

ХАРАКТЕРИСТИКА СОВРЕМЕННЫХ МЕТОДОВ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Учет и анализ затрат является важнейшим инструментом управления предприятием, поскольку позволяет получить глубоко структурированную информацию, необходимую для регулирования производственного процесса и адекватной оценки уровня его эффективности. В рыночной экономике управление (учет, анализ и контроль) затратами носит системный характер и представляет собой упорядоченный процесс сбора и регистрации информации о затратах и результатах по процессам и видам деятельности. Использование данной системы обеспечивает оптимизацию себестоимости продукции, способствует повышению уровня рентабельности и, в конечном счете, сказывается на конкурентоспособности предприятия. Кроме этого, системный подход к управлению затратами способствует реализации контрольно-аналитической задачи управления и повышению степени обоснованности принимаемых решений.

Однако, несмотря на важность данного аспекта управления, отечественные предприятия продолжают использовать методы учета и анализа затрат, не приемлемые для рыночной экономики (не позволяющие управлять затратами по видам, по продуктам, по центрам ответственности и местам возникновения). В связи с этим объективно необходимым является рассмотрение современных методов управления затратами с целью обоснования выбора наиболее эффективных.

В настоящее время в управлении затратами отечественных предприятий могут найти применение ряд методов, широко используемых западными компаниями. Их краткая характеристика представлена в табл. 1. Данные методы управления затратами применяются в рамках оперативного и стратегического управления; достаточно разнообразны по своему содержанию, целям и условиям применения; имеют преимущества и недостатки, ограничивающие их применение. Тем не менее, несмотря на разнообразие существующих в теории методов управления затратами, на практике применяются только некоторые из них. Выбор соответствующего метода обусловлен, в первую очередь, целями управления, наличием и качеством исходной информации, уровнем квалификации персонала. По нашему мнению, наиболее приемлемыми на данном этапе рыночных преобразований (с точки зрения условий хозяйствования) и перспективными (с точки зрения получаемого эффекта от их использования) являются три метода: стандарт-костинг, директ-костинг и таргет-костинг.

Метод стандарт-костинг («standart costing»: «стандарт» – количество необходимых для производства единицы продукции затрат; «костинг» – денежное выражение этих затрат) представляет собой систему учета затрат и калькуляции себестоимости с использованием нормативных затрат. До 1919 г., данный метод назывался методом нормативной себестоимости (predetermined), сметной себестоимости или себестоимости, скалькулированной предварительно (estimated); исторически явился прообразом отечественной системы нормативного учета.

Основы метода стандарт-костинг были заложены американским экономистом Г. Эмерсоном. По его мнению, подлинная цель учета должна состоять в том, чтобы увеличивать число и интенсивность предостережений, необходимых для определения правильной целевой функции предприятия. Суть их — в фиксации всех отклонений от нормы. Учет должен быть обращен в будущее, ибо предвидеть — значит предупреждать. Следовательно, весь хозяйственный процесс должен быть строго проконтролирован еще до его реализации [8]. Идеи, высказанные Г. Эмерсоном, получили развитие в работах Д.Ч. Гаррисона [2], трансформировавшись в два основных положения: 1) все понесенные расходы должны быть соотнесены со стандартными (нормативными); 2) увеличение и уменьшение при сравнении действительных расходов со стандартными должно быть дифференцировано по причинам.

Советские экономисты ознакомились с упрощенным вариантом метода стандарт-костинг благодаря книге Т. Дауни [4], в которой предлагалась бухгалтерская система учета производственных затрат, использующая принцип отклонений и поправочных коэффициентов лишь в итоговых цифрах, чтобы отчетливее отделить затраты, обусловленные производственной деятельностью предприятия, от всех прочих. Реализация системы, предложенной Т. Дауни, предполагала наличие предварительного калькулирования, но не нуждалась в решении детальных вопросов организации производства, которые поднимались Д.Ч. Гаррисоном.

