
ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ВНЕДРЕНИЯ МОДЕЛИ УЧЕТА ЦЕЛЕВЫХ ЗАТРАТ

Гусева Лариса Ивановна, канд. экон. наук, доц.

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

Цель: развить и обосновать направления внедрения учета и контроля целевых затрат. *Обсуждение:* систематизированы и охарактеризованы направления исследований, опубликованных в экономической литературе, в области учета и анализа целевых затрат; Определены проблемы, требующие углубленного анализа и решений; Обоснована пошаговая модель внедрения учета целевых затрат, позволяющая не только обеспечить контроль, но и поставить задачу для автоматизации данного процесса на предприятии; Предложены подходы к оценке стартовых возможностей предприятия для внедрения модели учета целевых затрат; раскрыты этапы проектирования внедрения учета целевых затрат; охарактеризованы варианты определения цены и целевой прибыли – базовых величин для расчета целевых затрат. *Результаты:* определена взаимосвязь трех блоков проектирования внедрения учета целевых затрат: документирования; методики расчета целевых затрат, содержащей алгоритмы распределения и перераспределения затрат; управленческие отчеты. Из двух альтернативных вариантов разработки регистров учета целевых затрат: создание специальных обособленных регистров и модификация уже существующих, обоснована целесообразность первого. Разработаны в системе Excel регистры-таблицы, упрощающие учетно-аналитические процедуры.

Ключевые слова: целевые затраты, целевая прибыль, компоненты продукта, значимость функций, проектирование, учетные регистры.

DOI: 10.17308/meps.2020.1/794

Введение

В связи с внедрением модели учета целевых затрат и результатов (таргет-костинг) в учете появляются новые объекты: величины целевых затрат, целевой себестоимости, целевой прибыли, возникают и новые расчетные процедуры, такие как распределение целевых и плановых затрат по компонентам продукта с учетом значимости выполняемых ими функций. Все

это требует соответствующей регистрации, систематизации и отражения в учетной документации.

В экономической литературе исследователей трудно найти универсальную методику внедрения таргет-костинг, особенно в части учета и анализа. Большинство методических рекомендаций представляют собой общие подходы, ориентированные на взаимосвязь концепции целевых затрат со стратегическим маркетингом, стратегическим менеджментом [7]. Даются предложения по сочетанию инструментов таргет-костинг, бенчмаркинга и функционально-стоимостного анализа в контроле затрат на стадии разработки нового продукта [9].

Формируются задачи контроля затрат по каждой фазе процесса разработки нового продукта [1]. Безусловно, такие исследования в той или иной мере направлены на обеспечение снижения затрат. Однако рекомендации в области внутреннего планирования, учета и контроля либо слишком общие и поверхностные, что делает или неприменимыми в каждом конкретном случае, либо непрозрачные, насыщенные математическими выкладками, что требует мощной компьютерной поддержки и затрудняет процесс адаптации и внедрения.

Методология исследования

Методологическую основу исследования составили общенаучные методы познания: анализ, синтез, дедукция, индукция, исторический и логический метод, систематизация, обобщение и др.

Предлагается пошаговая методология внедрения таргет-костинг. Весь процесс модификации учета затрат можно представить в виде последовательных действий, состоящих из трех крупных блоков:

- анализ существующей системы учета затрат: исследование организационной структуры и постановки учетной работы организации, документирования и методики расчета затрат;
- постановка требований к внедрению системы таргет-костинг;
- проектирование внедрения учета целевых затрат: доработка документооборота, создание методики расчета затрат и системы отчетности.

Внедрение учета целевых затрат на предприятии следует начать с первого блока, то есть анализа существующей системы контроллинга и, в том числе управленческого учета [3]. На предприятии может не быть ярко выраженной системы управленческого учета и уж тем более контроллинга, однако обязательно существует бухгалтерская система, при анализе которой можно выявить ряд функций управленческого учета.

Основой постановки управленческого учета является производственный бизнес-процесс предприятия. Управленческий учет, не базирующийся на физическом бизнес-процессе деятельности предприятия, функционирует некорректно и не может служить базой для принятия управленческого решения [2, 10].

Организационно-производственная структура оказывает непосредственное влияние на организацию управления затратами в таких аспектах, как информационное обеспечение на всех уровнях организации управления; порядок осуществления контроля затрат, своевременное выявление отклонений, обнаружение резервов повышения эффективности производства.

Исследование организационно-производственной структуры позволяет определить возможные пути повышения ее эффективности: выделение центров затрат как центров ответственности; осуществление координации целей и действий руководителей центров ответственности; совершенствование информационного обеспечения между подразделениями; введение гибкой системы выявления и пресечения нарушений по пути к поставленным целям [8].

