. Стандарт-костинг, таргет-костинг и кайзен-костинг на различных этапах жизненного цикла продукта // *Вестник КГФЭИ*, 2007, no. 3, с. 79.



---

# APPROACHES TO THE MANAGEMENT OF TARGET COST ORIENTED TO MARKET PRICES AND THE CONSUMER VALUE OF PRODUCT

---

**Guseva Larisa Ivanovna**<sup>1</sup>, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.

**Guseva Anastasiya Vladimirovna**<sup>2</sup>, accountant

<sup>1</sup> Voronezh state University, Universitetskaya pl., 1, Voronezh, Russia, 394018; e-mail: lig-45@mail.ru

<sup>2</sup> «Military hospital number 416» of the Ministry of defence of the Russian Federation, Krasnoznamennaya, 106, Voronezh, Russia, 394052

*Purpose:* the authors develop the organizational and methodological approaches to adaptation of the target costs management concept in economic entities. *Discussion:* the authors disclose functions and characteristics of the target-costing model as a concept and tool for target costs management. The authors establish the interaction of target-costing with the product life cycle theory. The authors offer to use this interaction to reduce costs with a focus on market prices and the consumer value of the product. *Results:* the authors developed the organizational and methodological approach to the application of a holistic concept of target cost management in economic entities. In addition the authors identified the possible problems and risks.

**Keywords:** target-costing, concept, target costs, risks.

## References

1. Coenenberg A. *Kostenrechnung und Kostenanalyse*. Stuttgart, Schäffer-Poeschel Verlag, 2004.
2. Krings U. *Die Berücksichtigung qualitativer und unsicherer Daten im strategischen Kostenmanagement mittels Kostennetzwerken*. Köln, Lohmar, 2001.
3. Meyer J.-W. *Produkt innovations erfolg und Target Costing*. Wiesbaden, Deutscher Universitäts-Verlag / GWV Fachverlage GmbH, 2003.
4. Gorlov V.V. Kontseptsii ucheta zatrat s primeneniem progressivnyh system upravleniya i kontrolya deyatelnosti farmatsevticheskikh proizvodstvennyh organizatsiy ucheta [Cost accounting concepts with the use of advanced management systems and control of pharmaceutical manufacturing accounting organizations]. *Upravlencheskiy uchet*, 2014, no. 5, pp. 79-84. (In Russ.)
5. Grishina O.V., Varpava I.A. Metodiki i kontseptsii formirovaniya informatsionnoy sistemy strategicheskogo upravlencheskogo ucheta [Methods and concepts of information formation for strategic management accounting system]. *Upravlencheskiy uchet*, 2015, no. 7, pp. 11-21. (In Russ.)
6. Guseva L.I. Teoriya zhiznennogo tsikla produkta v prognoznom analize zatrat [The product life cycle theory in the forward-looking cost analysis]. *Uchet, analiz i audit. Nauchnyy spetsializirovannyi zhurnal. Strategicheskii ekonomicheskii analiz i ego informatsionnoe obespechenie. Funktsionalno-stoimostnoy analiz*, 2010, vyp. 1, pp. 195-204. (In Russ.)



7. Kanapuhin P.A., Guseva L.I. Osobennosti analiza tselevoy sebestoimosti [Features of the target cost price analysis]. *Finansovaya analitika: problem i resheniya*, 2016, no. 28, pp. 36-45. (In Russ.)
8. Kim L.I. *Strategicheskiy upravlencheskiy uchet*: monografiya [Strategic management accounting: monograph]. Moscow, INFRA-M, 2016. (In Russ.)
9. Kraynova V.V. Kontseptsii ucheta zatrat s primeneniem innovatsionnyh sistem upravleniya i kontrolya deyatel'nosti sudohodnyh kompaniy [Cost accounting concepts with the use of innovative management and control systems for shipping companies]. *Upravlencheskiy uchet*, 2016, no. 3, pp. 18-26. (In Russ.)
10. Chupulyanis A.V., Boronenkova S.A. *Teoretiko-metodicheskie osnovy strategicheskogo ucheta i analiza zatrat* [Theoretical and methodological foundations of strategic accounting and cost analysis]. Ekaterinburg, Izd-vo Ural. Un-ta, 2016. (In Russ.)
11. Yakupov I.Z. Standart-kosting, target-kosting, i kaizen-costing na razlichnykh etapakh zhiznennogo tsikla produkta [Standard-costing, target-costing and kaizen-costing at various stages of the product life cycle]. *Vestnik KGFEI*, 2007, no.3, p.79. (In Russ.)