Характеристика современных методов управления затратами*

Сущность	Условия применения метода	Преимущества	Недостатки
2	3	4	5
Метод стандарт-костинг			
<p>Все затраты делятся на прямые и косвенные. Для каждого вида затрат определяются обоснованные нормы расходов ресурсов на единицу продукции. Затраты ресурсов и отклонения от норм потребления ресурсов учитываются отдельно</p>	<p>Наличие системы стандартов (норм и нормативов) на основные материалы, оплату труда, постоянные накладные и коммерческие расходы. При этом постоянные накладные расходы не включаются в себестоимость продукции, а относятся непосредственно на прибыль (убыток) определенного периода</p>	<p>Формирование необходимой информационной базы для анализа и контроля затрат, наглядность в отражении отклонений от плана (прогноза) в процессе формирования затрат. Минимизация учетной работы, связанной с калькулированием себестоимости; своевременное обеспечение менеджеров информацией об ожидаемых затратах на производство. Возможность управления элементами затрат, а также переложения части затрат с нерентабельных товаров (товарных групп) на высокорентабельные</p>	<p>Возможно применение для периодически повторяемых затрат. Успешность применения зависит от состава и качества нормативной базы. Невозможность установить нормы по отдельным видам затрат. Необходимость организации учета затрат по видам, по продуктам и месту возникновения. Является основой для оперативного управления.</p>
Метод директ-костинг			
<p>Все затраты делятся на переменные и постоянные. Постоянные накладные расходы не включаются в себестоимость продукции, а относятся непосредственно на счет прибылей и убытков в том периоде, когда они произошли</p>	<p>Обязательное разделение затрат на постоянные (условно-постоянные) и переменные (условно-переменные)</p>	<p>Необходимая информация может быть получена из регулярной финансовой отчетности без дополнительных учетных процедур. Прибыль периода не зависит от постоянных накладных расходов при изменении остатков запасов. Снижается трудоемкость распределения накладных затрат, появляется возможность определить вклад каждого вида продукции в формирование прибыли предприятия. В сочетании с методом стандарт-костинг позволяет оптимизировать производственную программу, обосновать цены на новую продукцию и необходимость (или отказ) в новых заказах, сделать выбор между собственным производством продукции или ее закупкой</p>	<p>Многие виды затрат не могут быть однозначно отнесены к категории переменных или постоянных. Недостаточное внимание к постоянным затратам. Искажение финансового результата из-за занижения или завышения стоимости ранее произведенной продукции. Создается иллюзия прибыльности технологически сложных, требующих значительных инвестиций проектов</p>
Метод таргет-костинг			
<p>На стадии планирования на основании заданной цены реализации изделия и желаемой величины прибыли устанавливается целевая себестоимость, которая в дальнейшем обеспечивается усилиями всех служб предприятия. Данный метод является инструментом стратегического управления затратами</p>	<p>Тесное горизонтальное взаимодействие между функциональными подразделениями предприятия. Постоянное применение и организация непрерывного контроля уровня затрат. Надежность маркетинговых прогнозов и правильное позиционирование предприятия на рынке. Учет затрат по видам, по продуктам, центрам ответственности и местам возникновения</p>	<p>Маркетинговая ориентация производства. Определение целевых затрат для новых продуктов. Контроль затрат еще на стадии разработки продукции</p>	<p>Для целевого снижения затрат могут потребоваться значительное время или серьезные инвестиции. Технические возможности предприятия не всегда позволяют снизить себестоимость до заданного уровня</p>

