

Таргет-костинг как инструмент управленческого учета

А. А. Елакова,
Камская государственная
инженерно-экономическая
академия,
elakovaalla@yandex.ru

Для антикризисного управления наряду со статистическими и внесистемными данными необходим весь комплекс учетно-аналитической информации финансового и управленческого учета. Но приоритет должен быть за системным, документально обоснованным, ведущимся в денежном измерении бухгалтерским управленческим учетом.

Он состоит из двух компонентов:

- учет для управления и оценки финансовой деятельности организации;
- управленческий учет затрат и результатов производственно-хозяйственной деятельности.

Оба компонента должны быть ориентированы на удовлетворение информационных потребностей антикризисного управления, осуществляемого менеджерами различного уровня.

По нашему мнению, наиболее эффективными в системе управленческого учета предприятий, находящихся в кризисном состоянии, являются уже известные методы: "директ-костинг", учет затрат по видам деятельности ("АВ-костинг") и целевое калькулирование ("таргет-костинг").

Применение целевого калькулирования получило в практике отечественных предприятий "неожиданное" свойство как инструмента управленческого учета в антикризисном менеджменте по управлению затратами.

Не секрет, что залогом успеха эффективной предпринимательской деятельности является успешное продвижение своей продукции на рынке. 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).

Метод целевого калькулирования позволяет учитывать факторы, относящиеся более к спросу, чем к предложению, т. е. оценке того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый товар.

Современный таргет-костинг (японское название — genka kikaku) зародился в Японии в 1960-х гг. Впервые данный метод внедрила в практику корпорация Toyota в 1965 г., хотя некоторые, более примитивные его формы еще в 1947 г. использовала компания General Electric. На этом предприятии издавна использовалась система управления целевыми издержками (target cost management), однако, по сути, она представляла собой упрощенную версию современной концепции.

Лишь в конце 1980-х гг. промышленные корпорации США начали внедрять этот подход, взяв за образец японскую модель как наиболее эффективную и продвинутую. 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 в настоящее время, употребил в 1988 г. Тоширо Хиромото. В статье "Скрытый клинок: японский управленческий учет" 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 реализующей функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целе-

вой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями.

В более узком смысле таргет-костинг состоит из двух основных процессов:

- планирования продукта, отвечающего запросам потребителей, и установления целевых затрат исходя из целевой прибыли и целевой цены продажи продукта;

- продажи продуктов по целевой цене и сравнения целевых затрат с достигнутыми затратами.

Рассмотрим применение системы "таргет-костинг" как инструмента управления себестоимостью продукции на примере кондитерской фабрики.

В кризисный момент коммерческая служба предложила руководству компании развивать новое направление: производство сахарных кондитерских изделий, которое является сегментом с невысокой конкуренцией, используя в основном имеющиеся производственные мощности.

Маркетинговая служба получила задание исследовать новый рынок и найти "свободные ниши". Вывод маркетологов: несмотря на то что рынок насыщен сахарными кондитерскими изделиями, потребителям нужны конфеты "Птичье молоко" по сравнительно невысокой цене. В результате опросов потенциальных покупателей маркетинговая служба кондитерской фабрики определила требования покупателей к будущему продукту: низкая калорийность, минимальное количество искусственных добавок, достаточный срок хранения, запоминающаяся упаковка.

В целях проведения анализа по потребительским свойствам конфет необходимо было определить удельный вес каждого требования в общей ценности продукта. Низкая калорийность заняла 40 % в общей ценности конфеты, минимальное количество искусственных добавок – 30 %, срок годности – 20 %, упаковка – 10 %.

Далее маркетологи определили предполагаемый годовой объем продаж нового продукта – 20 тыс. тонн, и предложили установить рыночную цену товара в размере 75 руб. за 1 кг. При этом норма прибыли по расчетам финансового директора должна остаться той же, что и для других подобных продуктов компании – 10 %.

Зная эту величину, а также планируемый объем продаж и рыночную цену, рассчитали целевую себестоимость продукта: 67,5 руб. за 1 кг (75 руб. – 75 руб. · 10 % : 100 %). Полученное значение сравнили с предполагаемой себестоимостью в 73 руб. за 1 кг. Общая сумма по сокращению себестоимости составила: 5,5 руб. за 1 кг (73 – 67,5). Найденное отклонение было распределено по потребительским свойствам и видам затрат.

Снизить себестоимость нового продукта можно за счет экономии на характеристиках продукции, которые не столь важны для потребителя.

Как правило, при разработке новых продуктов компаниям не всегда удается сразу достичь величины целевой себестоимости. Тем, кто стремится обойти конкурентов и получить максимально возможную прибыль в долгосрочной перспективе, необходимо продолжать разрабатывать различные варианты продукта, пока фактическая себестоимость не снизится до целевого уровня.