Второй блок – исследование документирования и методики расчета затрат, базируется на анализе распределения затрат между местами их возникновения и расчете себестоимости единицы продукции.

Третий блок является ключевым шагом к постановке требований и реализации проекта внедрения учета целевых затрат. На этом этапе задачи доработки первичных документов, создание методики расчета затрат и требований к системе отчетности должны осуществляться параллельно, так как являются взаимозависимыми.

Доработка первичных документов для учета целевых затрат сводится к настройке документооборота таким образом, чтобы обеспечить автоматизированную обработку информации. Контрольными точками анализа документооборота являются: достаточность данных, периодичность. Параметры, не отвечающие требованиям внедряемой модели учета затрат, должны корректироваться.

Методика расчета затрат представляет действия, которые осуществляются с накопленными на затратных счетах данными. Обосновывается и описывается алгоритм распределения затрат вспомогательных подразделений на основные, накладных затрат по видам продукции, а также калькулирование себестоимости продукции. Процесс создания методики расчета затрат и калькулирования себестоимости осложняется тем, что для различных видов бизнеса он различен [6]. Поэтому его нужно рассматривать только в привязке к определенному виду деятельности с учетом особенностей, существующих в организации. Однако в любом случае методика должна включать как минимум разделы: определение целевой величины затрат; распределение затрат по компонентам продукта с учетом их значимости; анализ с последующим обнаружением слабых мест и принятием решений [4].

Для определения целевой величины затрат необходимо сначала спрогнозировать выручку и определить целевую прибыль. Цена определяется на основе рыночных исследований и считается внешней величиной, так как определяется без учета затрат на производство продукта. На предприятиях же в большинстве случаев цена определяется методом «издержки +».

В процессе переговоров с заказчиком она может изменяться и в конечном счете зависит и от средней по отрасли цены на продукцию, и от желаний заказчика. Однако как и мощности, затрачиваемые на производство, могут меняться во времени, так и желания покупателей не являются постоянной величиной. Поэтому и прогнозную цену, сформированную на рынке, нельзя считать заданной константой.

Менеджмент целевых затрат ориентирован на долгосрочную перспективу, и используемая в расчетах цена является стратегической. Однако если она является переменной, то все расчеты целевых затрат нужно осуществлять заново!

В этой связи в целях эффективного управления затратами имеет смысл для определенного объема сбыта, долгосрочного отрезка времени и специфических условий конкуренции рассчитать среднюю цену, которую готовы заплатить покупатели и которая была бы с наибольшей вероятностью реализована на данном рынке. Это обусловлено еще и тем, что расчет целевых затрат может происходить еще до решения о запуске изделия в производство, то есть при его проектировании.

На следующем этапе должна рассчитываться планируемая прибыль. Целевая прибыль обязательная и устойчивая (неизменяемая) величина. Она задается для каждого продукта в долгосрочном планировании.

Японские предприятия используют для расчета преимущественно рентабельность продукции, а западные компании – ROJ (рентабельность капитала) [11,12].

Достоинства первого подхода в том, что рентабельность продаж лучше подходит для отражения прибыльности отдельного продукта в случае многовариантной производственной программы. Такой расчет выигрывает и в отношении простоты и понятности.

Достоинство второго подхода в том, что наряду с рентабельностью продаж учитывается оборачиваемость капитала, что представляется функциональной зависимостью:

$$\bar{A} = \frac{N}{A} \times \frac{P}{N}$$

где P – прибыль; A – среднегодовая величина капитала; N – объем продаж.

Таргет-костинг может применяться и для управления затратами инвестиционного проекта. Тогда целесообразно рассматривать возможность использования чистой будущей стоимости как целевого показателя, который будет определяться из заданной на предприятии целевой процентной ставки.

На основе определенных величин прогнозной цены и целевой прибыли рассчитываются совокупные целевые затраты: цена – прибыль = себестоимость.

Следующим этапом проектирования внедрения концепции целевых затрат является расчет и распределение плановых затрат. Одной из основ-

ных задач является как можно более точное распределение косвенных затрат. Косвенные затраты в последнее время возрастают как в абсолютной величине, так и по отношению к величине прямых затрат. Это связано со стремлением предприятий к повышению производственной гибкости, увеличением ассортимента продуктов, что ведет к увеличению косвенных затрат. Для их распределения требуется исследование всех процессов, обусловивших их возникновение. Попроцессный учет и представляет собой инструмент менеджмента затрат, который служит для анализа и корректного распределения косвенных затрат, согласовывается с системой бюджетирования и позволяет отслеживать выполнение плановых заданий [5].