2	3	4	5
Метод абсорпшн-костинг			
<p>В себестоимость продукции включаются все затраты (в том числе и накладные)</p>	<p>Использование методов распределения накладных затрат, позволяющих наиболее точно установить величину накладных затрат, включаемых в себестоимость единицы продукции</p>	<p>Отсутствие разделения затрат предприятия на постоянные и переменные. Более точное определение финансового результата деятельности предприятия. Отражение покрытия доходом от реализации продукции каждого вида или вида деятельности не только прямых переменных затрат, но и постоянных накладных затрат. Повышение обоснованности выбора дополнительного заказа или отказа от него</p>	<p>Ретроспективность и условность в распределении накладных затрат. Установление фактической себестоимости единицы продукции только в конце периода. Условный характер распределения накладных затрат. Включение в себестоимость продукции затрат, непосредственно не связанных с производством, усложнение учетных и расчетных процедур, недос-таточное внимание к характеру поведения затрат в зависимости от объема выпускаемой продукции</p>
Метод кайзен-костинг			
<p>Предполагает не достижение определенной величины затрат, а постоянное, непрерывное и всеохватывающее их снижение. Обеспечивает целевую себестоимость в процессе производства продукции. Используется преимущественно в оперативном управлении затратами и контроле за их уровнем</p>	<p>Необходимость постоянного применения. Проведение непрерывных, относительно небольших усовершенствований производственных процессов, способных в совокупности дать значительный результат. Вовлечение всех сотрудников в непрерывное совершенствование качества деятельности и создание необходимой системы мотивации</p>	<p>Обеспечивает непрерывное снижение затрат и удержание их на заданном уровне.</p>	<p>Необходима мотивация сотрудников и корпоративная культура, поддерживающая вовлеченность персонала в деятельность организации.</p>
Метод VP-анализ (анализ точки безубыточности)			
<p>Основывается на сопоставлении трех величин: затрат предприятия, дохода от реализации и получаемой прибыли, соотношение которых позволяет определить выручку от реализации, которая при известных величинах постоянных и переменных затрат на единицу продукции обеспечит безубыточность деятельности или планируемый финансовый результат</p>	<p>Соблюдение системы допущений (неизменность цены; разделение затрат на переменные и постоянные; отсутствие отклонения фактических постоянных и переменных затрат от плановых). Для графического решения количество видов продукции не должно превышать 3-4</p>	<p>Позволяет определить объем продаж, при котором достигается безубыточность производства или заданный финансовый результат. Простота, наглядность и оперативность метода</p>	<p>Разделение затрат на переменные и постоянные (линейно зависящие не зависящие от объема производства) на практике однозначно сделать сложно. Любое изменение входящих в модель факторов (переменных и постоянных затрат, объема реализации, цены) может дать существенное изменение конечного результата. При количестве видов продукции больше трех графическое решение модели становится невозможным. Основывается на допущении, что производительность труда, которая непосредственно определяет переменные издержки, не зависит от масштаба и не изменяется во времени, а структурные сдвиги качественного состояния, характеризующие изменение системы предприятия, отсутствуют</p>