Анализируя опыт применения метода "таргет-костинг" зарубежными компаниями, необходимо выделить ряд проблем, которые могут стать препятствием к реализации заданных целей.

Во-первых, в разработке нового продукта участвует несколько подразделений: финансовый департамент (менеджеры), производственный отдел (технологи), маркетинговая служба (маркетологи) и др. При этом важно, чтобы все подразделения стремились сокращать собственные затраты ради успеха всей компании. Если на предприятии должным образом налажено взаимодействие между подразделениями, компании будет трудно применить рассматриваемую методику.

Во-вторых, фактическая себестоимость может неожиданно превысить целевую уже в процессе производства, когда из-за неблагоприятной конъюнктуры рынка будет производиться заведомо ненужный потребителю товар. В этом случае необходимо оперативно скорректировать свои действия.

На наш взгляд, управление затратами на основе метода "таргет-костинг" будет более эффективно, когда финансовая информация формируется системным способом, с использованием счетов бухгалтерско-

го учета. В дальнейшем по необходимости она детализируется внесистемными данными управленческого учета.

В этой связи предлагаем принципиально новый алгоритм учетной технологии по учету процесса продаж, используя счет 90 "Продажи".

На основе целевой цены и предполагаемого объема продаж в бухгалтерском учете производится запись: Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", К-т сч. 90 "Продажи".

На основе целевых затрат и предполагаемого объема продаж списывается целевая себестоимость продукта: Д-т сч. 90 "Продажи", К-т сч. 43 "Готовая продукция", и целевые расходы на продажу: Д-т сч. 90 "Продажи", К-т сч. 44 "Расходы на продажу".

Когда предприятие использует систему "директ-костинг", возможна интеграция двух методов: "таргет-костинг" и "директ-костинг".

В этом случае установленные заранее целевые управленческие расходы будут списаны записью: Д-т сч. 90 "Продажи", К-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы". Заранее выявляется целевая прибыль, которая может варьироваться от "нуля" (предел безубыточности, характерный для кризисной ситуации) и до желаемой прибыли, определяемой менеджерами в условиях конкретной ситуации антикризисного управления и находящейся под пристальным контролем со стороны собственников компании. Бухгалтерские записи производятся на стадии планирования продажи продукта.

При выявлении фактических затрат и фактической выручки в процессе реализации в эту схему вносятся только отклонения: по выручке Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", К-т сч. 90 "Продажи", по затратам соответственно Д-т сч. 90 "Продажи", К-т сч. 43 "Готовая продукция"; Д-т сч. 90 "Продажи", К-т сч. 44 "Расходы на продажу"; Д-т сч. 90 "Продажи", К-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" — прямой записью или методом "красное сторно".

Причем эти отклонения фиксируются по нескольким направлениям: по продажам — отклонения по целевой цене, отклонения по целевому объему продаж; по процессам производства и продаж — отклонения по целевым затратам.

Отклонения по цене и количеству проданной продукции могут фиксироваться в регистрах оперативного учета, отклонения по затратам также в регистрах матричной формы, являясь дополняющими регистрами системного учета.

В дальнейшем информация должна анализироваться по видам отклонений. Представляется, что для этих целей вполне подойдет методика "стандарт-костинг", которая позволяет выявлять причины отклонений по двум параметрам: стоимостному и количественному, и, соответственно, производить анализ причин отклонений и принимать соответствующие управленческие решения. При условии использования компьютерных средств и специализированных программ задача вполне решается.

При антикризисном управлении целевая цена формируется ориентируясь на рыночную конъюнктуру или "точку безубыточности". В этом и будет специфика применения данного метода управленческого учета при антикризисном управлении, когда задача контроля затрат стоит особенно остро и требуется достоверная управленческая информация, которую обеспечивает система бухгалтерского учета.

Чтобы избежать недостоверных оценок результатов антикризисного управления, следует существенно повысить детализацию необходимой для такой оценки планово-учетной информации.

По нашему мнению, синтез информации финансового и управленческого учета, системной и внесистемной информации при применении метода "целевого калькулирования" обеспечивает реализацию управленческих целей управления затратами в антикризисном менеджменте коммерческой организации ■

Литература

1. Tanaka T. Target Costing at Toyota // *Journal of Cost Management*. — Spring, 1993.
2. Hiromoto T. Another hidden Edge: Japanese Management Accounting // *Harvard Business Review*. — 1988. — July-August.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009.
4. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет / В. Б. Ивашкевич. — М.: Магистр, 2008. — 373 с.