Система отчетности – завершающий этап проектирования целевых затрат. Отчеты по затратам являются наиболее значимыми во всей системе управленческой отчетности и должны содержать целевые, плановые и фактические значения:

- по элементам и статья затрат по каждому центру затрат;
- по объектам затрат (по продукту и его компонентам);
- калькуляции по всем видам продукции.

Дополнением к ней могут быть графические и табличные отчеты по целевым затратам и результатам их анализа.

Существенную роль при составлении отчетности по целевым затратам выполняют учетные регистры. Нами разработаны в системе Excel регистры-бланки, позволяющие отразить процесс учета, контроля целевых затрат, упорядочить его и обеспечить аналитичность, прозрачность. Все регистры представлены в виде расчетных таблиц на каждый продукт.

Регистр «Идентификация» отражает функции продукта и их значимость. Составляется регистр на основе маркетинговых исследований с выявлением и обобщением значений, которые придают заказчики (покупатели) каждой функции. За репрезентативность информации отвечает служба маркетинга.

Регистр «Компоненты продукта» представляет все входящие в продукт компоненты. Составляется регистр на основе данных инженерно-конструкторской службы организации.

Регистр «Компоненты-функции» составляется на основе данных первых двух регистров и представляется в виде матрицы, в которой отражается распределение целевых затрат по каждому компоненту продукта в зависимости от значимости функции, которую выполняет компонент, в общей значимости аналогической функции всего продукта. Практически это исчисление вклада каждого компонента в выполнение той или иной функции продукта.

Регистр «Планирование затрат на компонент» отражает плановые затраты, исчисленные на основе действующих норм, по каждому компоненту в разрезе статей затрат.

Регистр «Отклонения плановых затрат от целевых» служит для анализа выявленных отклонений. В регистре отражены все компоненты продукта, их значимость (в %), планируемые и целевые затраты, доля плановых затрат в сумме целевых затрат. Определены абсолютные отклонения плановых затрат от целевых, рассчитан индекс целевых затрат (отношение планируемых затрат к целевым затратам).

На основе отклонений и индекса целевых затрат выявляются потенциальные «узкие» места в достижении целевых затрат [4]. На это и должны направляться мероприятия по снижению затрат.

Представленная система разработанных регистров позволяет частично автоматизировать и, соответственно, ускорить учетно-аналитическую работу. Для детального контроля маршрутов движения документов, участников документооборота и вносимой в документы информации систематизируются данные: наименование документа с указанием процесса, в результате которого был составлен документ; назначение документа; составитель; количество экземпляров; от кого и кому передается документ и в какие сроки, а также какая информация и кем вносится в данный документ.

Предлагается система регистров-таблиц, встроена в документооборот с учетом возможности ее дальнейшей модификации применительно к условиям и специфике деятельности конкретных субъектов хозяйствования.

Заключение

Изложенные подходы к внедрению модели целевых затрат являются универсальными и с той или иной степенью детализации могут применяться на различных предприятиях.

Выявлены основные проблемы, с которыми предстоит столкнуться на каждом этапе ее внедрения и раскрыты возможные направления их решения.

Список источников

1. Бойко В.П. Фазовый подход к структурированию процесса разработки нового продукта // *Контроллинг*, 2019, no. 7, с. 12-16.
2. Герасимова Л.Н. Метод пооперационного калькулирования как элемент системы управления бизнес-процесса компании // *Аудиторские ведомости*, 2017, no. 7, с. 87-93.
3. Гусева Л.И. *Контроллинг: учебное пособие*. Воронеж, Издательский дом ВГУ, 2019.
4. Канапухин П.А., Гусева Л.И. Особенности анализа целевой себестоимости // *Финансовая аналитика: проблемы и решения*, 2016, no. 28 (310), с. 36-46.
5. Карпова Т.П. Концепция управленческого учета на основе движения продукта и нарастания затрат в среде контроллинга // *Учет, Анализ, Аудит*, 2016, no. 1, с. 90-98.
6. Керимов В.Э. *Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник*, 8-е изд., перераб. и доп. Москва, Издательство – торговая корпорация «Дашков и Ко», 2015.
7. Ким Л.И. *Стратегический управленческий учет: монография*. Москва, ИНФРА-М, 2016.
8. Неггитайло И.А. Парадоксы учета по центрам ответственности и природа

центров прибыли // *Аудиторские ведомости*, 2017, no. 7, с. 77-87.

9. Старцев В.А. Управление затратами в процессе разработки нового продукта // *Контроллинг*, 2019, no. 71, с. 60-66.

10. Трифонов А.Н. Анализ ключевых затрат в рамках процессно-ориентированного управления // *Экономиче-*

ский анализ: теория и практика, 2015, no. 37, с. 25-33.