2	3	4	5
Метод ABC – анализа			
Деятельность предприятия рассматривается в виде процессов или рабочих операций. Сумма затрат предприятия в течение периода или затрат на определенный вид продукции определяется на основании затрат на осуществление совокупности соответствующих процессов и операций	Выделение видов деятельности и операций по ним. Расширение существующей системы бухгалтерского учета. Дополнительное обучение персонала	Значительное повышение обоснованности отнесения накладных расходов на конкретный продукт, более точное калькулирование себестоимости. Обеспечение взаимосвязи получаемой информации с процессом формирования затрат.	Требует значительных изменений в системе бухгалтерского учета и совершенствования систем информационной поддержки, что влечет за собой рост затрат на управление.
Метод кост-киллинг			
Направлен на максимальное снижение затрат в кратчайшие сроки без ущерба для деятельности предприятия и перспектив его развития. Используется в антикризисном менеджменте и управлении конкурентоспособностью	Наличие полной и достоверной информации о состоянии затрат на предприятии. Стремление руководства предприятия к снижению издержек. Определенным образом построенная система мотивации персонала	Позволяет быстро сократить затраты предприятия, возникающие и во внутренней, и во внешней среде	Жесткость метода (предусматривает в том числе сокращение затрат на заработную плату и сокращение персонала). Требует системного применения (использование время от времени, к отдельным видам затрат или в отдельных подразделениях предприятия ощутимых результатов не приносит)
Метод бенчмаркинг затрат			
Предполагает сравнение состояния управления затратами на предприятии с предприятиями-лидерами для дальнейшего принятия решений в области управления затратами	Правильный выбор предприятия-эталона. Наличие полной и достоверной информации об эталонных результатах и методах их достижения	Позволяет получить комплексную оценку управления затратами на предприятии в сравнении с эталонным предприятием, которая является серьезной предпосылкой постепенного улучшения управления затратами на основе опыта и технологий других предприятий	Неверный выбор предприятия-эталона снижает эффективность метода. Требует системности и целенаправленности в применении опыта других предприятий
Метод LCC-анализ			
Затраты определяются на производство и продажу конкретного продукта в течение всего его жизненного цикла и в дальнейшем сопоставляются с соответствующими доходами. Применяется в стратегическом управлении затратами	Наличие точных и детальных маркетинговых описаний состояния рынка и позиционирования продукции. Четкая идентификация этапов жизненного цикла продукта	Получение в долгосрочном периоде оценки понесенных затрат и их покрытия соответствующими изделию доходами. Обеспечение точного прогноза всех затрат и соотнесение получаемого дохода и понесенных затрат применительно к производству изделия в целом. Обеспечение стратегического видения структуры затрат и сопоставление ее со структурой доходов	Отсутствие периодизации финансовых результатов. Неопределенность в учете накладных затрат: если их не учитывать, страдает комплексность используемой информации; если учитывать, то используемая информация приобретает вероятностный характер. Может потребовать затрат на получение обширной дополнительной информации
Метод VCC			
Рассматривает цепочку потребительской стоимости, в частности, предусматривает анализ затрат, находящихся вне сферы прямого воздействия предприятия. Применяется в стратегическом управлении затратами	Соответствие стратегического позиционирования предприятия особенностям деятельности предприятия и сложившейся конъюнктуре рынка. Знание конъюнктуры рынка, внутренних процессов предприятия, полное представление о деятельности хозяйствующих субъектов, взаимодействующих с предприятием	Позволяет представить величину затрат предприятия в свете создания новой стоимости, оценить целесообразность процессов, ведущих к формированию затрат, максимально полно привязать затраты предприятия к ожидаемым доходам	Требует создания соответствующего информационного обеспечения, постоянной оптимизации затрат в рамках оперативного управления деятельностью предприятия и участия квалифицированных специалистов

* Составлено автором на основе источников [12, с.82-84, 97-100; 5, с.32-33]

В настоящее время сложилось несколько подходов к разработке стандартов (нормативов), отличающиеся друг от друга методами определения величин устанавливаемых нормативов, которые в любом случае должны иметь совершенно четкое и понятное обоснование, полученное в результате инженерных или технологических расчетов, либо в результате специальным образом организованных измерений [8]. Так, согласно наиболее «жесткому» подходу, нормативы устанавливаются таким образом, чтобы их практически невозможно было перевыполнить. Их выполнение даже на 80% означает успешную работу, а перевыполнение — то, что они были установлены с запасом, был скрыт определенный резерв экономии затрат или повышения производительности труда. В основу разработки так называемых «идеальных» стандартов положены представления о работе в несколько идеализированной производственной ситуации: наибольшая производительность, наименьшие цены сырья, самое высокое качество используемых ресурсов, отсутствие брака и потерь по вине персонала, отсутствие срывов производства.

Организация учета (алгоритм действий) в системе стандарт-костинг и его последующее использование предполагает выполнение ряда шагов.

1. Выбор стандартных видов продукции, что позволяет уменьшить объем работы по разработке нормативов для всего ассортиментного или типоразмерного ряда продукции. Стандартный вид выбирается как наиболее массовый или обладающий некими базовыми характеристиками.

2. Предварительная классификация затрат по статьям расходов. Это необходимая мера в любой системе, связанной с учетом и планированием затрат. При сложностях с отнесением затрат к той или иной статье расходов допускается волевое менеджерское решение.

3. Нумеруются все операции, связанные с изготовлением изделия. Предполагается, что производство уже в достаточной степени структурировано и позволяет достаточно подробно наблюдать за наращиванием стоимости изделия в ходе производственного процесса. Если это не так, то необходимо весь технологический маршрут, который проходит стандартное изделие, разделить на участки, а если это возможно, то и по технологическим операциям, выполняемым на отдельных единицах оборудования или отдельных рабочих местах. Операции нумеруются или кодируются; эти коды в дальнейшем фигурируют при планировании и учете затрат, переносимых на стоимость изделия в процессе очередной технологической операции.

4. Разрабатываются нормативы расхода ресурсов при выполнении каждой технологической операции путем стандартизации как можно большего количества разнообразных показателей, связанных с затратами ресурсов, использованием оборудования на каждой технологической операции. Однако если на первых порах технологический поток структурирован лишь до уровня отдельных участков, то нормативы разрабатываются применительно к расходу ресурсов по участкам.

5. Определяются перечень сдельных и повременных работ, приходящихся на данное стандартное изделие, виды и характер оплаты труда; рассчитываются стандарты выработки и производительности.

6. Рассчитывается стоимость затрат труда, приходящегося на данное стандартное изделие. Расходы на повременные работы определяются умножением стандартного времени, необходимого для выполнения операции, на стандартную часовую ставку.

7. Рассчитывается стандартная стоимость материалов, затрачиваемых на производство стандартного изделия как произведение стандартной цены на стандартный расход. В качестве стандартных используют рыночные цены, рассчитанные из условий франко-станция назначения.

8. Определяется ставка распределения косвенных затрат. В зависимости от сложности применяемой модели затрат возможны три варианта определения ставки: общая для завода унифицированная ставка (применяется для заводов с примерно равноценными цехами); особая ставка для каждого производственного подразделения (вынужденная мера для цехов заводов со сложной структурой производства и большими различиями в технологии производства отдельных стандартных изделий); отдельная ставка распределения на каждый основной технологический агрегат (используется для достижения наиболее высокой точности в управлении затратами).

9. Рассчитываются стандарты для других показателей затрат и работ (для административных, коммерческих расходов и т. д.). В зависимости от необходимой точности разработка может вестись для укрупненных показателей или постатейно.

10. Стандарты затрат принимаются за основу при планировании производства и закупок ресурсов. Планирование обеспечения, исходя из принятых жестких нормативов, воспринимается менеджерами как очень рискованный шаг, способный подставить производственную программу под угрозу срыва. Обычно этот этап один из самых трудных.

11. Стандарты затрат доводятся до исполнителей во всех подразделениях и становятся основой всей деятельности предприятия. Проводится комплексная работа по разъяснению персоналу необходимости использования стандартов и их методов в повседневной деятельности: при заказе и расходе материалов, при освоении приемов эффективной работы и т. д.

12. Материальное и нематериальное стимулирование персонала в основном увязывается с выполнением производственного задания и уровнем приближения к стандартам по качеству, производительности и экономии затрат.

13. Фиксирование всех фактов нарушения (отклонения) установленных стандартов, что подразумевает функционирование на предприятии системы оперативного, управленческого или производственного учета.

14. Все отклонения анализируются с целью выявления приведших к ним причин. Анализ отклонений предоставляется менеджерам либо в виде наглядных и систематизированных отчетов, либо в виде оперативной сигнальной информации, относящейся к важному ресурсу или существенной величине отмеченного отклонения.

15. Внимание менеджмента концентрируется на устранении причин отклонений. Критические пиковые или систематически повторяющиеся отклонения в равной мере являются объектами внимания менеджеров. Сначала их усилия направляются на устранение причин отклонений, и только затем, в случае признания явной ошибки в установлении норматива, по которому отклонения носят систематический характер, разрабатываются предложения по внесению соответствующих корректировок в стандарты.

16. При освоении новых технологий или достижении порога производительности труда стандарты пересматриваются. Однако работа по определению стандартов продельвается настолько тщательно, что необходимость в их пересмотре возникает не ранее, чем через год со времени последней ревизии [8].