11. Dollmayer A. *Target Costing. Modernes Zielkostenmanagement in Theorie und Praxis*. Marburg, TechumVerlag, 2003.

12. Meyer J.-W. *Produktinnovationserfolg und Target Costing*. Wiesbaden, Deutscher Universitäts-Verlag, GWV Fachverlage GmbH, 2003.

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL PROVISIONS FOR THE IMPLEMENTATION OF THE TARGET COST ACCOUNTING MODEL

Guseva Larisa Ivanovna, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.

Voronezh State University, Universitetskaya sq., 1, Voronezh Russia, 394018; e-mail: lig-45@mail.ru

Purpose: to develop and justify the direction of implementation of accounting and control of target costs. *Discussion:* the directions of studies published in the economic literature in the field of accounting and analysis of target costs are systematized and characterized; Identified problems requiring in-depth analysis and solutions; The step-by-step model of introducing target cost accounting is justified, which allows not only to provide control, but also to set a task for automating this process in the enterprise; Approaches to assessing the starting capabilities of an enterprise for the implementation of a target cost accounting model are proposed; the stages of designing the implementation of accounting for target costs are disclosed; The options for determining the price and target profit – the basic values for calculating target costs – are described. *Results:* the relationship between the three design blocks for the implementation of target cost accounting is determined: documentation; methods for calculating target costs, containing algorithms for the distribution and redistribution of costs; management reports. Of the two alternative options for the development of target cost accounting registers: the creation of special separate registers and the modification of existing ones, the expediency of the first is substantiated. Registers-tables are developed in the Excel system that simplify accounting and analytical procedures.

Keywords: target costs, target profit, product components, significance of functions, design, accounting registers.

References

1. Bojko V.P. Fazovyj podhod k strukturirovaniju processa razrabotki novogo produkta [Phase approach to structuring the process of developing a new product]. *Kontrolling*, 2019, no. 7, pp. 12-16. (In Russ.)
2. Gerasimova L.N. Metod pooperacionnogo kal'kulirovanija kak jelement sistemy upravlenija biznes-processa kompanii [The method of operational calculation as an element of the business process management system of the company]. *Auditorskie vedomosti*, 2017, no. 7, pp. 87-93. (In Russ.)
3. Guseva L.I. *Kontrolling: uchebnoe posobie* [Controlling] Voronezhskij gosudarstvennyj universitet. Voronezh, Izdatel'skij dom VGU, 2019. (In Russ.)
4. Kanapuhin P.A., Guseva L.I. Osobennosti analiza celevoj sebestoimosti [Features of the target cost analysis]. *Finansovaja analitika: problemy i reshenija*, 2016, no. 28 (310), pp. 36-46. (In Russ.)

5. Karpova T.P. Konceptija upravlencheskogo ucheta na osnove dvizhenija produkta i parastanija zatrat v srede kontrollinga [The concept of management accounting based on product movement and cost increases in controlling environment]. *Uchet, Analiz, Audit*, 2016, no. 1, pp. 90-98. (In Russ.)
6. Kerimov V.Je. *Uchet, zatrat, kal'kirovanie i bjudzhetrovanie v otdel'nyh otrasljah proizvodstvennoj sfery: uchebnik* [Accounting, costing, costing and budgeting in individual industries: Textbook]. 8-e izd., pererab. i dop. Moscow, Izdatel'stvo – trgovaja korporacija «Dashkov i Ko», 2015. (In Russ.)
7. Kim L.I. *Strategicheskij upravlencheskij uchet: monografija* [Strategic Management Accounting: Monograph]. Moscow, INFRA-M, 2016. (In Russ.)
8. Neggitajlo I.A. Paradoksy ucheta po centram otvetstvennosti i priroda centrov pribyli [Paradoxes of accounting for responsibility centers and the nature of profit centers]. *Auditorskie vedomosti*, 2017, no. 7, pp. 77-87. (In Russ.)
9. Starcev V.A. Upravlenie zatratami v processe razrabotki novogo produkta [Cost management in the process of developing a new product]. *Kontrolling*, 2019, no. 71, pp. 60-66. (In Russ.)
10. Trifonov A.N. Analiz kljuchevyh zatrat v ramkah processno-orientirovannogo upravlenija [Analysis of key costs in the framework of process-oriented management]. *Ekonomicheskij analiz: teorija i praktika*, 2015, no. 37, pp. 25-33. (In Russ.)
11. Dollmayer A. *Targer Costing. Modernes Zielkostenmanagement in Theorie und Praxis*. Marburg, TechumVerlag, 2003.
12. Meyer J.-W. *Produktinnovationserfolg und Target Costing*. Wiesbaden, Deutscher Universitats-Verlag, GWV Fachverlage GmbH, 2003.