В 1936 г. американский экономист Д.Ч. Гэрисон разработал концепцию метода директ-костинг («direct costing»), согласно которому в составе себестоимости учитывались только прямые затраты. Вначале эта концепция не получила широкого признания; ее противники утверждали, что для акционеров и управляющих, в первую очередь, важна информация о полной себестоимости. В 30-е годы XX в. исследования в области системы директ-костинг проводили В. Раутенштраух, Дж.Х. Уильямс, Ч.М. Кнопфель [11, с.206-207]. Ими были разработаны графики промежуточного бюджета и критического объема производства, с помощью которых можно было проследить связь между показателями объема, себестоимости и прибыли. Также, вклад в развитие системы директ-костинг внес К. Румел, а именно — ввел понятие «учет затрат по блокам». По его мнению, если блок постоянных затрат противопоставить блоку пропорциональных затрат и отнести на изделие только пропорциональные затраты, а не эксплуатационные расходы, то такую систему следует называть «учетом затрат по блокам». Сущность идеи К. Румеля состоит в разделении затрат, пропорциональных объему, и затрат, пропорциональных длительности календарного периода. При этом затраты, пропорциональные объему, относятся прямо на носители затрат, в то время как затраты, пропорциональные длительности периода, собираются как нераспределенные в одном блоке.

Значительное развитие система директ-костинг получила после второй мировой войны. В начале 50-х годов в США ряд компаний стали возвращаться к учету только прямых затрат, однако к ним, кроме материалов и заработной платы, стали относить еще и переменные накладные расходы. Фактическое внедрение системы директ-костинг в США относится к 1953 году, когда Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов в своем отчете опубликовала описание этой системы. В 1961 г. ею был опубликован второй отчет, где исследованию подверглись 50 крупных фирм, применяющих данную систему [1, с.70].

В целом, система директ-костинг базируется на том, что все затраты делятся на переменные (непосредственно относящиеся на тот или иной вид изделия) и постоянные (являющиеся накладными в отношении изделий, покрываемые за счет дохода). Основными признаками данной системы являются: 1) себестоимость калькулируется только на основе прямых переменных производственных затрат, остальная часть расходов покрывается за счет общего дохода компании; 2) управленческий и финансовый учет интегрированы; 3) в процессе калькулирования определяется маржинальный доход. Производственная себестоимость произведенной и реализованной продукции формируется только из переменных производственных затрат, находящихся в прямой зависимости от технологического процесса и организации производства. По способу отнесения на себестоимость продукции они, в

основном, являются прямыми, так легко поддаются нормированию на единицу выпускаемой продукции. Постоянные затраты не связаны непосредственно с производственным процессом, собираются на отдельном счете и по окончании отчетного периода полностью списываются на уменьшение прибыли от реализации продукции, в данном отчетном периоде [3, с.166].

Основные положения метода таргет-костинг («target costing») были разработаны в Японии и впервые применены на практике в 1965 г. корпорацией Toyota [6, с.11]. Первым же, кто сформулировал современное понятие «таргет-костинг» был Т. Хиромото, опубликовавший в 1988 г. одну из самых цитируемых в последующие годы статей, посвященных достижениям японского управленческого учета [7, с.4-7]. До него термин «таргет-костинг» в англоязычных деловых и профессиональных изданиях не употреблялся. Тем не менее, американцы приписывают первенство разработки данного метода Л. Майлзу, управляющему североамериканской компанией General Electric. Применяемая им в 1947 г. система управления целевыми затратами (target cost management) является отдаленной версией современной концепции таргет-костинг.

Полномасштабное внедрение системы таргет-костинг промышленными корпорациями США началось лишь в конце 80-х годов XX в., причем за основу была взята именно японская модель. При этом наибольшее распространение данный метод получил на предприятиях, работающих на международных рынках в условиях жесткой конкуренции, и, прежде всего в инновационных отраслях (автомобилестроении, производстве электроники), то есть там, где японские предприятия ведут агрессивную маркетинговую политику, вытесняя конкурентов даже с их национальных рынков. В конце 90-х годов XX в. в Японии более 80% крупных компаний (Toyota, Daihatsu, Nissan, Matsushita, NEC, Sony, Cannon, Olympus, Nippon) активно работали по системе таргет-костинг. В США и Европе число таких компаний не столь велико (Daimler/Chrysler, Procter & Gamble, Caterpillar, ITT Automotive), однако и там таргет-костинг быстро находит приверженцев [14]. Исследования, проведенные в Германии в 2000 г., показали, что метод «таргет-костинг» периодически использовался на 66%, регулярно на 45% опрошенных предприятий [13].

В целом, система таргет-костинг является качественно спроектированной управленческой системой, в рамках которой предусматривается расчёт целевой себестоимости продукции, исходя из предварительно установленной цены реализации. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований. То есть, фактически является ожидаемой рыночной ценой товара или услуги. Для определения целевой себестоимости продукции величина прибыли, которую хочет получить предприятие, вычитается из ожидаемой рыночной цены. Традиционная формула ценообразования в концепции таргет-костинг трансформировалась в равенство: «Цена — Прибыль = Себестоимость». Количественное вычисление величины целевого сокращения затрат осуществляется в четыре этапа: 1) определение возможной цены реализации за единицу рассматриваемой продукции или услуги; 2) определение целевой себестоимости продукции (за единицу продукции и в целом); 3) сравнение целевой и сметной себестоимости продукции для определения величины необходимого (целевого) сокращения затрат; 4) перепроектирование продукта и одновременное внесение улучшений в производственный процесс для достижения целевого сокращения затрат [7, с.36].

Характеристика мероприятий по определению целевых затрат представлена в табл. 2.

Таблица 2

Комплекс мероприятий по определению целевых затрат*

Мероприятия	Получаемые результаты
Задание на проект	Вывести на рынок новый товар по цене, приемлемой для покупателей
Маркетинговое исследование	В ходе исследования определяются: - уровень спроса и платежеспособность населения на предполагаемом рынке сбыта (в регионе производства или за его пределами); - предпочтения относительно товара (какие потребительские качества наиболее ценны для потребителя); - конкуренты (перечень товаров-конкурентов, информация о новых товарах, разрабатываемых конкурентами, и ценах)
Определение цены реализации	Определение возможной цены реализации за единицу (элемент) рассматриваемой продукции (товара, работы, услуги)
Определение целевых затрат	Определение целевых затрат на продукцию (на единицу и в целом)
Сравнение целевых и сметных затрат	Сравнение целевых и сметных затрат на продукцию для определения величины необходимого (целевого) сокращения затрат
Усовершенствование продукта	Перепроектирование продукции и одновременное внесение улучшений в производственный процесс для достижения целевого сокращения затрат

*Составлено автором на основе источников [7, 14, 15]

Этапы процесса управления затратами посредством метода таргет-костинг представлены на рис. 1.



Рис. 1. Процесс таргет-костинг [9]

Результаты сравнительной характеристики методов стандарт-костинг, директ-костинг и таргет-костинг представлены в табл.3.

Таблица 3

Сравнительная характеристика методов стандарт-костинг, директ-костинг и таргет-костинг

Признак	Методы управления затратами		
	стандарт-костинг	директ-костинг	таргет-костинг
Методика расчета себестоимости	Формируется с использованием нормативных затрат	Формируется только из переменных производственных затрат	Исходя из предварительно установленной цены реализации
Цель использования	Выявление и учет отклонений с целью обнаружения и устранения проблем в производстве и реализации продукции.	Контроль затрат и оценка результативности	Поддерживает стратегию снижения затрат на стадии проектирования продукта
Задачи	-выявление устранимых потерь, снижающих прибыль предприятия; -предоставление менеджерам точных и своевременных данных о себестоимости продукции для планирования продаж; -минимизация учетной работы, связанной с калькуляцией	-упростить планирование, учет и контроль за счет резкого уменьшения числа калькуляционных статей затрат; -обеспечить определенный уровень прибыльности	- разработка изделия, сметная себестоимость которого равна целевой себестоимости; - разработка товаров, соответствующих требованиям рынка по всем качественным характеристикам
Характер себестоимости	Стандартная	Плановая	Целевая
Инструмент планирования	Операционный	Операционный	Стратегический
Базовые принципы	- предварительное нормирование затрат по элементам и статьям затрат; -составление нормативных калькуляций на изделие и его составные части; - анализ отклонений	- предварительное нормирование затрат по элементам и статьям затрат; -разделение затрат на постоянные и переменные; -раздельный учет нормативных затрат и отклонений; уточнение калькуляций при изменении затрат	-постоянная ориентация на требования рынка и клиентов; -калькуляция целевых затрат для новых продуктов, -учет влияния на себестоимость продукции пожеланий потребителей; -использование концепции жизненного цикла товара
Основные недостатки	- в случае короткого жизненного цикла товаров, стандарты применимы лишь к небольшому отрезку времени; - много внимания сосредоточено на минимизации издержек, а не на повышении качества продукции	- трудности при разделении затрат на постоянные и переменные; - требуется дополнительное распределение условно-постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции.	- фактическая себестоимость может неожиданно превысить целевую уже в процессе производства; - постоянное отслеживание изменений рыночной конъюнктуры

*Составлено автором на основе источников [6, 9, 10]

Таким образом, в современных условиях хозяйствования применение предприятиями метода таргет-костинг является более перспективным и выгодным, поскольку данный метод совмещается с бюджетированием, планированием прибыли, формированием центров ответственности, различными стратегиями ценообразования и оценочными процедурами. Так же, в данном методе происходит переплетение маркетингового и аналитического учета, поддерживается стратегия снижения затрат на стадии проектирования продукта, в целом метод является стратегическим, а не сугубо операционным, инструментом, помогает мотивировать ориентированное на рынок поведение сотрудников, указывая на допустимую с точки зрения рынка себестоимость.

Литература

1. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Р.А. Алборов. — М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. — 224 с.
2. Гаррисон Д.Ч. «Стандарт-костинг». Система нормативного учета себестоимости / Д.Ч. Гаррисон. — Л.: Союзоргучет, 1933. — 204 с.
3. Гинзбург А.И. Экономический анализ для руководителей малых предприятий / А.И. Гинзбург. — СПб.: Питер, 2007. — 224 с.
4. Дауни Т. «Стандарт-костинг» в системном учете / Т. Дауни. — М.; Л.: Стандартизация и рационализация, 1934. — 136 с.
5. Ковтун С. Управління затратами / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. — Х.: Фактор, 2007. — 272 с.
6. Радченко К. Японский след в стратегическом управлении затратами: «таргет-костинг» / К. Радченко // Финансовый менеджер. — 2006. — № 10. — С. 27–34.
7. Рябков А.В. «таргет-костинг»: формирование себестоимости и цены товара на основе маркетинговых расчетов / А.В. Рябков // Маркетинг и маркетинговые исследования. — 2005. — №2. — С. 35–40.
8. Савчук В. Алгоритм Standard Costing / В.Савчук, И. Троян // Финансовый Директор. — 2004. — № 5(21): [электронный ресурс] Режим доступа: <http://gaap.ru/articles/49896/>.
9. Славников Д.В. «Таргет-костинг» как метод целевого стратегического управления затратами / Д.В. Славников // Менеджмент в России и за рубежом. — 2005. — № 6: [электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.gkmim.ru/index.php?area=publication&pub=123>.
10. Смирнова Н. «Таргет-костинг» позволяет управлять себестоимостью / Н. Смирнова: [электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru/article/2879>.
11. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учеб. пособ. для вузов] / Я.В. Соколов — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 325с.
12. Управління витратами підприємства: [навч. посіб.] / [Ю.С. Погорелов, Л.Х. Христенко, А.А. Алейніков, Г.А. Макухін]; [за заг. ред. Г.В. Козаченко] — Луганськ: Вид-во «Ноулідж», 2011. — 628 с.
13. Gaul W. Methodeneinsatz zur Unterstützung erfolgreicher Produkt-Innovationen/ W. Gaul, M. Volkmann // Zeitschrift fuer Unternehmensentwicklung und Industrial Engineering. — 2000.— Heft 2. — P. 75–78.
14. Kato Y. Target Costing Support Systems: Lessons from leading Japanese Companies / Y. Kato // Management Accounting Research. — 1993. — Volume 4. — P. 33–47.
15. Tanaka T. Target Costing at Toyota / T. Tanaka // Journal of Cost Management. —1993. — Spring. — P. 4–11.